

DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

Vorschläge für ein
wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2020/21

DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

Vorschläge für ein
wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2020/21



BDI

Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.

VERBAND DER
CHEMISCHEN INDUSTRIE e.V.
WIR GESTALTEN ZUKUNFT.



VCI

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek.

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie. Detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://www.dnb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-602-15022-9 (Druckausgabe)

ISBN 978-3-602-45638-3 (E-Book|PDF)

Text und Redaktion:

StB Prof. Dr. Swen O. Bäuml
Dipl.-Vw. Ralph Brügelmann
Philipp Gmoser, M. A.
RAin Eva Greil, LL. M.
Mag. rer. soc. oec. Cedric von der Hellen
Dipl.-Vw. Dr. Tobias Hentze
RAin Chin Chin King
Dipl.-Vw. Benjamin Koller
RA Dr. Hans Georg Raber
StBin Satenik Melkonyan
RA Till Olaf Voss
RA Berthold Welling
RAin Dr. Monika Wünnemann

Herausgegeben vom Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
und vom Verband der Chemischen Industrie e. V.

Berlin und Frankfurt am Main, September 2020

© 2020 Institut der deutschen Wirtschaft Köln Medien GmbH
Postfach 10 18 63, 50458 Köln
Konrad-Adenauer-Ufer 21, 50668 Köln
Telefon: 0221 4981-450
iwmedien@iwkoeln.de
www.iwmedien.de

Druck: Warlich Druck Meckenheim GmbH, Meckenheim



Inhalt

Geleitwort	5
Einleitung	6
I. Der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens	7
1 Die effektive Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen in Deutschland ist hoch	7
2 Die Unternehmen zahlen ihre globalen Ertragsteuern überwiegend in Deutschland	8
3 Die Kassenstatistik unterschätzt die von den Unternehmen gezahlten Gewinnsteuern	9
4 Weitere Beiträge der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens sind zu berücksichtigen	13
5 Starke Schultern tragen in Deutschland bereits mehr als schwache	14
II. Der internationale Wettbewerb und die steuerlichen Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen	16
1 Der Kampf der Staaten um Steuereinnahmen nimmt zu	16
2 Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die deutschen Unternehmen verschärfen sich weiter	19
3 Die OECD-Reform zur Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft darf den globalen Wettbewerb nicht verzerren	22
4 Die EU sollte eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik etablieren	24
III. Ein nachhaltiges und wettbewerbsfähiges Steuerrecht für Deutschland	26
1 Die effektive Steuerbelastung der Unternehmen muss gesenkt werden	26
2 Das Unternehmensteuerrecht ist strukturell zu modernisieren	27
3 Die Gewerbesteuer ist ein Fremdkörper im deutschen Ertragsteuerrecht	29
4 Die Unternehmen leiden unter den steuerlichen Folgen der Dauerniedrigzinsphase	33
5 Grunderwerbsteuer – Share Deals sind auf Missbrauchsbekämpfung zu begrenzen	35

6	Die Grundsteuerreform muss praxistauglich umgesetzt werden	37
7	Rechtssicherheit ist durch modernen Steuervollzug zu schaffen	39
	a) Betriebsprüfungen beschleunigen und effizienter durchführen	39
	b) Internationale Besteuerungskonflikte durch effektive Streitvermeidungsmechanismen lösen	41
8	Das Außensteuerrecht ist zeitgemäß zu reformieren	42
	a) Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 Prozent senken	42
	b) Einkünftekatalog überarbeiten, um Mehrfachbelastungen zu vermeiden	43
	c) Hinzurechnungsbesteuerung an Steuerbelastung des Inlandfalls angleichen	44
9	Coronabedingt sind zusätzliche Maßnahmen zur Stärkung der Wirtschaft nötig	45
	a) Möglichkeiten des Verlustabzugs ausweiten	45
	b) Forschungszulage erweitern und Abschreibungsbedingungen verbessern	46
	c) Zinsschrankenregelung aussetzen	47
	d) Steuerliche Abzinsung aussetzen	47
	Fakten und Positionen	49

Geleitwort

Die Corona-Pandemie hat nicht nur weltweite Auswirkungen auf das Leben der Menschen, sondern führt auch zu einer globalen wirtschaftlichen Rezession bisher unbekanntes Ausmaßes. Die gute Haushaltssituation in Deutschland Anfang 2020 hat die Politik in die Lage versetzt, einen breiten Schutzschild für die Bürgerinnen und Bürger und die Wirtschaft aufzustellen.

Die solide finanzielle Ausgangslage ist auch ganz wesentlich auf den wirtschaftlichen Erfolg der Unternehmen mit hoher Beschäftigung und Rekord-Steuerzahlungen zurückzuführen. Damit diese Basis nicht gefährdet wird, hat die Bundesregierung kurzfristig Maßnahmen wie Kurzarbeitergeld und Liquiditätssicherungen für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) umgesetzt. Um die Unternehmen, die aufgrund von Corona unverschuldet in die Krise gerutscht sind, wieder auf die Erfolgsspur zurückzubringen, bedarf es jedoch weitergehender Maßnahmen und Strukturreformen.

Die zehnte Auflage dieser steuerpolitischen Studie greift diese aktuellen Themen auf. Gerade angesichts der weltweiten Rezession und des internationalen Standortwettbewerbs ist es dringend an der Zeit, staatliche Zukunftsinvestitionen weiter zu steigern, die überfällige Modernisierung des Unternehmensteuerrechts auf den Weg zu bringen und die Weichen für nachhaltiges Wachstum und ein hohes Beschäftigungsniveau zu stellen.



Prof. Dieter Kempf
Präsident
Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.



Christian Kullmann
Präsident
Verband der Chemischen Industrie e. V.

Einleitung

Die internationale Steuerlandschaft ist im Umbruch: Einerseits reagieren Staaten auf den verschärften internationalen Wettbewerb und auf die Corona-Krise mit zusätzlichen Steuern auf digitale Leistungen. Andererseits gibt es deutliche Senkungen der Unternehmensteuersätze und Steuererleichterungen.

Seit geraumer Zeit erleben wir eine Zuspitzung des internationalen Steuerwettbewerbs: So haben die USA ihren Steuersatz für Unternehmen schon 2018 von 35 auf 21 Prozent gesenkt. Andere Industrienationen ziehen nach oder haben dies bereits getan. Belgien hat den Unternehmensteuersatz von 29 Prozent (2019) auf 25 Prozent (2020) herabgesetzt, Frankreich von 32 auf 31 Prozent. Frankreich plant zudem eine weitere Reduzierung auf 27,5 Prozent (2021) und auf 25 Prozent ab dem Wirtschaftsjahr 2022. Demgegenüber liegt die aktuelle Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften hierzulande bei knapp 30 Prozent und in den Industriestandorten aufgrund der stetig gestiegenen Gewerbesteuer sogar deutlich über 30 Prozent. Verglichen mit anderen großen Industrieländern ist Deutschland damit das steuerpolitische Schlusslicht in Europa.

Erschwerend kommt auf internationaler Ebene, gerade auch im Rahmen der OECD, hinzu, dass manche Staaten zulasten des deutschen Fiskus einen größeren Anteil am Steueraufkommen für sich beanspruchen. Daher gilt es für Deutschland, sich in den internationalen Gremien gegen eine Abschaffung oder Aufweichung bewährter Grundsätze des internationalen Steuerrechts zu stemmen und gleichzeitig das eigene Unternehmensteuerrecht so fortzuentwickeln, dass die in Deutschland ansässigen Unternehmen im Wettbewerb bestehen können.

Insbesondere vor dem Hintergrund der coronabedingten wirtschaftlichen Sondersituation werden derzeit Standortentscheidungen geprüft und die Weichen für die Zukunft von Wachstum und Beschäftigung gestellt. Umso mehr benötigt Deutschland als eine der führenden Exportnationen endlich eine überzeugende steuerpolitische Strategie, um Investitionsanreize für Unternehmen in Deutschland zu schaffen und gestärkt aus der Krise hervorgehen zu können. Mit jedem Jahr der verpassten Reformen fällt der Investitionsstandort Deutschland weiter zurück. Daher haben wir diese und weitere steuerpolitische Entwicklungen analysiert, Fakten aufbereitet und daraus Empfehlungen für die politische Debatte abgeleitet.

I. Der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens

- Die effektive Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen in Deutschland ist hoch.
- Die Unternehmen zahlen ihre globalen Ertragsteuern bisher überwiegend in Deutschland.
- Weitere Beiträge der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens sind zu berücksichtigen.
- Starke Schultern tragen in Deutschland bereits mehr als schwache.

1 Die effektive Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen in Deutschland ist hoch

Die steuerliche Gesamtbelastung der Unternehmen liegt in Deutschland bei durchschnittlich 31,3 Prozent und in Ballungsgebieten bei typischerweise höheren Gewerbesteuerhebesätzen sogar noch höher (vgl. Kapitel III.3, Abbildung 9). Zum gleichen Ergebnis kommt man auch auf Basis von OECD-Daten, wenn der durchschnittliche Hebesatz der Gemeinden ab 50.000 Einwohnern zugrunde gelegt wird. Entgegen landläufiger Meinung entspricht die effektive Steuerbelastung der deutschen Kapitalgesellschaften in Höhe von über 30 Prozent weitgehend der nominalen Steuerbelastung (vgl. Kapitel II.2, Abbildung 7).

Darstellungen wie beispielsweise die Vergleichsstudie zur Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften¹, mit denen eine deutlich niedrigere Belastung der Unternehmen in Deutschland belegt werden soll, wurden von der Wissenschaft klar widerlegt: Bei genauerer Betrachtung zeigt sich, dass sich die Vergleichsstudie nicht auf die steuerliche Gewinnermittlung bezieht, sondern die – nicht aussagekräftigen – handelsrechtlichen

¹ Janský, Petr, 2019, Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU. A Report Commissioned by the Green/EFA Group in the European Parliament.

Zahlen der Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften herangezogen wurden, sodass für die entsprechende Darstellung in der Wissenschaft erhebliche fachliche Mängel festgestellt wurden² und die Vergleichsstudie sogar als „Fake News“³ bezeichnet wurde.

2 Die Unternehmen zahlen ihre globalen Ertragsteuern überwiegend in Deutschland

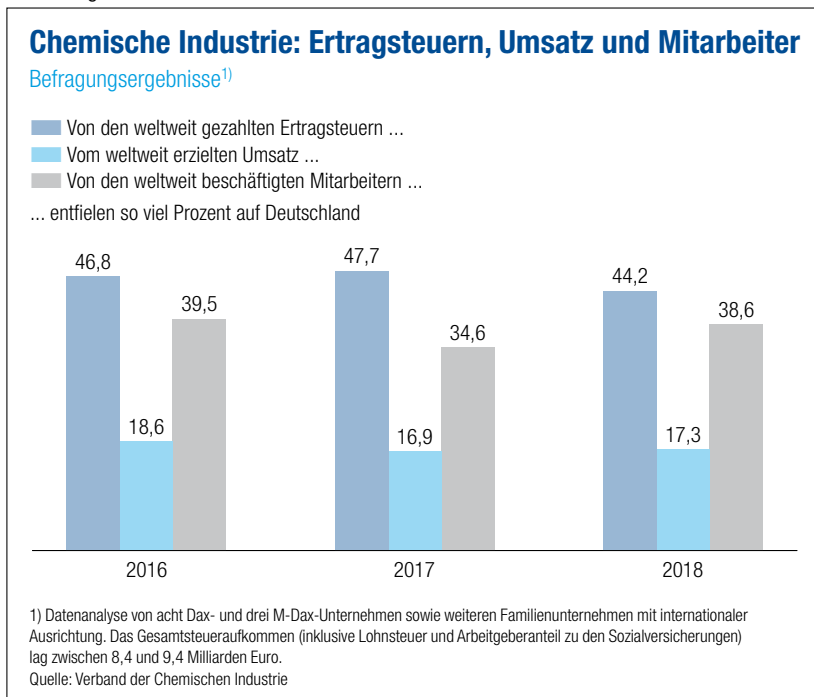
Die Unternehmen in Deutschland zahlen einen wesentlichen Teil ihrer globalen Ertragsteuern in Deutschland. Das lässt sich für die Jahre 2016 bis 2018 anhand der Datenanalyse von Dax- und M-Dax- sowie großen traditionsreichen Familienunternehmen mit internationaler Ausrichtung der chemisch-pharmazeutischen Industrie belegen. Der in Deutschland erzielte Umsatz liegt im Durchschnitt lediglich bei rund 17 Prozent des weltweiten Konzernumsatzes; der in Deutschland gezahlte Anteil an Ertragsteuern ist im Verhältnis zu den weltweiten Ertragsteuern hingegen mit rund 46 Prozent fast dreimal so hoch (Abbildung 1).

Überdurchschnittlich groß ist auch die Anzahl der Mitarbeiter in Deutschland im Verhältnis zur weltweiten Beschäftigung dieser Unternehmen. Der Anteil liegt bei etwa 38 Prozent. Durch diesen hohen Grad der Beschäftigung in Deutschland ergeben sich weitere wichtige positive volks- und haushaltspolitische Effekte – etwa die anfallende Lohnsteuer und die geleisteten Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland. Berücksichtigt man daher noch die mittelbaren Effekte der Lohnsteuer und den unmittelbaren Beitrag durch den Arbeitgeberanteil zu den Sozialversicherungen, steigt der Gesamtbeitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens in Deutschland nochmals erheblich.

