

Steuern

Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten – Steuerliche Hemmnisse

vbw

Studie

Stand: November 2023

Eine vbw Studie, erstellt von Prof. Dr. Deborah Schanz

Die bayerische Wirtschaft



Hinweis

Zitate aus dieser Publikation sind unter Angabe der Quelle zulässig.

Vorwort

Steuerpolitik am Erfolg von übermorgen ausrichten

Deutschland verdankt seine wirtschaftliche und soziale Leistungsfähigkeit zu erheblichen Teilen dem Erfolg von Unternehmen, die von hier aus in aller Welt tätig sind. Hohe Kosten, der Arbeitskräfte- und Fachkräftemangel, anspruchsvolle ökologische Ziele, überbordende Bürokratie, globale Krisen, Protektionismus und starke Wettbewerber fordern unseren Standort allerdings zunehmend heraus.

In unserer Studie *Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten – Steuerliche Hemmnisse* arbeitet Professorin Dr. Deborah Schanz heraus, wo ertragsteuerliche Regelungen in Deutschland ansässige Unternehmen in ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit benachteiligen und was dagegen getan werden kann. Als Messlatte dient ein Blick auf die Steuerlandschaft in 13 Ländern, die für die deutsche Wirtschaft als Export- oder Investitionsziele besonders wichtig sind.

Das ernüchternde Ergebnis: In keinem Punkt ist Deutschland steuerpolitisch top oder zumindest besser als das Mittelfeld. Bei der Höhe der Unternehmensteuern tragen wir die rote Laterne. Das Wachstumschancengesetz und das Mindeststeuerrichtlinien-Umsetzungsgesetz werden in einigen Punkten Besserung bringen. Das bleibt aber immer noch deutlich hinter den steuerlichen Standortqualitäten zurück, die wichtige konkurrierende Länder anbieten.

Ich plädiere für mehr steuerpolitischen Mut. Natürlich wirken sich die in der Studie empfohlenen Schritte auf den Staatshaushalt aus. Entscheidend ist aber nicht die kurzfristige Kassenwirkung. Nur wer heute die Weichen richtig stellt, bleibt auf der Erfolgsspur und fährt übermorgen den Ertrag ein, den unsere Unternehmen und unser Land brauchen.

Bertram Brossardt
03. November 2023

Inhalt

Zusammenfassung	1	
1	Ausgangslage	3
2	Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland	5
2.1	Nominalsteuersätze für Kapitalgesellschaften	5
2.2	Nominalsteuersätze für Personenunternehmen	8
2.3	Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung	13
2.4	Verlustverrechnung	21
2.5	Wegzugsbesteuerung	26
3	Besondere Steuerhemmnisse bei internationaler Tätigkeit deutscher Unternehmen	30
3.1	Fehlende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer	30
3.2	Hinzurechnungsbesteuerung und Niedrigsteuergrenze des § 8 Abs. 5 AStG	33
3.3	Umsetzung der Globalen Mindeststeuer	37
3.4	Parallele Regelungen und überbordender Compliance-Aufwand	40
3.4.1	Gewinnabgrenzung und Vermeidung von Gewinnverlagerung	41
3.4.2	Unsystematische Regelung: Streubesitzdividenden	43
3.4.3	Datenanalyse	43
3.4.4	Anwendung europarechtlich gegebener Spielräume	43
Ansprechpartner/Impressum		46

Zusammenfassung

Wesentliche steuerliche Hemmnisse für erfolgreiche Tätigkeit deutscher Unternehmen im internationalen Wettbewerb

Deutsche Unternehmen werden gegenüber weltweiter Konkurrenz durch unsere Steuerregelungen benachteiligt, die auch ausschließlich im Inland tätige Unternehmen belasten. Weitere steuerliche Vorschriften erschweren die grenzüberschreitende Tätigkeit deutscher Unternehmen. Deutlich wird dies bei einem Vergleich mit wichtigen konkurrierenden Ländern. Die folgenden neun Punkte führen zentrale Ergebnisse der dazu hier vorliegenden Studie auf und benennen Maßnahmen, mit denen Deutschland erheblich an steuerlicher Attraktivität gewinnen und die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen auf den Weltmärkten steigern kann.

1. Gemessen am Nominalsteuersatz stellt Deutschland für Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich ein Höchststeuerland dar. Um wettbewerbsgerechte Verhältnisse zu schaffen, müsste die nominale Steuerlast für Kapitalgesellschaften deutlich reduziert werden; angesichts der Gegebenheiten in wichtigen konkurrierenden Ländern empfiehlt sich eine Belastung mit nicht mehr als 25 Prozent.
2. Die deutsche Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen ist angesichts der verbleibenden hohen Gesamtsteuerbelastung im Wettbewerb nicht als vorteilhaft zu bewerten. Die Attraktivität würde durch eine im Vergleich mit Körperschaften rechtsformneutrale Behandlung der bezahlten Ertragsteuern und eine Senkung des Thesaurierungssteuersatzes steigen. Zumindest für ausgewählte Zielgruppen könnten zudem durch einen Entfall oder eine Reduktion der Nachversteuerung thesaurierte Gewinne tatsächlich final begünstigt werden.
3. Im Ausland vorhandene Maßnahmen zur steuerlichen Förderung von Forschungsvorhaben sind oftmals wesentlich attraktiver ausgestaltet als die deutsche Forschungszulage. Das vergleichsweise schlechte Abschneiden resultiert sowohl aus der auf eine Million Euro begrenzten Förderhöhe als auch auf der Beschränkung der förderfähigen Aufwendungen auf Personalaufwand. Wettbewerbsgerecht wäre eine signifikante Ausweitung der maximalen Förderhöhe und der förderfähigen Aufwendungen.
4. Deutschland reiht sich im internationalen Vergleich der Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Mittelfeld ein. Die Beschränkung des Verlustvortrags führt dazu, dass trotz erlittener Verluste im Gewinnfall Ertragsteuern zu zahlen sind, statt eine vollständige Verrechnung vorzunehmen. Eine attraktivere Ausgestaltung kann erreicht werden, indem der Verlustrücktrag zeitlich sowie betragsmäßig ausgeweitet und die Beschränkung des Verlustvortrags dauerhaft abgeschafft wird.
5. Die aktuellen Stundungsregelungen der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen sind im ausländischen Vergleich als zu restriktiv zu bewerten. Es ist folgerichtig, die in

Zusammenfassung

Deutschland generierten stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen. Ebenso konsequent wäre es, die Stundungsregelungen so zu erweitern, dass die Steuer erst bei einem tatsächlichen Veräußerungstatbestand fällig wird.

6. Die fehlende Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer erhöht die Gesamtsteuerbelastung inländischer Kapitalgesellschaften bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen und Investitionen erheblich. Systematisch und aus Wettbewerbsgründen richtig wäre es, über bilaterale sowie unilaterale Maßnahmen die vollständige Anrechnung sicherzustellen.
7. Die Niedrigsteuergrenze der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung von 25 Prozent ist im internationalen Vergleich extrem hoch; dadurch kommt sie bei einer Vielzahl ausländischer Staaten zum Tragen. Die Grenze sollte auf 15 Prozent gesenkt werden.
8. Die EU-Richtlinie zur Umsetzung der Globalen Mindeststeuer sieht eine Öffnungsklausel für einen permanenten Safe-Harbour vor. Dieser Safe-Harbour vereinfacht die Handhabung der Mindeststeuer erheblich. Bei der Umsetzung in deutsches Recht sieht der deutsche Gesetzgeber keine Übernahme dieses Safe-Harbours vor. Um deutsche Unternehmen nicht zu benachteiligen, sollte die Öffnungsklausel in das nationale Recht übernommen werden.
9. Zur Eindämmung steuerlicher Gestaltungen enthält das deutsche Steuerrecht verschiedene hochkomplexe Regelungen mit teilweise ähnlichen Zielsetzungen. Mit der Einführung der Globalen Mindeststeuer in Höhe von 15 Prozent kommen weitere verwandte Regelungen dazu. Diese Überregulierung und Komplexität führen zu überbordendem Compliance-Aufwand und Redundanzen innerhalb des Steuerrechts. Eine Abschaffung von Regelungen wie der Hinzurechnungsbesteuerung, der Lizenzschränke, der Zins-schränke sowie der Maßnahmen des Steueroasen-Abweggesetzes würde helfen, den Aufwand zu begrenzen. Sie kann auch damit gerechtfertigt werden, dass die Einführung der globalen Mindeststeuer das internationale Steuersatzgefälle stark reduziert, was den Anreiz für Gewinnverlagerung und dadurch den Bedarf an Vorschriften gegen Steuer-ermeidungsstrategien deutlich abschwächt.

Aktuelle Gesetzentwürfe der Bundesregierung gehen in einigen der hier aufgeführten Punkte bereits in die empfohlene Richtung. Gleichzeitig wird deutlich, dass die mit diesen Entwürfen verfolgten Ziele noch erheblich hinter den steuerlichen Standortqualitäten zurückbleiben, die in besonders attraktiven Wettbewerbsländern geboten werden.

1 Ausgangslage

Die (steuerliche) Situation deutscher Unternehmen auf den Weltmärkten

Deutschland ist gemessen an der Einwohnerzahl das 19.-größte Land der Welt. Seine volkswirtschaftliche Bedeutung geht jedoch weit darüber hinaus: Deutschland erzielt weltweit das vierthöchste Bruttoinlandsprodukt. Zu Beginn dieses Jahrtausends war Deutschland darüber hinaus "Exportweltmeister", doch wurden die deutschen Exporte in den letzten 15 Jahren von China und den USA bei weitem überholt.¹

Nicht nur bei den Exporten hat sich die wirtschaftliche Situation Deutschlands in jüngster Zeit stark verändert. Deutsche und ausländische Unternehmen entscheiden sich zunehmend gegen Investitionen in Deutschland und Investitionskapital wandert aus Deutschland ab.² Die Standortattraktivität Deutschlands wird durch verschiedene Faktoren gemindert. Hierzu zählen im internationalen Vergleich sehr hohe Energiepreise, Arbeitskräftemangel, eine hohe Besteuerung und überbordende Bürokratie.³ Diese Faktoren belasten Investitionen in Deutschland und stellen auch einen Wettbewerbsnachteil für die internationale Tätigkeit deutscher Unternehmen dar.

Das Steuerrecht stellt einen der Standortfaktoren dar, der vom Gesetzgeber am schnellsten angepasst werden kann. Vor diesem Hintergrund gewinnt die Notwendigkeit einer Unternehmensteuerreform insbesondere in der aktuellen wirtschaftlichen Situation an großer Relevanz. Reformbedarf bei der Besteuerung deutscher, international tätiger Unternehmen besteht im internationalen Vergleich aus zwei unterschiedlichen strukturellen Ursachen: Einerseits werden die Unternehmen gegenüber weltweiter Konkurrenz durch Steuerhemmnisse benachteiligt, die im deutschen Steuerrecht verankert sind und die selbst ausschließlich im Inland tätige Unternehmen belasten. Beispielsweise verfügt Deutschland im internationalen Vergleich über sehr hohe Nominalsteuersätze und eine geringe steuerliche Forschungsförderung. Andererseits bestehen zusätzliche Steuerhemmnisse bei der internationalen Tätigkeit deutscher Unternehmen. Beispielhaft zu nennen ist die übermäßige Belastung durch die Niedrigsteuergrenze der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung von 25 Prozent, die die deutsche Körperschaftsteuer um zehn Prozentpunkte übersteigt und auch im Zusammenspiel mit der Gewerbesteuer zu einer Mehrbelastung ausländischer Unternehmenstätigkeit führt.

¹ Vgl. Weltbank, Exports of goods and services (current US\$), https://data.worldbank.org/indicator/NE.EXP.GNFS.CD?most_recent_value_desc=true.

² Vgl. Institut der Deutschen Wirtschaft (2023), Deindustrialisierung – Eine Analyse auf Basis von Direktinvestitionen, IW-Kurzbericht 43/2023.

³ Vgl. International Institute for Management Development, World Competitiveness Ranking 2022, <https://www.imd.org/centers/wcc/world-competitiveness-center/rankings/world-competitiveness-ranking>.

Ausgangslage

Die vorliegende Analyse der Steuerhemmnisse bezieht sich sowohl auf Kapitalgesellschaften als auch auf Personenunternehmen, da deutsche Unternehmen beider Rechtsformgruppen auf internationalen Märkten aktiv sind. Die reformierungsbedürftigen Regelungen werden jeweils zunächst für Deutschland dargestellt, bevor auf vergleichbare Regelungen ausgewählter Staaten eingegangen wird. Als relevante Vergleichsstaaten werden Deutschlands zehn wichtigste Exportzielländer⁴ sowie die (weitestgehend deckungsgleichen) zehn wichtigsten Investitionszielländer⁵ herangezogen. Zusammengefasst sind das die zwölf Staaten Belgien, China, Frankreich, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Österreich, Polen, Spanien, die Schweiz, UK und die USA. Betrachtet man für jeden dieser zwölf Staaten die zehn wichtigsten Herkunftsländer von Unternehmen, die in diese Staaten investieren und somit für Deutschland Wettbewerber darstellen, so wird die Liste noch um Japan ergänzt.⁶ Die folgenden Analysen nehmen insbesondere Bezug auf diese 13 für deutsche Unternehmen wichtigsten Handelspartner, um einen systematischen und aussagekräftigen Vergleich der Wettbewerbssituation auf den Weltmärkten zu gewährleisten.

Abschließend wird in jedem Abschnitt auf aktuelle Gesetzentwürfe⁷ Bezug genommen und beurteilt, inwieweit diese Reformen anstoßen, die im internationalen Vergleich notwendig erscheinen.

⁴ Die zehn wichtigsten Exportzielländer Deutschlands sind die USA, Frankreich, die Niederlande, China, Polen, Österreich, Italien, UK, die Schweiz und Belgien, vgl. Statistisches Bundesamt (2023), Außenhandel, S. 2.

⁵ Die zehn wichtigsten Investitionszielländer Deutschlands sind die USA, Luxemburg, China, UK, Frankreich, die Schweiz, Italien, Österreich, Spanien und Polen, vgl. Bundesbank (2023), Direktinvestitionsstatistiken, S. 35.

⁶ Vgl. OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>.

⁷ Dies sind der Gesetzentwurf der Bundesregierung (Regierungsentwurf), Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), v. 29.8.2023 (im Folgenden als "Wachstumschancengesetz-RegE" bezeichnet) und der Gesetzentwurf der Bundesregierung (Regierungsentwurf), Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen, v. 11.8.2023 (im Folgenden als "Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE" bezeichnet).

