

DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

Vorschläge für ein
wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2017/18

ISBN 978-3-602-14979-7

 **BDI**
Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.

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

DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

Vorschläge für ein
wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2017/18



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 978-3-602-14979-7 (Druckausgabe)

ISBN 978-3-602-45597-3 (E-Book|PDF)

Text und Redaktion:

StB Prof. Dr. Swen O. Bäuml
Dipl.-Vw. Ralph Brügelmann
StB Katharina Gellrich
Mag. rer. soc. oec. Cedric von der Hellen
Dipl.-Vw. Dr. Tobias Hentze
StB Florian Holle, M. A.
RAin Chin Chin King
RA Christian Lehmann
RA Dr. Hans Georg Raber
Ass. Jur. Till Olaf Voss
RA Berthold Welling

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

Berlin und Frankfurt am Main, August 2017

© 2017 Institut der deutschen Wirtschaft Köln Medien GmbH
Postfach 10 18 63, 50458 Köln
Konrad-Adenauer-Ufer 21, 50668 Köln
Telefon: 0221 4981-452
Fax: 0221 4981-445
iwmedien@iwkoeln.de
www.iwmedien.de

Druck: Gebr. Kopp GmbH & Co. KG, Köln

Inhalt

Geleitwort	5
Einleitung	6
I. Der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens	7
1 Volkswirtschaftliche Steuerquoten sind als Ausweis des tatsächlichen Beitrags der Unternehmen zum Steueraufkommen ungeeignet	7
2 Die Kassenstatistik unterschätzt die von den Unternehmen gezahlten Gewinnsteuern	8
3 Weitere Beiträge der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens sind zu berücksichtigen	11
II. Der internationale Wettbewerb und die steuerlichen Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen	12
1 Maßnahmen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ und ihre Auswirkungen	13
a) Der Kampf der Staaten um Steuereinnahmen wird durch Maßnahmen gegen BEPS verschärft	15
b) Der Bedarf an Maßnahmen gegen BEPS ist in Deutschland gering	17
c) Die Maßnahmen gegen BEPS dürfen den internationalen Wirtschaftsverkehr nicht behindern	19
2 Deutschland braucht ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht	24
a) Die Gewerbesteuer ist ein Fremdkörper im deutschen Ertragsteuerrecht	24
b) Grenzüberschreitende Umwandlungen müssen möglich sein	28
c) Die Unternehmen leiden unter den steuerlichen Folgen der Dauerniedrigzinsphase	30
d) Rechtstreues Handeln (Compliance) muss gleichermaßen für Staat und Unternehmen gelten	32

III. Lösungsansätze für die Politik	33
1 Forschung und Entwicklung (F&E): Eine global erfolgreiche Industrie braucht ein innovationsfreundliches Steuerrecht	33
2 Die Freistellungsmethode und effektive Schiedsverfahren sind unverzichtbar	34
3 Eine Reform des Außensteuerrechts ist nötig	35
a) Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 Prozent senken	36
b) Einkünftekatalog überarbeiten, um Mehrfachbelastungen zu vermeiden	36
c) Hinzurechnungsbesteuerung an Steuerbelastung des Inlandfalls angleichen	37
4 Mit einer Steuersatzsenkung kann Deutschland im internationalen Umfeld Schritt halten	38
Steuerpolitische Thesen	39

Geleitwort

Die öffentlichen Haushalte in Deutschland entwickeln sich äußerst positiv. Bund, Länder und Gemeinden erzielen aktuell und voraussichtlich auch in den kommenden Jahren wiederholt Überschüsse. Mit Blick auf die Stabilitätskriterien des Maastrichter Vertrags befindet sich Deutschland ebenfalls auf gutem Wege: Zum einen können die mittelfristigen Haushaltsziele eingehalten werden. Zum anderen führt die positive Entwicklung zu einem kontinuierlichen Rückgang der staatlichen Verschuldungsquote.

Die gute Haushaltslage ist unter anderem auf die historisch niedrigen Zinsen und die geringen Sozialausgaben infolge des hohen Beschäftigungsstands zurückzuführen. Zudem profitiert der Fiskus von stetig steigenden Rekordsteuereinnahmen. Diese sind im Wesentlichen das Ergebnis des wirtschaftlichen Erfolgs der Unternehmen in Deutschland. Denn die Unternehmen tragen nicht nur mit ihren hohen Steuerzahlungen, sondern auch mit der hohen Beschäftigung maßgeblich zum Wohlstand des Landes bei.

Damit dies so bleibt, sind die Unternehmen auf eine Gesetzgebung für wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen angewiesen, die Investitionen und Innovationen voranbringt. Das deutsche Steuerrecht muss vor dem Hintergrund des zunehmenden internationalen Steuerwettbewerbs mit Staaten wie den USA oder dem Vereinigten Königreich Schritt halten.

Mit der neunten Auflage der Studie werden die aktuellen steuerpolitischen Themen aufgegriffen und auch mit Blick auf den internationalen Standortwettbewerb analysiert. Die Ergebnisse verdeutlichen den Handlungsdruck für die Steuerpolitik, die steuerlichen Rahmenbedingungen durch Strukturreformen zu verbessern.

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

Dr. Kurt Bock
Präsident
Verband der Chemischen Industrie e. V.

Einleitung

Das globale Steuerumfeld ändert sich derzeit stark. Anlass sind Steuerpraktiken vor allem einiger US-Unternehmen, die in europäischen Ländern nur geringe Steuern zahlen, obwohl sie hohe Gewinne erzielt haben. Im politischen Raum wird daher diskutiert, wie sich eine solche Aushöhlung der Steuerbasis durch Gewinnverlagerungen eindämmen lässt. Die OECD hat im Auftrag der G20 einen BEPS-Aktionsplan (Base Erosion and Profit Shifting) verabschiedet, der sich mit der Bekämpfung von Steuervermeidung, der Aufteilung von Gewinnen und Besteuerungsrechten sowie mehr Steuertransparenz befasst und alle multinationalen Unternehmen – und damit auch die in Deutschland ansässigen – in den Blick nimmt.

Die Umsetzung der OECD/G20-Empfehlungen ist in den jeweiligen Staaten jedoch sehr unterschiedlich. Bislang sind die EU und Deutschland die Hauptakteure, während zum Beispiel die USA und das Vereinigte Königreich nichts oder kaum etwas in diese Richtung unternehmen. Deutschland, das Land mit dem wohl geringsten Änderungsbedarf, ist hingegen erstaunlicherweise bei der Umsetzung der einzelnen Maßnahmen gegen BEPS am aktivsten. So schränkt das deutsche Recht die Möglichkeiten zur sogenannten „aggressiven Steuerplanung“ schon jetzt umfassend ein – und das, obwohl die deutschen Unternehmen ohnehin einen Großteil ihrer weltweiten Steuern hierzulande zahlen.

Trotz oder gerade wegen des BEPS-Prozesses nimmt der internationale Steuerwettbewerb zu. Im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung werden vor allem bei der Verteilung der Besteuerungsrechte Interessenkonflikte sichtbar. Nach den OECD/G20-Plänen sollen Gewinne am Ort der Wertschöpfung besteuert werden. Gerade Schwellenländer zählen zur Wertschöpfung auch den Marktzugang und ihre große Zahl an Abnehmern, sodass die exportorientierte deutsche Industrie einen größeren Teil ihrer Gewinne zukünftig in den Absatzmärkten außerhalb Deutschlands versteuern muss. Letztlich werden die anderen Staaten zulasten des deutschen Fiskus einen größeren Anteil am Steueraufkommen für sich beanspruchen.

I. Der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens

- Volkswirtschaftliche Steuerquoten sind für die Beurteilung ohne Aussagegewert.
- Aus der Kassenstatistik lässt sich nur ein unvollständiges Bild ableiten.
- Die Unternehmen leisten sowohl direkt als auch indirekt einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung des Gemeinwesens in Deutschland.

1 Volkswirtschaftliche Steuerquoten sind als Ausweis des tatsächlichen Beitrags der Unternehmen zum Steueraufkommen ungeeignet

In der politischen Diskussion wird oft die Frage gestellt, welchen Beitrag die Unternehmen in Deutschland zum Steueraufkommen leisten. Als Beleg für eine vermeintlich niedrige Steuerbelastung der Unternehmen wird bisweilen auf volkswirtschaftliche Steuerquoten oder Konzernsteuerquoten verwiesen.

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 nicht nur für internationale Steuerbelastungsvergleiche der Unternehmen, sondern 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 mehrerer in- und ausländischer 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. So beeinflussen beispielsweise Verlustvorträge einzelner Konzerngesellschaften, steuerfreie Einnahmen, steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen, Wechselkurseffekte und die Erfassung latenter Steuern die Aussagekraft der Konzernsteuerquote.

2 Die Kassenstatistik unterschätzt die von den Unternehmen gezahlten Gewinnsteuern

Zur Bestimmung des Beitrags der Unternehmen in Deutschland zum Steueraufkommen bietet auch der einfache Blick auf die amtliche Statistik wenig Aufschluss. Häufig werden lediglich die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer in die Betrachtung einbezogen. Der Steuerbeitrag der Unternehmen geht allerdings weit darüber hinaus. Dieser umfasst vor allem auch die von natürlichen Personen als Mitunternehmer von Personengesellschaften entrichtete Einkommensteuer. 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 dem Aufkommen aus diesen Steuerarten anteilig zugerechnet werden, um ein zutreffendes Bild zu gewinnen. Zudem werden Lohnsteuererstattungen nicht vom Lohnsteueraufkommen abgezogen, sondern von der veranlagten Einkommensteuer – also auch vom Steuerbeitrag der Personenernehmer, der dadurch zu niedrig erscheint. Insgesamt weist die steuerliche Aufkommensstatistik damit die Belastung der Personenernehmer 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 Personenernehmer einschließlich Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer: Nahezu 35 Prozent der Ertragsteuern werden von den Unternehmen getragen (Abbildung 1).