² Bräutigam, Rainer / Ludwig, Christopher / Spengel, Christoph, 2019, Studie zur Steuervermeidung von Konzernen weist gravierende methodische Mängel auf. Stellungnahme zur Studie im Auftrag der Grünen-Fraktion im Europaparlament, ZEW, Mannheim; Hentze, Tobias, 2019, Effektiver Unternehmenssteuersatz in Deutschland seit Jahren konstant, IW-Kurzbericht, Nr. 12/2019, Köln.

³ Huber, Hans-Peter / Maiterth, Ralf, 2019, Vergleichsstudie zur Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften von lediglich 20 % – Fakt oder Fake News?, arqus Discussion Paper, Nr. 246, Berlin.

Abbildung 1



3 Die Kassenstatistik unterschätzt die von den Unternehmen gezahlten Gewinnsteuern

In der politischen Diskussion wird oft die Frage gestellt, welchen Beitrag die Unternehmen in Deutschland zum Steueraufkommen leisten. Zur Bestimmung des Beitrags der Unternehmen zum Steueraufkommen bietet der einfache Blick auf die amtliche Statistik wenig Aufschluss. Häufig werden lediglich die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer in die Betrachtung einbezogen. Überdies ist der Ausweis in der Statistik unzureichend, denn dort werden die Beiträge der Personenunternehmen gar nicht und die Körperschaftsteuer zu niedrig erfasst.

Daher geht der Steuerbeitrag der Unternehmen weit über den statistischen Ausweis hinaus. Für ein vollständiges Bild muss zunächst die von natürlichen Personen als Mitarbeiter von Personengesellschaften entrichtete Einkommensteuer aus der all-

Abbildung 2

Belastung der Gewerbebetriebe mit Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

im Jahr 2019, in Millionen Euro

	2019
Körperschaftsteuer	
Kassenmäßig	32.013
Anteilige nicht veranlagte Steuer vom Ertrag	7.280
Anteilige Zinsabschlagsteuer	1.801
Solidaritatzuschlag	2.214
Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritatzuschlag	43.309
Lohnsteuer	
Kassenmäßig	219.660
Lohnsteuererstattungen	-15.750
Förderanteil Familienförderung	18.914
Solidaritatzuschlag	13.435
Lohnsteuer einschließlich Solidaritatzuschlag	236.259
Veranlagte Einkommensteuer	
Kassenmäßig	63.711
Lohnsteuererstattungen	15.750
Altersvorsorgezulage	2.480
Anteilige nicht veranlagte Steuer vom Ertrag	14.326
Anteilige Zinsabschlagsteuer	3.345
Solidaritatzuschlag	3.903
Veranlagte Einkommensteuer einschließlich Solidaritatzuschlag	103.516
Gesamte Einkommensteuer einschließlich Solidaritatzuschlag	339.775
davon: Anteil Gewerbebetriebe = 17,4 Prozent	
Einkommensteuer der Gewerbebetriebe	59.121
Gewerbesteuer	55.419
Unternehmensteuern insgesamt	157.849
Nachrichtlich:	
Alle Ertragsteuerzahlungen (ESt, KSt, Soli, GewSt)	440.382
Anteil der Unternehmen	35,8 %

Gerundete Werte.

Quelle: Bundesverband der Deutschen Industrie

gemeinen Einkommensteuerstatistik berücksichtigt werden. Zudem zahlen sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften den Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent auf die Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer.

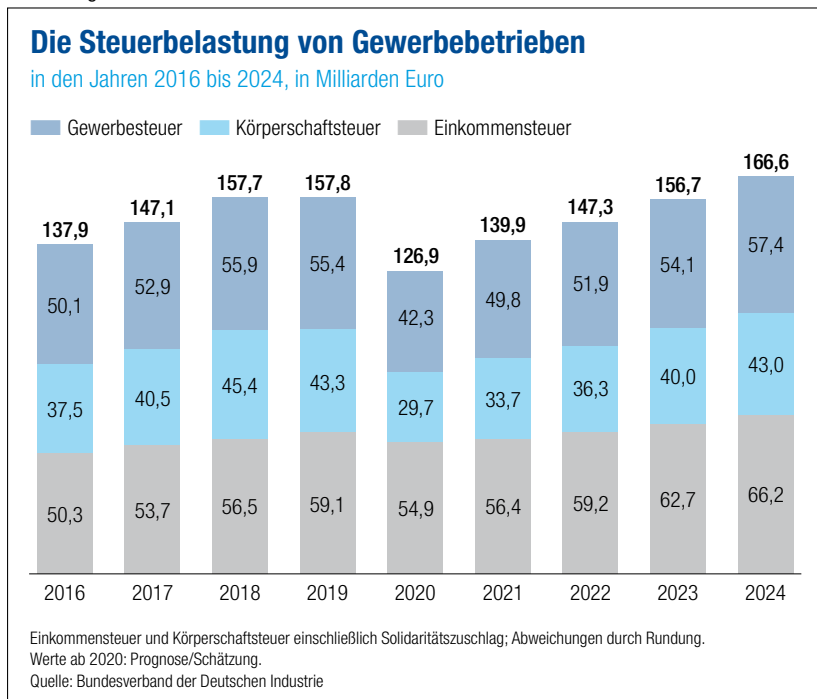
Die Kassenstatistik weist für die Unternehmensteuern auch deshalb geringere Werte aus, da die Erfassung aus technischen Gründen nicht der ökonomischen Wirklichkeit entspricht. So werden Kapitalertragsteuer und Abgeltungsteuer statistisch gesondert aufgeführt. Da es sich dabei um Vorauszahlungen auf die Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer sowie Zahlungen von Steuern mit Abgeltungswirkung handelt, müssen sie gemeinsam mit dem zugehörigen Solidaritätszuschlag dem Aufkommen aus diesen Steuerarten anteilig zugerechnet werden, um ein zutreffendes Bild über die Zahlungen zu gewinnen. Zudem werden Lohnsteuererstattungen nicht vom Lohnsteueraufkommen abgezogen, sondern von der veranlagten Einkommensteuer – also auch vom Steuerbeitrag der Personenunternehmer, der dadurch zu niedrig erscheint. Insgesamt weist die steuerliche Aufkommensstatistik damit die Belastung der Personenunternehmen mit Einkommensteuer gar nicht und die Zahlungen der Körperschaftsteuer zu niedrig aus.

Auf Basis der dementsprechend korrigierten Zahlen ergibt sich die Steuerbelastung der Unternehmen aller Rechtsformen aus der bereinigten Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag, der Einkommensteuer der gewerblichen Personenunternehmen einschließlich Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer: Nahezu 36 Prozent der Ertragsteuern werden von den Unternehmen getragen (Abbildung 2).

Insgesamt haben die Unternehmen im Jahr 2019 knapp 158 Milliarden Euro Steuern auf ihre Gewinne in die Staatskasse gezahlt – das ist jeder 5. Euro der gesamten Steuereinnahmen. Dabei zeigte sich bereits 2019 deutlich die Eintrübung der Konjunktur. Gegenüber 2018 gab es nur noch einen Zuwachs von gut 100 Millionen Euro (Abbildung 3).

Für das Jahr 2020 zeichnet sich durch die pandemiebedingte Wirtschaftskrise ein deutlicher Rückgang der Steuereinnahmen ab. Die Steuerschätzer erwarten einen Rückgang von insgesamt rund 10 Prozent gegenüber 2019. Bei den besonders konjunkturreagiblen Gewinnsteuern der Unternehmen ist sogar von einem Einbruch von 20 Prozent auf rund 127 Milliarden Euro auszugehen. Dieser wird nach den bisherigen Prognosen aber nur vorübergehend sein. Für die Zeit ab 2024 wird erwartet, dass das bisherige Rekordniveau von 2019 übertroffen wird.

Abbildung 3



Als Beleg für eine vermeintlich niedrige Steuerbelastung der Unternehmen wird bisweilen auf volkswirtschaftliche Steuerquoten oder Konzernsteuerquoten verwiesen. Die grundsätzliche Kritik in der Steuerwissenschaft an der Herleitung von Steuerquoten aufgrund ungeeigneter Daten wurde bereits in Kapitel I.1 kurz skizziert. Die volkswirtschaftliche Steuerquote bezeichnet den prozentualen Anteil des Steueraufkommens am Bruttoinlandsprodukt eines Landes. Da jedoch das Bruttoinlandsprodukt als Produktionsmaß nicht die in Deutschland erwirtschafteten Unternehmensgewinne widerspiegelt, ist die volkswirtschaftliche Steuerquote sowohl für internationale Steuerbelastungsvergleiche der Unternehmen als auch zur Bestimmung des Beitrags der Unternehmen zum Steueraufkommen untauglich.

Die Konzernsteuerquote bildet das Verhältnis zwischen dem Ertragsteueraufwand eines Konzerns und dessen handelsrechtlichem Ergebnis vor Steuern ab. Aufgrund des Bezugs auf das handelsrechtliche Ergebnis sowie der Einbeziehung in- und aus-

ländischer Gesellschaften in die Konzernberichterstattung lässt sich aus der Konzernsteuerquote der tatsächliche Beitrag eines Unternehmens zum Steueraufkommen in Deutschland nicht isolieren. Vielmehr trifft die Konzernsteuerquote eine Aussage über die – gegebenenfalls weltweite – Steuerbelastung des gesamten Unternehmens. Dabei beeinflussen beispielsweise Verlustvorträge einzelner Konzerngesellschaften, steuerfreie Einnahmen, steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen, Wechselkurseffekte und die Erfassung latenter Steuern die Aussagekraft der Konzernsteuerquote.

4 Weitere Beiträge der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens sind zu berücksichtigen

Im Rahmen einer rechtsformneutralen Betrachtung müsste auch die Einkommensteuer (inklusive des Solidaritätszuschlags) der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften, soweit diese auf ausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaften entfällt, zu den Beiträgen der Unternehmen zum Steueraufkommen gezählt werden. Zudem tragen Unternehmen nicht nur mit ihren Ertragsteuern zur Finanzierung des Gemeinwesens bei, sondern entrichten zusätzlich nicht ertragsbezogene Steuern, die in Abbildung 2 und 3 unberücksichtigt bleiben. Dazu zählen etwa die Versicherungsteuer, die Grund- und die Grunderwerbsteuer oder auch die Strom- und Energiesteuer. Ebenso führen Unternehmen Importzölle an den Fiskus ab. Außerdem sind nicht abzugsfähige Vorsteuerbeiträge bei der Umsatzsteuer hinzuzurechnen.

Neben den unmittelbaren Beiträgen leisten Unternehmen auch mittelbare Beiträge. Darunter fallen Steuern und Abgaben, die von den Unternehmen bezahlt werden, die sie aber nicht belasten. Beispiele hierfür sind die Lohnsteuer und die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge für die Beschäftigten, die vom Arbeitgeber abgeführt werden. Zwar trägt die Abgabenlast aus ökonomischer Sicht der Arbeitnehmer. Jedoch käme es ohne die unternehmerische Tätigkeit nicht zur Beschäftigung und damit auch nicht zu den genannten Staatseinnahmen. Ebenso ist den Unternehmen ein Teil der Umsatzsteuereinnahmen des Staates indirekt zuzurechnen. Denn die Wertschöpfung der Betriebe führt zu Inlandsumsätzen, die für einen signifikanten Teil der Umsatzsteuer verantwortlich sind.

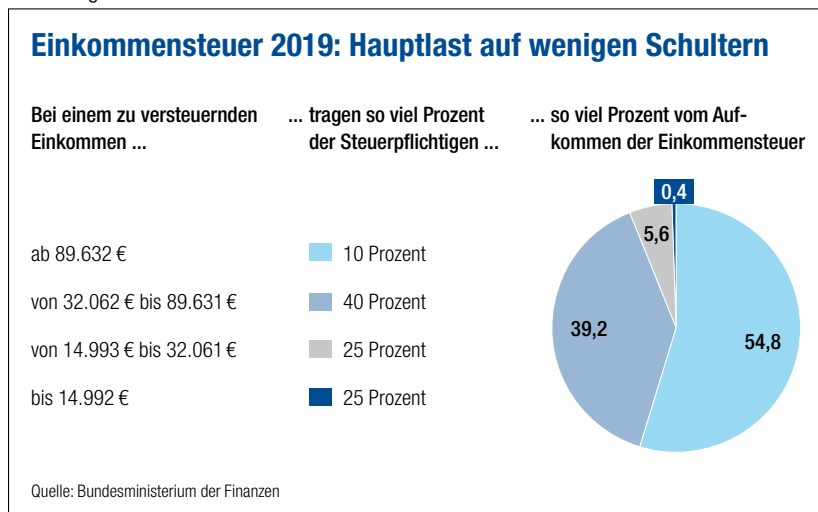
Zu den unmittelbaren und mittelbaren Beiträgen der Unternehmen kommen noch sogenannte einkommensinduzierte Effekte hinzu. Sie entstehen zum einen dadurch, dass

die Arbeitnehmer ihr Gehalt ausgeben und konsumieren. Zum anderen profitieren entlang einer Wertschöpfungskette Zulieferer und Firmenkunden einschließlich ihrer Beschäftigten von der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens. Diese schwierig zu quantifizierenden weiteren Beiträge sind den in Abbildung 2 und 3 dargestellten Werten gedanklich noch hinzuzurechnen und erhöhen den tatsächlichen Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens um ein Vielfaches.