2 Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland

Deutsches Steuerrecht im Vergleich mit wichtigen Wettbewerbsländern

International tätige deutsche Unternehmen sehen sich auf den Weltmärkten mit Benachteiligungen gegenüber in anderen Staaten ansässigen Unternehmen konfrontiert. Dies liegt unter anderem daran, dass nationale steuerliche Regelungen im internationalen Vergleich als unattraktiv einzustufen sind.

Steuerliche Herausforderungen im Ansässigkeitsstaat der deutschen Konzernmütter wirken sich negativ auf ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit aus. Dies gilt für deutsche Unternehmen in besonderem Maße dann, wenn sie einen im Vergleich zum Umsatz überproportional hohen Anteil ihres Gewinns im Inland versteuern, beispielsweise durch das Halten von Lizenzen und Patenten in Deutschland.⁸

Führt das deutsche Steuersystem zu einer hohen Steuerbelastung oder resultieren die Reporting-Verpflichtungen in unverhältnismäßigen administrativen Belastungen, wirkt sich dies negativ auf die zur Verfügung stehende Liquidität und somit auf die Investitionskraft im Vergleich zu ausländischen Unternehmen aus. Dies erschwert es deutschen Unternehmen, auf den Weltmärkten erfolgreich zu agieren.

2.1 Nominalsteuersätze für Kapitalgesellschaften

Die nominalen Steuersätze in Deutschland spielen eine entscheidende Rolle für die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen. Sie verursachen eine hohe effektive Steuerbelastung und stellen eine Benachteiligung für deutsche, international tätige Unternehmen dar, da sie die Liquidität für Investitionen im In- und Ausland reduziert.

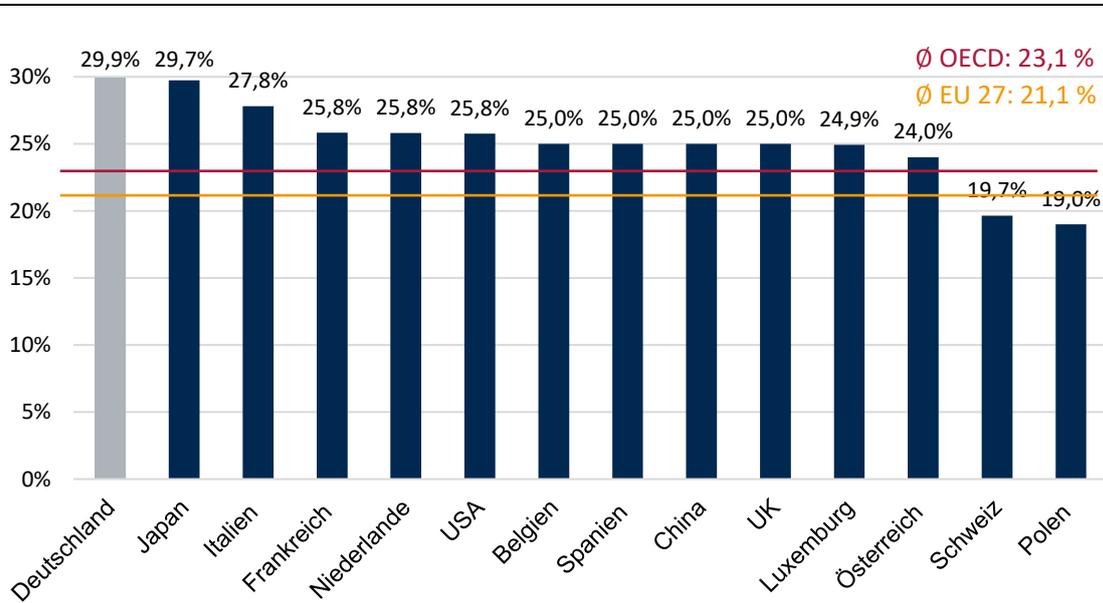
Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften erfolgt in Deutschland nach dem Trennungsprinzip. Hierdurch kommt es zu einer zweistufigen Gewinnbesteuerung: Zunächst auf Ebene der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt rund 29,9 Prozent und erst bei Ausschüttung auf Ebene der Gesell-

⁸ Systematische Daten werden hierzu nicht veröffentlicht. Einzelne Unternehmen publizieren jedoch freiwillig ihren deutschen Umsatz- und Ertragsteueranteil gemäß IFRS. Bei den nach Marktkapitalisierung (Stand: 10.7.2023) zehn größten DAX-Unternehmen veröffentlichen lediglich SAP und die Deutsche Telekom ihren deutschen Ertragsteueraufwand im Geschäftsbericht. SAP weist aus, dass die SAP SE die meisten Softwarerechte in Deutschland hält (vgl. SAP, Integrierter Bericht 2022, S. 101). SAP erzielt 14,6 % der weltweiten Umsatzerlöse in Deutschland, weist aber 45,4 % des weltweiten Ertragsteueraufwands in Deutschland aus (vgl. SAP, Integrierter Bericht 2022, S. 196 und S. 223). Bei der Deutschen Telekom werden in 2022 21 % der Umsatzerlöse und 30,6 % des weltweiten Ertragsteueraufwands in Deutschland ausgewiesen (vgl. Deutsche Telekom, Geschäftsbericht 2022, S. 240 und S. 246).

Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland

schafter, im Grundfall mit Abgeltungsteuer in Höhe von 25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag. Der kombinierte Nominalsteuersatz von 29,9 Prozent auf Ebene der Gesellschaft setzt sich aus 15 Prozent Körperschaftsteuer zzgl. 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag und durchschnittlich rund 14,1 Prozent⁹ Gewerbesteuer zusammen. Im Durchschnitt liegt der kombinierte Nominalsteuersatz von Kapitalgesellschaften damit 6,8 bzw. 8,8 Prozentpunkte über den durchschnittlichen Nominalsteuersätzen der Mitgliedstaaten der OECD bzw. der EU. Abbildung 1 zeigt die nominalen Steuersätze von Deutschlands wichtigsten Handelspartnern.¹⁰ Es wird deutlich, dass der Steuersatz deutscher Kapitalgesellschaften mit 29,9 Prozent am höchsten liegt. Die große Mehrzahl der Staaten weist einen Steuersatz von rund 25 Prozent auf.

Abbildung 1
Nominalsteuersätze von Kapitalgesellschaften 2023



Quelle: OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Der vergleichsweise hohe nominale Steuersatz für deutsche Kapitalgesellschaften ist auf die fehlende Angleichung an ein gesunkenes internationales Niveau zurückzuführen. Die letzte Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes von 25 Prozent auf 15 Prozent erfolgte im Jahr 2008 im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes¹¹, also vor 15 Jahren. In den

⁹ Die durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung berechnet sich als Produkt aus der Gewerbesteuermesszahl i. H. v. 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG) und dem lokal variierenden Gewerbesteuerhebesatz (§ 16 GewStG). Im weiteren Verlauf dieser Studie wird eine durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung i. H. v. 14,1 % angenommen, vgl. OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>.

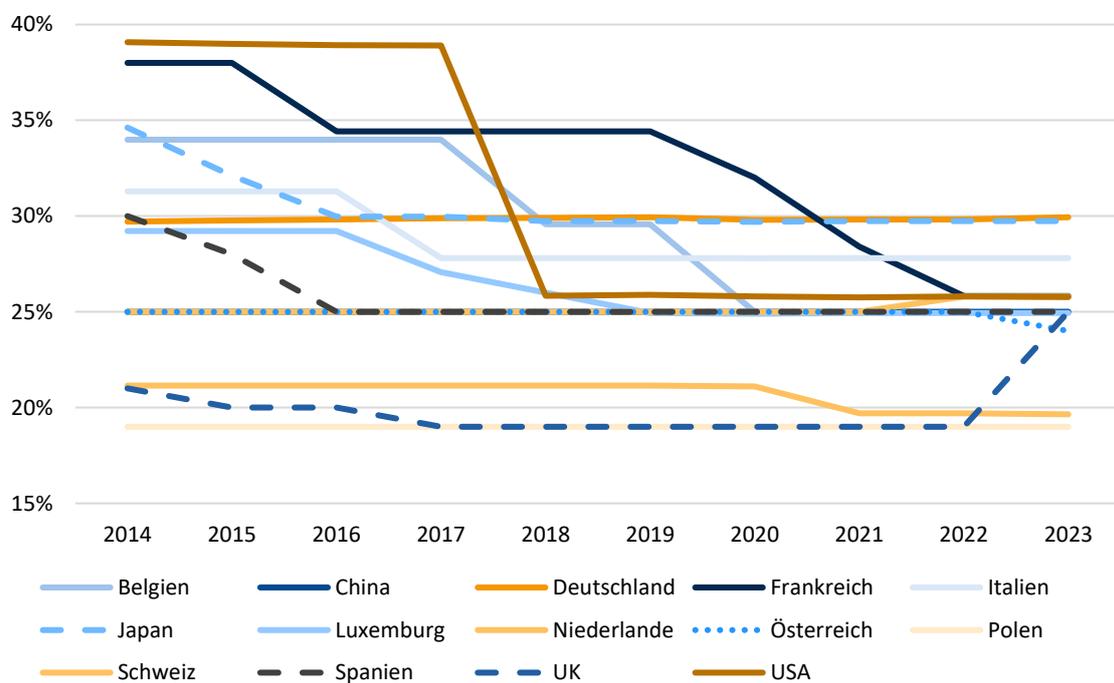
¹⁰ Siehe Abschnitt 1.

¹¹ Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BGBl. Teil I, Jg. 2007, Nr. 40, v. 14.8.2007, S. 1912.

Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland

letzten Jahren haben viele ehemalige Hochsteuerländer ihre Steuersätze zum Teil erheblich gesenkt,¹² während der deutsche Gesetzgeber einer solchen Senkung nicht folgte. Abbildung 2 verdeutlicht dies und zeigt, dass der deutsche Körperschaftsteuersatz vor 2018/2019 im Vergleich mit Deutschlands wichtigsten Handelspartnern im Mittelfeld lag. Nach einer Welle internationaler Steuersatzsenkungen erhebt Deutschland – nur gemeinsam mit Japan – seit 2021 den höchsten Satz, was den Handlungsbedarf unterstreicht.

Abbildung 2
Nominalsteuersätze von Kapitalgesellschaften 2014-2023



Im Jahr 2017 wurde in Frankreich für Unternehmen mit einem Umsatz von über eine Milliarde Euro einmalig eine Zusatzsteuer erhoben, die zu einem Steuersatz von max. 44,4 % führte.

Quelle OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>.

¹² Siehe beispielsweise Frankreich (Senkung des nominalen Steuersatzes in 2022 von 28,4 % auf 25,8 %) oder die USA (Senkung des nominalen Steuersatzes in 2018 von 38,9 % auf 25,8 %).

Empirische Studien zeigen eine investitionsfördernde Wirkung von Steuersatzsenkungen.¹³ Jeder Prozentpunkt an Reduzierung des nominalen Steuersatzes hilft deutschen Kapitalgesellschaften, an Investitionskraft zu gewinnen und im internationalen Vergleich wettbewerbsfähig zu bleiben.

Fazit

Der Nominalsteuersatz für Kapitalgesellschaften in Deutschland ist im internationalen Vergleich unüblich hoch. Deutschland hat sich in Bezug auf Kapitalgesellschaften zu einem Höchststeuerland entwickelt. Zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen sollte der Nominalsteuersatz für Kapitalgesellschaften deutlich reduziert werden. Als Ziel empfiehlt sich ein Satz von 25 Prozent, auf den sich, wie Abbildung 2 zeigt, starke konkurrierende Industriestaaten einpendeln.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz

Im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes ist keine Senkung des Nominalsteuersatzes für Kapitalgesellschaften enthalten.¹⁴ Der Körperschaft- und Gewerbesteuer-satz sowie der Solidaritätszuschlag für Kapitalgesellschaften bleiben unverändert, obwohl im internationalen Vergleich eine Senkung dringend geboten wäre.

2.2 Nominalsteuersätze für Personenunternehmen

Die Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften erfolgt in Deutschland nach dem Transparenzprinzip, wonach ihre Gewinne auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden. Lediglich hinsichtlich der Gewerbesteuer stellen die Personenunternehmen selbst das Steuersubjekt dar.

Sind die Gesellschafter der Personenunternehmen Kapitalgesellschaften, wird der Gewinnanteil mit Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag belastet. Natürliche Personen als Gesellschafter versteuern ihren Gewinnanteil aus der Beteiligung an Personenunternehmen mit dem progressiv ansteigenden Einkommensteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag.¹⁵ Die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung erhöht sich mit steigendem zu versteuern- den Einkommen. Die auf Ebene der Personenunternehmen erhobene, auf den Beteiligungsanteil einer natürlichen Person entfallende Gewerbesteuer kann auf die persönliche

¹³ Vgl. Dobbins/Jacob (2016), Do corporate tax cuts increase investments?, *Accounting and Business Research*, 46(7), S. 731-759 (S. 745 f.); Dorn/Fuest/Neumeier/Stimmelmayer (2021), Wie beeinflussen Steuerentlastungen die wirtschaftliche Entwicklung und das Steueraufkommen?, *ifo Schnelldienst*, 74(10), S. 3-11, (S. 7 f.); Eichfelder/Kluska/Knaisch/Selle (2020), Senkung der Unternehmenssteuerlast versus Förderung von Investitionen: Was ist die bessere Strategie zur Förderung der Standortattraktivität Deutschlands, *arqus Discussion Paper No. 263*, S. 14; Jacob (2022), Real effects of corporate taxation: A review, *European Accounting Review*, 31(1), S. 269-296 (S. 280 f.).