Abbildung 1

Belastung der Gewerbebetriebe mit Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

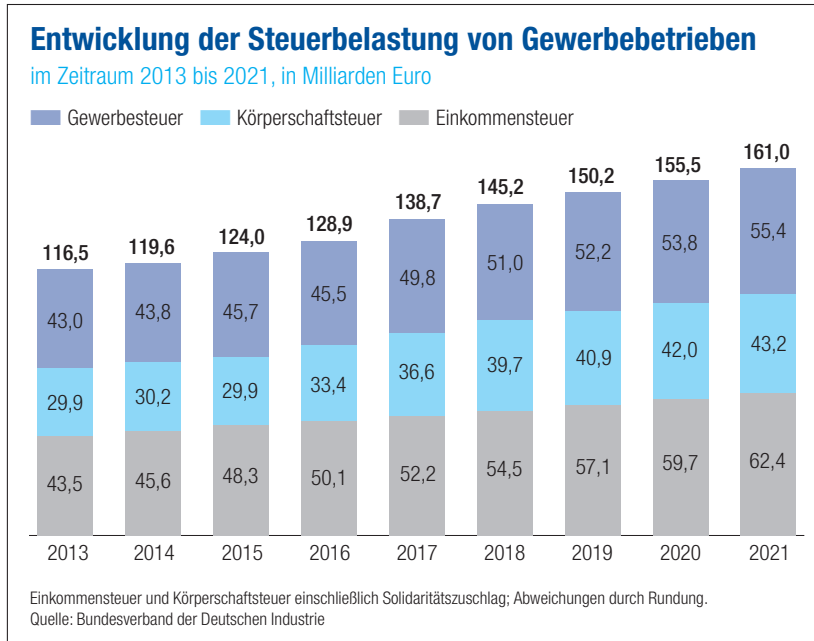
in den Jahren 2015 und 2020, in Millionen Euro

	2015	2020
Körperschaftsteuer		
Kassenmäßig	19.583	31.000
Investitionszulage	201	0
Anteilige nicht veranlagte Steuer vom Ertrag	5.563	6.880
Anteilige Zinsabschlagsteuer	2.891	1.957
Solidaritätszuschlag	1.682	2.198
Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	29.919	42.036
Lohnsteuer		
Kassenmäßig	178.891	229.350
Lohnsteuererstattungen	-15.115	-17.870
Förderanteil Familienförderung	17.452	15.770
Solidaritätszuschlag	10.941	13.485
Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	192.169	240.735
Veranlagte Einkommensteuer		
Kassenmäßig	48.580	60.750
Lohnsteuererstattungen	15.115	17.870
Altersvorsorgezulage	2.302	2.780
Eigenheimzulage	53	0
Investitionszulage	68	0
Anteilige nicht veranlagte Steuer vom Ertrag	10.946	13.539
Anteilige Zinsabschlagsteuer	5.368	3.635
Solidaritätszuschlag	3.232	3.875
Veranlagte Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	85.666	102.449
Gesamte Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	277.835	343.184
davon: Anteil Gewerbebetriebe = 17,4 Prozent		
Einkommensteuer der Gewerbebetriebe	48.343	59.714
Gewerbesteuer	45.737	53.750
Unternehmensteuern insgesamt	124.000	155.500
nachrichtlich:		
Alle Ertragsteuerzahlungen (ESt, KSt, Soli, GewSt)	354.928	440.745
Anteil der Unternehmen	34,9 %	35,3 %

Gerundete Werte.

Quelle: Bundesverband der Deutschen Industrie

Abbildung 2



In der Summe werden die Unternehmen im Jahr 2017 gemäß Steuerschätzung rund 140 Milliarden Euro Steuern auf ihre Gewinne in die Staatskasse zahlen – das ist jeder fünfte Euro der gesamten Steuereinnahmen. Für 2018 ist ein Zuwachs der Ertragsteuern um fast 5 Prozent auf mehr als 145 Milliarden Euro zu erwarten (Abbildung 2).

3 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 1 und 2 unberücksichtigt bleiben. Dazu zählen etwa die Versicherungsteuer, die Grund- und die Grunderwerbsteuer oder auch die Strom- und Energiesteuer. Ebenso führen Unternehmen Zölle für Importe an den Fiskus ab. Außerdem sind nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge bei der Umsatzsteuer hinzuzurechnen.

Neben den direkten Beiträgen leisten Unternehmen auch indirekte 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.

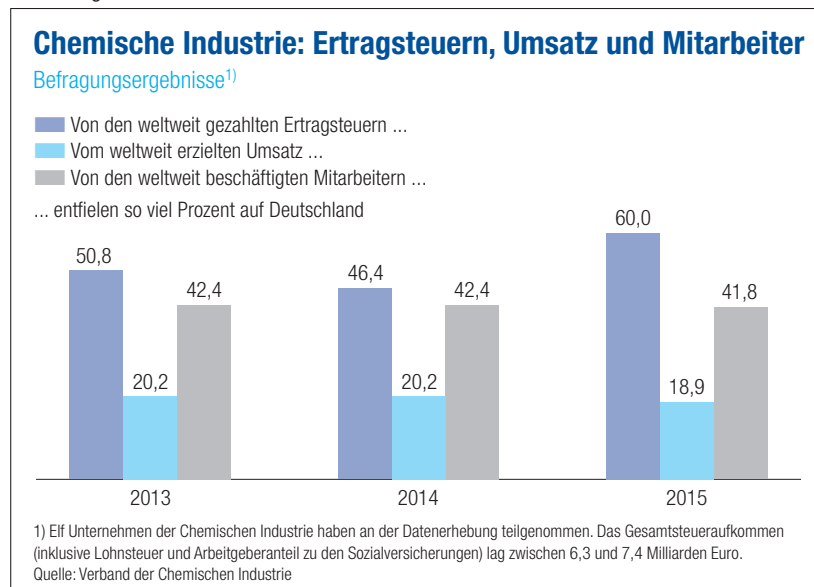
Zu den direkten und indirekten Beiträgen der Unternehmen kommen überdies sogenannte einkommensinduzierte Effekte. Sie entstehen zum einen dadurch, dass die Arbeitnehmer ihr Gehalt ausgeben und konsumieren. Zum anderen profitieren im Rahmen einer Wertschöpfungskette Zulieferer und Firmenkunden einschließlich ihrer Beschäftigten von der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens. Diese schwierig zu quantifizierenden weiteren Beiträge sind den in Abbildung 1 und 2 dargestellten Werten gedanklich noch hinzuzurechnen und erhöhen den tatsächlichen Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens um ein Vielfaches.

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.

Anhand der Daten von elf Unternehmen der Chemischen Industrie lässt sich für die Jahre 2013 bis 2015 belegen, dass Unternehmen in Deutschland einen wesentlichen Teil ihrer globalen Ertragsteuern in Deutschland leisten. Der in Deutschland erzielte Umsatz liegt im Durchschnitt lediglich bei rund 18 bis 20 Prozent des weltweiten Konzernumsatzes; der in Deutschland gezahlte Anteil an Ertragsteuern ist im Verhältnis zu den weltweiten Ertragsteuern hingegen mit rund 46 bis 60 Prozent rund dreimal so hoch (Abbildung 3).

Abbildung 3



Überdurchschnittlich groß ist auch die Anzahl der Mitarbeiter in Deutschland im Verhältnis zur Beschäftigung im gesamten weltweiten Konzern. Der Anteil liegt recht konstant bei etwa 42 Prozent. Durch diesen hohen Grad der Beschäftigung in Deutschland fallen auch Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge in Deutschland an. Berücksichtigt man daher noch die Lohnsteuer und den Arbeitgeberanteil zu den Sozialversicherungsbeiträgen, steigt der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens in Deutschland nochmals erheblich.

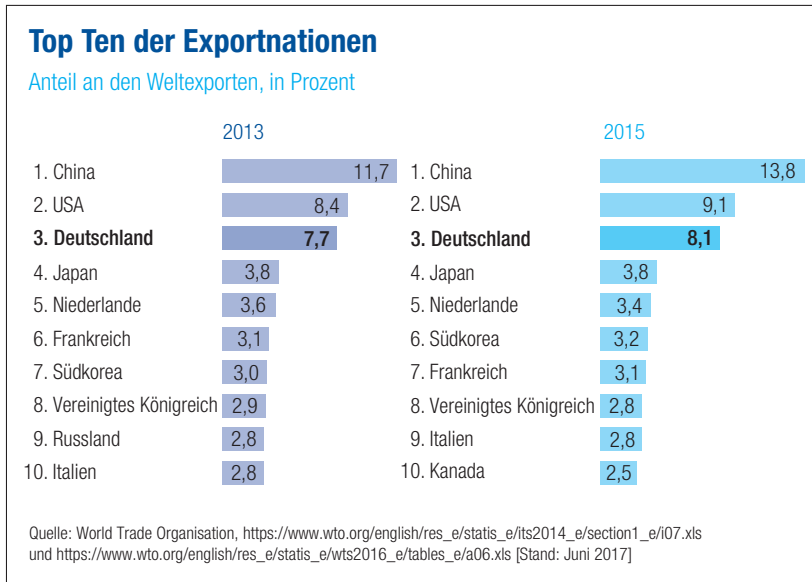
1 Maßnahmen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ und ihre Auswirkungen

Deutsche Unternehmen sind auf internationale Tätigkeit angewiesen und deswegen auch höheren Steuerrisiken ausgesetzt. Viele Unternehmen – auch kleine und mittlere – sind heute grenzüberschreitend tätig, um neue Märkte zu erschließen und um ihre Kundennachfrage angemessen zu bedienen. Der Schritt zur Internationalisierung trägt zur Sicherung der Unternehmen in Deutschland mit ihren hiesigen Arbeitsplätzen bei. Deutschland ist vielfach Standort für zentrale Unternehmensbereiche, wie beispielsweise Forschungs- und Entwicklungsabteilungen, deren Arbeitsergebnisse weltweit genutzt werden. Darüber hinaus ist die deutsche Wirtschaft mit ihrer hohen inländischen Wertschöpfung ein bedeutender Exporteur von Waren und Dienstleistungen (Abbildung 4).

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 mehrerer Länder.

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

Abbildung 4



Diese Verrechnungspreise bestimmen dann die Gewinnzuordnung auf die einzelnen Staaten und damit die steuerliche Bemessungsgrundlage. Es gibt deshalb bereits in vielen Ländern 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 niedrig 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. Zudem unterliegen die Verrechnungspreise in Deutschland im Rahmen der Betriebsprüfung der strengen Kontrolle durch die Finanzverwaltung.