5 Starke Schultern tragen in Deutschland bereits mehr als schwache

Die steuerpolitische Forderung „Starke Schultern müssen mehr tragen als schwache“ ist in Deutschland längst erfüllt. So kamen nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen im Jahr 2019 die oberen 10 Prozent der Einkommensteuerzahler für fast 55 Prozent des Gesamtaufkommens der Lohn- und Einkommensteuer auf. Die untere Hälfte der Steuerpflichtigen brachte hingegen nur knapp 6 Prozent und das untere Viertel gerade einmal 0,4 Prozent auf (Abbildung 4). Dass sich dennoch bei jedem Anlauf zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Wachstum und Beschäftigung der Ruf nach sozialer Symmetrie Gehör verschaffen kann, zählt zu den Eigentümlichkeiten der deutschen Steuerpolitik.

Abbildung 4



Ungeachtet dessen werden die Pläne zur Einführung einer Vermögensteuer oder Vermögensabgabe oftmals mit Umverteilungszielen gerechtfertigt. Dabei zeigen internationale Vergleichsstudien, dass die Einkommensumverteilung von oben nach unten aufgrund von Steuern und Transfers in Deutschland außerordentlich hoch ist. Insgesamt sinkt die Ungleichheit in Deutschland durch Sozialtransfers und nach Abzug der Einkommensteuer und Sozialbeiträge um über 40 Prozent – in den USA verringert sich die Ungleichheit dagegen nur um weniger als ein Viertel. Auch im Vergleich zu den europäischen und anderen Industriestaaten wird die Ungleichheit der Nettoeinkommen in Deutschland durch staatliche Umverteilung überdurchschnittlich stark reduziert.⁴

Grund für diesen hohen Umverteilungseffekt sind das frühe Einsetzen des Spitzensteuersatzes und der steile Tarifverlauf der Einkommensteuer. Kam im Jahr 1975 der Spitzensteuersatz erst beim 5,9-Fachen des Durchschnittseinkommens zum Tragen, greift aktuell der Spitzensteuersatz bereits beim 1,6-Fachen des Durchschnittseinkommens.⁵

Insofern ist eine Vermögensteuer nicht notwendig, um eine noch gleichmäßigere Einkommensverteilung zu erreichen. Ungleichheiten beim Vermögensaufbau aus dem laufenden Einkommen werden bereits wirksam durch die progressive Einkommensbesteuerung verringert.⁶ Eine zusätzliche Besteuerung des Nettovermögens ist dafür nicht erforderlich.

⁴ Maßstab für die Umverteilung: absolute Differenz der Gini-Koeffizienten der Markteinkommen und der Gini-Koeffizienten der Nettoeinkommen; vgl. Niehues, Judith, 2018, Die Einkommens- und Vermögensungleichheit Deutschlands im internationalen Vergleich, IW-Kurzbericht, Nr. 29/2018, Köln.

⁵ BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik 2019, Stand 30.01.2020, Entwicklung des Einkommensteuertarifs.

⁶ Schreiber, Ulrich / Spengel, Christoph / Wiegand, Wolfgang, 2013, Die politischen Umverteilungsziele über Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Einkommensteuer, in: Der Betrieb, Nr. 22, Standpunkte, Steuerpolitik im Wahlkampf, S. 25 ff.

II. Der internationale Wettbewerb und die steuerlichen Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen

- Die Internationalisierung sichert die Zukunftsfähigkeit der Unternehmen im globalen Wettbewerb und damit auch inländische Arbeitsplätze.
- Der Kampf der Staaten um Steuereinnahmen nimmt immer mehr zu.
- Für international agierende Unternehmen steigen die Risiken einer Mehrfachbesteuerung.

1 Der Kampf der Staaten um Steuereinnahmen nimmt zu

Die deutsche Wirtschaft ist mit ihrer hohen inländischen Wertschöpfung ein bedeutender Exporteur von Waren und Dienstleistungen (Abbildung 5). Damit das so bleibt, kann sich die Bundesrepublik allerdings keine höhere Steuerbelastung als andere Industriestaaten mehr leisten. Allerdings liegt die letzte größere Reform der Unternehmensbesteuerung, die „Unternehmenssteuerreform 2008“, mit nennenswerten Steuersatzsenkungen bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mittlerweile mehr als zehn Jahre zurück.

Die Internationalisierung der deutschen Unternehmen und Wertschöpfungsketten führt dazu, dass immer mehr Betriebsstätten und Tochterfirmen im Ausland gegründet werden. Aufgrund der grenzüberschreitenden Tätigkeit unterliegen die Unternehmen den Steuergesetzen von zwei oder mehr Ländern.

Für eine korrekte Zuweisung der Erträge und Aufwendungen an einzelne Gesellschaften und Betriebsstätten werden für die innerbetrieblichen Leistungsströme im Unternehmen Verrechnungspreise bestimmt. Diese werden nicht auf Grundlage steuerlich günstiger Gestaltungen ermittelt, sondern aufgrund betriebswirtschaftlicher Überlegungen (Fremdvergleiche). Sie sollen eine korrekte Ermittlung der Ergebnisse aller weltweiten Tochterunternehmen und Betriebsstätten sicherstellen, damit die jeweiligen Erfolge beziehungsweise Misserfolge richtig erkannt werden.

Abbildung 5



Diese Verrechnungspreise bestimmen dann auch die Gewinnzuordnung auf die einzelnen Staaten und damit die dortige steuerliche Bemessungsgrundlage. In vielen Ländern gibt es deshalb genaue Vorschriften für die Festsetzung von Verrechnungspreisen sowie für die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation. Damit soll ausgeschlossen werden, dass die Unternehmen Gewinne durch eine zu niedrige oder zu hohe Berechnung interner Leistungsbeziehungen von Standorten mit höheren Steuern in niedriger besteuerte Länder verlagern können. Auch der deutsche Gesetzgeber schreibt eine ausführliche Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation aller Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland – also zum Beispiel mit ausländischen Tochtergesellschaften – vor.

Deutschland ist Standort für zentrale Unternehmensbereiche, wie beispielsweise Forschungs- und Entwicklungsabteilungen, deren Arbeitsergebnisse weltweit genutzt werden. Da die verschiedenen nationalen Vorschriften jedoch trotz internationaler Vorgaben (OECD-Verrechnungspreisleitlinien) häufig nicht aufeinander abgestimmt sind, besteht für hierzulande und im Ausland agierende Unternehmen ein erhöhtes Risiko, dass derselbe Gewinnanteil sowohl in Deutschland als auch im Ausland versteuert werden muss. Dies liegt im Wesentlichen daran, dass die Staaten nicht

Abbildung 6

Doppelbesteuerung durch Verrechnungspreise		
Staat A	Staat B	Doppel- besteuerung
1. Besteuerung auf Basis des von den Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreises = 150 Euro		
Ertrag +150 Euro	Aufwand -150 Euro	nein
2. Anpassung des Verrechnungspreises in Staat A auf 200 Euro und keine korrespondierende Anpassung in Staat B (kein Verständigungsverfahren)		
Ertrag +200 Euro	Aufwand -150 Euro	ja
3. Korrespondierende Anpassung der Verrechnungspreise in Staat A und B auf 200 Euro (mit Verständigungsverfahren)		
Ertrag +200 Euro	Aufwand -200 Euro	nein

Quelle: Bundesverband der Deutschen Industrie

verpflichtet sind, der Besteuerung denselben Verrechnungspreis für Leistungsströme zwischen verbundenen Unternehmen zugrunde zu legen. Grundsätzlich sollen Doppelbesteuerungsabkommen genau diesen Effekt vermeiden, was allerdings im Bereich der Verrechnungspreise nicht immer gelingt (Abbildung 6).

2 Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die deutschen Unternehmen verschärfen sich weiter

Die aktuelle Steuerpolitik steht mehr denn je in einem internationalen Kontext, in dem sich die steuerpolitischen Rahmenbedingungen verschärfen. Auch mehrere Jahre nach Beginn der BEPS-Initiative im Jahr 2012 zur Vermeidung von steuerlichen Gewinnverlagerungen – BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting – fällt die Bestandsaufnahme aus Sicht des Steuerstandorts Deutschland ernüchternd aus.

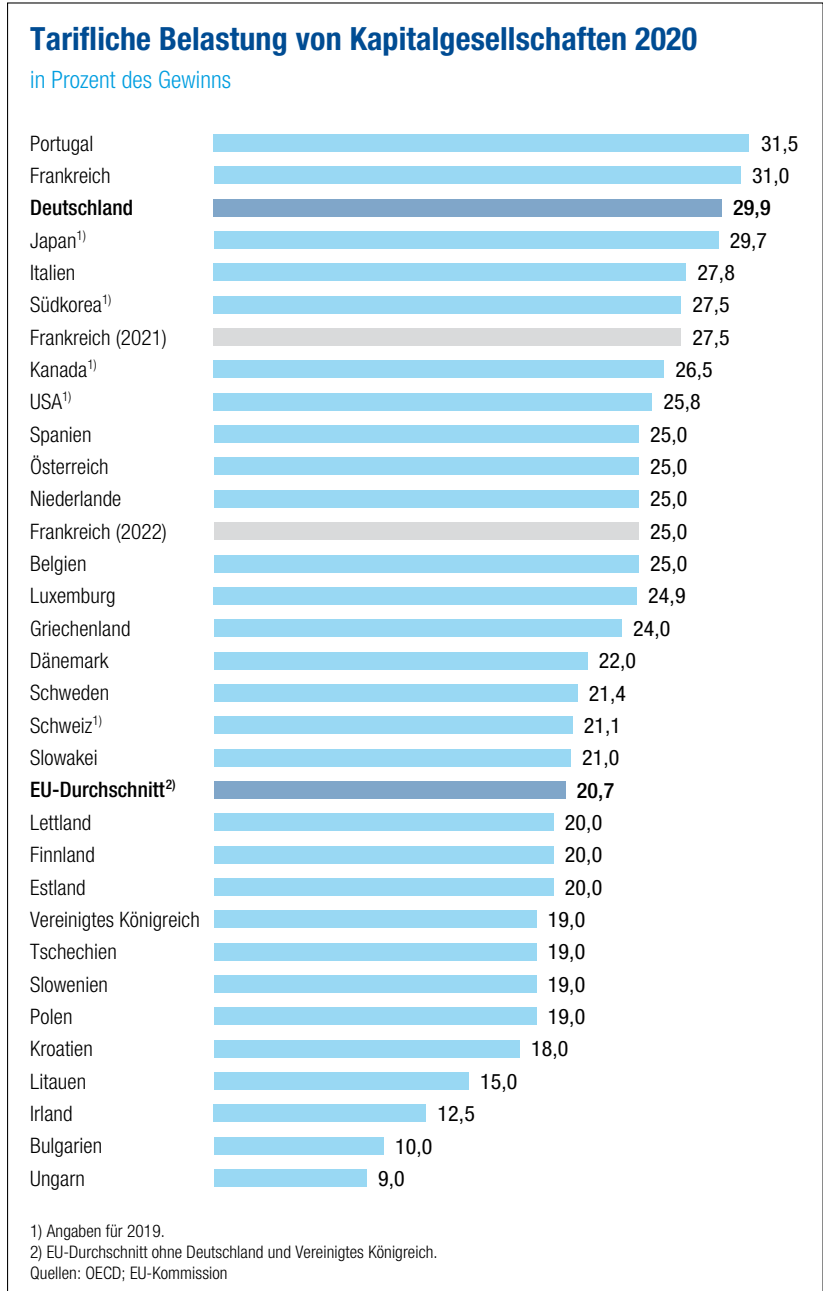
Das OECD-BEPS-Projekt und die an ihm teilnehmenden Staaten hatten das Ziel, aggressive Steuerplanung, Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb einzudämmen. Schon im Verlauf der BEPS-Diskussionen auf OECD-Ebene wurde aber deutlich, dass die Initiative auch einem weiteren Ziel diene, nämlich der Neuverteilung des Steueraufkommens zwischen den Marktstaaten zulasten der etablierten Industriestaaten wie gerade Deutschland.

Die von einigen gehegte Hoffnung, dass mit der OECD-Initiative der Steuerwettbewerb insgesamt und das viel kritisierte „Race to the Bottom“ beendet würden, hat sich nicht bewahrheitet. Zahlreiche EU-Staaten haben mittlerweile den Steuersatz für die Unternehmensbesteuerung auf 25 Prozent und darunter gesenkt (Abbildung 7). Die US-Steuerreform aus dem Jahr 2018 mit hohen Steuersatzsenkungen und Anreizen für Investitionen in den USA hat zwar Besteuerungslücken für US-amerikanische Unternehmen geschlossen, zugleich aber auch den Steuerwettbewerb und damit den Wettbewerb der Staaten um Investitionen noch einmal drastisch verschärft.

In dieser Situation ist in Europa und in Deutschland ein steuerpolitischer Paradigmenwechsel erforderlich. Nach jahrelangem Streben, steuerlichen Gestaltungsmissbrauch einzudämmen, sollte jetzt die Wettbewerbsfähigkeit des europäischen und deutschen Unternehmensteuerrechts wieder in den steuerpolitischen Blick genommen werden. Es gilt, den Kurs der steuerlichen Abwehrgesetzgebung zu verlassen und sich den Realitäten des Steuerwettbewerbs zu stellen. Deutschland als Exportnation und stärkste Volkswirtschaft in der EU kann und darf sich dem zu erwartenden noch stärkeren Wettbewerb der Steuersysteme nicht entziehen.

Nach der BEPS-Umsetzung bleiben zahlreiche Doppelbesteuerungsrisiken und Bürokratieprobleme nicht nur ungelöst, sondern werden sich künftig durch die OECD-

Abbildung 7



Initiative zur Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft (vgl. Kapitel II.3) noch verstärken. In Deutschland gelten bereits heute im internationalen Vergleich scharfe Missbrauchsvermeidungsregelungen – etwa die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung des Außensteuergesetzes, Vorschriften zur Funktionsverlagerung, grundsätzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften und die besonders engmaschige Betriebsprüfungspraxis.