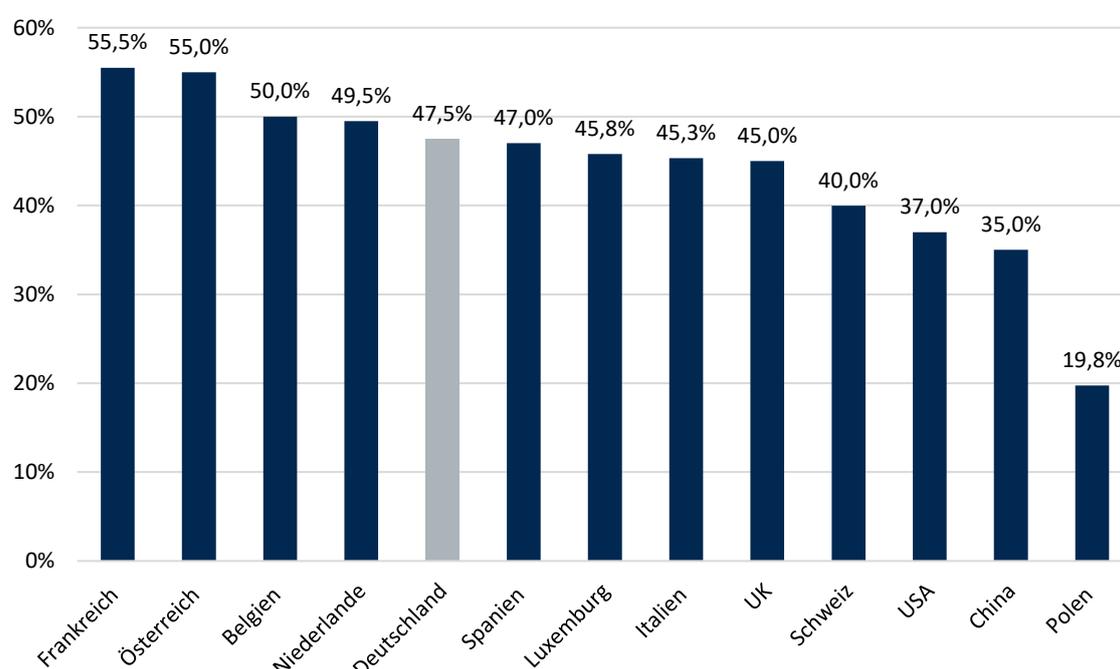
¹⁴ Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE.

¹⁵ Auf eine Einkommensteuer von bis zu 17.543 Euro bzw. 35.086 Euro bei Zusammenveranlagung fällt kein Solidaritätszuschlag an, § 3 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 SolZG. Im Anschluss an diese Freigrenze folgt ein schrittweiser Anstieg. Ab einer Einkommensteuer von rund 32.619 Euro bzw. 65.238 Euro bei Zusammenveranlagung wird der Solidaritätszuschlag in voller Höhe erhoben.

Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland

Einkommensteuerschuld angerechnet werden, sodass die Gewerbesteuer – vorausgesetzt, sie ist vollständig anrechenbar – zu keiner Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung führt.¹⁶ Betrachtet man zum Zwecke des internationalen Vergleichs den maximal möglichen Steuersatz (Spitzensteuersatz), welcher in Deutschland 47,5 Prozent¹⁷ beträgt, so reiht sich Deutschland im Mittelfeld seiner wichtigsten Handelspartner ein (siehe Abbildung 3).¹⁸

Abbildung 3
Spitzensteuersätze auf Gewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften



Quelle [PwC, PwC Worldwide Tax Summaries](#).

Verglichen mit Kapitalgesellschaften unterliegen Personenunternehmen in Deutschland einer grundlegend anderen Besteuerungssystematik, welche die Wahl der Rechtsform –

¹⁶ Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die tarifliche Einkommensteuer erfolgt gemäß § 35 EStG. Bei einem Hebesatz von maximal 422 % beträgt die Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer null, sodass sie in der folgenden Betrachtung vernachlässigt wird.

¹⁷ Der maximal mögliche Grenzsteuersatz (Spitzensteuersatz) beträgt $45 \% \times 1,055 = 47,5 \%$.

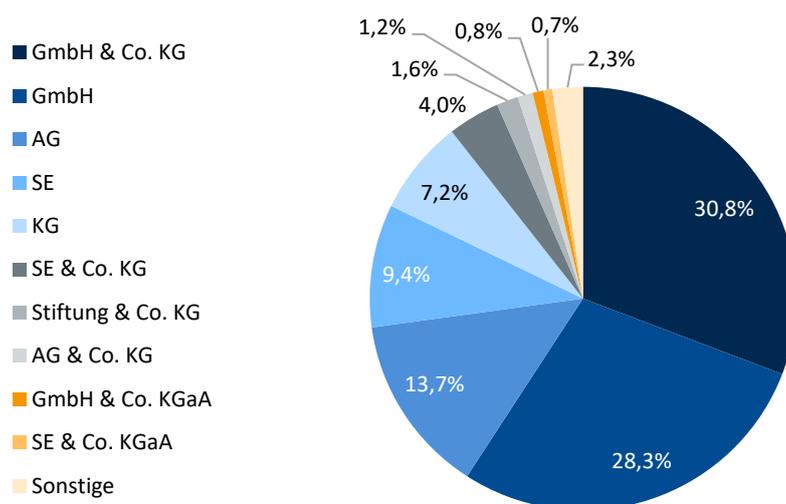
¹⁸ Die dargestellten Spitzensteuersätze beziehen sich je nach Verfügbarkeit auf die Jahre 2022 oder 2023. Als Spitzensteuersätze für Personenunternehmen wird der jeweilige Spitzensteuersatz für natürliche Personen inkl. Zusatzsteuern herangezogen (beispielsweise Solidaritätszuschlag). In China gilt für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ein Steuersatz bis maximal 35 %. In Polen kann ein Steuersatz i. H. v. 19 % zzgl. 4 % Solidaritätszuschlag für die Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeit "vollhaftender" Personengesellschaften gewählt werden. Für die Schweiz wird der kantonale Steuersatz von Zürich i. H. v. 13 % herangezogen.

neben weiteren Faktoren wie der Höhe des Startkapitals, Investorensuche oder Haftungsbeschränkung – maßgeblich beeinflusst. Für Personenunternehmen kommt es aufgrund des Transparenzprinzips zu einer sofortigen Besteuerung der Gewinne mit dem persönlichen Einkommensteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag von bis zu 47,5 Prozent – unabhängig davon, ob eine tatsächliche Gewinnentnahme erfolgt. Diese sofortige und gänzliche Gewinnbesteuerung reduziert das Potenzial für Reinvestitionen.

Um im Thesaurierungsfall eine vergleichbare Steuerbelastung für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu schaffen, kennt das deutsche Einkommensteuerrecht die Thesaurierungsbegünstigung.¹⁹ Diese Begünstigung für nicht entnommene Gewinne soll "ertragsstarken und im internationalen Wettbewerb stehenden Personenunternehmen"²⁰ ähnliche Thesaurierungsbedingungen wie Kapitalgesellschaften bieten, insbesondere im Hinblick auf ihre (internationale) Wettbewerbsfähigkeit.²¹

Abbildung 4

Rechtsformen der größten Familienunternehmen in Deutschland 2020



Quelle: Stiftung Familienunternehmen (2022), Die TOP 500 Familienunternehmen in Deutschland nach Umsatz und Beschäftigung, S. 13.

Ein großer Anteil der Familienunternehmen in Deutschland ist als Personenunternehmen strukturiert; von den größten sind dies rund 45 Prozent (siehe Abbildung 4). Dies unterstreicht die Bedeutung einer rechtsformneutralen Besteuerung thesaurierter Gewinne. Die

¹⁹ Die Thesaurierungsbegünstigung in § 34a EStG wurde mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführt.

²⁰ Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Drucksache 16/5377, v. 18.5.2007, S. 2.

²¹ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Drucksache 16/4841, v. 27.3.2007, S. 32.

500 umsatzstärksten Familienunternehmen verwirklichten im Jahr 2020 einen Gesamtumsatz von rund 1,4 Billionen Euro, und die 500 beschäftigungsstärksten Familienunternehmen stellten mehr als sechs Millionen Arbeitsplätze.²²

Die Thesaurierungsbegünstigung sieht im Zeitpunkt der Thesaurierung eine Besteuerung mit einem reduzierten Steuersatz in Höhe von 28,25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag vor. Wird diese Steuerzahlung aus den Gewinnen des Personenunternehmens getätigt, gilt dies als Gewinnentnahme, die vom begünstigten Tarif ausgeschlossen ist. Dies führt insgesamt zu einer weit höheren Steuerbelastung von rund 36,2 Prozent.²³ Bei Entnahme erfolgt eine Besteuerung mit weiteren 25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag.

Bei der deutschen Thesaurierungsbegünstigung handelt es sich um einen Besteuerungsaufschub, der somit schlussendlich in einer Gesamtsteuerbelastung von 48,0 Prozent resultiert.²⁴ Diese Gesamtsteuerbelastung übersteigt marginal den maximal möglichen Spitzensteuersatz bei sofortiger und gänzlicher Gewinnbesteuerung. Insbesondere für Einzelunternehmer und Gesellschafter, die nicht diesem Spitzensteuersatz unterliegen, erscheint die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung daher nicht als attraktiv. Auch das Optionsmodell, das Personenunternehmen die Option der Körperschaftbesteuerung ermöglicht, ersetzt nicht die Notwendigkeit einer Thesaurierungsbegünstigung.²⁵

In Österreich existierte eine ähnliche Thesaurierungsbegünstigung, die jedoch auf einen thesaurierten Gewinn von 100.000 Euro pro Jahr beschränkt war. Trotz ihrer Abschaffung²⁶ war die Ausgestaltung dieser Begünstigungsregelung als effektiver einzustufen, da diese in Thesaurierungs- und damit Investitionsanreizen für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) resultierte. Bei Thesaurierung galt kein konstanter Steuersatz, sondern der hälftige individuelle Durchschnittssteuersatz. Zudem entfiel nach einer Thesaurierungsdauer von sieben Jahren eine Versteuerung der Entnahme.²⁷ Insbesondere Steuerpflichtige, die nicht dem Spitzensteuersatz unterlagen, profitierten von dieser Halbierung ihres Durchschnitts-

²² Vgl. Stiftung Familienunternehmen (2022), Die TOP 500 Familienunternehmen in Deutschland nach Umsatz und Beschäftigung, S. V.

²³ Eigene Berechnung unter der Annahme, dass es zu keiner zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung kommt.

²⁴ Eigene Berechnung unter der Annahme, dass es zu keiner zusätzlichen Gewerbesteuerbelastung kommt.

²⁵ Siehe § 1a KStG. Die Option nach § 1a KStG bietet Personenunternehmen die Möglichkeit, ohne Rechtsformwechsel eine Gewinnthesaurierung nach den Regeln des Körperschaftsteuerrechts vorzunehmen. Sie birgt allerdings zahlreiche, zum Teil ungeklärte Probleme, beispielsweise im Hinblick auf als Sonderbetriebsvermögen qualifizierte, funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die gesellschafterbezogene Zuordnung bereits geleisteter Einlagen oder bestehende Ergänzungsbilanzvolumina. Zudem löst die Option bei einer bereits in Anspruch genommenen Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG die Nachversteuerung thesaurierter Beträge aus, vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2021, Option zur Körperschaftbesteuerung § 1a KStG, IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, 2021/1162290, Rn. 35, 42, 44, 48; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (2023), Evaluierung der Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) und der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG), S. 2 f.

²⁶ Die österreichische Thesaurierungsbegünstigung – geregelt in § 11a öEStG – konnte letztmals für nicht entnommene Gewinne in 2009 in Anspruch genommen werden, vgl. § 124b Z 154 öEStG i. d. F. des österreichischen Steuerreformgesetzes 2009.

²⁷ Vgl. Kainz/Knirsch/Schanz (2008), Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?, arqus Discussion Paper No. 41, S. 24.

steuersatzes. Da in Deutschland bei Entnahme der Gewinne unabhängig von der Thesaurierungsdauer eine zusätzliche Versteuerung erfolgt, belief sich die Gesamtbelastung hier hingegen stets auf 48,0 Prozent (siehe Abbildung 5).

Fazit

Die Thesaurierungsbegünstigung ist angesichts ihrer hohen Gesamtsteuerbelastung – insbesondere für Einzelunternehmer und Gesellschafter mit einer persönlichen Steuerbelastung unterhalb des Spitzensteuersatzes – derzeit nicht vorteilhaft.²⁸ Vor diesem Hintergrund erscheint die Senkung des Nominalsteuersatzes für Thesaurierungsfälle zielführend. Zudem gilt es sicherzustellen, dass thesaurierte Gewinne auch nach ihrer Entnahme tatsächlich begünstigt bleiben.²⁹ Hierzu ist dem österreichischen Modell folgend ein Verzicht auf die Nachversteuerung oder zumindest deren Reduktion denkbar.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz

Die Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen wird im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes adressiert.³⁰ Die hierin vorgeschlagenen Änderungen sehen vor, dass die Steuerzahlung auf den thesaurierten Betrag nicht mehr als Gewinnentnahme gilt, die vom begünstigten Tarif ausgeschlossen ist. Hierdurch senkt sich bei Vollthesaurierung der Steuersatz auf 29,8 Prozent (28,25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag) anstelle des oben beschriebenen Satzes von rund 36,2 Prozent. Dies ist positiv zu bewerten und mindert die Steuerbelastung im Falle der Gewinnthesaurierung.

Negativ ist dagegen zu bewerten, dass das Problem der hohen finalen Steuerbelastung ungelöst bleibt. Die finale Belastung bei Entnahme der zunächst thesaurierten Gewinne – also die Summe aus begünstigter Steuer und Nachversteuerung – ist höher als der maximale Spitzensteuersatz.³¹ Sie liegt mangels Senkung des Nachversteuerungssatzes gemäß dem Wachstumschancengesetz sogar noch höher als zuvor, bei rund 48,3 Prozent, und damit weiterhin oberhalb der Nominalsteuerbelastung ohne Thesaurierungsbegünstigung (siehe Abbildung 5).

²⁸ Vgl. Knirsch/Schanz (2008), Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 78(12), S. 1231-1250 (S. 1246).

²⁹ Siehe auch Bundesverband der Deutschen Industrie, Steuerbelastung von Unternehmen senken, <https://bdi.eu/artikel/news/wettbewerbsfaehig-steuerbelastung-senken>.

³⁰ Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE, Artikel 4, Nr. 12.

³¹ Vgl. Knirsch/Schanz (2008), Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 78(12), S. 1231-1250 (S. 1235).

Abbildung 5
Gesamtsteuerbelastung der Thesaurierungsbegünstigung – Gegenüberstellung Status Quo / Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes



Quelle: Eigene Darstellung.

2.3 Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung

Zur Stärkung des Investitionsstandorts Deutschlands wurde im Jahr 2020 – ergänzend zu bestehenden, klassischen Projektförderungen – die Forschungszulage eingeführt. Die Forschungszulage verfolgt das Ziel, Forschung und Entwicklung (F+E) insbesondere für KMU anzuregen.³² Anspruchsberechtigt sind sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen und ein F+E-Vorhaben aus den Kategorien Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung durchführen.

³² Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2020), Monatsbericht des BMF April 2020, S. 30.

Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland

Die Höhe der Forschungszulage beträgt 25 Prozent der förderfähigen Aufwendungen, wobei sich diese auf Personalaufwand³³ beschränken und maximal vier Millionen Euro³⁴ je Unternehmen bzw. Konzern betragen dürfen. Antragsberechtigte Unternehmen erhalten damit einen Betrag von bis zu einer Million Euro. Die Forschungszulage wird steuerfrei gewährt, sodass sie unter allen anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen eine identische liquiditätssteigernde Wirkung entfaltet.

Die Ausgestaltung ist doppelt zu kritisieren: Unternehmen mit förderfähigen Aufwendungen unterhalb der maximalen Bemessungsgrundlage profitieren zwar vom vergleichsweise hohen deutschen Fördersatz in Höhe von 25 Prozent (siehe Abbildung 6); kleine Unternehmen machen hiervon allerdings aufgrund des administrativ aufwendigen Antragsprozesses kaum Gebrauch.³⁵ Die Forschungszulage ist mit einem maximalen Förderbetrag von einer Million Euro insbesondere für große, international tätige Unternehmen zu restriktiv gefasst (siehe Abbildung 7).

Die Beantragung der Forschungszulage erfolgt im Rahmen eines zweistufigen Prozesses: Zunächst ist ein Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung bei der Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ) zu stellen, welche die Voraussetzung für den zweiten Schritt, die Beantragung der Forschungszulage beim Finanzamt, bildet. Der Prozess wird von der Praxis als extrem bürokratisch und zeitaufwendig dargestellt.³⁶ Dies gilt als einer der Gründe, weshalb die Anzahl der Anträge zwar steigt, aber weit hinter den Erwartungen zurückbleibt.³⁷ Dieser enorme Bürokratie- und Zeitaufwand äußert sich unter anderem in der Schwierigkeit, abgefragte Daten in der notwendigen Granularität zu beschaffen und dadurch, dass im Rahmen der Anträge über das Forschungsvorhaben hinausgehende statistische Werte abgefragt werden. Hier sollte geprüft werden, ob die Daten bereits an anderer Stelle – beispielsweise im Rahmen der E-Bilanz – erhoben werden und eine Doppelerfassung im Sinne eines Once-Only-Ansatzes vermieden werden kann.

³³ Im Detail lässt sich dieser in die drei Kategorien (1) Lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn für eigene Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, (2) Auftragsforschung und (3) Eigenaufwand selbst forschender Einzelunternehmerinnen und -unternehmer einteilen, siehe § 3 Abs. 1-4 FZuG. Zu den Aufwendungen siehe auch BMF-Schreiben v. 7.2.2023, Gewährung von Forschungszulage nach dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZuG), IV C 3 - S 2020/22/10007 :003, 2023/0102799, Rn. 76-161.

³⁴ Momentan gilt eine temporäre Erhöhung der maximal berücksichtigungsfähigen F+E-Aufwendungen von 2 Mio. Euro auf 4 Mio. Euro. Diese Erhöhung gilt für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2026 entstandene förderfähige Aufwendungen des Anspruchsberechtigten.

³⁵ Vgl. Deutsche Industrie- und Handelskammer (2022), Mit Innovationen Krisen meistern, Kurzbefragung zur Forschungszulage, S. 6.

³⁶ In einer im Juli 2022 unter 600 deutschen Unternehmen durchgeführten Umfrage gaben 67 % (69 %) der befragten Unternehmen an, dass die erste (zweite) Stufe des Antragsprozesses für die Forschungszulage bei der Bescheinigungsstelle "sehr bürokratisch" oder "bürokratisch" sei, vgl. Deutsche Industrie- und Handelskammer (2022), Mit Innovationen Krisen meistern, Kurzbefragung zur Forschungszulage, S. 6; Fuest (2023), Warum die Ampel eine große Reform der Unternehmensteuer angehen sollte, ifo Standpunkt 245.

³⁷ Pro Jahr wurden in Deutschland rund 9.000 Anträge erwartet, tatsächlich wurden allerdings seit der Einführung der Forschungszulage im Herbst 2020 bis zum 30.4.2023 lediglich insgesamt 14.189 Anträge gestellt, vgl. Bescheinigungsstelle Forschungszulage, Aktuelle Zahlen der BSFZ, <https://www.bescheinigung-forschungszulage.de/medien-downloads/aktuelle-zahlen>; Innomagic, Rekordkurs fortgesetzt: Forschungsprämie sichert Österreichs Innovationskraft, <https://www.forschungszulage.de/rekordkurs-fortgesetzt-forschungspraemie-sichert-oesterreichs-innovationskraft>.

Ist die Zulage bewilligt, erfolgt ihre Auszahlung durch Anrechnung auf die Ertragsteuer und im Falle einer unzureichenden Ertragsteuerbelastung durch unmittelbare Auszahlung, was insbesondere für Start-Ups von Vorteil ist.

Die deutsche Antragsstellung für die Forschungszulage ist beispielsweise mit derjenigen in Österreich vergleichbar. In Österreich existiert ebenfalls ein zweistufiger Antragsprozess. Dieser kann jedoch in einer der Höhe nach unbeschränkten Forschungsförderung resultieren. Damit kann der Aufwand der dortigen Reporting-Verpflichtungen durch entsprechende Steuergutschriften aufgewogen werden.

Betrachtet man die Höhe vergleichbarer³⁸ Forschungsförderungen anderer Länder, wird der Verbesserungsbedarf der deutschen Fördermaßnahme deutlich, insbesondere in Bezug auf die Beschränkung der förderfähigen Aufwendungen und den Maximalbetrag der Bemessungsgrundlage.

Erläuterungen zu Tabelle 1 (nächste Seite)

Die in Tabelle 1 dargestellte maximale Bemessungsgrundlage gilt jeweils für ein Unternehmen bzw. für einen Konzern und nicht für ein einzelnes F+E-Vorhaben.

Die Kategorie „Anlagevermögen“ umfasst beispielsweise mit F+E-Vorhaben zusammenhängende Investitionen in Anlagevermögen inklusive Patente und (Software-)Lizenzen, Abschreibungen auf dieses Anlagevermögen sowie damit zusammenhängende Finanzierungsaufwendungen. „Materialaufwand“ umfasst beispielsweise Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. „Personalaufwand“ umfasst beispielsweise Aufwendungen für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die für F+E-Vorhaben tätig sind oder für Auftragsforschung bzw. externe fachliche Beratung.

³⁸ In den meisten Ländern existieren neben direkten Projektförderungen (R&D-Grants) und Steuergutschriften (R&D Tax Credits), worunter die deutsche Forschungszulage fällt, weitaus mehr Angebote zur Förderung von F+E-Vorhaben, wie beispielsweise erhöhte Betriebskostenabzüge (Super Deduction), beschleunigte Abschreibungen (Accelerated Depreciation) oder Anreize in Bezug auf die Lohnsteuer (Payroll Related Incentives), vgl. KPMG (2023), Global R&D Incentive Guide, S. 1. Die Attraktivität eines Landes hinsichtlich der Forschungsförderung ist abhängig von der Gesamtheit aller zur Verfügung stehenden Instrumente, die sich allerdings in ihrer Wirksamkeit unterscheiden. Die F+E-steigernde Wirkung von Steuergutschriften wurde empirisch bestätigt, vgl. Falck/Kerkhof/Pfaffl (2021), Steuern und Innovation: Wie steuerliche FuE-Förderung Innovationsanreize in privatwirtschaftlichen Unternehmen schafft, ifo Schnelldienst, 74(10), S. 26-30 (S. 28). Nachfolgend erfolgt die ausschließliche Betrachtung der direkten Steuergutschrift, da diese neben der direkten Projektförderung das einzige Instrument zur Forschungsförderung in Deutschland darstellt. Der Ländervergleich stellt damit lediglich die jeweilige Ausgestaltung der Steuergutschriften gegenüber, ohne Einbezug weiterer, in einem Land verfügbarer Forschungsinstrumente.

Tabelle 1

Maßnahmen zur Forschungsförderung

Land	Max. Bemessungs- grundlage	Fördersatz	Förderfähiger Aufwand		
			Personal	Material	Anlagevermögen
Deutschland	4 Mio. Euro	25 %	x		
Frankreich ¹	bis 100 Mio. Euro über 100 Mio. Euro	30 % 5 %	x		x
Italien	5 Mio. Euro	10 %	x	x	x
Luxemburg ²	bis 150.000 Euro über 150.000 Euro	8 % 2 %			x
Niederlande ³	bis 350.000 Euro über 350.000 Euro	32 % 16 %	x	x	x
Österreich	unbeschränkt	14 %	x	x	x
Spanien ⁴	unbeschränkt	25 %	x	x	x
UK	unbeschränkt	20 %	x	x	
USA ⁵	unbeschränkt	14 %	x	x	

¹ Fördersatz steigt von 30 % auf 50 % für Aufwendungen bis zu 100 Mio. Euro, falls das Unternehmen seinen Sitz in einem französischen Überseegebiet hat.

² Fördersatz steigt von 8 % auf 9 % bzw. von 2 % auf 4 % bei bestimmten klimafreundlichen Investitionen. Neben dieser Steuergutschrift für Gesamtinvestitionen (tax credit for global investment) gibt es eine Steuergutschrift für zusätzliche Investitionen (tax credit for additional investment) i. H. v. 13 % des zusätzlichen Anschaffungswerts.

³ Fördersatz erhöht sich von 32 % auf 40 % für Aufwendungen bis zu 350.000 Euro, falls es sich bei dem Unternehmen um ein Start-Up handelt. Da die Forschungsförderung durch Anrechnung auf die abzuführende Lohnsteuer gewährt wird, ist diese auf den Gesamtbetrag der abzuführenden Lohnsteuer begrenzt.

⁴ Übersteigen die förderfähigen Aufwendungen die Höhe der durchschnittlich in den beiden vorangegangenen Jahren angefallenen Aufwendungen, werden 25 % auf den Durchschnittsbetrag und 42 % auf den darüber hinausgehenden Betrag angewendet. Aufwendungen für technologische Innovationen werden konstant mit 12 % der im Steuerzeitraum angefallenen Aufwendungen gefördert. Zusätzlich kann eine Steuergutschrift i. H. v. 17 % für Aufwendungen für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die für F+E-Vorhaben tätig sind, gewährt werden.

⁵ Steuergutschrift i. H. v. 14 % des Anteils der förderfähigen Aufwendungen, die 50 % des Qualified Research Expenses-Durchschnitts der vorangegangenen drei Steuerjahre übersteigen.

Quelle: PwC (2023), The Benchmark 2023, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich; République Française, Crédit d'impôt recherche (CIR), <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533>; KPMG (2023), Global R&D Incentives Guide; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Beispielsweise bietet Frankreich ein weitaus attraktiveres Instrument zur Förderung von F+E-Vorhaben. Hierbei handelt es sich ebenfalls um eine volumenbasierte Förderung, die jedoch 30 Prozent für bis zu 100 Millionen Euro förderfähige F+E-Aufwendungen beträgt.³⁹ Ein Unternehmen mit 100 Millionen Euro förderfähigen F+E-Aufwendungen erhält damit in Frankreich eine Förderung in Höhe von 30 Millionen Euro, während einem Unternehmen in Deutschland eine Fördersumme von lediglich einer Million Euro gewährt wird. Somit kann die französische Förderung das 30-fache der deutschen Förderung betragen.

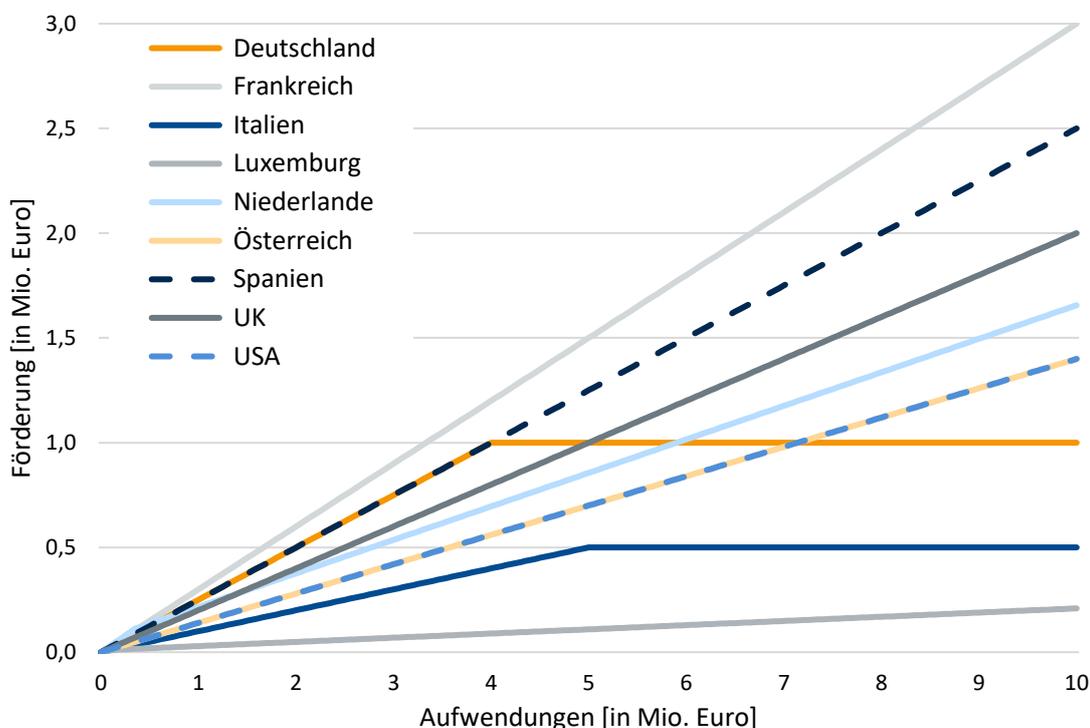
Als weiteres positives Beispiel für eine umfangreichere Forschungsförderung sind die Niederlande zu nennen. Die mit der deutschen Forschungsförderung vergleichbare Steuergutschrift der Niederlande fördert F+E-Aufwendungen bis zu einer Bemessungsgrundlage von 350.000 Euro mit einem Fördersatz von 32 Prozent, darüber hinausgehend mit einem Fördersatz in Höhe von 16 Prozent. In den Niederlanden erhält ein Unternehmen mit 100 Millionen Euro förderfähigen F+E-Aufwendungen eine Förderung in Höhe von 16,06 Millionen Euro, während einem Unternehmen in Deutschland eine Fördersumme von lediglich einer Million Euro gewährt wird. Somit beträgt die niederländische Förderung – trotz der scheinbar geringen Bemessungsgrundlage für den Fördersatz in Höhe von 32 Prozent – bei größeren Vorhaben das 16-fache oder mehr der deutschen Förderung.⁴⁰ Sowohl in Frankreich als auch in den Niederlanden ist die Definition förderfähiger Aufwendungen breiter gefasst, wohingegen die förderfähigen Aufwendungen in Deutschland lediglich auf Personalaufwand beschränkt sind.