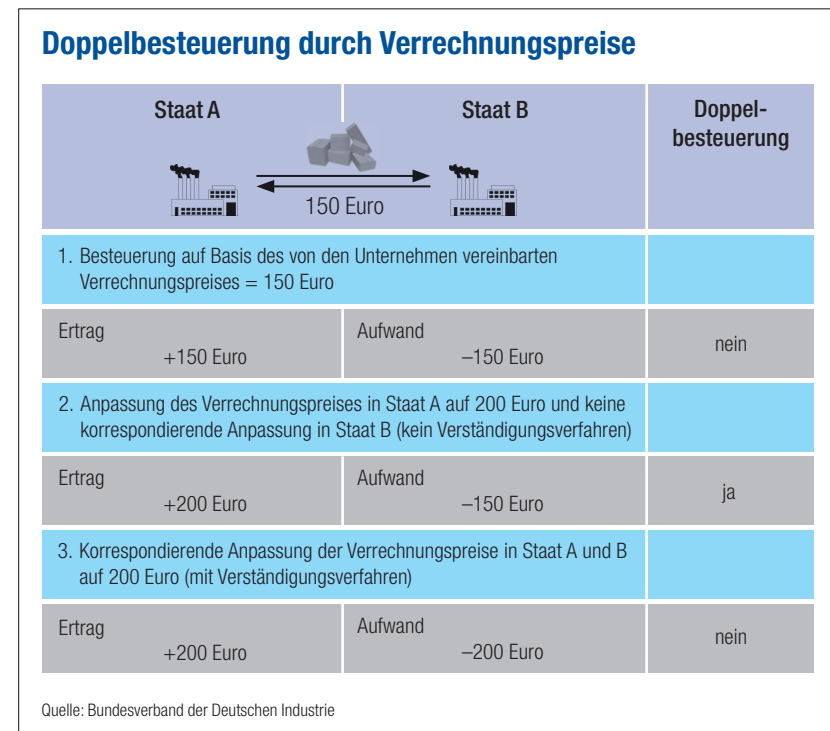
Da die verschiedenen nationalen Vorschriften trotz internationaler Vorgaben (OECD-Verrechnungspreisleitlinien) häufig nicht aufeinander abgestimmt sind, besteht für hiezulande und im Ausland agierende Unternehmen ein erhöhtes Risiko, dass derselbe Gewinnanteil sowohl in Deutschland als auch im Ausland versteuert werden muss. Dies liegt im Wesentlichen daran, dass die Staaten nicht verpflichtet sind, den-

selben Verrechnungspreis für Leistungsströme zwischen verbundenen Unternehmen für die Besteuerung zugrunde zu legen. Grundsätzlich sollen Doppelbesteuerungsabkommen genau diesen Effekt vermeiden, was allerdings im Bereich der Verrechnungspreise nicht immer gelingt (Abbildung 5).

a) Der Kampf der Staaten um Steuereinnahmen wird durch Maßnahmen gegen BEPS verschärft

Die Doppelbesteuerungsrisiken bleiben nicht nur ungelöst, sondern werden sich künftig durch auf nationaler Ebene durchgeführte, unabgestimmte Umsetzungen der OECD/G20-Vorschläge zur Vermeidung von steuerlichen Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting, kurz: BEPS) noch verstärken. Die Einschränkung bestimmter, bisher legaler Steuergestaltungsmöglichkeiten kann nicht ausreichend zielgenau vorgenommen werden, sodass es für alle Unternehmen mit grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit weiterhin zu Mehrfachbesteuerungen durch die nationalen Fisci kommt.

Abbildung 5



Im Zuge der Umsetzung der OECD-Ergebnisse zu BEPS soll sich auch die Grundlage für die Gewinnzuordnung auf einzelne Staaten und damit die Aufteilung des internationalen „Steuerkuchens“ grundlegend ändern. Zukünftig wird sich die Gewinnverteilung aller Wahrscheinlichkeit nach stärker nach personal- und umsatzbezogenen Kriterien und nicht mehr wie bisher nach Aspekten der Risikotragung oder der Zuordnung rechtlichen Eigentums richten. Folgendes Beispiel dient der Verdeutlichung der Problematik:

Bestimmte in der Landwirtschaft benötigte Produkte lassen sich nur unter speziellen regionalen Bedingungen (Klima, Bodenbeschaffenheit etc.) entwickeln, testen und einsetzen. Zu diesem Zweck erfolgt die Forschung und Entwicklung nicht direkt durch die Konzernmutter am Forschungsstandort Deutschland, sondern als Auftragsforschung beispielsweise in Brasilien, Russland oder Japan. Die strategische Steuerung, die maßgebliche Entscheidungskompetenz, die Risikotragung und das rechtliche Eigentum verbleiben in Deutschland. Bislang wurden dann die erzielten Gewinne Deutschland zugeordnet und hier versteuert. Mit Umsetzung der Anti-BEPS-Maßnahmen wird das nicht mehr beziehungsweise nicht mehr in vollem Umfang möglich sein. Die Besteuerung wird im größeren Ausmaß dort erfolgen, wo die Mehrzahl der tätigen Personen angesiedelt beziehungsweise der Umsatz erzielt worden ist.

Haben von der bisherigen Rechtslage die Stammhausstandorte – wie die Exportnation Deutschland – stark profitiert, so werden unter den neuen Regeln ausländische Absatzmärkte wie China, Indien, Russland oder auch die USA gewinnen, die einen deutlich größeren Anteil am Steueraufkommen einfordern – zum Nachteil des deutschen Steueraufkommens. Viele Fragen über die künftige Besteuerung sind jedoch noch unbeantwortet. So ist beispielsweise unklar, nach welchen Kriterien zukünftig Verluste zwischen Staaten aufgeteilt werden.

Wenn die Bundesregierung einen Rückgang von Steuereinnahmen nicht ohne weiteres hinnimmt, droht den Unternehmen eine gravierende Zunahme der Doppelbesteuerungsfälle. Ob sich diese Verteilungsstreitigkeiten auflösen lassen, ist höchst zweifelhaft. Das BEPS-Projekt bietet nur unzureichende Lösungsansätze zur Verhinderung von Doppelbesteuerung. Insbesondere haben Schwellenländer, die sich mehr Besteuerungsrechte und damit einen größeren Anteil am Steueraufkommen versprechen, gegen ein verbindliches Streitbeilegungsverfahren votiert. Dies lässt befürchten, dass von den nationalen Fisci im Verteilungskampf um die Steuereinnahmen zukünftig mehr Doppelbesteuerungsfälle in Kauf genommen werden.

b) Der Bedarf an Maßnahmen gegen BEPS ist in Deutschland gering

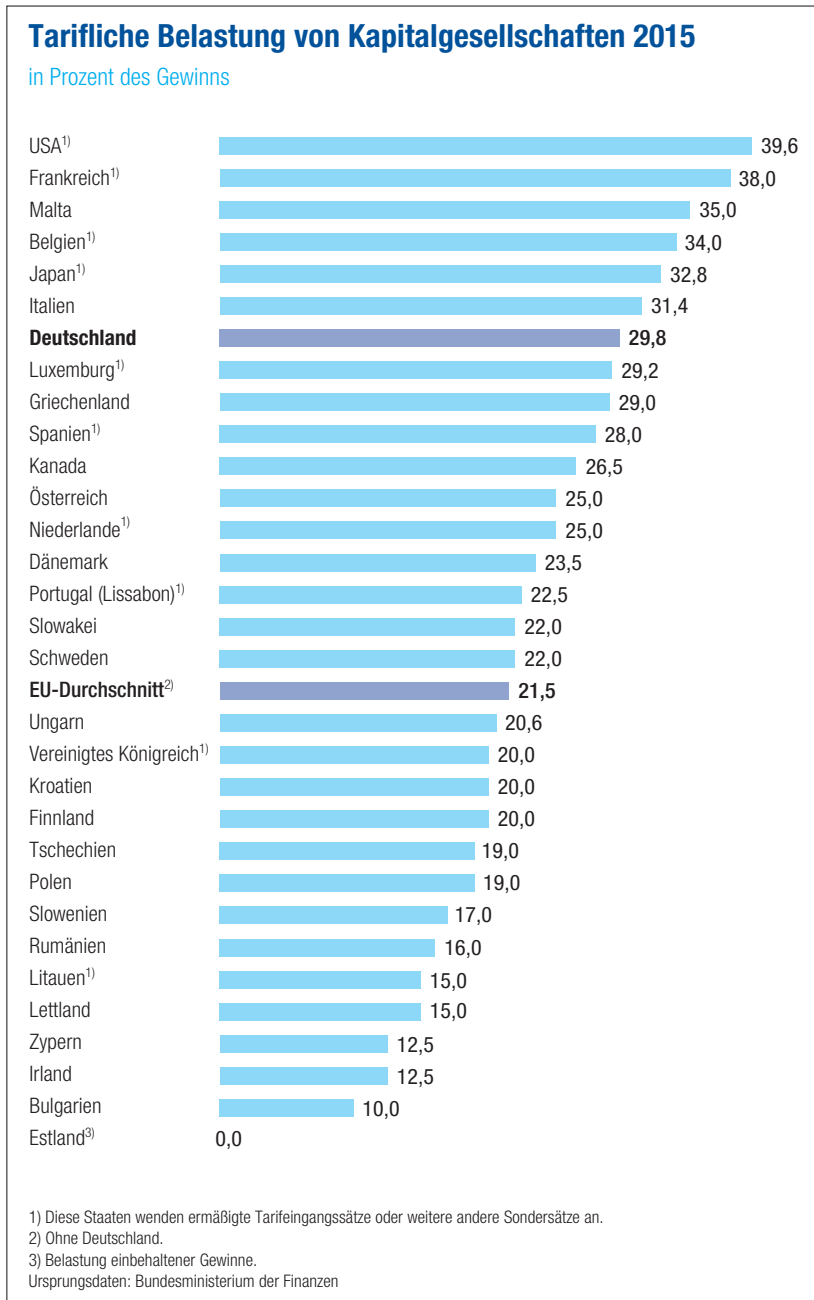
In Deutschland verhindern bereits umfangreiche Regelungen – etwa die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung des Außensteuergesetzes, Vorschriften zur Funktionsverlagerung, grundsätzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften und die besonders engmaschige Betriebsprüfungspraxis – den überwiegenden Teil der von der OECD angesprochenen Gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmen. Eine weitere Verschärfung ist nicht erforderlich und würde nur zu mehr Bürokratie führen.