Weitere Verschärfungen sind nicht erforderlich. Dies gilt auch bei der Umsetzung der Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD) I und II der EU in nationales Recht. Verschärfende Gesetzesanpassungen, soweit sie durch ATAD I und II nicht zwingend vorgesehen sind, sind dringend auszusetzen. Hingegen bedarf es gerade in der aktuell schlechten wirtschaftlichen Lage einer echten strukturellen Steuerreform, um die Attraktivität des Standorts zu erhöhen.

Im Vergleich zum OECD-Durchschnitt von rund 25 Prozent (2019) sowie zum EU-Durchschnitt von knapp 21 Prozent (2020) ist Deutschland mit einer nominalen Steuerbelastung von rund 30 Prozent mittlerweile ein Hochsteuerland. Die effektive Steuerbelastung in Deutschland weicht hiervon kaum ab, denn die deutschen Unternehmen können nicht von besonderen Steuervorteilen – wie etwa einer betragsmäßig hohen steuerlichen Forschungsförderung oder anderen Abzugsmöglichkeiten – profitieren.

3 Die OECD-Reform zur Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft darf den globalen Wettbewerb nicht verzerren

Es entstehen zunehmend digitale und grenzüberschreitende Geschäftsmodelle, die umfangreiche neue Anforderungen an die internationale Unternehmensbesteuerung stellen (Abbildung 8). Ausgangspunkt der Diskussion über die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle auf OECD-Ebene ist die Feststellung, dass diese mit den bisherigen Besteuerungsregeln, die im Wesentlichen an eine physische Präsenz anknüpfen, nicht ausreichend erfasst werden können. Mittlerweile hat sich gezeigt, dass die konkreten Vorschläge der OECD auch für Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen negative Belastungsfolgen haben können:

OECD-Vorschläge zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten (Säule 1)

Die OECD schlägt vor, zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte im Wesentlichen neue Anknüpfungspunkte für die Besteuerung zu setzen und eine formelhafte Aufteilung grenzüberschreitender beziehungsweise globaler Gewinne der Unternehmen vorzunehmen (Säule 1). Der Ansatz ist mit großen Umwälzungen und Unsicherheiten verbunden. Deshalb sind klare, sachgerechte Regeln notwendig, die zu keiner Doppelbesteuerung führen.

Derzeit steht der OECD-Vorschlag insgesamt infrage. So beanspruchen etwa die USA weitergehende Sonderregelungen für sich und möchten das Verfahren zur Säule 1 bis zum Ende der Coronavirus-Pandemie aufschieben. Ungeachtet dessen geht der Trend innerhalb der EU in die Richtung, dass die klassischen Exportländer wie Deutschland auf Steuereinnahmen zugunsten anderer Staaten verzichten sollen. Insofern ist bei der Positionierung der Bundesregierung im Rahmen der OECD-Initiativen aus Sicht des Standorts Deutschland äußerste Sorgfalt geboten. Neben vielen reinen Marktstaaten werden insbesondere Länder wie die USA, China, Indien und diejenigen zu den großen Gewinnern gehören, die einen bedeutenden oder aufstrebenden Unternehmensstandort mit den Vorzügen eines großen Marktes verbinden können. Dieser Paradigmenwechsel in der Gewinnzuordnung würde Doppelbesteuerung weiter fördern beziehungsweise zur Verlagerung von Steuereinnahmen aus Deutschland in Drittstaaten führen.

Darüber hinaus gibt es auch Bedenken hinsichtlich der technischen Ausgestaltung. So sind etwa effiziente und verbindliche Mechanismen zur Streitvermeidung und

Abbildung 8



-beilegung notwendig. Für die deutsche Industrie ist eine internationale, konsensbasierte Lösung essenziell. Daher ist zu betonen, dass Regeln zur effektiven Streitvermeidung und verbindlichen Streitbeilegung durch alle beteiligten Staaten eine zwingende Voraussetzung für eine Unterstützung der OECD-Vorschläge durch die deutsche Industrie darstellen. Daher sollte von jedem multilateralen Vertrag abgesehen werden, der nicht eine verbindliche Klausel zur Vermeidung von Steuerkonflikten für alle Staaten enthält und damit die Gefahr einer Mehrfachbesteuerung eliminiert (vgl. Kapitel III.7, Buchstabe b).

Der Vorbehalt der USA gegen den OECD-Vorschlag zu Säule 1 verschafft auch dem Vorschlag einer umsatzbezogenen Digitalsteuer auf europäischer Ebene neuen Raum – insbesondere auch deshalb, weil einzelne Staaten wie etwa Frankreich eine solche Steuer bereits im nationalen Alleingang eingeführt haben.

OECD-Vorschläge zur globalen effektiven Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen (Säule 2)

Säule 2 der OECD-Vorschläge sieht eine globale Mindestbesteuerung vor, die aus zwei Bestandteilen zusammengesetzt werden soll. Als Erstes sollen niedrig besteuerte Ge-

erfordert im internationalen Wettbewerb

winne von Auslandstöchtern eines Unternehmens dem Gewinn der Muttergesellschaft hinzugerechnet und hierzu die nationale Hinzurechnungsbesteuerung nach dem US-Vorbild der GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) ausgeweitet werden. Auf die Art der Einkünfte soll es ebenso wenig ankommen wie auf die Aktivität und die Substanz der Auslandstochtergesellschaft. Als Zweites ist eine Betriebsausgabenabzugsbeschränkung für Zahlungen ins Ausland vorgesehen, die nach dem Vorbild der mit der US-Steuerreform eingeführten BEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax) gewinnmindernde konzerninterne Zahlungen an niedrig besteuerte Empfänger erfassen soll.

Der effektive Mindeststeuersatz und die Bemessungsgrundlage sind weltweit einheitlich und moderat festzulegen. Der Steuersatz ist ausschließlich auf Ebene der Konzernmutter anzuwenden. Auch eine Mindestbesteuerung, die insbesondere das Bundesministerium der Finanzen als Antwort auf die OECD-Vorschläge zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte in die Diskussion eingebracht hat, kann nur funktionieren, wenn es in Deutschland zukünftig hinreichend unternehmerische Substanz gibt, die noch der hiesigen Besteuerung unterliegt. Es braucht Lösungen, die eine moderate globale Mindestbesteuerung sicherstellen und keine flächendeckende Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Vorbild der Regelungen des deutschen Außensteuergesetzes erzwingen.

4 Die EU sollte eine wachstumsfreundliche Steuerpolitik etablieren

Deutschland hat im zweiten Halbjahr 2020 den EU-Ratsvorsitz inne und ist dabei in Zusammenarbeit mit der EU-Kommission gefordert, Europa aus der Krise zu führen und die Wirtschaft und Wettbewerbsfähigkeit Europas zu stärken. Eine wachstumsfreundliche europäische Steuerpolitik, die sich auf die folgenden Bereiche konzentriert, kann dazu beitragen:

- Bei der Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft ist ein globaler Konsens über die Vorschläge der OECD (Säulen 1 und 2) notwendig, der auch für Europa gilt sowie effiziente und verbindliche Mechanismen zur Streitvermeidung und -beilegung aller beteiligten Staaten enthält.
- Der „Europäische Green Deal“ sollte sich auf alle drei Säulen der Nachhaltigkeit stützen, also auf Ökologie, Ökonomie und Soziales. Daher sollte bei der Über-

arbeitung der Energiesteuerrichtlinie die Befreiung CO₂-neutraler Energieträger von Abgaben und Umlagen sichergestellt werden.

- Um die nach wie vor bestehenden steuerlichen Hindernisse im EU-Binnenmarkt abzubauen, sollte die EU-Kommission eine Harmonisierung der Mehrwertsteuersysteme vorantreiben. Dazu zählen sowohl die Harmonisierung der bestehenden technischen Methoden der Steuererhebung als auch die der Steuersätze und Steuerbemessungsgrundlage.
- Ein weiterer Schritt zur Vollendung des Binnenmarktes ist die zügige Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in zwei Stufen (Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage und Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten).
- Eine Finanztransaktionssteuer ist abzulehnen, da diese im Widerspruch zum Ziel der EU-Kommission steht, Europa als Wirtschafts- und Investitionsstandort im globalen Wettbewerb zu stärken. Stattdessen würde die aktuell diskutierte Beteiligung von nur neun EU-Mitgliedstaaten den europäischen Finanz- und Investitionsstandort fragmentieren.
- Im Rahmen der Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen kann eine europäische „Whitelist“, die eindeutig nicht meldepflichtige, alltägliche Sachverhalte definiert, den bürokratischen Aufwand für die Unternehmen erheblich reduzieren.
- Um die Interessen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten bestmöglich zu wahren, sollte das Einstimmigkeitsprinzip in Steuerfragen beibehalten werden. Denn für einen funktionierenden Binnenmarkt ist die weitere Harmonisierung des europäischen Steuerrechts unter Beibehaltung der Mitwirkungsrechte aller Mitgliedstaaten erforderlich.
- Transparentere EU-Beihilfeentscheidungen in Steuerfragen könnten durch eine Veröffentlichung von Entscheidungen der EU-Kommission samt Darlegung ihrer Entscheidungsgründe erreicht werden. Dies würde zu einer besseren Auslegbarkeit durch die nationalen Finanzgerichte und somit zu mehr Rechtssicherheit für Unternehmen beitragen.

III. Ein nachhaltiges und wettbewerbsfähiges Steuerrecht für Deutschland

- Zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen muss das Unternehmensteuerrecht modernisiert werden.
- Im internationalen Wettbewerb um attraktive Standorte sind klare Signale für Investitionsanreize wie eine Senkung des Steuersatzes nötig.
- Steuerrecht ist ein Standortfaktor. Daher bedarf es durchgreifender Struktur-reformen anstelle kleinteiliger Verschärfungen.
- Die Erhaltung der Standortattraktivität sichert Arbeitsplätze und Wertschöpfung im Inland.

1 Die effektive Steuerbelastung der Unternehmen muss gesenkt werden

Steuerpolitik ist Standortpolitik. Die Höhe der steuerlichen Gesamtbelastung für ein-behaltene Gewinne der Kapitalgesellschaften – also ohne Berücksichtigung der Anteils-eigner – liegt in Deutschland bei über 30 Prozent⁷ (vgl. Kapitel I.1) und einschließlich der Anteilseigner bei 49,4 Prozent. Bei Personengesellschaften beträgt die entspre-chende Belastung einbehaltener Gewinne inklusive Solidaritätszuschlag fast 48,2 Pro-zent. Im EU-Durchschnitt wurde die tarifliche Belastung der Kapitalgesellschaften von 35 Prozent im Jahr 1995 auf mittlerweile rund 21 Prozent reduziert, und in den OECD-Staaten liegt der durchschnittliche Steuersatz bei 24,7 Prozent. Deutschland hat sich damit im internationalen Steuerwettbewerb zum Hochsteuerland entwickelt. Steuer-sätze besitzen eine hohe Signalwirkung für Investitionsentscheidungen. Deshalb ist eine Senkung der tariflichen Belastung angezeigt, um den Standort Deutschland nach-haltig attraktiv für Investitionen zu machen.

Die letzte Unternehmensteuerreform in Verbindung mit einer Senkung des Körper-schaftsteuersatzes trat in Deutschland im Jahr 2008 in Kraft. Seitdem wurde das

⁷ Bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 442 Prozent (2019, in Gemeinden ab 50.000 Einwohnern).

Unternehmensteuerrecht lediglich an einigen Stellen, zum Beispiel aufgrund von Entscheidungen der Finanzgerichte, geändert und sonst kaum fortentwickelt. Um diesen steuerpolitischen Reformstillstand zu überwinden und die Steuerlast auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau von maximal 25 Prozent zu senken, bieten sich folgende Maßnahmen an:

- Einfach und schnell wirksam umsetzbar ist eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes um 5 Prozentpunkte, um sich dem Belastungsniveau von 25 Prozent zu nähern.
- Zur steuerlichen Entlastung nicht nur aller Einkommensteuerpflichtigen, sondern auch der Unternehmen muss der Solidaritätszuschlag vollständig abgeschafft werden.
- Langfristig muss die deutsche Gewerbesteuer für die Kommunen aufkommensneutral in die Ertragsteuern integriert und die systemfremde Hinzurechnung ertragsunabhängiger Elemente zurückgeführt werden.
- Zur steuerlichen Verbesserung der Situation von Personengesellschaften und einer Annäherung an die Besteuerung von Kapitalgesellschaften ist eine Nachbesserung der sogenannten Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) notwendig. Durch eine solche verbesserte Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns werden die Eigenkapitalbasis dieser Unternehmen gestärkt und Reinvestitionen gefördert.

2 Das Unternehmensteuerrecht ist strukturell zu modernisieren

Die bisherige Steuergesetzgebung hat dazu beigetragen, kleinteilig Verschärfungen an steuerrechtlichen Normen vorzunehmen. Hingegen fehlt es an einer übergeordneten Strategie, durch steuerliche Maßnahmen die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen in Deutschland nachhaltig zu sichern. Neben einer konkreten Steuersatzsenkung sollten bestehende Regelungen modernisiert beziehungsweise überarbeitet werden, um Investitionsentscheidungen zugunsten des Standorts Deutschland zu erleichtern.

Reformbedürftig sind beispielsweise die Regelungen

- des Korrespondenzprinzips bei der Steuerfreistellung von Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 1 Satz 2–4 KStG),
- zum Abzugsverbot von Gewinnminderungen aus Darlehen in Fremdwährung (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) und
- zur Einlagenrückgewähr (§ 27 KStG).