Abbildung 6 zeigt die Höhe der Forschungsförderungen bei förderfähigen Aufwendungen von bis zu zehn Millionen Euro. Hierin zeigt sich die deutsche Forschungsförderung bei maximalen förderfähigen Aufwendungen von bis zu vier Millionen Euro aufgrund des vergleichsweise hohen deutschen Fördersatzes in Höhe von 25 Prozent als attraktiv. Nach Überschreiten dieser Grenze fällt die Attraktivität der deutschen Forschungsförderung im internationalen Vergleich zunehmend ab.

³⁹ Für darüber hinausgehende F+E-Aufwendungen beträgt der Fördersatz 5 %.

⁴⁰ Die Niederlande punkten darüber hinaus mit umfangreichen weiteren Fördermöglichkeiten. Beispielsweise existiert eine Präferenzregelung (Dutch Innovation Box), die es erlaubt, dass bestimmte qualifizierte Einkünfte zu 64 % steuerfrei gestellt werden. Dies mündet in einer reduzierten, effektiven Besteuerung i. H. v. 9 %. Als qualifizierte Einkünfte gelten Einkünfte aus selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen, wie beispielsweise Lizenz-erträge; vgl. KPMG (2023), Global R&D Incentives Guide, S. 114.

Abbildung 6
Höhe der Forschungsförderung für Aufwendungen bis zehn Millionen Euro



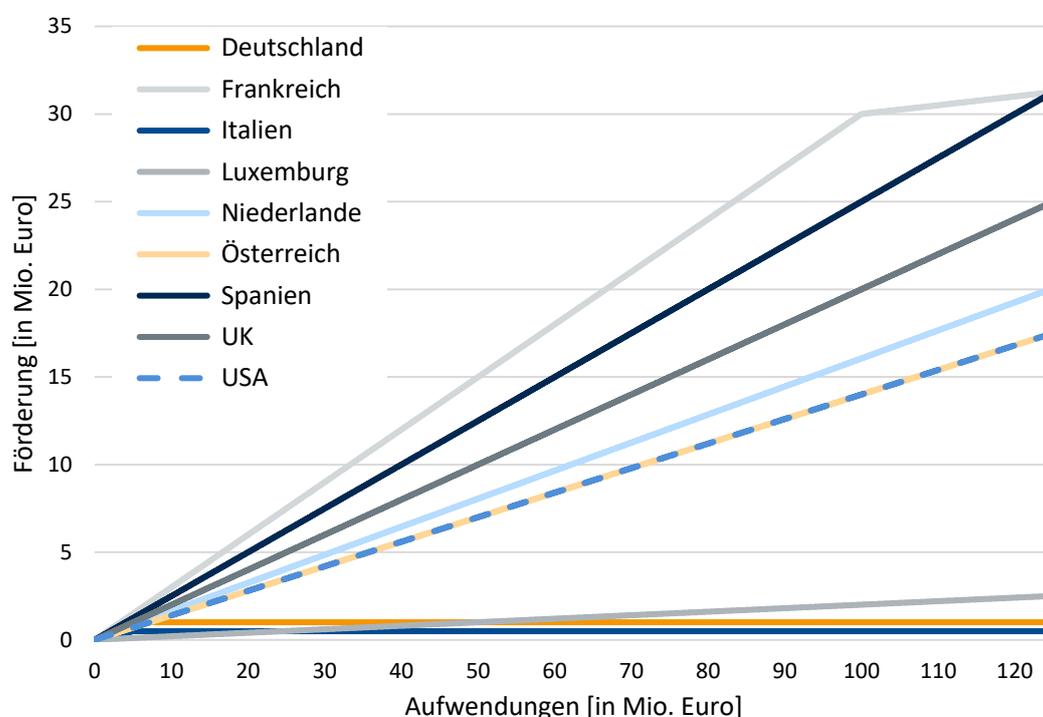
Die x-Achse stellt die Höhe der förderfähigen Aufwendungen von 0 Euro bis 10 Mio. Euro dar, die y-Achse die absolute Höhe der Förderung in Abhängigkeit vom Fördersatz des jeweiligen Landes.

Quelle: PwC (2023), The Benchmark 2023, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich; République Française, Crédit d’impôt recherche (CIR), <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533>; KPMG (2023), Global R&D Incentives Guide; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Abbildung 7 stellt die in Tabelle 1 aufgeführten Forschungsförderungen bei förderfähigen Aufwendungen von bis zu 125 Millionen Euro dar. Hierbei zeigt sich, dass die deutsche Forschungszulage mit einem maximalen Förderbetrag von einer Million Euro insbesondere für große, international tätige Unternehmen zu restriktiv gefasst ist. Der internationale Vergleich verdeutlicht, dass neben den bereits vorgestellten Forschungsförderungen in Frankreich und den Niederlanden auch die Förderung in Österreich, Spanien, UK und den USA die Höhe der deutschen auf eine Million Euro beschränkten Forschungsförderung bei weitem übersteigt.

Abbildung 7

Höhe der Forschungsförderung für Aufwendungen bis 125 Millionen Euro



Die x-Achse stellt die Höhe der förderfähigen Aufwendungen von 0 Euro bis 125 Mio. Euro dar, die y-Achse die absolute Höhe der Förderung in Abhängigkeit vom Fördersatz des jeweiligen Landes.

Quelle: PwC (2023), The Benchmark 2023, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich; République Française, Crédit d’impôt recherche (CIR), <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533>; KPMG (2023), Global R&D Incentives Guide; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Tabelle 1 sowie Abbildungen 6 und 7 verdeutlichen, dass vor allem die auf vier Millionen Euro beschränkte Bemessungsgrundlage sowie die Beschränkung auf Personalaufwand deutsche Unternehmen im Vergleich zu Wettbewerbern, die in Ländern mit deutlich umfangreicheren Forschungszulagen ansässig sind, schlechter stellt.

Abschreibungen

Neben den Forschungszulagen sind Abschreibungen jeglicher Art – nicht nur für F+E Aufwendungen – ein geeignetes und wirkungsvolles Instrument, um die Investitionstätigkeit von Unternehmen zu fördern. Aus Sicht des Fiskus ergibt sich die Attraktivität von Abschreibungen auch dadurch, dass sie einerseits nur tatsächlich investierenden Unternehmen zugutekommen und andererseits in keiner Reduktion von Steuerzahlungen resultieren, sondern diese lediglich in die Zukunft verlagern und hierdurch ein Steuerstundungseffekt resultiert. Um zu gewährleisten, dass nicht nur Unternehmen mit Gewinnen

von (zeitlich befristeten) (Super-)Abschreibung profitieren können, sind entsprechende Verlustverrechnungsmöglichkeiten mitzudenken.

Fazit

Insgesamt birgt die deutsche Forschungszulage das Potenzial, wirksame Anreize für Investitionen in F+E zu setzen und die Innovationskraft der deutschen Wirtschaft zu stärken. Sie würde jedoch bei Vereinfachung des Antragsprozesses mehr Akzeptanz finden. Im Vergleich mit oftmals wesentlich attraktiveren Bedingungen in anderen Ländern zeigt sich zudem, dass die deutsche Forschungszulage vor allem aufgrund der starken Beschränkung der Förderhöhe auf eine Million Euro und die Beschränkung der förderfähigen Aufwendungen auf Personalaufwand verbesserungswürdig ist. Um die damit verbundene Benachteiligung von deutschen, im internationalen Wettbewerb stehenden Unternehmen auszuräumen, sollte diese maximale Förderhöhe ausgeweitet werden. Dies sollte durch eine massive Ausweitung der maximalen Fördersumme und der zulässigen förderfähigen Aufwendungen – beispielsweise um Aufwendungen bezogen auf Anlagevermögen sowie Materialaufwand – geschehen.

Neben einer als Steuergutschrift ausgestalteten Forschungszulage könnten Abschreibungen – nicht nur für Investitionen in F+E, sondern beispielsweise auch in Klimaschutz und Digitalisierung oder sogar unabhängig von der Verwendung der Wirtschaftsgüter – als Instrument zur Stimulierung der Investitionstätigkeit von Unternehmen genutzt werden.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes nimmt sich der Problematik der wenig attraktiven Forschungszulage in Deutschland an. Die Bemessungsgrundlage wird in dem Entwurf auf 12 Millionen Euro verdreifacht und inhaltlich um Abschreibungen auf abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die für die F+E-Vorhaben genutzt werden, erweitert.⁴¹ Zudem sollen KMU eine Erhöhung der Forschungszulage um zehn Prozentpunkte beantragen können.⁴² Der internationale Vergleich macht jedoch deutlich, dass die Mehrheit von Deutschlands wichtigsten Handelspartnern unbeschränkte Bemessungsgrundlagen haben und zudem die förderfähigen Aufwendungen breiter definieren, indem auch Materialaufwand mit einbezogen wird. Die im Wachstumschancenge-

⁴¹ Dies gilt jedoch nicht für Wirtschaftsgüter, für die die Abschreibung als Geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 EStG oder die Poolabschreibung gem. § 6 Abs. 2a EStG in Anspruch genommen wird.

⁴² Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE, Artikel 33, Nr. 2. Die kleinen und mittleren Unternehmen beziehen sich auf die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (EU) Nr. 651/2014, Artikel 2 und umfassen Unternehmen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. Euro beläuft.

setz vorgeschlagenen Verbesserungen sind damit als viel zu gering zu bewerten. Die deutsche Förderung von Innovationen bleibt – gemeinsam mit Italien und Luxemburg⁴³ – im internationalen Vergleich weiterhin Schlusslicht.

Zur Verbesserung von Abschreibungsmöglichkeiten wird im Regierungsentwurf als weitere Maßnahme die Verlängerung der degressiven Abschreibung vorgeschlagen. Diese soll für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens für Anschaffungen in einem weiteren Zeitraum von 15 Monaten gelten. Der Vorschlag ist positiv zu bewerten, jedoch wird die Anschaffungsperiode nur um einen sehr kurzen Zeitraum verlängert. Zudem wird im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes ein Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz (Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz) vorgeschlagen, das Prämien für bestimmte Klimaschutzinvestitionen, die die Energieeffizienz von Unternehmen verbessern, festlegt. Diese betragen 15 Prozent der Anschaffungskosten der förderfähigen Wirtschaftsgüter und sind auf 30 Millionen Euro begrenzt. Diese Prämie ist großzügig ausgestaltet, bezieht sich jedoch auf sehr enge Anwendungsbereiche. Eine unzureichende Forschungsförderung wird durch die beiden hier genannten Maßnahmen daher keineswegs ausgeglichen.

2.4 Verlustverrechnung

Die Verlustverrechnung ist in Deutschland sehr stark eingeschränkt. Ursache hierfür sind fiskalische Bedenken, da der Bestand an Verlustvorträgen im Laufe der Jahrzehnte stets angewachsen ist und auf einem hohen Niveau verbleibt.⁴⁴

Eine symmetrische Besteuerung würde an Gewinnen und Verlusten von Unternehmen gleichmäßig partizipieren und im Verlustfall eine Erstattung einer negativen Ertragsteuer vornehmen. Nachvollziehbare fiskalische Interessen führen zu einer Einschränkung der symmetrischen Behandlung und lassen stattdessen nur einen Verlustrücktrag und -vortrag zu. Den Unternehmen wird hierdurch Liquidität entzogen: Trotz realer wirtschaftlich erlittener Verluste müssen sie im Gewinnfall Steuern zahlen, statt eine vollständige Verrechnung von Gewinnen und Verlusten vornehmen zu können.

Jede Beschränkung der Verlustnutzung mindert die Vorteilhaftigkeit riskanter Investitionen und somit die Bereitschaft von Unternehmen, innovative Investitionen zu tätigen.⁴⁵ Diese

⁴³ Die Ausgestaltung der Steuergutschrift ist in Italien und Luxemburg ähnlich restriktiv wie in Deutschland, allerdings ergänzen diese beiden Länder die Förderung von F+E-Aktivitäten beispielsweise über eine Patentboxregelung, sodass das insgesamt genutzte Instrumentarium zur Forschungsförderung als umfassender als in Deutschland einzustufen ist. So verfügt Luxemburg über ein IP-Regime, wonach bis zu 80 % bestimmter Einkünfte freizustellen sind und sich die Höhe der maximal möglichen Freistellung nach dem Anteil der F+E-Aktivitäten in Luxemburg bestimmt. Die Regelung in Italien erlaubt den Abzug von 110 % der Aufwendungen im Zusammenhang mit F+E-Aktivitäten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage, vgl. PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

⁴⁴ Vgl. Koch/Langenmayr (2020), Der steuerliche Umgang mit Verlusten: Reformoptionen für die Corona-Krise. Wirtschaftsdienst, 100(5), S. 367-373 (S. 368).

⁴⁵ Vgl. Mehrmann/Sureth-Sloane (2017), Tax Loss Offset Restrictions and Biased Perception of Risky Investments, WU International Taxation Research Paper Series No. 2017-11, S. 26.

Risikobereitschaft ist für nachhaltige Innovationen insbesondere im Land der Konzernmutter von großer Bedeutung. Beschränkungen der Verlustverrechnung mindern somit die Fähigkeit deutscher, international tätiger Unternehmen, auf den Weltmärkten erfolgreich zu agieren.⁴⁶

In Deutschland ist der Verlustrücktrag bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer auf zwei Jahre und einen Betrag von einer Million Euro beschränkt.⁴⁷ Bei der Gewerbesteuer ist kein Verlustrücktrag möglich.⁴⁸

Der Verlustvortrag ist bei allen drei Steuerarten durch die Mindestbesteuerung eingeschränkt: Demnach ist ein Verlustabzug in Höhe eines Sockelbetrags von einer Million Euro unbeschränkt möglich und darüber hinaus auf 60 Prozent des eine Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. Gewerbeertrags begrenzt.