Dies gilt auch bei der Umsetzung der Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD) 1 und 2 der EU in nationales Recht. Mit den beiden ATAD-Richtlinien sollen wesentliche Ergebnisse des OECD/G20-Projekts BEPS einheitlich in der EU umgesetzt werden. Zum Großteil bestehen im nationalen deutschen Steuerrecht bereits heute strengere Standards als die von der EU in den Richtlinien festgelegten Mindeststandards. Um eine echte europäische Vereinheitlichung herzustellen und nicht die Mehrzahl der EU-Staaten zu diskriminieren, wäre es sogar angezeigt, einige deutsche Regelungen zu entschärfen. Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung ist hier das prominenteste Beispiel, denn die Schwelle für eine Niedrigbesteuerung ist mit 25 Prozent viel zu hoch. Damit werden 18 der 27 übrigen EU-Mitgliedstaaten zu potenziellen Niedrigsteuerländern. Die durchschnittliche tarifliche Belastung von Kapitalgesellschaften in der EU (ohne Deutschland) lag im Jahr 2015 mit 21,5 Prozent 3,5 Prozentpunkte unter dem aktuellen Schwellenwert des Außensteuergesetzes (Abbildung 6). Nach den Bestimmungen der ATAD ergäbe sich für Deutschland hingegen nur ein Schwellenwert für eine die Hinzurechnungsbesteuerung auslösende Niedrigbesteuerung von 15 Prozent.

Die effektiven Steuersätze deutscher Unternehmen zeigen, dass BEPS in Deutschland keine wesentliche Rolle spielt. Die OECD sieht zwar ein starkes Indiz für die Existenz von BEPS darin, dass Gesellschaften multinationaler Konzerne in den Jahren 2000 bis 2010 weltweit im Durchschnitt eine rund 2,5 bis 3 Prozentpunkte niedrigere effektive Steuerlast aufwiesen als vergleichbare, rein national tätige Unternehmen. Dieser Befund konnte für Deutschland allerdings nicht bestätigt werden.¹ Für die Jahre 2003 bis 2012 ergab sich vielmehr, dass international tätige deutsche Unternehmen (also mit

¹ Watrin, Christoph / Thomsen, Martin, 2016, Steuerstrategien deutscher Konzerne – die OECD als Retter?, in: Steuern und Wirtschaft, Nr. 1/2016, S. 3–14.

Abbildung 6



mindestens einer Tochtergesellschaft im Ausland) im Durchschnitt eine um 3,5 bis 4 Prozentpunkte höhere effektive Steuerbelastung aufwiesen als vergleichbare rein national agierende Unternehmen (Abbildung 7).

Dies widerlegt die in der Öffentlichkeit weitverbreitete Befürchtung, dass dem deutschen Staat durch Steuergestaltungen von international agierenden deutschen Konzernen ein wesentlicher Anteil am Körperschaftsteueraufkommen verloren geht. Neben dem Vergleich der Steuerquoten der Einzelabschlüsse ist auch der Vergleich der Konzernsteuerquote mit der gesetzlichen Steuerquote ein starkes Indiz dafür, dass die nationalen Regelungen eine effektive Besteuerung sicherstellen. Denn die Konzernsteuerquoten deutscher Konzerne liegen in unmittelbarer Nähe zum nominalen Steuersatz (Abbildung 8, Seite 20).

c) Die Maßnahmen gegen BEPS dürfen den internationalen Wirtschaftsverkehr nicht behindern

Die Gefahr, dass auch allgemeine, nicht steuerlich motivierte Wirtschaftstätigkeit von einer Umsetzung der OECD/G20-Empfehlungen gegen BEPS betroffen ist, wird bei sogenannten hybriden Gestaltungen deutlich. Vermieden werden soll ein doppelter Betriebsausgabenabzug beziehungsweise ein Abzug ohne korrespondierende Besteue-

Abbildung 7

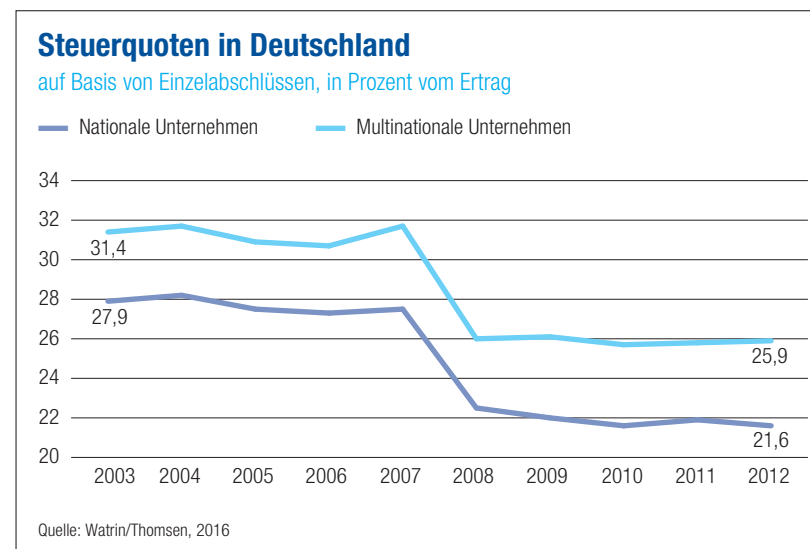
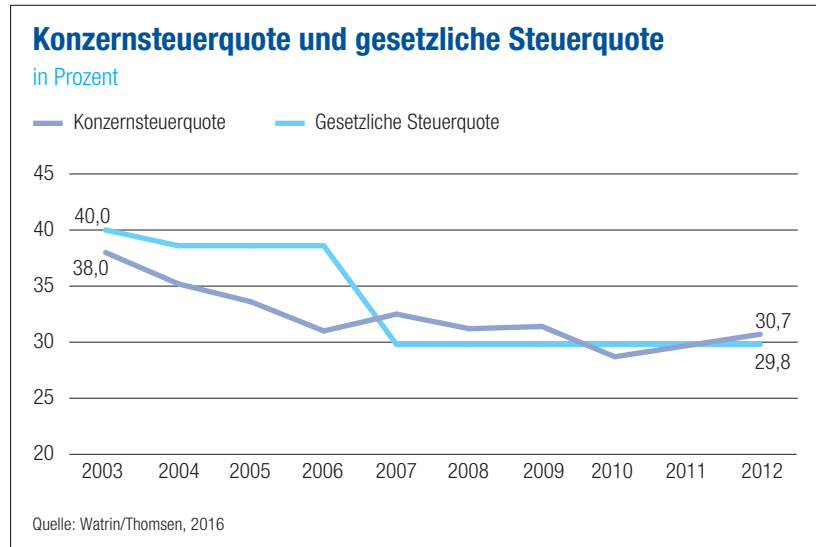


Abbildung 8



Die geplanten Regelungen schränken aber auch die Möglichkeit zur Nutzung verschiedener Finanzierungsinstrumente ein. Betroffen sind zum Beispiel Finanzierungsinstrumente, die in einem Staat als Eigenkapital und in einem anderen als Fremdkapital behandelt werden. Solche Instrumente – etwa Wandel- oder Nachranganleihen – dienen nicht der Steueroptimierung, sondern vor allem der Wachstumsfinanzierung (Übernahmen), da sie kurzfristiger zur Verfügung stehen als zivilrechtliches Eigenkapital und zudem das Rating der Unternehmen nicht verschlechtern.

Die OECD/G20-Empfehlungen, die für eine solche unterschiedliche rechtliche Bewertung des Sachverhalts eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs vorsehen, dürfen auf keinen Fall gewöhnliche Hybridkapitalüberlassungen am Kapitalmarkt – also zwischen unverbundenen Unternehmen oder mittels weit gestreuter oder gehandelter Finanzierungsinstrumente – umfassen. Eine Ausnahme für diesen für die Unternehmen so wichtigen Finanzierungsweg ist ohnehin unproblematisch, da Steuerplanung mit einem fremden Dritten nicht möglich ist.

Darüber hinaus ist es im internationalen Wirtschaftsverkehr unbedingt erforderlich, sensible Unternehmensdaten zu schützen. Dies gilt auch für den Austausch von sensiblen Steuerdaten.² Die von der OECD und G20 im BEPS-Prozess aufgestellten Doku-

mentationsanforderungen wurden in der EU mit der dritten Reform der Amtshilferichtlinie (DAC IV) für alle EU-Mitgliedstaaten verbindlich umgesetzt. Dazu gehören Local Files für einzelne Gesellschaften, ein Master File für den Gesamtkonzern sowie ein Country-by-Country-Report, welcher für jedes Land, in dem eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte eines Konzernverbands ansässig ist, eine detaillierte Auflistung verschiedener sensibler Informationen enthält (Abbildung 9).

Im Wege des Country-by-Country-Reportings (CbC-Reporting) zwischen Steuerbehörden werden ausländischen Staaten weitere Anknüpfungspunkte geliefert, um mehr vom Steueraufkommen in Deutschland einzufordern. Noch gravierendere Auswirkungen werden die strategischen Nachteile haben, die Deutschland und seinen Unternehmen entstehen, falls nicht alle wichtigen Wirtschaftsnationen und Schwellenländer dem automatischen Informationsaustausch beitreten. Die ersten Ratifizierungsrunden

Abbildung 9

Country-by-Country-Report

nach dem Musterformular der OECD

Name des multinationalen Konzerns:										
Betrachtetes Steuerjahr:										
Steuerhoheitsgebiet	Einkünfte			Vorsteuer-gewinn (-verlust)	Gezahlte Ertrag-steuer (auf Kassen-basis)	Noch zu zahlende Ertrag-steuer (laufen-des Jahr)	Ausge-wiesenes Kapital	Einbe-haltener Gewinn	Beschäf-tigten-zahl	Mate-rielle Ver-mögens-werte (ohne flüssige Mittel)
	Fremde Unternehmen	Nahe-stehende Unternehmen	Insgesamt							

Eigene Darstellung auf Basis der OECD-Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung

² Vgl. zu diesem Themenkomplex und entsprechenden Lösungsmöglichkeiten auch Bier, Bernd-Peter / Voß, Till O., 2017, Transparenz nur gegen Rechtsschutz, in: Internationales Steuerrecht, 26. Jg., Nr. 10, S. 393–399.

zum völkerrechtlichen Vertrag zur Umsetzung des CbC-Reportings haben gezeigt, dass die Unterzeichnerstaaten zum weit überwiegenden Teil aus Europa kommen und bedeutende Staaten wie die USA nicht teilnehmen.