Diese Regelungen bewirken vor allem Rechtsunsicherheiten für Unternehmen und verhindern infolgedessen in Einzelfällen sogar betriebswirtschaftlich sinnvolle Schritte, wie etwa Umstrukturierungen. Wünschenswert ist aus Sicht der Industrie eine Anpassung dieser Vorschriften derart, dass ausschließlich betriebswirtschaftlich motivierte Schritte nicht verhindert werden.

Bei den vorgenannten Regelungen könnte dies erfolgen durch

- die Einführung einer periodenübergreifenden Betrachtung (§ 8b Abs. 1 Satz 4 KStG), sodass Einkommenserhöhungen in späteren Jahren als dem Veranlagungszeitraum des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung berücksichtigt werden können;
- eine symmetrische Behandlung von Währungskursgewinnen und -verlusten durch eine Ergänzung in § 8b Abs. 3 KStG und
- eine Komplettrevision der Einlagenrückgewähr im Rahmen des § 27 KStG sowohl für In- als auch für Auslandsfälle (EU- und Drittstaaten), um beispielsweise den deutschen Unternehmen Akquisen im Ausland zu erleichtern.

Auch sollte das Umwandlungssteuerrecht internationalisiert werden. Aufgrund ihrer Exportstärke sind bereits mittelständische Unternehmen, vor allem aber deutsche Konzerne über ausländische Tochtergesellschaften international aufgestellt. Innovationen und Technologieentwicklungen in immer kürzeren Zeitabständen, ein sich ständig änderndes Wettbewerbsumfeld sowie sich in Schwellenländer verschiebende Märkte verlangen nach einer fortwährenden Anpassung der Unternehmensstruktur. Dies erfordert zunehmend grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Inlandsbezug.

Das bestehende System, welches eine steuerneutrale Umwandlung im Drittstaatenfall nicht kennt, erschwert eine Vielzahl von Umstrukturierungen im Konzern und entspricht nicht einem fortschrittlichen Steuersystem. Fiskalische Argumente können hierfür nicht der Grund sein, denn Deutschland hat ein sich allein auf die Unternehmens-

anteile gründendes Besteuerungsrecht. Dieses Besteuerungsrecht wird durch eine Umwandlung weder eingeschränkt noch ausgeschlossen, da bei einer Zusammenlegung nur noch eine Beteiligung, bei einer Spaltung zwei Beteiligungen und einem Rechtsformwechsel weiterhin die gleiche Beteiligung vorliegen.

Selbst wenn in Ausnahmefällen das Besteuerungsrecht doch durch eine Umwandlung eingeschränkt oder ausgeschlossen wird, würden die Vorgaben zur sogenannten Entstrickung greifen und eine sofortige Besteuerung in Deutschland auslösen. Um Deutschland als Standort zu stärken und betriebswirtschaftlich sinnvolle Restrukturierungen zu ermöglichen, wäre es demnach sinnvoll, die Regelungen für Umwandlungen in Drittstaaten zu erweitern.

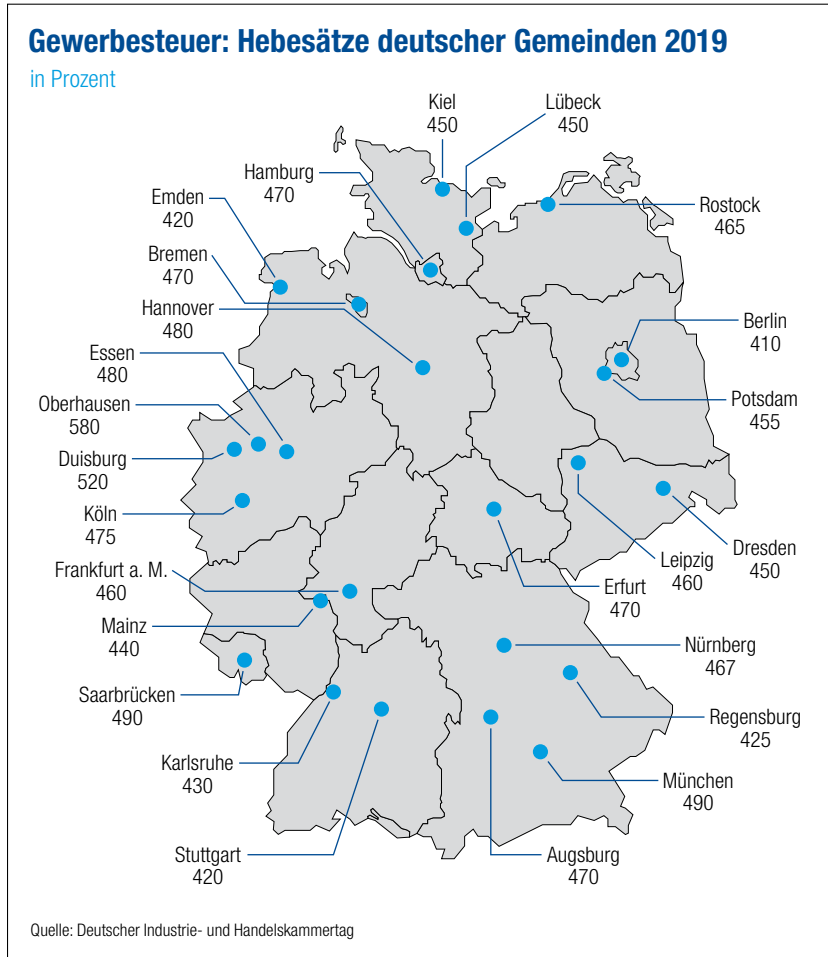
3 Die Gewerbesteuer ist ein Fremdkörper im deutschen Ertragsteuerrecht

Die Gewerbesteuer führt zu einer standortabhängigen Steuerbelastung von Unternehmen, woraus sowohl im nationalen als auch im internationalen Zusammenhang Wettbewerbsverzerrungen resultieren. Auf nationaler Ebene hat die Gewerbesteuer aufgrund des von der jeweiligen Gemeinde festzulegenden Hebesatzes Einfluss auf die Standortwahl. Da die Gewerbesteuer im Ausland entweder unbekannt ist oder der Gewerbesteuer vergleichbare Steuern dort nicht die gleiche Bedeutung zukommt, entstehen für international tätige Unternehmen Wettbewerbsverzerrungen.

Weder mit dem Leistungsfähigkeits- noch mit dem Äquivalenzprinzip lässt sich die Gewerbesteuer rechtfertigen. Sie hat nur eine rein fiskalische Funktion: die Finanzierung der kommunalen Haushalte. Dementsprechend betrachten die Gemeinden die Gewerbesteuer als Instrument zur Sanierung ihrer Haushalte. Die Konsolidierung der Kommunalfinanzen kann aber nicht allein auf dem Rücken der Unternehmen ausgetragen werden. Sie ist eine Gemeinschaftsaufgabe.

Ziel der Unternehmensteuerreform 2008 war die Erhöhung der Standortattraktivität sowie die längerfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrats. Dies sollte mit einer Ertragsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften von unter 30 Prozent erreicht werden. Tatsächlich ist dies bei der Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Form jedoch nur bei einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von unter 405 Prozent möglich.

Abbildung 9



Da die Gemeinden ihren Hebesatz für die Gewerbesteuer eigenständig festlegen, fällt der Hebesatz in industriellen Ballungszentren regelmäßig deutlich höher aus. Für Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern betrug der durchschnittliche Hebesatz im Jahr 2009 noch 432 Prozent. Dieser ist bis zum Jahr 2019 auf 442 Prozent gestiegen (Abbildung 9). In einigen Gemeinden liegt der Hebesatz sogar bei 580 Prozent. Die unterschiedlich hohen Hebesätze lassen die Ertragsteuerbelastungen für Kapitalgesellschaften je nach örtlicher Ansässigkeit variieren von 31,6 Prozent (Hebesatz 450 Prozent) bis zu 36,1 Prozent (Hebesatz 580 Prozent).

Die höheren Hebesätze betreffen nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Denn die gesetzlich mögliche Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer endet bei einem Hebesatz von 400 Prozent. Das Konjunkturpaket der Großen Koalition vom Juli 2020 enthält zwar eine Erhöhung der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer vom 3,8- auf das 4,0-Fache des Gewerbesteuermessbetrags und ermöglicht damit eine Anrechnung der Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 400 Prozent. Allerdings reicht dies nicht aus, um den ständigen Anstieg der Hebesätze auszugleichen.

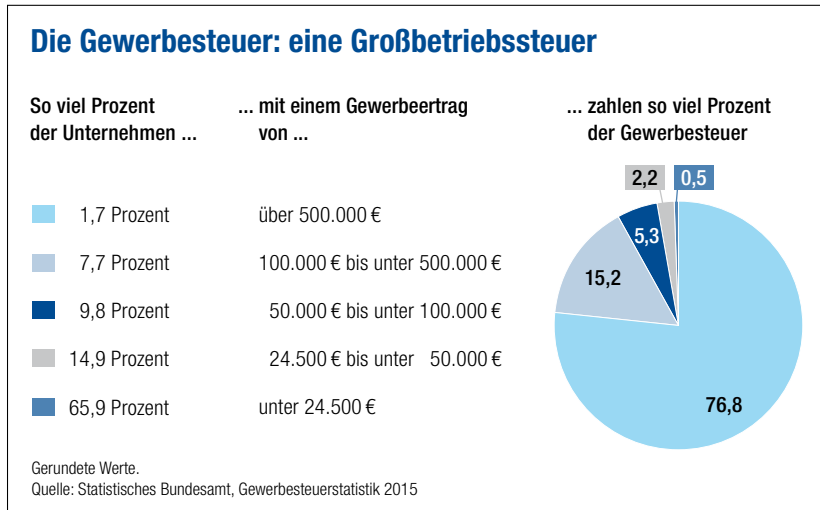
Die mit der Unternehmensteuerreform 2008 verfolgte Tarifbelastung von Kapitalgesellschaften von unter 30 Prozent ist somit inzwischen klar überschritten. Dies führt zu Nachteilen für die Unternehmen im internationalen Wettbewerb, welche durch fehlende Anrechnungsmöglichkeiten verstärkt werden.

Die Gewerbesteuer ist mit Blick auf Steuersysteme in anderen Staaten ein deutsches Unikum und weist erhebliche strukturelle Defizite auf. Kernproblem des derzeitigen Systems der Kommunalfinanzierung sind die unsystematischen Modifikationen der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, insbesondere die ertragsunabhängigen Hinzurechnungen. Infolge der kontinuierlichen Veränderung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (zum Beispiel durch die Ausweitung der Hinzurechnungen) hat sich das relative Gewicht der Gewerbesteuer im Verhältnis zur Körperschaftsteuer bereits verschoben und die Gewerbesteuer sich weitgehend zu einer Sonderertragsteuer entwickelt.

Überdies wird das gesamte Gewerbesteueraufkommen nur von wenigen Unternehmen getragen: Weniger als 10 Prozent der Unternehmen erbringen über 90 Prozent des Gewerbesteueraufkommens (Abbildung 10). In vielen Gemeinden hängt die Finanzierung sogar von nur einem vergleichsweise großen Unternehmen ab. Diese Abhängigkeit kann nicht im Interesse der Kommunen sein. Reichen die Einnahmen selbst bei guter Konjunktur häufig schon nicht aus, um die stetig steigenden Ausgaben und den Finanzbedarf der Gemeinden zu decken, so hat die Corona-Pandemie 2020 nochmals deutlich gezeigt, wie fragil das Instrument der Gemeindefinanzierung mittels Gewerbesteuer ist. Eine Reform der Kommunalfinanzen ist deshalb unumgänglich.

Nach jahrzehntelangen Versuchen, die Mängel der Gewerbesteuer zu beseitigen, bedarf es daher grundlegender struktureller Reformschritte. Konstruktive Ansätze für eine

Abbildung 10



Reform der Gewerbesteuer, die eine Verteilung der Steuerlast auf mehrere Schultern und stabilere kommunale Einnahmen ermöglicht, liegen längst auf dem Tisch. Dabei muss die Gewerbesteuer unter Beibehaltung eines Hebesatzrechts für die Gemeinden aufkommensneutral ersetzt und so die Gemeindefinanzierung verstetigt werden.

Auch wäre dies ein wichtiger Schritt hin zu einer möglichen Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen für die Unternehmensteuern in der Europäischen Union (Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – GKKB). Denn die Gewerbesteuer hemmt nach wie vor eine solche EU-weite Harmonisierung.

4 Die Unternehmen leiden unter den steuerlichen Folgen der Dauerniedrigzinsphase

Das Zinsniveau in der Eurozone verharrt in einem Rekordtief und wirkt damit auch deutlich in das deutsche Steuerrecht hinein. Grundsätzlich ist die Zinspolitik Aufgabe der Europäischen Zentralbank (EZB). Allerdings entscheidet die Politik zum Beispiel für steuerliche Zwecke über die Höhe der Rechnungszinsen. Dabei handelt es sich stets nur um nominale Zinssätze. Angesichts des Trends zu niedrigen Marktzinsen im Laufe der Jahrzehnte ist es nicht nachvollziehbar, dass der deutsche Gesetzgeber diesen ignoriert.