Der Ländervergleich der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnungsregelungen in Tabelle 2 zeigt, dass auch andere Länder eine Mindestbesteuerung von den Unternehmen verlangen, einige allerdings auch großzügigere Möglichkeiten der Verlustverrechnung bieten. Luxemburg, die Schweiz und China ermöglichen den Unternehmen einen der Höhe nach unbegrenzten Verlustvortrag, der allerdings zeitlich beschränkt ist.⁴⁹

⁴⁶ Empirische Forschung hat gezeigt, dass Unternehmen, denen in Krisensituationen unbeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, einen schwächeren Rückgang und eine schnellere Erholung des Aktienkurses aufweisen, vgl. Koch/Holtmann/Giese (2023), Losses never sleep – The effect of tax loss offset on stock market returns during economic crises, *Journal of Business Economics*, 93(1-2), S. 59-109 (S. 86).

⁴⁷ Siehe § 10d EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG. Temporäre Lockerungen während der Corona-Pandemie werden sowohl für Deutschland als auch für andere Länder im Folgenden außer Acht gelassen.

⁴⁸ Siehe § 10a GewStG.

⁴⁹ Polen hat kein Verrechnungssystem mit in der Höhe unbegrenztem Verlustvortrag eingeführt. Polen erlaubt grundsätzlich einen Abzug von bis zu 50 % des steuerlichen Verlustvortrags. Alternativ kann in einem Fünfjahreszeitraum ein einmaliger Abzug i. H. v. bis zu 5 Mio. Zloty (ca. 1,3 Mio. Euro) und in den anderen vier Jahren des Fünfjahreszeitraums jeweils ein Abzug von maximal 50 % des steuerlichen Verlusts geltend gemacht werden. Dabei ist umstritten, ob es sich um den gesamten Verlustvortrag handelt oder um den verbleibenden, vgl. PwC, PwC Worldwide Tax Summaries (Poland), <https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/deductions>. In den Berechnungen für Abbildung 8 und 9 wurde ein Verlustvortrag i. H. v. 100 Mio. Euro angenommen. Daher können im ersten Jahr maximal 50 Mio. Euro des Verlustvortrags abgezogen werden und die Darstellung der polnischen Verlustverrechnung bleibt in Abbildung 9 ab Gewinnen von 50 Mio. Euro konstant. In Abbildung 8 wirkt sich dies aufgrund der niedrigen Gewinne wie unbegrenzte Verrechnungsmöglichkeiten aus.

Tabelle 2

Verlustverrechnungsmöglichkeiten – Jahre und Betrag

Land	Rücktrag		Vortrag	
	Jahre	Betrag	Jahre	Betrag
Deutschland	2 Jahre – ohne Gewerbesteuer	1 Mio. Euro	unbegrenzt	bis 1 Mio. Euro + 60 % der übersteigenden Einkünfte
Belgien	-	-	unbegrenzt	bis 1 Mio. Euro + 70 % der übersteigenden Einkünfte ¹
China	-	-	5 Jahre ²	unbegrenzt
Frankreich	1 Jahr	1 Mio. Euro	unbegrenzt	bis 1 Mio. Euro + 50 % der übersteigenden Einkünfte
Italien	-	-	unbegrenzt	max. 80 % der steuerpflichtigen Einkünfte ³
Japan	KMU: 1 Jahr ⁴		10 Jahre	KMU unbegrenzt; sonst max. 50 % der steuerpflichtigen Einkünfte
Luxemburg	-	-	17 Jahre	unbegrenzt
Niederlande	1 Jahr	bis 1 Mio. Euro + 50 % des übersteigenden Betrags	unbegrenzt	bis 1 Mio. Euro + 50 % der übersteigenden Einkünfte
Österreich	-	-	unbegrenzt	max. 75 % der steuerpflichtigen Einkünfte
Polen	-	-	5 Jahre	max. 50 % des Betrags des steuerlichen Verlusts ⁵
Schweiz	-	-	7 Jahre	unbegrenzt
Spanien	-	-	unbegrenzt	bis 1 Mio. Euro, danach abhängig von Umsätzen ⁶
UK	1 Jahr (3 bei Betriebsaufgabe)	unbegrenzt für gewerbliche Einkünfte	unbegrenzt	bis 5 Mio. Pfund + 50 % der übersteigenden Einkünfte
USA	-	-	unbegrenzt	max. 80 % der steuerpflichtigen Einkünfte

Coronabedingte und zeitbeschränkte Verlustverrechnungsregelungen werden nicht berücksichtigt.

¹ Für das Geschäftsjahr 2023 ist ein Abzug der 1 Mio. Euro übersteigenden Einkünfte nur noch zu 40 % und nicht zu 70 % möglich.

² Ausweitung auf 10 Jahre für bestimmte Technologieunternehmen.

³ Gilt nicht für die Verluste der ersten drei Geschäftsjahre; hier können 100 % verrechnet werden.

⁴ Große Kapitalgesellschaften: nur Verluste aus Liquidation.

⁵ Alternativ können in einem Jahr bis zu 5 Mio. Zloty (ca. 1,3 Mio. Euro) und in den Folgejahren maximal 50 % des Betrags des steuerlichen Verlusts mit Gewinnen verrechnet werden.

⁶ Sind die Umsätze kleiner als 20 Mio. Euro, können bis zu 70 % der Bemessungsgrundlage mit Verlusten verrechnet werden; bei Umsätzen zwischen 20 Mio. Euro und 60 Mio. Euro können bis zu 50 % der Bemessungsgrundlage mit Verlusten verrechnet werden; bei Umsätzen ab 60 Mio. Euro können bis zu 25 % der Bemessungsgrundlage mit Verlusten verrechnet werden.

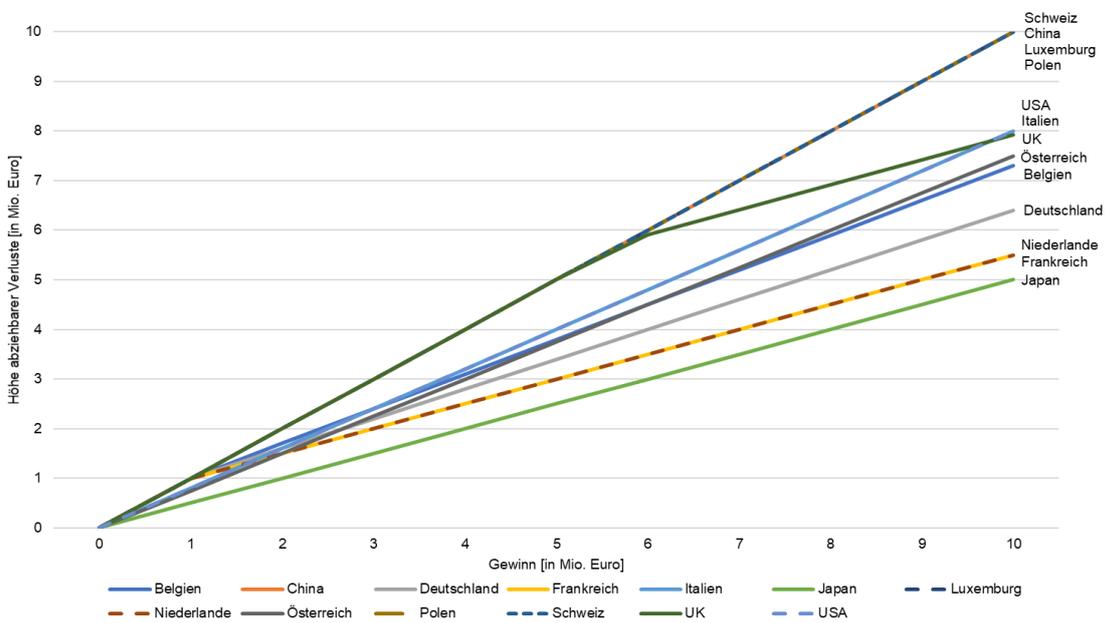
Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2023), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Abbildung 8 zeigt die Verlustverrechnungsmöglichkeiten für Gewinne bis zu zehn Millionen Euro. Es ist ersichtlich, dass ein Sockelbetrag für Unternehmen vorteilhaft ist, die eher geringere Gewinne verzeichnen. Sockelbeträge ermöglichen einen bis zu diesem Betrag

Nachteile aufgrund der steuerlichen Behandlung in Deutschland

unbegrenzten Abzug. Einige Länder setzen diesen Betrag wie Deutschland bei einer Million Euro fest (Belgien, Frankreich und die Niederlande), während Unternehmen in UK ihre Verluste bis zu einem Betrag von rund 5,8 Millionen Euro (fünf Millionen Pfund) abziehen können. Damit sind diese Systeme in dieser Verlustzone ebenso vorteilhaft wie die in der Verlustverrechnungshöhe unbeschränkten Systeme in der Schweiz oder Luxemburg.

Abbildung 8
Abziehbare Verluste für ein Jahr – Gewinne bis zu zehn Millionen Euro

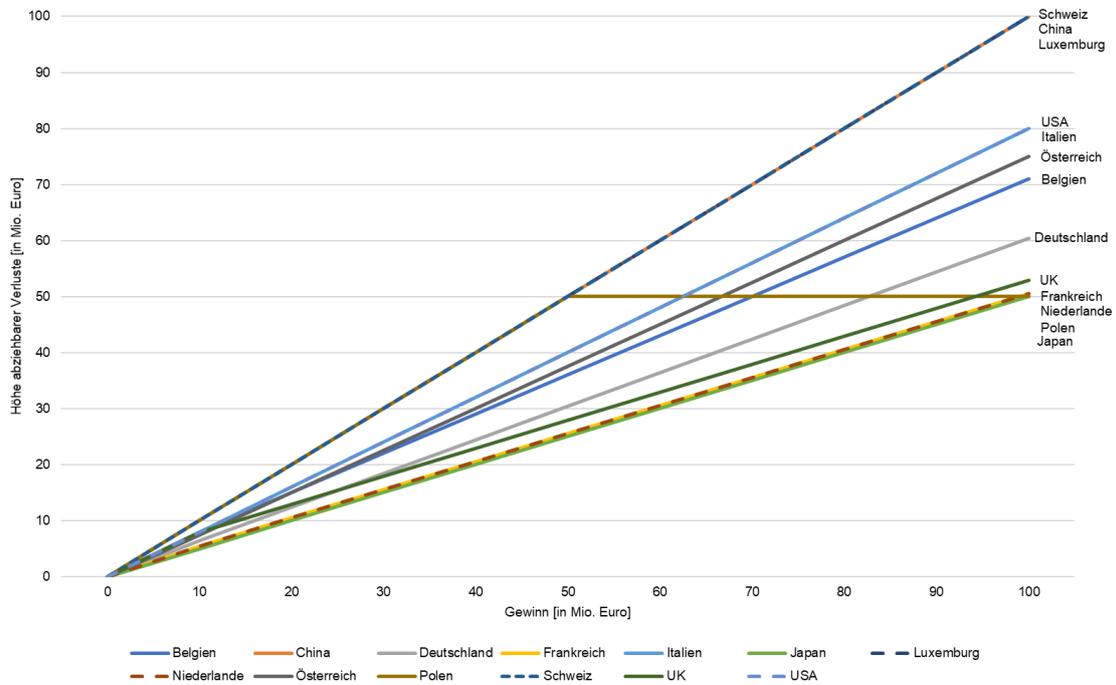


Quelle Bundesministerium der Finanzen (2023), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Abbildung 9 zeigt die Verlustverrechnungsmöglichkeiten für Gewinne bis zu 100 Millionen Euro. Für Unternehmen mit sehr hohen Verlustvorträgen und gleichzeitig hohen Gewinnen ist das deutsche Verrechnungssystem eher nachteilig. Die Schweiz, China, Luxemburg, die USA, Italien, Österreich und Belgien bieten weit vorteilhaftere Verlustverrechnungsmöglichkeiten für große Unternehmen; bei UK gilt diese Vorteilhaftigkeit nur bei verrechenbaren Gewinnen bis zu 30 Millionen Euro.

Abbildung 9

Abziehbare Verluste für ein Jahr – Gewinne bis zu 100 Millionen Euro



Quelle Bundesministerium der Finanzen (2023), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Fazit

Der internationale Vergleich zeigt, dass Deutschland eher geringe Möglichkeiten der Verlustverrechnung bietet und sich hier im unteren Mittelfeld einreicht. Da Einschränkungen in der Verlustverrechnung Investitionen verhindern, sollten die bestehenden Beschränkungen gelockert werden, um Innovationen und Investitionen attraktiver zu machen. Der Verlustrücktrag sollte zeitlich ausgeweitet und der Betrag erhöht werden. Die betragsmäßige Beschränkung auf eine Million Euro kommt für große Unternehmen nahezu einem Rücktragsverbot gleich.

Die Beschränkung des Verlustvortrags führt dazu, dass trotz erlittener Verluste im Gewinnfall Ertragsteuern zu zahlen sind, statt eine vollständige Verrechnung vorzunehmen. Die Beschränkung des Verlustvortrags sollte dauerhaft abgeschafft werden. Für Unternehmen bedeutet die Abschaffung der Mindestbesteuerung, dass Liquidität früher zur Verfügung steht, sodass Investitionen lohnender werden.

Für den Fiskus wiederum geht das Steueraufkommen nicht verloren, sondern verlagert sich lediglich in spätere Jahre. Zudem ist den Bedenken einer (drastischen) Reduktion von

Steueraufkommen entgegenzuhalten, dass die tatsächliche Inanspruchnahme eines höheren Verlustabzugs einer entsprechenden Ertragslage der Unternehmen bedarf. Es ist daher nicht zu erwarten, dass die immensen bestehenden Verlustvorträge⁵⁰ unmittelbar und vollständig aufkommensreduzierend geltend gemacht werden können.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes sieht einen auf drei Jahre ausweiteten und dauerhaft auf zehn Millionen Euro angehobenen Verlustrücktrag vor. Zudem wird bei der Mindestbesteuerung für einen Zeitraum von vier Jahren die Verrechnung eines Verlustvortrags auf eine Million Euro sowie 80 Prozent des darüber hinausgehenden Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. Gewerbeertrags ausgeweitet.⁵¹ Die vorgesehene Ausweitung des Verlustrücktrags sowie die temporäre Verbesserung der Verrechnung eines Verlustvortrags sind sehr positiv zu bewerten. Eine – zumindest temporär – betragsmäßig großzügigere und zeitlich unbefristete Verrechnung erlittener Verluste in künftige Veranlagungszeiträume geht über die Möglichkeiten hinaus, die Deutschlands wichtigste Handelspartner bieten. Dieser Schritt erhöht die Attraktivität riskanter Innovationen in Deutschland.