Die Europäische Kommission erwägt sogar, die Daten aus dem CbC-Reporting zu veröffentlichen. Dies würde den strategischen Nachteil europäischer Unternehmen verstärken, da der Druck auf Drittstaaten sänke, dem Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden beizutreten. Die Drittstaaten kämen über die dann im Geschäftsbericht zu veröffentlichenden Informationen an die Daten der europäischen Unternehmen, ohne dass sie die Daten der eigenen Unternehmen preisgeben müssten. Schließlich werden die abstrakten und hochaggregierten Zahlen des CbC-Reportings ohne entsprechende Sachkenntnis zu Fehlinterpretationen und Missverständnissen in der Öffentlichkeit führen (vgl. Beispiel).

Beispiel

Irreführende Darstellung durch das Country-by-Country-Reporting

Im CbC-Reporting werden neben den Außenumsätzen, die ein Unternehmen im Geschäftsaltag mit seinen Kunden erzielt, auch die internen Umsätze des Unternehmens mit seinen Konzerngesellschaften abgefragt und im Feld „Gesamtumsätze“ gemeinsam ausgewiesen. Hohe Innenumsätze weisen darauf hin, dass der Wertschöpfungsprozess in einem Unternehmen je nach Produktbeschaffenheit, Branche oder Geschäftsmodell viele verschiedene Stufen durchläuft. Geringe Innenumsätze bedeuten einen weniger stark aufgegliederten Wertschöpfungsprozess. Der insgesamt zu versteuernde Gewinn unterscheidet sich jedoch nicht.

Indem das CbC-Reporting ohne weitere Erläuterung die Summe von Außen- und Innenumsätzen ausweist und ins Verhältnis zu den Steuerzahlungen setzt, wird fälschlicherweise suggeriert, dass das Verhältnis „Steuern zu Umsätzen“ (hier: Steuerquote) bei Unternehmen mit hohen Innenumsätzen relativ gering ausfällt. Allein die Steuerbehörden verfügen über ausreichende Erfahrung mit den betrieblichen Abläufen, um die Informationen korrekt einordnen zu können. Hinzu kommt, dass Wettbewerber anhand der Daten Rückschlüsse auf die zugrunde liegenden Geschäftsmodelle und Firmengeheimnisse ziehen können. All dies spricht gegen eine Veröffentlichungspflicht.

Gerade das CbC-Reporting lässt deutlich erkennen, dass der internationale Steuerwettbewerb zwischen den Staaten infolge der BEPS-Initiative weiter zunehmen wird. Interessenkonflikte werden nicht nur bei der Verteilung der Besteuerungsrechte, sondern auch bei den steuerlichen Standortbedingungen sichtbar. So hat das Vereinigte Königreich zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit seines Standorts angekündigt, die Körperschaftsteuer auf 17 Prozent und möglicherweise sogar noch weiter zu senken, sollte die EU im Zuge des Brexits keinen Zugang zum europäischen Binnenmarkt gewähren.

Die USA verschärfen den Steuerwettbewerb ebenfalls. Der US-Kongress hatte schon vor der Präsidentschaftswahl mehrfach klargestellt, dass er die BEPS-Aktionspunkte nur umsetzen wird, soweit dies US-Unternehmen nicht schadet. Im Sommer 2016 haben führende republikanische Abgeordnete des US-Repräsentantenhauses vorgeschlagen, das bestehende US-Steuersystem in eine sogenannte „Destination Based Cash Flow Tax“ umzuwandeln, mit der unter anderem die bisherige Gewinnbesteuerung in eine Art Importüberschussbesteuerung („Border Adjustment Tax“) geändert werden soll – bei gleichzeitiger Senkung des Steuersatzes auf 20 Prozent und einer weitreichenden Beschränkung des Zinsabzugs auf die Höhe der Zinseinnahmen.

In diesem Zusammenhang wird argumentiert, dass man durch die weitgehende Aufgabe des Quellenlandprinzips vollständig auf eine BEPS-Umsetzung verzichten könne. Ob beziehungsweise in welcher Form diese stark protektionistischen Pläne tatsächlich umgesetzt werden, darf angesichts zunehmender Kritik zum gegenwärtigen Zeitpunkt bezweifelt werden. US-Präsident Donald Trump hat zudem eigene – allerdings sehr abstrakte – Reformüberlegungen umrissen, die den Plänen der Republikaner im Repräsentantenhaus zwar stark ähneln, die „Border Adjustment Tax“ derzeit allerdings nicht enthalten. Davon unbenommen bleibt jedoch das gemeinsame Ziel aller Reformbestrebungen, US-Gesellschaften – auch ausländisch beherrschte – unter Druck zu setzen, Importe abzubauen und Produktion, Intellectual Property und Mitarbeiterbasis in den USA zu stärken.

Ungeachtet dessen gibt es in der EU Bestrebungen in die entgegengesetzte Richtung. Zahlreiche BEPS-Aspekte wurden bereits mittels Richtlinien übernommen, die nun von allen Mitgliedstaaten umgesetzt werden müssen. Deutschland scheint sich als eine Art Musterschüler zu verstehen, der auf die Zurückhaltung einiger Länder zunehmend mit scharfen Umsetzungsvorschlägen reagiert. Jüngstes Beispiel ist die Einführung einer

über die OECD-Vorgaben hinausgehenden „Lizenzschranke“, mit der die Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen eingeschränkt wird, wenn im Gläubigerstaat eine privilegierte Besteuerung für Lizezeinnahmen im Rahmen einer „Lizenz- oder Patentbox“ besteht, die nicht den BEPS-Beschlüssen entspricht. Eine den BEPS-Beschlüssen zuwiderlaufende Lizenzbox liegt vor, wenn die Einnahmen aus der Verwertung von Patenten oder Know-how in einem Staat einer niedrigen gesonderten Besteuerung unterliegen, ohne dass die Forschungsaufwendungen der Unternehmen in dem jeweiligen Staat der Lizenzbox angefallen sind und zum lizenzierten Patent oder Know-how geführt haben (sogenannter Nexus-Approach).

Auch wenn es sich bei der Lizenzschranke angesichts des prognostizierten Steuermehraufkommens von 30 Millionen Euro pro Jahr um Symbolpolitik handelt, ist es nicht unwahrscheinlich, dass Unternehmen dies zum Anlass für eine Überprüfung der F&E-Aktivitäten in Deutschland nehmen. Insgesamt wird deutlich, dass es Deutschland an einer Strategie fehlt, wie man Unternehmen davon überzeugen kann, neue Geschäftsaktivitäten zukünftig hierzulande anzusiedeln.

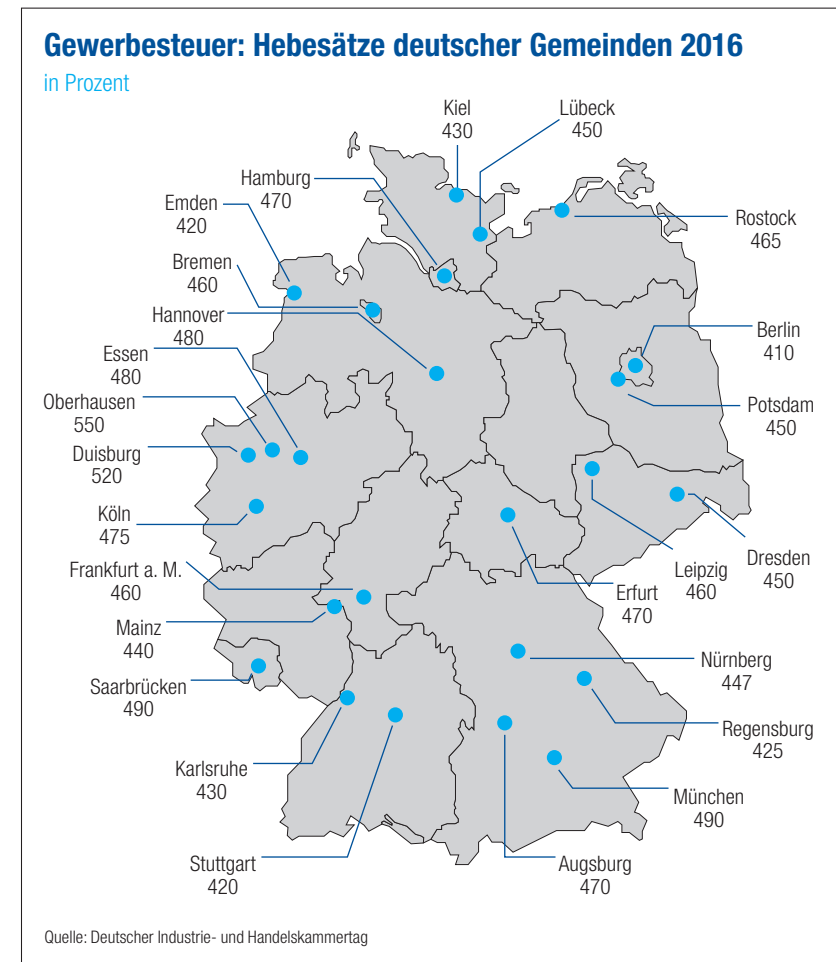
2 Deutschland braucht ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht

- Das Unternehmensteuerrecht muss modernisiert werden, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen zu sichern.
- Rechtstreues Handeln (Compliance) muss gleichermaßen für Staat und Unternehmen gelten.

a) Die Gewerbesteuer ist ein Fremdkörper im deutschen Ertragsteuerrecht

Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurde immer wieder betont, eine Ertragsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften unter 30 Prozent erzielen zu wollen. Dieses Ziel kann zurzeit nur bei einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von unter 405 Prozent erreicht werden. Da die Gemeinden ihren Hebesatz für die Gewerbesteuer eigenständig festlegen, fällt der Hebesatz in industriellen Ballungszentren allerdings 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 2016 auf 450 Prozent gestiegen (Abbildung 10). In einigen Gemeinden liegt der Hebesatz sogar bei 550 Prozent.