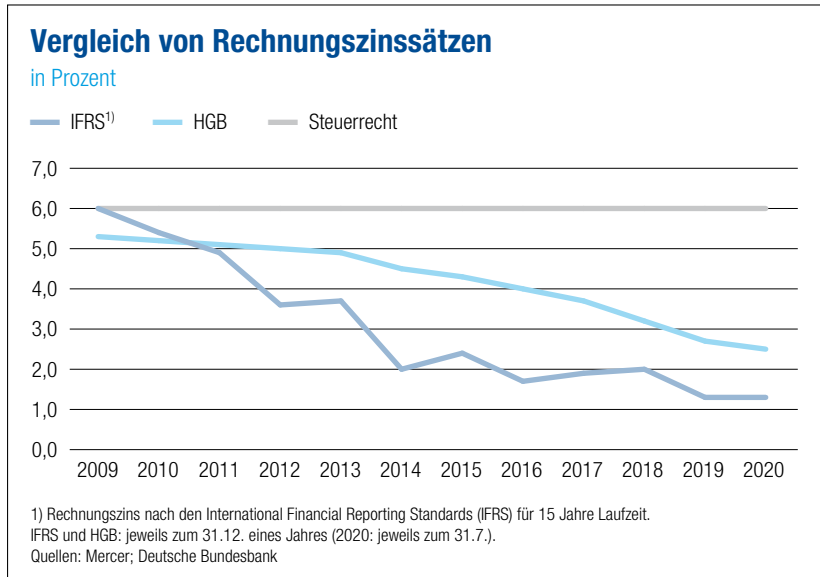
Bei einer Inflationsrate von 4 Prozent und Nominalzinsen von 5 Prozent ist es offensichtlich, dass (Nominal-)Zinssätze von 5 bis 6 Prozent, wie sie im Steuerrecht seit mehr als 35 Jahren gelten, generell marktkonform sind. Wenn allerdings die Inflationserwartungen deutlich sinken und dies auch der Marktzins widerspiegelt, zeugt ein Ver- und auch Beharren auf diesem Niveau von einem mangelnden Gespür für ökonomische Notwendigkeiten. Hinzu kommen eine mögliche Verfassungswidrigkeit⁸ des gesetzlichen Zinsniveaus zumindest für die Jahre ab 2011 und eine wettbewerbsbeeinflussende Belastung der Steuerpflichtigen etwa bei lang andauernden Betriebsprüfungen.

Eine konkrete Bedeutung hat das Zinsniveau nicht nur im Rahmen der sogenannten Vollverzinsung von Steuer(-nach-)forderungen.⁹ Auch in anderen Rechtsnormen hat der Zinssatz eine wesentliche Bedeutung. Hier sind zunächst die Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer zu nennen. Durch die Vorschriften soll der in Mieten, Pachten und Lizenzen enthaltene Zinsanteil für die Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzuaddiert werden, um die „objektive“ Ertragskraft der Unternehmung zu besteuern. Die dieser pauschalen Hinzurechnung zugrunde liegenden Zinsparameter sind überholt. Über die grundsätzlichen Bedenken gegenüber der Gewerbesteuer hinaus ist deshalb zumindest eine entsprechende Anpassung der pauschalen Hinzurechnung notwendig. Pauschalierte Zinssätze von bis zu 12,5 Prozent verdeutlichen, dass das gesetzliche Zinsniveau im Rahmen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen völlig realitätsfern ist.

⁸ Vorlagebeschluss des FG Köln vom 12.10.2017 zum Klageverfahren 10 K 977/17 zu § 6a EStG.

⁹ Vgl. auch FG Münster v. 17.08.2017 – BFH III R 25/17 (Beschluss Aussetzung/Ruhen des Verfahrens), FG München v. 30.06.2016 – BFH X R 15/17 Zulassung durch BFH. Verfahren X R 15/17 ruht gemäß BFH-Beschluss vom 24.07.2018 bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in den Verfahren 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17.

Abbildung 11



Zudem ist der Zinssatz bei der Bewertung von Rückstellungen von großer Bedeutung.¹⁰ Für steuerliche Zwecke muss entweder mit 5,5 Prozent oder – bei Pensionsrückstellungen – mit 6 Prozent gerechnet werden. Dies führt dazu, dass die Rückstellungswerte in der Steuerbilanz deutlich geringer sind als in der Handels- oder IFRS-Bilanz. Dadurch besteuert der Gesetzgeber fiktive Gewinne der Unternehmen, da ein Teil des handelsrechtlichen Aufwands für steuerliche Zwecke nicht zum Abzug zugelassen wird. Eine Anpassung des steuerrechtlichen Rechnungszinssatzes an die Marktzinsen nach den Rechnungslegungsnormen (IFRS und HGB) ist überfällig (Abbildung 11).

¹⁰ Vorlagebeschluss des FG Köln vom 12.10.2017 zum Klageverfahren 10 K 977/17 zu § 6a EStG.

5 Grunderwerbsteuer – Share Deals sind auf Missbrauchsbekämpfung zu begrenzen

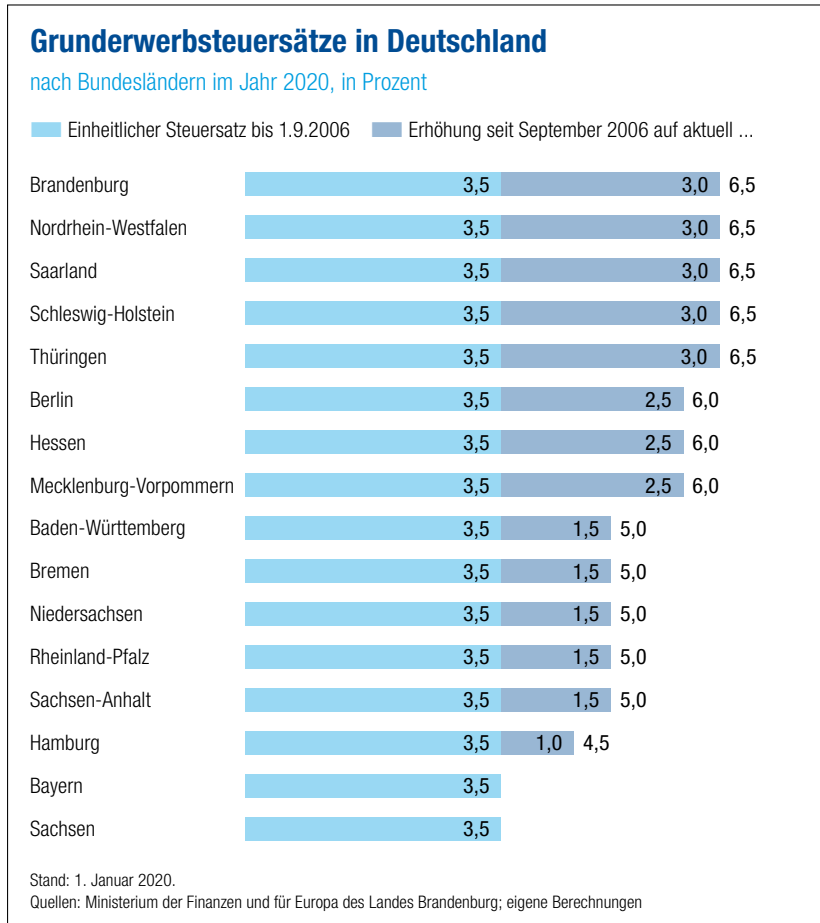
Die Grunderwerbsteuer ist eine Steuer, die anfällt, wenn man eine Immobilie im Inland kauft und Verkäufer und Käufer für die Eigentumsübertragung einen notariellen Kaufvertrag schließen. Bis zum 1. September 2006 galt bundesweit ein einheitlicher Steuersatz von 3,5 Prozent des Kaufpreises. Seitdem dürfen die Bundesländer den Grunderwerbsteuersatz individuell festlegen. Bayern und Sachsen haben den Steuersatz bisher bei den ursprünglichen 3,5 Prozent belassen. Andere hingegen haben diesen auf bis zu 6,5 Prozent erhöht. In Nordrhein-Westfalen beispielsweise ist er schon seit 2015 so hoch (Abbildung 12).

In bestimmten gesetzlich geregelten Konstellationen entfällt die Grunderwerbsteuer, zum Beispiel bei der Übertragung eines Grundstücks zwischen Ehegatten oder im Zuge der Teilung eines Nachlasses durch Miterben. Ein weiterer Fall sind bestimmte betriebliche Umstrukturierungen. Bei der Übertragung von Unternehmensanteilen („Share Deals“) können jedoch bereits nach heutigem Recht Grunderwerbsteuerbare Vorgänge ausgelöst werden. Das ist vor allem dann der Fall, wenn mindestens 95 Prozent von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren übertragen werden. Nur wenige europäische Staaten kennen einen solchen Grunderwerbsteuerbaren Tatbestand von Anteilsübertragungen an grundbesitzenden Gesellschaften.¹¹

Umstrukturierungen, die aus betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich sind, werden dadurch erschwert. Dies ist bereits nach heutiger Rechtslage ein Standortnachteil. Dennoch gibt es spektakuläre Immobilientransaktionen in Milliardenhöhe, die sich genau diese Regelung zunutze machen, um durch künstliche Umstrukturierungen, die eigentlich von vornherein auf Immobilienübertragung abzielen, die Grunderwerbsteuer zu sparen. Daher ist es nicht verwunderlich, dass die Länderfinanzminister seit Längerem bestrebt sind, missbräuchliche Gestaltungen einzudämmen, deren überwiegender Zweck in der Umgehung der Grunderwerbsteuer bei Anteilsübertragungen besteht. Eine solche Ausweitung hätte allerdings negative Folgen für börsennotierte Unternehmen, da beispielsweise auch durch einen regulären Aktienhandel ein Grunderwerbsteuerbarer Anteilseignerwechsel vorliegen kann. Allein die sich dabei ergebenden Fragen

¹¹ Wischott, Frank / Adrian, Gerritt, 2019, Grunderwerbsteuer – ein internationaler Vergleich zwischen Deutschland, USA und EU-Staaten, Institut für Finanzen und Steuern, Berlin.

Abbildung 12



der Feststellungslast würden sich in der Praxis kaum lösen lassen. Wirtschaftlich sinnvolle Übertragungen oder vorweggenommene Nachfolgen bei Familienunternehmen würden deutlich erschwert.

Im Ergebnis gehen die Auswirkungen einer Verschärfung der Grunderwerbsteuer für Kapitalgesellschaften weit über das durchaus nachvollziehbare Ziel der Eindämmung von Share-Deal-Gestaltungen hinaus. Wenn überhaupt, sollten die Regelungen auf missbräuchliche Gestaltungen eingegrenzt werden. Börsennotierte Unternehmen betreiben gerade keinen Immobilienhandel. Da Aktien häufig den rechtlichen Eigentümer

wechseln, kann die Grunderwerbsteuer mehrfach anfallen. Eine Börsenklausel innerhalb der neuen Regelung zu integrieren, ist daher dringend erforderlich. Zudem sollte eine rechtssichere Ausnahmeregelung bei Anteilsübertragungen zwischen verbundenen Unternehmen gelten. Zur rechtssicheren Anwendung sollten die Neuregelungen keine Rückwirkung entfalten. Angesichts der Aufkommensentwicklung ist fraglich, ob eine Verschärfung der Grunderwerbsteuer überhaupt geboten ist. Seit 2006 hat sich das Aufkommen aus der Grunderwerbsteuer nämlich nahezu verdoppelt.

6 Die Grundsteuerreform muss praxistauglich umgesetzt werden

Nach schwierigen und langwierigen Verhandlungen zwischen dem Bund und den Ländern wurde im Jahr 2019 die bundeseinheitliche Grundsteuerreform verabschiedet. Inzwischen zeichnet sich ab, welche Länder das wertabhängige Bundesmodell übernehmen und welche Länder unter Nutzung der Länderöffnungsklausel eine eigene Reform anstreben:

- **Bayern.** Bereits frühzeitig war bekannt, dass der Freistaat eine eigene Grundsteuerreform auf Grundlage eines Flächenmodells anstrebt.
- **Hessen.** Inzwischen hat auch das hessische Finanzministerium bekannt gegeben, eine eigene Reform der Grundsteuer zu beschließen. Hessen verfolgt ein Flächen-Faktor-Verfahren. Dabei dienen zur Berechnung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage sowohl die Fläche von Grund und Boden sowie darauf befindlicher Gebäude als auch ein zusätzlicher Faktor, der die Lagequalität des betreffenden Grundstücks im Vergleich zu einer durchschnittlichen Lage in der jeweiligen Gemeinde berücksichtigt.
- **Niedersachsen.** Das Bundesland bereitet ein eigenes Grundsteuergesetz vor, bei dem die Bemessungsgrundlage durch die Flächen, ergänzt um wertbildende innerkommunale Lagefaktoren, ermittelt wird.
- **Baden-Württemberg.** In Stuttgart geht die Regierung ebenfalls eigene Wege und weicht vom Bundesmodell erheblich ab. Die Grundsteuer wird künftig nicht mehr am Wert des Gebäudes ausgerichtet, sondern orientiert sich an der Grundstücks-

fläche und dem Bodenwert, der von Gutachterausschüssen ermittelt wird. Für Grundstücke, die vorrangig Wohnzwecken dienen, ist ein Abschlag vorgesehen.

- **Sachsen.** Der Freistaat nutzt ebenfalls die Länderöffnungsklausel. Statt der für alle Nutzungsarten einheitlichen Steuermesszahl von 0,34 Promille im Bundesmodell sollen in Sachsen für Wohngrundstücke 0,36 Promille und für Geschäftsgrundstücke 0,72 Promille zur Anwendung kommen. Keine Abweichungen vom Bundesmodell sind dagegen bei der Wertermittlung, der Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftliches Vermögen) und bei unbebauten Grundstücken vorgesehen.
- **Hamburg.** Auch Hamburg wird die Grundsteuer ab 2025 nach einem eigenen Modell erheben. Die Hansestadt sieht einen Flächen-Lagen-Ansatz vor, bei dem Grundstücksflächen unabhängig von der Nutzung mit 0,02 Euro je Quadratmeter und Gebäudeflächen mit 0,40 Euro je Quadratmeter bewertet werden. Zudem soll ein Lagefaktor (auf Grundlage des Mietspiegels) berücksichtigt werden. Wohnanlagen sollen steuerlich begünstigt werden.