2.5 Wegzugsbesteuerung

Die Wegzugsbesteuerung⁵² dient dem Zweck, in Deutschland generierte stille Reserven bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Inland der Besteuerung zu unterwerfen und die Verlagerung ihrer Besteuerung ins Ausland zu verhindern. Die Besteuerung wird ausgelöst, wenn eine natürliche Person, die in den letzten zwölf Jahren mindestens sieben Jahre der unbeschränkten Steuerpflicht unterlag, Anteile von mindestens einem Prozent an einer Kapitalgesellschaft hält und die darauf entfallenden deutschen Besteuerungsrechte eingeschränkt oder aufgehoben werden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Gesellschafter seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt ins Ausland verlegt oder die Anteile unentgeltlich auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen übertragen werden. Letzteres wäre beispielsweise denkbar, wenn die Anteile an im Ausland ansässige Kinder verschenkt werden. Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung wird der Anteilseigner und nicht das Unternehmen besteuert, jedoch ist davon auszugehen, dass Anteilseigner die Liquidität für die kurzfristig fällige hohe Steuerzahlung dem Unternehmen selbst entziehen.

Hierdurch hat die Wegzugsbesteuerung große Relevanz für die Standortattraktivität deutscher Unternehmen. Dies gilt insbesondere für international tätige Unternehmen, bei

⁵⁰ Allein für unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen wurden zum Ende des Jahres 2018 Verlustvorträge i. H. v. nahezu 680 Milliarden Euro festgestellt, vgl. Destatis, Über 39 Milliarden festgesetzte Körperschaftsteuer in 2018, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Unternehmenssteuern/koerperschaftsteuer.html>.

⁵¹ Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE, Artikel 5, Nr. 9.

⁵² Siehe § 6 AStG.

denen der Wegzug von Anteilseignern ins Ausland durch die operative Tätigkeit im Unternehmen bedingt sein kann. Die Wegzugsbesteuerung bewirkt bei ihnen einen Lock-in-Effekt in Deutschland; dieser wiederum macht den Standort Deutschland für Kapitalgesellschaften unattraktiv.

Die Wegzugsbesteuerung spielt im internationalen Vergleich auch bei Standortentscheidungen im Zuge von Neugründungen und bei Investorenentscheidungen eine Rolle. Bei Start-Ups kann sich die Wegzugsbesteuerung in Deutschland nachteilig mit Blick auf die Fachkräftegewinnung und Finanzierungsmöglichkeiten auswirken. Qualifizierte Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erhalten in Start-Ups häufig eine Beteiligung, bei denen ein Wegzug möglicherweise zu einer fiktiven Veräußerung führen kann. Bei erfolgreichen Projekten ist hier der Anstieg in den stillen Reserven hoch und kann dazu führen, dass Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in ihrer Mobilität stark eingeschränkt werden oder das Jobangebot in Deutschland erst gar nicht annehmen. Somit kann sich die Wegzugsbesteuerung stark auf unternehmerische und insbesondere Standortentscheidungen auswirken.

Im Falle des Wegzugs ohne Rückkehr⁵³ unterliegt die nicht realisierte Wertsteigerung der Anteile der Besteuerung. Um EU-Rechtskonformität zu wahren, war 2006 die Möglichkeit geschaffen worden, diese Steuer bei Wohnsitzverlagerung ins EU-Ausland bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile zu stunden. Im Jahr 2021 wurde das wieder aufgehoben.⁵⁴ Der Gesetzgeber sah aufgrund aktueller Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)⁵⁵ keine Notwendigkeit mehr für EU-Sonderregelungen.⁵⁶ Zudem hält er einheitliche Stundungsregelungen unabhängig vom Zuzugsland durch die Vorgaben der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU (Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)) für erforderlich.⁵⁷ Diese Richtlinie bezieht sich jedoch nur auf Kapitalgesellschaften und nicht auf natürliche Personen,⁵⁸ woraus dementsprechend keine Verpflichtung zur Anpassung beim deutschen

⁵³ Für eine nur vorübergehende Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht sieht das AStG eine Ausnahmeregelung vor: Die Wegzugsbesteuerung entfällt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren nach Deutschland zurückkehrt. Der Steueranspruch entfällt nach § 6 Abs. 3 AStG, wenn (1) die Anteile nicht veräußert, übertragen oder in Betriebsvermögen eingelegt wurden, wenn (2) keine Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr vorgenommen wurden, deren gemeiner Wert höher als der Gesamtwert bei Wegzug war und wenn (3) das Besteuerungsrecht wieder in dem Umfang begründet wird, in dem es vor Übertragung bestand.

⁵⁴ Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), BGBl. Teil I, Jg. 2021, Nr. 37, v. 30.6.2021, S. 2035, Artikel 5, § 6.

⁵⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 29.11.2011 - C-371/10; EuGH, Urteil v. 21.12.2016 - C-503/14; vgl. auch Wacker (2017), Hat der EuGH seine Rechtsprechung zu den unionsrechtlichen Grenzen der Wegzugsbesteuerung geändert?, IStR, 26(22), S. 926-928 (S. 928).

⁵⁶ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), Drucksache 19/28652, v. 19.4.2021, S. 47.

⁵⁷ „Wegen der auf Grund von Art. 5 ATAD erforderlichen Änderungen sieht der Gesetzentwurf eine Vereinheitlichung der Stundungsregelungen sowie Erleichterungen bei der Anwendung der Rückkehrregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG vor.“, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), Drucksache 19/28652, v. 19.4.2021, S. 25.

⁵⁸ Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016, Artikel 5, S. 9 f.

Gesetzgeber bestand.⁵⁹ Gleichwohl ermöglicht er den Steuerpflichtigen seit 2021 nur noch eine Entrichtung der festgesetzten Steuer in sieben gleichen Jahresraten gegen eine Sicherheitsleistung, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wird.

Die Wegzugsbesteuerung bedeutet somit in Deutschland – ohne Verpflichtung durch eine EU-Richtlinie – eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne und folglich einen Liquiditätsabfluss bei Gesellschaftern, obwohl diese keinen Veräußerungsgewinn erzielen. Der Gesetzgeber sieht darin keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit, allerdings folgt die herrschende Meinung in der Literatur dieser Ansicht nicht.⁶⁰ Gerade mit Blick auf eingereichte Beschwerden bei der EU-Kommission könnten hier Rechtsstreitigkeiten zu erwarten sein.⁶¹ Die Regelung widerspricht auch dem im deutschen Steuerrecht verankerten Realisationsprinzip.⁶²

Sowohl in anderen EU-Ländern als auch im Nicht-EU-Ausland wird der Wegzug von Anteilseignern weniger restriktiv besteuert.⁶³ Beispielsweise gibt es in der Schweiz keine Wegzugsbesteuerung. Länder wie Frankreich, Spanien oder Polen führten eine Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen ein, jedoch sind die Stundungsregelungen im Grundfall so ausgestaltet, dass zumindest innerhalb des EU-Auslands die Steuer erst bei Veräußerung oder einem veräußerungsähnlichen Tatbestand fällig wird. Frankreich beispielsweise erweitert diese Sonderregelung auch auf solche Länder, mit denen es ein Steuerabkommen über die Amtshilfe zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug sowie ein Steuerabkommen über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Einkommensteuern geschlossen hat.⁶⁴ Des Weiteren hat Deutschland eine vergleichsweise geringe Mindestbeteiligungsgrenze an Kapitalgesellschaften von einem Prozent. Frankreich fordert eine Mindestbeteiligung von 50 Prozent oder einen Mindestwert der Anteile von 800.000 Euro. Spaniens Wegzugsbesteuerung kommt erst bei einer Beteiligung von mindestens 25 Prozent oder einem Beteiligungswert von über vier Millionen Euro zum Tragen und Polen besteuert ab einem Beteiligungswert von über vier Millionen Zloty (rund 900.000 Euro).⁶⁵

⁵⁹ Vgl. Kraft (2022), Sehenden Auges in die Unionsrechtswidrigkeit? Die neue Wegzugsbesteuerung im unionsrechtlichen Fokus, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 33(13), S. 585-586 (S. 585).

⁶⁰ Vgl. beispielsweise Jesic/Leucht (2021), Unionsrechtskonform trotz Wegfall des bisherigen § 6 Abs. 5 bzw. 6 AStG?, DStR, 59(33), S. 1913-1918 (S. 1917); Kahlenberg (2020), Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), IStR, S. 378-388 (S. 383 f.); Kraft (2022), Sehenden Auges in die Unionsrechtswidrigkeit? Die neue Wegzugsbesteuerung im unionsrechtlichen Fokus, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 33(13), S. 585-586 (S. 585 f.).

⁶¹ Siehe Beschwerde mit Aktenzeichen CHAP(2021)02862.

⁶² Vgl. Pohl in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 6 AStG, Februar 2023, Rn. 19; Das Realisationsprinzip fordert, dass Gewinne erst zu besteuern sind, wenn sie auch tatsächlich realisiert worden sind.

⁶³ Vgl. Deloitte, Tax guides and highlights, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>.

⁶⁴ Vgl. PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

⁶⁵ Vgl. PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Fazit

In Anbetracht dessen, dass der deutsche Gesetzgeber nicht zu einer Verschärfung der Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen verpflichtet ist, sind die aktuellen Stundungsregelungen gerade im ausländischen Vergleich als überschießend und zu restriktiv zu bewerten. Es ist folgerichtig, die in Deutschland generierten stillen Reserven in Deutschland zu besteuern, jedoch sollten die Stundungsregelungen wieder so erweitert werden, dass die Steuer erst bei einem tatsächlichen Veräußerungstatbestand fällig wird.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes adressiert das dringliche Problem der fehlenden Stundungsregelung bei Wegzug von Anteilseignern an Kapitalgesellschaften nicht.⁶⁶

⁶⁶ Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE.

3 Besondere Steuerhemmnisse bei internationaler Tätigkeit deutscher Unternehmen

Übermäßige Steuer- und Bürokratielasten

Deutsche, international tätige Unternehmen sind auf den Weltmärkten gegenüber anderen Unternehmen auch durch eine Zusatzbelastung der grenzüberschreitenden Tätigkeit benachteiligt. Hemmnisse können in der Doppelbesteuerung der im Ausland erzielten Gewinne, aber auch in erhöhtem Compliance-Aufwand bestehen.

3.1 Fehlende Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer

Unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen unterliegen nach dem Welteinkommensprinzip des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts mit sämtlichen in- und ausländischen Einkünften der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Hinsichtlich der im Ausland erzielten Einkünfte besteht daher das Risiko einer Doppelbesteuerung, sofern auch der ausländische Staat, der Quellenstaat, sein Besteuerungsrecht ausübt. Im Gewerbesteuerrecht erscheint eine Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte zunächst als unproblematisch, da es im Gegensatz zum Welteinkommensprinzip grundsätzlich Sachverhalte besteuert, die im Inland verwirklicht werden.⁶⁷ Problematisch sind aber im Ausland steuerpflichtige Einkünfte, die im inländischen, steuerpflichtigen Gewerbeertrag enthalten sind. Dies kann insbesondere für Lizenzen, Zinsen und Streubesitzdividenden⁶⁸ der Fall sein.

Um eine Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte zu vermeiden, sehen bilaterale und unilaterale Maßnahmen die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, nicht jedoch auf die Gewerbesteuer, vor.⁶⁹ Eine fehlende Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer führt im Ergebnis dann nicht zu einer Doppelbesteuerung, wenn die im Ausland erhobene Steuer vollständig auf inländische Steuern angerechnet werden kann. Lassen Anrechnungshöchstbeträge allerdings keine vollstän-

⁶⁷ Den Inlandsbezug der Gewerbesteuer regelt § 2 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 GewStG.

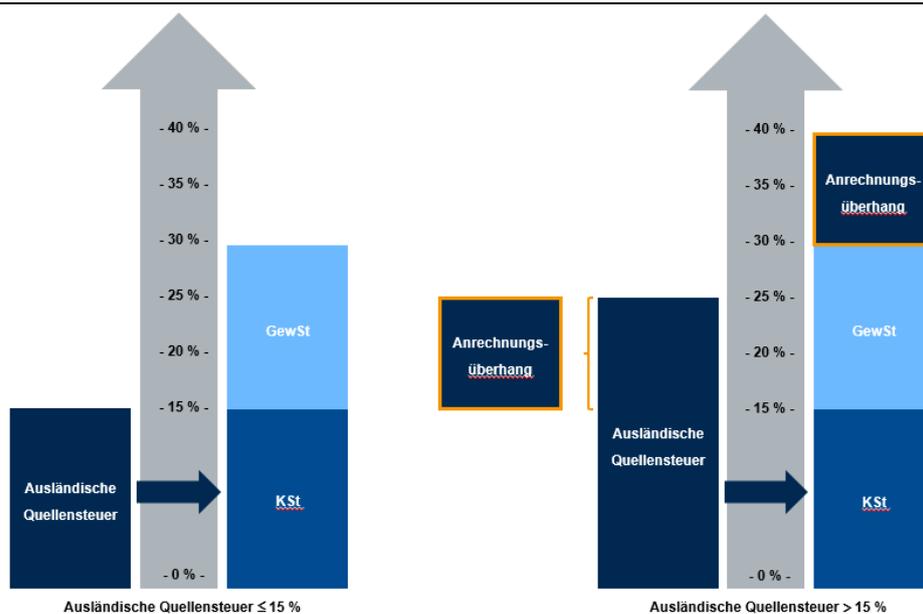
⁶⁸ Ausländische Dividendeneinkünfte sind im inländischen Gewerbeertrag enthalten, wenn die Beteiligungshöhe unterhalb von 15 % liegt, siehe § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a GewStG.