Abbildung 10



Mit dieser Anhebung ist auch die Ertragsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften von 30,9 Prozent (Hebesatz 432 Prozent) auf bis zu 35,1 Prozent (Hebesatz 550 Prozent) gestiegen. Die höheren Hebesätze treffen jedoch nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Personengesellschaften: Eine wirtschaftliche Doppelbelastung aus Einkommen- und Gewerbesteuer wird nämlich nur bis zu einem Hebesatz von 380 Prozent durch eine Anrechnung der Gewerbe- auf die Einkommensteuer vermieden. Sobald diese Grenze überschritten wird, werden auch Gewinne von Personengesellschaften stärker belastet.

Die Gemeinden betrachten die Gewerbesteuer als ihre wichtigste Einnahmequelle und 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. Um die starke Konjunkturabhängigkeit der Gewerbesteuer zu dämpfen, die Gewinnermittlung der Unternehmen zu objektivieren und die Einnahmen zu erhöhen, hat die Politik über Hinzurechnungen vermehrt ertragsunabhängige Elemente wie Mieten, Zinsen, Pachten, Leasing- oder Lizenzgebühren in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einbezogen. Durch diese Hinzurechnungstatbestände hat die Gewerbesteuer eine substanzbesteuernde Komponente erhalten.

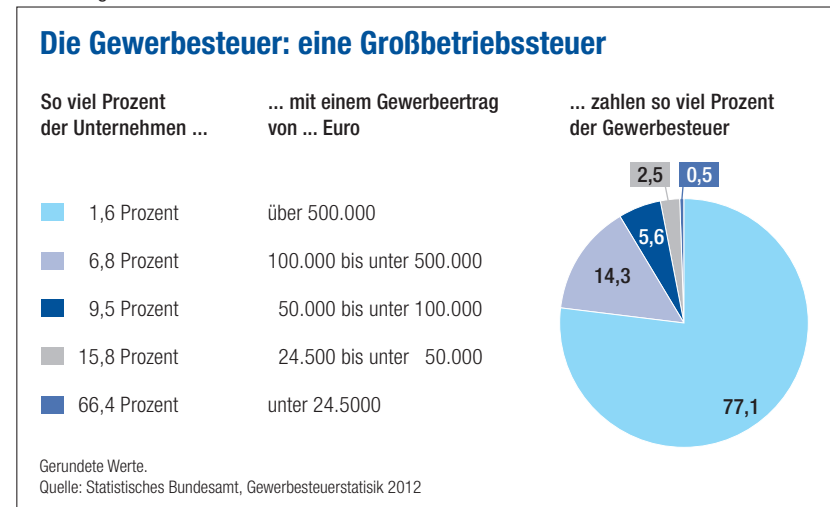
Für Branchen mit geringer Umsatzrendite ist es bereits sehr problematisch, wenn ein wesentlicher Kostenanteil der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen ist. Werden die Tatbestände der Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Gewerbesteuergesetz (GewStG) durch die Finanzverwaltung noch weiter ausgelegt, führt dies zu höheren Belastungen sowie zahlreichen Fragen im Rahmen von Betriebsprüfungen und schadet somit der Planungssicherheit von Unternehmen. Und anders als erhofft, sind die Gewerbesteuer-einnahmen durch die Hinzurechnung ertragsunabhängiger Elemente insgesamt auch nicht beständiger geworden. Vielmehr überzeichnen die Hinzurechnungen in positiven Konjunkturphasen die Gewinne der Unternehmen und damit das Gewerbesteueraufkommen und führen zu einer höheren Fallhöhe in konjunkturell schwachen Phasen. Darüber hinaus sind die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften investitionsfeindlich oder treiben manche Unternehmen wegen ihrer substanzbesteuernden Wirkung sogar in die Unwirtschaftlichkeit. Dies kann in Verlustphasen dazu führen, dass das Eigenkapital sukzessive aufgezehrt wird.

Weiterhin wurde im Jahr 2016 mit der Einführung von § 7 Satz 7 bis 9 GewStG durch das sogenannte BEPS-I-Umsetzungsgesetz der strukturelle Inlandsbezug der Gewerbesteuer aufgegeben. Entsprechend ihrer ursprünglichen Konzeption sollte durch die Gewerbesteuer ein Ausgleich für die durch einen Gewerbebetrieb verursachten unmittelbaren und mittelbaren Lasten geleistet werden. Diese Lasten können jedoch nicht entstehen, wenn die Gewinne im Ausland erwirtschaftet werden. Wenn nunmehr Hinzurechnungsbeträge gemäß § 10 Abs. 1 Außensteuergesetz (AStG) einer ausländischen (niedrig besteuerten) Zwischengesellschaft per Fiktion in einer inländischen Betriebsstätte anfallen, werden diese Gewinne gleichsam der Gewerbesteuer unterworfen. Dieses Ergebnis überzeugt bereits aus systematischer Sicht nicht und ist allein fiskalisch motiviert. Zudem ist eine Anrechnung von ausländischen Steuern auf die inländi-

sche Gewerbesteuer im Gesetz nicht vorgesehen. Dies führt (nicht nur im Rahmen der inländischen Erfassung eines Hinzurechnungsbetrags) zu sogenannten Anrechnungsüberhängen. Eine Anrechnung ausländischer Steuern ist nur auf die Körperschaftsteuer möglich, sodass eine ausländische Belastung, die 15 Prozent übersteigt, die Gesamtsteuerbelastung der Auslandsaktivität erhöht. Diese Mehrbelastung von Auslands- im Vergleich zu Inlandsaktivitäten schadet international aufgestellten Unternehmen mit Zentralfunktion im Inland.

Überdies wird das gesamte Gewerbesteueraufkommen nur von wenigen Unternehmen getragen: Weniger als 10 Prozent der Unternehmen erbringen über 90 Prozent des Gewerbesteueraufkommens (Abbildung 11). In vielen Gemeinden hängt die Finanzierung von nur einem vergleichsweise großen Unternehmen ab. Das kann nicht im Interesse der Kommunen sein. Gleichzeitig reichen ihre Einnahmen selbst bei guter Konjunktur häufig nicht aus, um ihre stetig steigenden Ausgaben und ihren Finanzbedarf zu decken. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen verfehlen ihren Zweck, da sie wie ein Krisenbeschleuniger wirken. Sie hemmen Gründungen, Erweiterungen und Sanierungen von Unternehmen. Auch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – etwa durch das Erfassen von Auslandsgewinnen – führt zu zusätzlichen systematischen Verwerfungen und die ursprüngliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer (Äquivalenzprinzip) ad absurdum.

Abbildung 11



Das System der Kommunalfinanzen sollte daher modernisiert und die Gewerbesteuer durch einen Zuschlag zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer ersetzt werden. Der Zuschlag zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer sollte mit einem Hebesatzrecht der Gemeinde verbunden sein. Dabei sollten alle Bürger, Freiberufler und Unternehmen durch den Zuschlag zur Finanzierung ihrer Gemeinde beitragen und somit die örtliche Infrastruktur gemeinsam unterhalten. Im Gegenzug müssten der Einkommensteuersatz gesenkt, der Körperschaftsteuersatz erhöht und der den Gemeinden zufließende Anteil am Umsatzsteueraufkommen angehoben oder die Gemeinden am Lohnsteueraufkommen beteiligt werden.

Eine solche Reform würde die Finanzierung der Kommunen auf eine breitere Basis stellen, die Konjunkturabhängigkeit reduzieren, den Verwaltungsaufwand mindern und eine bessere Identifikation der Steuerpflichtigen mit ihren Gemeinden schaffen. Entsprechende Konzepte liegen seit Jahren vor. Die Bundesregierung sollte alle Chancen nutzen, die Gewerbesteuer zu ersetzen und damit sowohl die Kommunalfinanzen als auch die Unternehmen krisenfester zu machen.

Nicht zuletzt wäre dies auch ein wichtiger Schritt hin zu einer möglichen Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen für die Unternehmensteuern in der Europäischen Union (Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage – GKKB). Denn die Gewerbesteuer hemmt als deutsches Unikum nach wie vor eine solche EU-weite Harmonisierung.

b) Grenzüberschreitende Umwandlungen müssen möglich sein

Deutschland ist eine Exportnation. Bereits mittelständische Unternehmen, vor allem aber deutsche Konzerne sind international über ausländische Tochtergesellschaften aufgestellt. Innovationen und Technologieentwicklungen in immer kürzeren Zeitabständen, ein sich änderndes Wettbewerbsumfeld sowie sich verschiebende geografische Märkte machen eine fortwährende Anpassung der Unternehmensstruktur notwendig. Dies erfordert zunehmend grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Inlandsbezug.

Betrachtet man diese Vorgänge aus steuerlichem Blickwinkel, stellt man sehr schnell fest, dass das zur Verfügung stehende Instrumentarium bei Umwandlungen mit Drittstaaten (Nicht-EU-/EWR-Gesellschaften) sehr eingeschränkt ist. Für rein nationale Vorgänge regeln das Umwandlungs- und das Umwandlungsteuergesetz, dass betriebs-

wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen in einer Vielzahl der Fälle ohne eine Steuerbelastung (zum Buchwert) durchgeführt werden können.

Für das Gebiet der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) wurde mit dem Ziel, echte binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen, die Fusionsrichtlinie erlassen. Grundprinzip der Richtlinie ist die Steuerneutralität im Moment der Umstrukturierung bei gleichzeitiger Verhinderung eines endgültigen Steuervorteils. Hier sowie im deutschen Umwandlungsteuergesetz, in dem die Richtlinie umgesetzt worden ist, gilt, dass die beteiligten Rechtsträger nach den Vorschriften eines EU-/EWR-Staates gegründet worden sein müssen und sich der statuarische Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden muss.