Berlin, Bremen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen übernehmen das Bundesmodell zur Neuregelung der Grundsteuer. Doch aufgrund des damit einhergehenden Bewertungsaufwands ist davon auszugehen, dass weitere Bundesländer eine eigene Grundsteuerreform vorlegen werden. Eine Diskussion darüber gab es in Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt.

Aus Sicht der Wirtschaft ist dies gut nachvollziehbar. Gerade für Industriegrundstücke bringt das Bundesmodell erheblichen Bewertungsaufwand, Unschärfen und Konfliktpotenzial mit sich. Eine Ausrichtung der Grundsteuer an den Flächen von Grundstücken und Gebäuden ist dagegen viel einfacher zu administrieren und wird den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gerecht.

Auch für die Länder, die das Bundesmodell anwenden wollen, stehen noch Aufgaben an: Die Wirtschaft hat sich an das Bundesministerium der Finanzen gewandt und dafür eingesetzt, dass die notwendigen Verwaltungsanweisungen für das Bundesmodell zügig und unter Einbindung der betrieblichen Praxis erarbeitet werden.

7 Rechtssicherheit ist durch modernen Steuervollzug zu schaffen

a) Betriebsprüfungen beschleunigen und effizienter durchführen

Steuerliche Betriebsprüfungen dauern in Deutschland nach wie vor zu lange. Sie verursachen für Unternehmen und Finanzverwaltung unnötigen Aufwand und binden erhebliche finanzielle und personelle Kapazitäten. Eine Umfrage des BDI unter seinen Mitgliedern verdeutlicht die Probleme: Langjährige Rechtsunsicherheit und hohe Nachzahlungszinsen belasten fast alle Unternehmen. Eine nicht abgeschlossene „Steuer vergangenheit“ birgt zugleich erhebliche Unsicherheiten für zukünftige Unternehmensentscheidungen, wodurch die Unternehmensentwicklung – gerade in einem dynamischen Umfeld – gehemmt werden kann. Die „zeitnahe Betriebsprüfung“, die seit 2012 in der Betriebsprüfungsordnung verankert ist, kommt in der Praxis immer noch zu wenig zur Anwendung.

Diese Situation wird von den Unternehmen zunehmend als Standortnachteil wahrgenommen – vor allem gegenüber Ländern wie Österreich oder den Niederlanden, die mit Modellen einer kontinuierlichen, zeitnahen Prüfung („begleitende Kontrolle“ beziehungsweise „Horizontal Monitoring“) praxistaugliche Alternativen anbieten. Es ist daher an der Zeit, auch in Deutschland den Weg frei zu machen für schnellere und effiziente Betriebsprüfungen.

Anknüpfungspunkte sind sowohl verfahrensrechtliche Reformen als auch verbesserte Prüfungsprozesse. Dazu zählen zum Beispiel eine Verkürzung der Ablaufhemmung und der Festsetzungsfrist, die Bildung von Prüfungsschwerpunkten und eine verbesserte Prüfungsorganisation – gerade auch in Konzern- und Organschaftsfällen. Auch die Einführung einer verbindlichen Entscheidung, um steuerliche Sachverhalte zeitnah zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen zu klären, kann Betriebsprüfungen beschleunigen.

Die positiven Erfahrungen Österreichs mit der „begleitenden Kontrolle“ sollten als Vorbild für eine ähnliche Regelung in Deutschland dienen. Ausgangspunkt dafür sollte – wie in Österreich – ein Pilotprojekt sein (Übersicht 1). Das Bundesministerium der Finanzen hat eine Arbeitsgruppe der Finanzverwaltungen von Bund und Ländern unter Mitwirkung des Bundeszentralamts für Steuern ins Leben gerufen, um die steuerliche Betriebsprüfung fortzuentwickeln. Dies bietet die Chance, die Prüfungen in Deutschland zum Nutzen aller Beteiligten zu reformieren und zu beschleunigen.

Übersicht 1

Begleitende Kontrollen statt langwieriger Betriebsprüfungen

Das Beispiel Österreich zeigt, dass die „begleitende Kontrolle“ sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung eine Reihe wichtiger Vorteile mit sich bringt:

- An die Stelle der nachträglichen Außenprüfung tritt ein laufender Kontakt zwischen einem Unternehmen und dem zuständigen Finanzamt mit regelmäßig im Kalenderjahr stattfindenden Besprechungen.
- Zwischen dem geprüften Zeitraum und dem Prüfungszeitpunkt liegt somit nur eine kurze Zeitspanne. Dies erleichtert die Prüfung erheblich. Ein Nachvollziehen lange zurückliegender Zeiträume ist nicht erforderlich.
- Lange zurückreichende, aufwendig zu ermittelnde Berichtigungserfordernisse und dadurch kumulierte Nachzahlungsbeträge und Nachzahlungszinsen werden vermieden.
- Durch die – für die Teilnahme an der begleitenden Kontrolle obligatorischen – Implementierung eines Steuerkontrollsystems wird die großflächige Überprüfung von alltäglichen Vorgängen und Routineabläufen obsolet. Stattdessen kann die Finanzverwaltung zur Prüfung von Prozessen und Fällen mit hohem steuerlichen Risiko übergehen.
- Der laufende Dialog zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung sowie die erhöhten Offenlegungspflichten ermöglichen eine frühzeitige Abstimmung. Dies betrifft gerade auch Sachverhalte, bei denen das Risiko einer abweichenden Beurteilung von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung bestehen könnte. Die Planungssicherheit für die Unternehmen kann so erhöht und eine rechtzeitige und gesetzeskonforme Steuererhebung gesichert werden.

Eigene Darstellung

b) Internationale Besteuerungskonflikte durch effektive Streitvermeidungsmechanismen lösen

Auch bei grenzüberschreitenden Aktivitäten bedarf es einer besseren Abstimmung der Unternehmen mit den beteiligten Finanzverwaltungen. Zuvorderst gilt es, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Jedoch lässt sich beobachten, dass die internationalen Besteuerungskonflikte zunehmen und Doppelbesteuerungen der Unternehmen auslösen. Insbesondere beim grenzüberschreitenden Einsatz von Betriebsstätten sowie bei Fragestellungen zu Verrechnungspreisen sind Besteuerungskonflikte oft vorprogrammiert (vgl. Kapitel II.1).

Solche Konflikte können sich in Zukunft weiter vertiefen, sollte die OECD-Initiative zur Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft tatsächlich zu neuen Besteuerungsregeln führen. Es ist von entscheidender Bedeutung, dass hierbei Doppelbesteuerungen der Unternehmen durch effiziente Verfahren zu einer frühzeitigen Streitvermeidung unterbunden oder durch Verfahren zu einer bindenden Streitbeilegung gelöst werden.

Diese Problematik hat auch die OECD zum Anlass genommen, zwischenstaatliche Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern. Im Rahmen ihrer „Tax Certainty Agenda“ werden aktuell zahlreiche Maßnahmen zur Erhöhung der internationalen Transparenz und Rechtssicherheit diskutiert. Eine der Hauptmaßnahmen stellen dabei die koordinierten internationalen Außenprüfungen zwischen zwei oder mehreren Staaten („Joint Tax Audits“ oder „Multilateral Controls“) dar.

Auch die deutsche Finanzverwaltung plant, koordinierte internationale Außenprüfungen verstärkt durchzuführen. Seit dem 1. Januar 2019 ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zentrales Verbindungsbüro für diese Verfahren. Einzelne Länder wie Bayern und Baden-Württemberg haben für den Bereich der Joint Tax Audits sogenannte Kompetenzzentren eingerichtet. Erfreulicherweise nimmt Deutschland – als einer von 17 Staaten – auch an dem OECD-Projekt „International Compliance Assurance Programme 2.0 (ICAP 2.0)“ teil. Dabei handelt es sich um eine multilaterale kooperative steuerliche Risikobewertung von großen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmensgruppen. Ziel ist, Besteuerungskonflikte und Fehlinterpretationen der Country-by-Country-Reports zu vermeiden sowie potenzielle Prüfungsschwerpunkte zu identifizieren. ICAP 2.0 kann somit Ausgangspunkt für eine bessere Verzahnung der verschiedenen internationalen Instrumente zur Streitvermeidung und Streitbeilegung sein.

Doppelbesteuerungen können nur dann effektiv unterbunden werden, wenn die erzielten Unternehmensgewinne in Konfliktfällen durch festgelegte Streitbeilegungsmechanismen am Ende nur einmal besteuert werden. Vor dem Hintergrund der laufenden OECD-Initiativen (Säule 1 und 2; vgl. Kapitel II.3) und der avisierten Neuordnung des internationalen Steuerrechts ist ein verbindlicher Streitbeilegungsmechanismus dringend erforderlich.

8 Das Außensteuerrecht ist zeitgemäß zu reformieren

Das deutsche Außensteuergesetz (AStG) benachteiligt exportorientierte Unternehmen mit Hauptsitz in Deutschland stark. Danach werden niedrig besteuerte Gewinne – die von deutschen Unternehmen gegebenenfalls im Ausland erzielt werden – der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Das bedeutet, dass diese Gewinne auf das deutsche Steuerniveau „hochgeschleust“ und in Deutschland zusätzlich besteuert werden. Dadurch entstehen zahlreiche Doppelbesteuerungssituationen. Hauptziel einer AStG-Reform sollte es folglich sein, dass Auslandsfälle durch die Hinzurechnungsbesteuerung zukünftig nicht mehr höher belastet werden als reine Inlands Sachverhalte. Hierzu sind verschiedene Maßnahmen notwendig:

a) Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 Prozent senken

Die Grenze der Niedrigbesteuerung sollte an den deutschen Körperschaftsteuertarif angepasst und von heute 25 Prozent auf 15 Prozent gesenkt werden. Dies entspricht auch der Konzeption der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (ATAD I). Eine Reform des deutschen Außensteuergesetzes ist demnach ohnehin angezeigt. Auch liegt der durchschnittliche Unternehmensteuertarif mit 20,7 Prozent in den übrigen EU-Mitgliedstaaten schon heute deutlich unterhalb von 25 Prozent. Mittlerweile gelten damit nach AStG-Maßstab 18 der 27 EU-Länder als Niedrigsteuerländer.¹²

Beträgt die ausländische Steuerbelastung mehr als 15 Prozent und weniger als 25 Prozent, können im heutigen AStG-System erhebliche Mehrbelastungen entstehen, die

¹² Es handelt sich dabei in absteigender Reihenfolge um Luxemburg, Griechenland, Dänemark, Schweden, die Slowakei, Lettland, Finnland, Estland, Tschechien, Slowenien, Polen, Kroatien, Litauen, Zypern, Irland, Bulgarien, Ungarn und Rumänien, vgl. auch Abbildung 7, Seite 20.

sogar das Niveau der inländischen Besteuerung übersteigen. Denn die ausländische Steuer kann nur in Höhe der deutschen Körperschaftsteuer von 15 Prozent angerechnet werden. Der die Körperschaftsteuerbelastung überschießende Betrag wird faktisch doppelt besteuert, da ausländische Steuern nicht auf die deutsche Gewerbesteuer angerechnet werden können.

b) Einkünftecatalog überarbeiten, um Mehrfachbelastungen zu vermeiden

Sogenannte aktive Einkünfte sind von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen. Der Katalog, der diese Einkünfte aufzählt, ist jedoch nicht mehr zeitgemäß und bedarf dringender Reform. Doch anstatt den Katalog zu reformieren, wird die Umsetzung der ATAD I und II zum Anlass genommen, neue Hemmnisse für deutsche Stammhäuser einzuführen.

So muss die heutige überschießende Wirkung der Mitwirkungstatbestände beseitigt werden. Stattdessen ist im Rahmen der ATAD-Umsetzung sogar eine Ausdehnung der Mitwirkungstatbestände auf EU/EWR-Sachverhalte geplant. Eine zeitgemäße Reform sollte hingegen diese Tatbestände des § 8 Abs. 1 AStG – sowohl für die EU/EWR-Sachverhalte als auch für die Drittstaatenfälle – insoweit als unschädlich einstufen, als der deutsche Fiskus über angemessene Verrechnungspreise seinen fairen Anteil bekommt.

Zudem werden Dividenden heute aus gutem Grund einschränkungslos als aktive Einkünfte qualifiziert und von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen. Hierdurch wird eine Mehrfachbesteuerung in mehrstufigen Konzernstrukturen („Kaskadeneffekte“) vermieden. Im Zuge der ATAD-Umsetzung sollte für Dividenden mindestens eine Ausnahme bei Vorliegen eines funktionalen Zusammenhangs mit aktiven Tätigkeiten zugelassen werden.

Es ist nicht ersichtlich, warum dieser Grundgedanke nicht auch für Umwandlungsgewinne oder Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, das heißt für Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in allen Erscheinungsformen, gelten soll. Um unsystematische Mehrfachbelastungen im Konzern zu vermeiden, sollte daher das Aktivitätskonzept für Dividenden beibehalten und zudem auf Anteilsveräußerungs- und Umwandlungsgewinne ausgeweitet werden.