Unmittelbar wird ersichtlich, dass Gesellschaften in Drittstaaten von diesen Regelungen nicht profitieren können. Es verbleibt allein die Möglichkeit, zwei Tochterkapitalgesellschaften im Drittstaat zu einer Gesellschaft zu verschmelzen. § 12 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ermöglicht diesen Vorgang steuerneutral für den in Deutschland ansässigen Anteilseigner mit Verweis auf die Regelungen des nationalen Umwandlungsteuergesetzes. Fraglich ist, warum allein Verschmelzungen gleichgestellt werden. Der entgegenlaufende Vorgang, die Abspaltung eines Teilbetriebs auf eine neu gegründete Tochtergesellschaft, wird vom aktuellen Recht nicht erfasst. Auch ein Rechtsformwechsel im Drittstaat führt beim Anteilseigner in Deutschland unmittelbar im Zeitpunkt des Wechsels zu einer Gewinnrealisierung und damit Besteuerung – anders als bei einem gleichen Vorgang innerhalb von EU/EWR oder Deutschland.

Dies 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 Unternehmensanteile begründendes 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 würde, würden die Vorgaben zur sogenannten Entstrickung greifen und eine sofortige Besteuerung in Deutschland auslösen. Um Deutschland als Holdingstandort zu stärken und betriebswirtschaftlich sinnvolle Restrukturierungen zu ermöglichen, wäre es demnach sinnvoll, die Regelungen für Umwandlungen in Drittstaaten zu erweitern.

c) Die Unternehmen leiden unter den steuerlichen Folgen der Dauerniedrigzinsphase

Während die US-amerikanische Notenbank wieder Stück für Stück an der Zins-schraube dreht, verharrt das Zinsniveau in der Eurozone weiter auf Rekordtief. Das nominale Zinsniveau allein gibt allerdings noch keinen Aufschluss über die volkswirtschaftlichen Auswirkungen. Vielmehr ist für eine Beurteilung des Realzinsniveaus die Inflationsrate entscheidend. So waren die Nominalzinsen in den 1970er Jahren in vielen Industrieländern vor allem deshalb hoch, weil die Preise kräftig anzogen. Die Realzinsen – also die Nominalzinsen minus Teuerungsrate – waren dagegen niedrig.

Seit den 1990er Jahren sind die Inflationsraten im Gebiet des heutigen Euroraums auf niedrigem Niveau und relativ stabil. Da der Inflationsausgleich – zumindest im Jahr 2016 – trotz einer Null-Prozent-Verzinsung erreicht werden konnte, ist der häufig geäußerte Vorwurf einer „schleichenden Enteignung“ aktuell abgeschwächt, also dass bei Geldanlagen nicht einmal der Inflationsausgleich erreicht werde. Doch die geringe Höhe der Nominalzinsen birgt vor allem bei längerfristigen Anlagen die Gefahr einer realen Enteignung, sobald die Inflation geringfügig ansteigt.

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 Verharren auf diesem Niveau von einem mangelnden Gespür für ökonomische Notwendigkeiten. Hinzu kommen eine mögliche Verfassungswidrigkeit des gesetzlichen Zinsniveaus zumindest für die Jahre ab 2011 und eine wettbewerbsbeeinflussende Belastung der Steuerpflichtigen etwa bei lang andauernden Betriebsprüfungen.

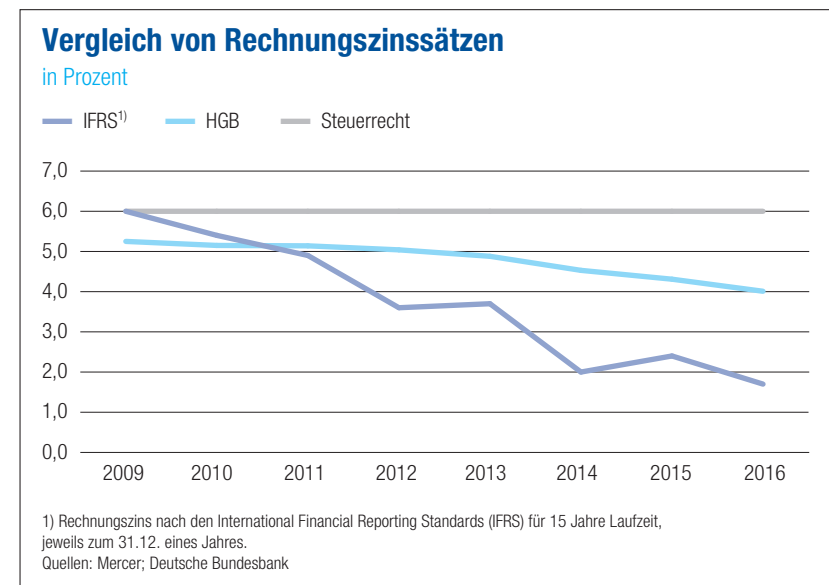
Selbst wenn die derzeitige Extremsituation von Null- oder Negativzinsen im Laufe der kommenden Jahre überwunden werden sollte, ist eine Rückkehr zu Nominalzinsen in Höhe von 5 bis 6 Prozent kaum vorstellbar. Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetz-

geber auch beim Blick auf die langfristige Entwicklung die geltenden Rechnungszinssätze kurzfristig spürbar senken.

Eine konkrete Bedeutung hat das Zinsniveau nicht nur im Rahmen der sogenannten Vollverzinsung von Steuer(-nach-)forderungen. 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 an der Gewerbesteuer hinaus ist deshalb zumindest eine entsprechende Anpassung der pauschalen Hinzurechnung notwendig.

Außerdem ist der Zinssatz bei der Bewertung von Rückstellungen von großer Bedeutung. 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.

Abbildung 12



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 12).

Schließlich wird auch bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ein überhöhter Zinssatz von bis zu 12,5 Prozent zugrunde gelegt. Neben den bereits dargelegten investitionsfeindlichen Folgen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen wird die negative Wirkung durch die überhöhten pauschalierten Zinssätze verstärkt.

d) Rechtstreues Handeln (Compliance) muss gleichermaßen für Staat und Unternehmen gelten

Der Gesetzgeber darf sich bei seiner Arbeit nicht ausschließlich von Missbrauchsfällen leiten lassen mit der Folge, dass der Befolgungs- und Dokumentationsaufwand für die große Mehrzahl der rechtstreuen Bürger und Unternehmen in unnötiger Weise steigt. Internationale Abkommen, insbesondere Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, sind einzuhalten. Sie dürfen nicht durch nationale Gesetze ausgehebelt werden (sogenannte Treaty-Overrides). Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten muss den Steuerpflichtigen effektiver Rechtsschutz gewährt werden. Vor allem beim grenzüberschreitenden Umgang mit Steuerdaten ist darauf zu achten, dass das nationale Steuergeheimnis und Datenschutzgrundrechte der Steuerpflichtigen nicht verletzt werden.

Gesetze sind so abzufassen, dass eine Konkretisierung durch Verwaltungserlasse nur in Ausnahmefällen erforderlich ist. Von Nichtanwendungserlassen gegen finanzgerichtliche Entscheidungen sollte Abstand genommen werden. Das Strafrecht darf bei gewöhnlichen Steuerverfahren keinesfalls als Mittel zur Erzielung gewünschter Ergebnisse instrumentalisiert werden.

III. Lösungsansätze für die Politik

- Steuerliche Forschungsförderung muss für alle Unternehmen eingeführt werden, um Forschungsinnovationen effizient zu steigern.
- Eine volumenbasierte Steuergutschrift sichert und schafft Arbeitsplätze sowie Wertschöpfung im Inland.

1 Forschung und Entwicklung (F&E): Eine global erfolgreiche Industrie braucht ein innovationsfreundliches Steuerrecht

Innovationen sind der Motor einer Gesellschaft. Mit jährlichen Investitionen in F&E von rund 150 Milliarden Euro sind die Unternehmen wichtigster Innovationstreiber in Deutschland. Um dies weiterhin zu erhalten und zu fördern, sind entsprechende Rahmenbedingungen zu schaffen. Der deutsche Innovationsstandort befindet sich dabei im Wettbewerb mit anderen Staaten und verliert zunehmend an Attraktivität. Dies verdeutlicht die Analyse einer Reihe wettbewerblicher Indikatoren sowie internationaler Ranglisten.³

Um bestehende Innovationsaktivitäten der Unternehmen weiter auszubauen und neue anzuregen, bieten nahezu alle Industrienationen unterschiedliche steuerliche Anreizsysteme. Diese erhöhen das Investitionsvolumen in F&E und sind daher entscheidend für die Innovationsfähigkeit einer Volkswirtschaft. Gleichzeitig bieten sie einen Standortvorteil im internationalen Wettbewerb. In Deutschland gibt es bereits eine F&E-Projektförderung, aber keine steuerliche Forschungsförderung.

Die Einführung einer steuerlichen F&E-Förderung neben der bestehenden Projektförderung würde den Investitionsstandort Deutschland zusätzlich stützen. Laut verschiedenen Studien⁴ würde eine Steuergutschrift in Höhe von 10 Prozent zu einer Auswei-

³ Vgl. PricewaterhouseCoopers / Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, 2017, Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle. Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017, Frankfurt a. M.

⁴ Vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie / Zentralverband Elektrotechnik- und Elektronikindustrie, 2016, 360-Grad-Check. Steuerliche Rahmenbedingungen für Forschung & Entwicklung, Berlin.

tung der F&E-Tätigkeit der Unternehmen um etwa 14 Prozent führen. Kurzfristige Steuerausfälle gleichen sich damit mittel- bis langfristig aus. Die höheren Investitionen lassen neben erheblichen gesamtwirtschaftlichen Einkommengewinnen einen zusätzlichen Anstieg der gesamtwirtschaftlichen Wachstumsrate des Bruttoinlandsprodukts von 0,1 Prozent erwarten. All das sind Argumente, welche eine steuerliche Förderung von F&E in Deutschland lohnenswert machen.