Auch die generelle und bedingungslose Streichung von Zinseinkünften aus dem Aktivitätskatalog ist abzulehnen. Die Finanzierung weltweit tätiger Konzerne hat Zinsein-

künfte bei nachgeschalteten Konzerngesellschaften zur Folge, die ohne Missbrauchsabsicht in Ländern mit einer effektiven Steuerbelastung von unter 25 Prozent ansässig sein können. Bei der Annahme einer grundsätzlichen Passivität von Zinseinkünften würden somit reguläre Konzernfinanzierungen als missbräuchlich eingestuft und dadurch behindert. Hiermit würde der deutsche Gesetzgeber unmittelbar die Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen im Vergleich zum globalen Wettbewerb verschlechtern.

c) Hinzurechnungsbesteuerung an Steuerbelastung des Inlandfalls angleichen

Bei der Umsetzung der ATAD ist von etwaigen Verschärfungen im Bereich der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags Abstand zu nehmen. Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage – also des Hinzurechnungsbetrags – sollte vielmehr im Wesentlichen an die Vorschriften angeglichen werden, die sich ergäben, wenn der Sachverhalt im Inland vorliegen würde. Insbesondere die Berücksichtigung von Steuern nach § 10 Abs. 1 Satz 2 AStG und die Ausschlüsse der Steuerbefreiungen beziehungsweise Aufschübe in § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG sollten reformiert und an die vergleichbare inländische Besteuerung angepasst werden. Eine Höherbesteuerung von Auslandssachverhalten im Vergleich zu Inlandssachverhalten muss vermieden werden.

Die genannten Reformvorschläge lassen den Kern des Außensteuergesetzes unberührt, nämlich passive Einkünfte im niedrig besteuerten Ausland durch die Hinzurechnungsbesteuerung auch in Deutschland zu erfassen. Sie zielen vielmehr darauf ab, unsystematische Höher- oder Mehrfachbesteuerungen zu vermeiden. Die Höherbelastungen beruhen im Wesentlichen darauf, dass das deutsche Steuerrecht kein Anrechnungssystem kennt. Es gibt weder eine Anrechnung auf die deutsche Gewerbesteuer noch eine indirekte Anrechnung, die andere Länder zur Bewältigung der Probleme in mehrstufigen Konzernstrukturen vorsehen. Zudem ist wegen der „Per-Country“- und „Per-Year“-Beschränkung keine raum- und zeitübergreifende Anrechnung möglich.

Aus diesem Zusammenspiel resultiert in zahlreichen Fällen eine Höherbelastung von Auslands- gegenüber reinen Inlandssachverhalten, die den Charakter einer Strafbesteuerung annimmt – ein fatales Standortsignal für die deutsche Industrie mit ihren breiten grenzüberschreitenden Aktivitäten. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die ATAD eine vollständige Anrechnung (beziehungsweise den Abzug) der im Ausland entrichteten Steuer von der inländischen Steuerschuld vorsieht und damit eine

Überbesteuerung vermeiden will. Eine entsprechende Umsetzung der ATAD in nationales Gesetz ist jedoch bis jetzt noch nicht erfolgt.

9 Coronabedingt sind zusätzliche Maßnahmen zur Stärkung der Wirtschaft nötig

Die Corona-Krise stellt Unternehmen sämtlicher Größenklassen und Branchen vor neue Herausforderungen. Im Unterschied zu „gewöhnlichen“ Wirtschaftskrisen war sie weder vorhersehbar, noch konnten und können die Ausbreitung des Coronavirus und ihre Auswirkungen verlässlich prognostiziert werden. Priorität muss neben der Sicherung der Gesundheit der Bevölkerung auch die nachhaltige Stabilisierung der hiesigen Wirtschaft sein.

Aus Sicht der deutschen Wirtschaft wurden seitens der Bundesregierung bereits wichtige Impulse gesetzt, damit die Unternehmen hierzulande wieder schnell Tritt fassen und die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise überwinden können. Daneben sollten weitere Maßnahmen ergriffen werden, um Unternehmen in der gegenwärtigen Krise nicht durch steuerliche Regelungen zusätzlich zu belasten, sondern Investitionsbedingungen zu fördern.

a) Möglichkeiten des Verlustabzugs ausweiten

Im Bereich des Verlustabzugs sollten die Regelungen zur Verlustnutzung (§ 10d EStG) über das bereits im Zuge der Corona-Maßnahmen begonnene Maß hinaus angepasst werden. Es zeichnet sich jetzt schon ab, dass gerade auch mittelständische Unternehmen erhebliche Verluste mindestens im zweistelligen Millionenbereich erleiden werden. Die betragsmäßige Ausweitung des Verlustrücktrags sollte daher dazu beitragen, die krisenbedingten Verluste steuerlich wirksam zeitnah und in voller Höhe anzuerkennen. Die Begrenzung des Verlustabzugs auf 5 Millionen Euro (10 Millionen Euro bei Zusammenveranlagung) spiegelt die wirtschaftliche Realität nicht wider und sollte daher angepasst werden. Nur mit einer deutlichen Anhebung der Höchstgrenze können alle krisenbedingten Verluste steuerlich wirksam anerkannt werden.

Durch die bestehende zeitliche Beschränkung, die einen Verlustrücktrag nur in das unmittelbar vorangegangene Veranlagungsjahr vorsieht, können Vorjahresgewinne – beispielsweise aus dem Jahr 2018 – nicht zur wirtschaftlichen Bewältigung der ge-

genwärtigen Krisensituation genutzt werden. Diese zeitliche Begrenzung sollte aufgehoben und ein Verlustrücktrag wenigstens in zwei weitere Vorjahre ermöglicht werden.

Im Ergebnis entstehen durch eine Ausweitung des Verlustrücktrags nur Finanzierungseffekte und keine tatsächliche Steuerentlastung der Unternehmen. Die geforderten Anpassungen würden die durch § 10d EStG normierten Effekte zeitlich nur vorziehen, sie stellen demnach keine zusätzlichen Subventionen dar, sondern sollen lediglich der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen.

Die Regelung zur Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) hat zur Folge, dass in jedem Fall ein Teil der Einkünfte nicht durch einen Verlustvortrag ausgeglichen werden kann. Somit entspricht die Steuerbelastung nicht der tatsächlichen wirtschaftlichen Unternehmenssituation. Dies kann besonders nach längerfristig defizitären Zeiträumen das Wiedererstarken der Wirtschaftskraft hemmen. Daher sollte die Mindestbesteuerung zumindest zeitweise ausgesetzt werden, sodass eine Verlustnutzung in den folgenden Jahren ohne Beschränkung möglich ist.

Im Zusammenhang mit dem Verlustabzug ist ein weiterer Aspekt zu beachten: Viele Unternehmen sind oder werden auf die Hilfe von Investoren angewiesen sein. Hierdurch kann es verstärkt zu sogenannten schädlichen Beteiligungserwerben kommen, bei welchen in einem Unternehmen bestehende Verluste möglicherweise dauerhaft untergehen. Daher sind für inländische Beteiligungen der schädliche Beteiligungserwerb und der damit einhergehende Untergang des Verlustvortrags auszusetzen (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG).

b) Forschungszulage erweitern und Abschreibungsbedingungen verbessern

Innovative Industrieunternehmen sind wichtig für Wettbewerbsfähigkeit, Arbeitsplätze und Steuereinnahmen. Daher ist die Förderung von Innovationen und Gründern nötig. Dafür braucht es geeignete Rahmenbedingungen und Kapital.

(1) Forschungszulage weiterentwickeln

Die Forschungszulage sollte weiterentwickelt werden, um den Forschungsstandort gezielt zu stärken. Langfristig müssen mehr Innovationen am Standort Deutschland entstehen. Um dafür mehr private Forschungsaktivität zu stimulieren, muss eine moderne Förderstruktur für eine zukunftsorientierte Unternehmens- und FuE-Landschaft sichergestellt werden.

(2) Bedingungen für Wagniskapital verbessern

Innovationen entstehen aus FuE-Aktivitäten. Die Unternehmen finanzieren ihre Forschung und Entwicklung (FuE) regelmäßig aus dem Cashflow oder durch risikotragendes Eigenkapital. Es bedarf staatlicher Flankierung, um private Investitionen in Venture Capital attraktiver werden zu lassen. So könnte mit geeigneten Maßnahmen privates Geldvermögen zu Chancenkapital werden – etwa durch uneingeschränkte Nutzung von Anlaufverlusten und Einschränkungen des Verlustuntergangs bei (Teil-)Veräußerungen oder Börsengängen.

(3) Investitionsanreize setzen

Starke Investitionsanreize müssen Teil weiterer staatlicher Programme zur Stabilisierung der Wirtschaft und zur Stärkung der Konjunktur nach dem Ende der Corona-Krise sein. Verbesserte Abschreibungsbedingungen sind dafür wesentliche Bausteine. Eine zeitlich befristete degressive Abschreibung für Anlagegüter ermöglicht notwendige konjunkturelle Impulse. Darüber hinaus sollten Sonderabschreibungen gezielt für Investitionen in die Digitalisierung und für Klimainvestitionen (zum Beispiel in Energieeffizienzsteigerungen von Gebäuden und Anlagen) genutzt werden.

c) Zinsschrankenregelung aussetzen

Mit der Zinsschranke (§ 4h EStG für Körperschaften i. V. m. § 8a KStG) wird der Betriebsausgabenabzug betrieblich veranlasster Zinsaufwendungen auf Ebene des zinszahlenden Unternehmens unter bestimmten Voraussetzungen eingeschränkt. Maximal sind Zinsaufwendungen in Höhe von 30 Prozent des verrechenbaren EBITDA – also des Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen – abziehbar.

In vielen Unternehmen steigt aktuell die Verschuldung und damit die Zinslast an – und das krisenbedingt und nicht infolge steuerlicher Gestaltungen, gegen welche die Zinsschranke gerichtet ist. Diese Regelung sollte daher gelockert beziehungsweise zeitweise ausgesetzt werden. Eine Erhöhung der derzeitigen EBITDA-Grenze auf 50 Prozent ist erforderlich, um notwendige Kreditaufnahmen in der Krise nicht zusätzlich zu sanktionieren.

d) Steuerliche Abzinsung aussetzen

Zur Überbrückung der Krise wurden teilweise zinslose Darlehen an Unternehmen vergeben. Die Zinslosigkeit birgt indes steuerliche Risiken: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind

für die steuerliche Gewinnermittlung zinslose betriebliche Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag eine Restlaufzeit von zwölf Monaten und mehr haben, mit 5,5 Prozent abzuzinsen.

Diese Abzinsung kann bei Unternehmen, die zinslose Hilfsdarlehen erhalten haben, ausgerechnet im Krisenjahr 2020 zu einem Buchgewinn und damit zu einer höheren Steuerzahlung und einem zusätzlichen Liquiditätsabfluss führen. Dadurch wird das Ziel der zinslosen Darlehen, nämlich die Unterstützung der Solvenz von Unternehmen, die durch die Corona-Krise unverschuldet Umsatzrückgänge hinnehmen mussten, konterkariert. Durch eine Aufhebung der Abzinsung für zinslose Verbindlichkeiten beziehungsweise Darlehen kann vermieden werden, dass solche Unternehmen wegen der Zinslosigkeit Steuern auf den Abzinsungsbetrag zahlen müssen.

Fakten und Positionen

- Die Unternehmen leisten mit nahezu 36 Prozent des gesamten Ertragsteueraufkommens einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung des Gemeinwesens in Deutschland.
- Deutsche Unternehmen zahlen den Großteil ihrer weltweit anfallenden Steuern in Deutschland.
- Steuerpolitik ist Standortpolitik. Deutschland muss im Steuerwettbewerb mit den anderen großen Industriestaaten Schritt halten. Angesichts der Entwicklung in anderen großen Industriestaaten muss auch in Deutschland eine Absenkung der Unternehmensteuersätze auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau erfolgen.
- Eine Modernisierung des Unternehmensteuerrechts ist notwendig, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen zu sichern.
- Im Fokus sollten dabei ein Abbau von steuerlichen Innovationshemmnissen, eine Verhinderung einer aktuellen Schlechterstellung von Auslands- gegenüber Inlandsaktivitäten und eine Reform der Kommunalfinanzen stehen.
- Auch die weitere Ausweitung einer steuerlichen Forschungsförderung sichert langfristig Wertschöpfung und Arbeitsplätze im Inland.



BDI

Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.

Der **Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)** ist die Spitzenorganisation im Bereich der Industrieunternehmen und industrienahen Dienstleister. Als Interessenvertretung der Industrie trägt der BDI bei seinen Mitgliedern zur Meinungsbildung und Entscheidungsfindung bei. Er bietet Informationen für alle Bereiche der Wirtschaftspolitik an. Der BDI unterstützt so die Unternehmen im intensiven Wettbewerb, den die Globalisierung mit sich bringt. Im BDI sind derzeit 40 Branchenverbände inklusive einer Arbeitsgemeinschaft bestehend aus sechs Verbänden, die sich die Mitgliedschaft teilen, vereinigt. Der BDI vertritt die Interessen von rund 100.000 Unternehmen und acht Millionen Beschäftigten.

www.bdi.eu



Der **Verband der Chemischen Industrie (VCI)** vertritt die wirtschaftspolitischen Interessen von rund 1.700 Chemie- und Pharmaunternehmen in Deutschland. Als wirtschaftspolitische Stimme der gesamten Branche diskutiert der Verband mit anderen Interessenvertretern, mit Politikern und Behördenmitarbeitern, mit Wissenschaftlern und Nichtregierungsorganisationen über die bestmögliche Ausgestaltung der Rahmenbedingungen am Industriestandort Deutschland. 2019 setzte die Branche über 198 Milliarden Euro um und beschäftigte rund 464.000 Mitarbeiter.

www.vci.de

ISBN 978-3-602-15022-9