Nicht zuletzt wäre eine steuerliche Forschungsförderung auch vor dem Hintergrund zahlreicher restriktiver Regelungen im deutschen Steuerrecht ein wichtiges Signal, dass sich Deutschland wieder stärker um Investitionen internationaler Unternehmen bemüht. Heute dominieren allzu oft steuerliche Regelungen, die Wagniskapitalinvestitionen und Beteiligungen an F&E-Projekten verhindern, die streitanfällig sind oder zu Doppelbesteuerung führen. Dazu zählen vor allem die deutschen Regelungen zur Funktionsverlagerung, zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Lizenzaufwendungen, die Lizenzschranke sowie die bestehenden Verlustabzugsbeschränkungen und der seitens der Finanzverwaltung zunehmend eingeschränkte steuerliche (Sofort-)Abzug von F&E-Investitionen.

2 Die Freistellungsmethode und effektive Schiedsverfahren sind unverzichtbar

Die exportorientierte deutsche Industrie kann im internationalen Wettbewerb nur dann bestehen, wenn Deutschland sich aktiv für die Vermeidung von Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Tätigkeiten einsetzt. Doppelbesteuerung kann insbesondere dann effektiv unterbunden werden, wenn die in einem Land erzielten Unternehmensgewinne in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der Besteuerung im anderen Staat freigestellt werden (sogenannte Freistellungsmethode).

Dennoch hat die Bundesregierung in den letzten Jahren durch die Einführung von „Switch-over-“ und „Subject-to-tax-Klauseln“ oftmals die für deutsche Unternehmen ungünstigere und ungleich komplexere Anrechnungsmethode in DBA verankert. Hierdurch soll eine Minderbesteuerung von Einkünften oder eine doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften vermieden werden. Doch damit sind Doppelbesteuerungen vorprogrammiert, da ausländische Steuern häufig nicht auf die deutsche Steuer anrechenbar sind (siehe Gewerbesteuer). Zwar wird auf europäischer Ebene derzeit intensiv über

eine Richtlinie zur Vermeidung von Doppelbesteuerung beraten. Diese Bemühungen reichen jedoch nicht aus, da die zahlreichen außereuropäischen Fälle davon naturgemäß nicht erfasst werden.

Die Bundesregierung setzt sich in allen ihren DBA-Verhandlungen für die Aufnahme von verpflichtenden Schiedsverfahren ein. Allerdings werden dabei nicht selten Zugeständnisse an andere Staaten gemacht und ein solcher Einigungszwang der Staaten infolge oftmals anders gelagerter Interessen des DBA-Partnerstaats häufig nicht umgesetzt. Infolgedessen bleibt es vielfach bei Doppelbesteuerungsrisiken für international agierende Unternehmen, vor allem wenn sie in Drittstaaten außerhalb der EU tätig sind, in denen die EU-Richtlinie zur Beseitigung von Doppelbesteuerungsfällen keine Anwendung findet.

Auslegungsunterschiede in Doppelbesteuerungsabkommen dürfen jedoch nicht länger auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Entsprechend ist die Verankerung eines Einigungszwangs zur effektiven Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen für die Staaten unverzichtbar. Positiv ist daher, dass im Rahmen der Unterzeichnung des „Mehrseitigen Abkommens zur Umsetzung abkommensrelevanter BEPS-Maßnahmen“ (Multilaterales Instrument, BEPS-Aktionspunkt 15) im Juni 2017 auf internationaler Ebene immerhin 25 Unterzeichnerstaaten – darunter Deutschland – angekündigt haben, die im Abkommen enthaltene optionale Regelung für ein verpflichtendes und verbindliches Schiedsverfahren in ihre DBA zu integrieren.

3 Eine Reform des Außensteuerrechts ist nötig

Das deutsche Außensteuergesetz (AStG) benachteiligt exportorientierte Unternehmen mit Hauptsitz in Deutschland stark. Danach werden niedrig besteuerte Gewinne – die deutsche Unternehmen gegebenenfalls im Ausland erzielen – der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Das bedeutet, dass diese Gewinne auf das deutsche Steuerebene „hochgeschleust“ und in Deutschland zusätzlich besteuert werden. Dadurch entstehen zahlreiche Doppelbesteuerungssituationen. Oberstes Ziel einer AStG-Reform sollte es folglich sein, dass Auslandsfälle durch die Hinzurechnungsbesteuerung zukünftig nicht mehr höher belastet werden als reine Inlandssachverhalte. 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), die bis spätestens Ende 2018 in deutsches Recht umzusetzen ist. Eine Reform des deutschen Außensteuergesetzes ist demnach ohnehin angezeigt. Auch liegt der durchschnittliche Unternehmensteuertarif mit 21,5 Prozent in den übrigen EU-Mitgliedstaaten schon heute deutlich unterhalb von 25 Prozent. Zahlreiche EU-Länder gelten damit nach AStG-Maßstab als Niedrigsteuerländer.⁵

Beträgt die ausländische Steuerbelastung mehr als 15 Prozent, entstehen im heutigen AStG-System erhebliche Probleme. 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. So muss die überschießende Wirkung der Mitwirkungstatbestände beseitigt werden. Diese führen dazu, dass aus Verrechnungspreissicht fremdvergleichsüblich in der ausländischen Gesellschaft angefallene und dort besteuerte Gewinne zusätzlich der deutschen Besteuerung unterworfen werden. Sie stammen aus dem Jahr 1972 und hatten ihre ursprüngliche Berechtigung darin, dass die Finanzbehörden weder in Deutschland noch international in der Lage waren, effektive Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen. Vor dem Hintergrund der heute in international tätigen Unternehmen gelebten Aufgabenteilung einerseits und der effektiven Gewinnabgrenzung über Verrechnungspreise (§ 1 AStG) andererseits haben die Mitwirkungstatbestände ihre Berechtigung verloren. Sie setzen vielmehr den aus fiskalischer Sicht nachteiligen Anreiz, Funktionen vermehrt auf ausländische Gesellschaften zu verlagern. Die Anknüpfung einer Hinzurechnungsbesteuerung an eine schädliche Mitwirkung sollte daher aufgegeben werden.

⁵ Es handelt sich dabei in absteigender Reihenfolge um die Niederlande, Dänemark, Portugal, Schweden, Slowakei, Ungarn, Finnland, Kroatien, Vereinigtes Königreich, Polen, Tschechien, Slowenien, Rumänien, Lettland, Litauen, Irland, Zypern, Bulgarien, Estland; vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie, 2017, Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, Berlin.

Zudem werden auch Dividenden aus gutem Grund einschränkungslos als aktive Einkünfte qualifiziert und von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen. Hierdurch wird eine Mehrfachbesteuerung in mehrstufigen Konzernstrukturen („Kaskadeneffekte“) vermieden. 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.

c) **Hinzurechnungsbesteuerung an Steuerbelastung des Inlandfalls angleichen**

Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage – also des Hinzurechnungsbetrags – sollte 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 niedriger besteuerten Ausland bei Inländerbeherrschung 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 hat, das die vollständige Anrechnung ausländischer Steuern im Inland in den Fallgruppen des AStG ermöglicht. 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 zeitraumübergreifende Anrechnung möglich. Aus diesem Zusammenspiel resultiert in zahlreichen Fällen eine Höherbelastung von Auslands- gegenüber reinen Inlandssachverhalten, die den Charakter einer Strafbesteuerung annimmt. 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.

4 Mit einer Steuersatzsenkung kann Deutschland im internationalen Umfeld Schritt halten

Deutschland liegt mit seinen Unternehmensteuersätzen im internationalen Vergleich am oberen Ende. Im Ausland sind die Steuersätze hingegen weiter gesenkt worden. Im EU-Durchschnitt wurde der Steuersatz von 35 Prozent im Jahr 1995 auf mittlerweile rund 22 Prozent reduziert. Sowohl die USA als auch das Vereinigte Königreich wollen ihre wirtschaftliche Wettbewerbsfähigkeit und damit auch die Situation der ansässigen Unternehmen durch eine aktive Steuerpolitik für die Zukunft verbessern. Dabei wäre eine Steuersatzsenkung besonders naheliegend, denn Steuersätze besitzen eine hohe Signalwirkung für Investitionsentscheidungen. In den USA wird eine Absenkung der Unternehmensteuersätze von 39 auf bis zu 15 Prozent in Aussicht gestellt, im Rahmen der Brexit-Diskussionen steht im Vereinigten Königreich ebenfalls ein Steuersatz von zunächst 17 Prozent im Raum; womöglich soll der Steuersatz sogar noch weiter abgesenkt werden.

Die letzte Unternehmensteuerreform in Verbindung mit einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes trat in Deutschland 2008 in Kraft. Seitdem wurde das Unternehmensteuerrecht lediglich an einigen Stellen zum Beispiel aufgrund von Entscheidungen der Finanzgerichte geändert und kaum fortentwickelt. Im Jahr 2008 wurde die Steuersatzsenkung durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert. So wurden unter anderem die Zinsschranke, die Besteuerung von Funktionsverlagerungen und eine Regelung zum Verlustuntergang bei Körperschaften bei einem Anteilseignerwechsel eingeführt. Seitdem hat sich das Belastungsniveau nicht nur durch die Erweiterung der Bemessungsgrundlage, sondern auch durch den stetigen Anstieg der durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesätze erhöht (vgl. Abbildung 10, Seite 25)

Vor diesem Hintergrund ist es zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland umso wichtiger, das Unternehmensteuerrecht zu modernisieren und auch die Unternehmensteuerbelastung in Deutschland auf ein wettbewerbsfähiges Niveau zu bringen. Dabei ließe sich sowohl der Körperschaftsteuersatz als auch die Messzahl im Gewerbesteuerrecht anpassen.

Steuerpolitische Thesen

- Die Unternehmen leisten mit rund 35 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.
- Reformen im Unternehmensteuerrecht sind 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 Gewerbesteuer stehen.
- Die Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung sichert langfristig Wertschöpfung und Arbeitsplätze im Inland.
- Angesichts der Entwicklung in anderen großen Industriestaaten sollte auch in Deutschland eine Absenkung der Unternehmensteuersätze in den Blick genommen werden.