⁶⁹ Unilaterale Maßnahmen sind § 34c EStG sowie § 26 KStG, die jedoch nur auf die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer Anwendung finden. Bilaterale Maßnahmen sind Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), bei deren Existenz eine fallbezogene Prüfung der Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer vorzunehmen ist; konkret ist zu unterscheiden, ob die Anrechnung explizit oder implizit ausgeschlossen wird (siehe beispielsweise DBA mit Italien, China oder der Schweiz) oder ob keine explizite Unterscheidung in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer erfolgt, sodass eine Anrechnung auch für die Gewerbesteuer möglich sein sollte, vgl. Ditz/Quilitzsch in Wassermeyer/Andersen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2. Auflage 2018, Besteuerung der Betriebsstätte, Rn. 363. Siehe hierzu auch das FG Hessen, das in seinem Urteil vom 26.8.2020 (Az. 8 K 1860/16) erstmals die Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche Gewerbesteuer zuließ.

dige Anrechnung zu, verbleiben Anrechnungsüberhänge, die in einer finalen Doppelbesteuerung resultieren.⁷⁰ Das inländische Einkommen deutscher Kapitalgesellschaften wird durchschnittlich mit 29,9 Prozent besteuert. Bei den vorstehend genannten ausländischen Einkünften erfolgt jedoch eine darüber hinausgehende Besteuerung, sobald der ausländische Quellensteuersatz über dem inländischen Körperschaftsteuersatz von 15 Prozent⁷¹ liegt. Dies rührt daher, dass die Gewerbesteuer – obwohl sie die vorstehend genannten ausländischen Einkünfte mit durchschnittlich 14,1 Prozent belastet⁷² – mangels Anrechnungsmöglichkeit nicht als zusätzliches Anrechnungsvolumen zur Verfügung steht. Beträgt beispielsweise der ausländische Quellensteuersatz 25 Prozent, können hiervon 15 Prozent auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden, sodass sich diese auf null reduziert. Die verbleibenden zehn Prozent können jedoch nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet werden, wodurch sich für die ausländischen Einkünfte eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 39,1 Prozent⁷³ ergibt (siehe Abbildung 10).

Abbildung 10

Anrechnungsüberhang mangels Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Quellensteuern auf die deutsche Gewerbesteuer



Quelle: Eigene Darstellung.

⁷⁰ In den DBA ist die jeweils maximal anrechenbare Quellensteuer definiert. Auch im Falle der unilateralen Maßnahmen, § 34c EStG und § 26 KStG, ist ein Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln.

⁷¹ Da eine Anrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer vor Berechnung des Solidaritätszuschlags erfolgt, reduziert sich dessen Bemessungsgrundlage entsprechend; aus diesem Grund wird der Solidaritätszuschlag in der folgenden Betrachtung vernachlässigt.

⁷² Siehe Abschnitt 2.1.

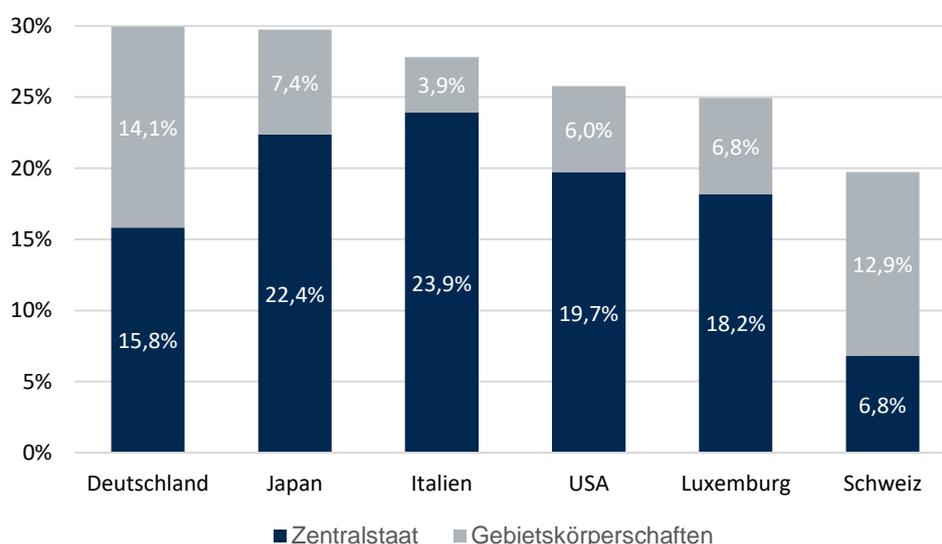
⁷³ 39,1 % Gesamtsteuerbelastung = 14,1 % Gewerbesteuer im Inland + 25 % Quellensteuer im Ausland.

Für natürliche Personen resultiert die doppelte Belastung dieser ausländischen Einkünfte – mit ausländischer Quellensteuer sowie mit deutscher Gewerbesteuer – dagegen regelmäßig nicht in finaler Doppelbesteuerung, da sie die Gewerbesteuer innerhalb der Grenzen des § 35 EStG auf ihre tarifliche Einkommensteuer anrechnen können. Eine aufgrund der ausländischen Einkünfte höhere Gewerbesteuer wird damit über einen höheren Anrechnungsbetrag nach § 35 EStG (zumindest teilweise)⁷⁴ neutralisiert.

Von den 13 wichtigsten Handelspartnern Deutschlands erheben Italien, Japan, Luxemburg, die Schweiz sowie die USA über nachgeordnete Gebietskörperschaften – beispielsweise Staaten, Provinzen, Kantone, Regionen oder Gemeinden – der deutschen Gewerbesteuer ähnliche Steuern (siehe Abbildung 11).⁷⁵ Bei Betrachtung des Anteils der Steuern auf Ebene der Gebietskörperschaften im internationalen Vergleich wird deutlich, dass in Deutschland ein überdurchschnittlich hoher Teil des nominalen Gesamtsteuersatzes durch die Gewerbesteuer bestimmt wird. Zwar ist in der Schweiz der lokale Anteil am nominalen Gesamtsteuersatz noch höher, allerdings bei einem – mit Deutschland verglichen – deutlich niedrigeren gesamten Nominalsteuersatz.

Abbildung 11

Aufgliederung der Nominalsteuersätze von Kapitalgesellschaften auf Zentralstaat und Gebietskörperschaften



Quelle OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>.

⁷⁴ Die volle Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer ist u. a. abhängig vom Hebesatz der jeweiligen Gemeinde und damit nicht in jedem Falle gegeben.

⁷⁵ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2021), Monatsbericht des BMF Juni 2021, S. 35 f.

Im föderalistisch geprägten Steuersystem der Schweiz erheben der Bund durchschnittlich 6,8 Prozent und die 26 Kantone sowie rund 2.130 Gemeinden durchschnittlich 12,9 Prozent Steuern.⁷⁶ Um eine Doppelbesteuerung ausländischer, steuerbehafteter Einkünfte zu vermeiden, sehen die von der Schweiz abgeschlossenen DBA grundsätzlich die Anrechnung ausländischer Quellensteuern vor. Diese Anrechnung ist auf die auf entsprechende Einkünfte anfallende schweizerische Einkommen- oder Gewinnsteuer begrenzt, wobei allerdings der Maximalbetrag „schweizerische Steuer“ alle Steuern umfasst, die auf Bundesebene, Kantons- und Gemeindeebene erhoben werden.⁷⁷ Damit ermöglicht die Schweiz – anders als Deutschland – die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf von verschiedenen Ebenen erhobene Steuern.

Fazit

Eine finale Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen und Investitionen benachteiligt diese verglichen mit einer reinen Inlandstätigkeit und ist als internationales Investitionshemmnis einzustufen. Eine fehlende gewerbesteuerliche Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Quellensteuern stellt eine erhebliche Beeinflussung der Gesamtsteuerbelastung inländischer Kapitalgesellschaften bei ausländischen Investitionen dar, so dass ihre vollständige Anrechnungsmöglichkeit über bilaterale sowie unilaterale Maßnahmen sicherzustellen ist.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes enthält keinen Vorschlag zur Anrechenbarkeit ausländischer Steuern bei der Gewerbesteuer.⁷⁸

3.2 Hinzurechnungsbesteuerung und Niedrigsteuergrenze des § 8 Abs. 5 AStG

Die Hinzurechnungsbesteuerung⁷⁹ hat zum Ziel, die Verlagerung von Einkünften in Niedrigsteuerländer zu verhindern, indem sie niedrig besteuerte passive Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften⁸⁰ beim deutschen Gesellschafter der Besteuerung unterwirft. Passive Einkünfte liegen vor, sofern die Aktivvoraussetzungen des § 8 Abs. 1 und 2 AStG nicht greifen. Passive Einkünfte sind demgemäß beispielsweise Lizenzen, Zinseinnahmen und Streubesitzdividenden; aber auch Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen können

⁷⁶ Vgl. Steuerelemente / ESTV (2023), Geltende Steuern (Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2023), S. 1.

⁷⁷ Vgl. Schweizerische Eidgenossenschaft (2020), Merkblatt über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern (Merkblatt-DA-M_de / V 10.2020), S. 2.

⁷⁸ Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE.

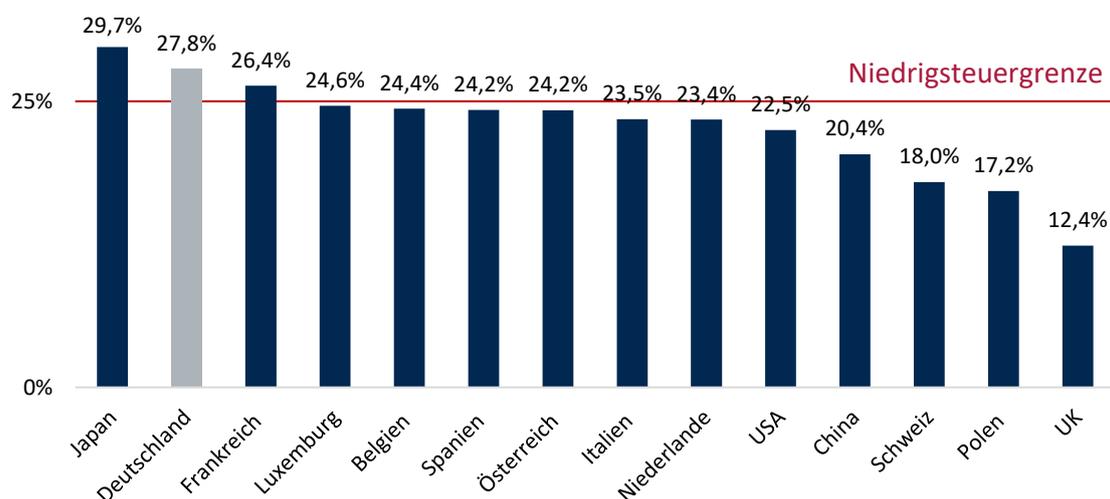
⁷⁹ Siehe §§ 7-13 AStG.

⁸⁰ Dies gilt nur bei inländischer Beherrschung der ausländischen Gesellschaft, § 1 Abs. 1 AStG. Ein ausländisches Unternehmen wird u. a. beherrscht, wenn dem Steuerpflichtigen mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder der Anteile am Nennkapital zuzurechnen sind, § 7 Abs. 2 AStG. Die deutsche Regelung bietet bei Tochtergesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU-Mitgliedstaat eine Escape-Klausel nach § 8 Abs. 2 AStG, die von der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung befreit, wenn nachgewiesen wird, dass die ausländische Tochtergesellschaft einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (Motivtest).

je nach Ausgestaltung der Geschäftsbeziehungen hierunter fallen.⁸¹ Die Einkünfte gelten als niedrig besteuert, wenn diese einer effektiven Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen.

Die Höhe dieser Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent wurde zuletzt im Jahr 2000 angepasst, als sich die weltweiten Steuersätze für Kapitalgesellschaften insgesamt auf einem deutlich höheren Niveau befanden und auch der deutsche Körperschaftsteuersatz 25 Prozent betrug. Bei Absenkung des deutschen Körperschaftsteuersatzes auf 15 Prozent durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 erfolgte keine gleichlaufende Anpassung der Niedrigsteuergrenze im AStG.

Abbildung 12
Effektive Steuersätze 2021



Quelle OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>.

Abbildung 12 zeigt die effektiven Steuersätze⁸² für Kapitalgesellschaften im Jahr 2021 für die wichtigsten Handelspartner Deutschlands und macht deutlich, dass ein Großteil von

⁸¹ Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen sind grundsätzlich aktive Einkünfte, allerdings gilt der Konzernhandel als Ausnahme. Wenn die Einkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen stammen, werden diese als passiv umqualifiziert. Unter bestimmten Voraussetzungen kann hier weiterhin eine Rückausnahme in Anspruch genommen werden.

⁸² Die hier gezeigten Effektivsteuersätze werden – im Gegensatz zu Nominalsteuersätzen – auf Basis eines hypothetischen Investitionsprojekts berechnet, vgl. OECD, OECD Statistics, <https://stats.oecd.org>.

ihnen einen effektiven Steuersatz von unter 25 Prozent aufweist.⁸³ Unternehmen müssen bei Vorliegen von passiven Einkünften eine zeit- und kostenintensive Belastungsberechnung durchführen, um nachzuweisen, ob die Steuerbelastung ihrer Tochtergesellschaften effektiv oberhalb von 25 Prozent liegt. Durch die hohe Anzahl betroffener Staaten ist der Compliance-Aufwand für das Erstellen der AStG-Erklärungen erheblich.

Der internationale Vergleich zeigt, dass die deutsche Definition einer Niedrigbesteuerung von 25 Prozent veraltet und realitätsfern geworden ist. Sie erfasst nicht, wie ursprünglich intendiert, nur wesentlich niedriger besteuerte Länder.⁸⁴ Bei Einführung des AStG 1972 lag der Körperschaftsteuersatz für thesaurierte Gewinne bei 51 Prozent, die Niedrigsteuergrenze bei 30 Prozent.⁸⁵ Heute wird dagegen ein Großteil der Staaten erfasst. Selbst innerhalb von Deutschland kann die effektive Steuerbelastung bei niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen unter 25 Prozent liegen. So liegt bereits der nominale Steuersatz unter dieser Grenze, wenn der Hebesatz 260 Prozent beträgt.

Tabelle 3 zeigt die Niedrigsteuergrenzen der wichtigsten Handelspartner Deutschlands im Vergleich. Ein Großteil der Länder setzte die Vorgaben der EU-Richtlinie zur Niedrigsteuergrenze in gleicher oder ähnlicher Form um. Diese sieht vor, dass eine Niedrigbesteuerung vorliegt, wenn die tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer weniger als die Hälfte der Steuer beträgt, die im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft gezahlt worden wäre. Andere Länder geben einen festen Steuersatz vor, der jedoch weit unter der deutschen Steuergrenze liegt, beispielsweise China 12,5 Prozent, die Niederlande 9 Prozent und Österreich 12,5 Prozent. Der internationale Vergleich verdeutlicht, dass sich deutsche Muttergesellschaften deutlich häufiger bei Investitionen im Ausland mit der Thematik der Hinzurechnungsbesteuerung auseinandersetzen müssen. Dies führt zu einer insgesamt höheren Steuerbelastung und zu höherem Compliance-Aufwand.

Die internationale Staatengemeinschaft hat sich auf die Einführung einer Globalen Mindeststeuer⁸⁶ in Höhe von 15 Prozent geeinigt. Der hierfür gewählte Steuersatz beruht auf der Berechnung des ausgewogenen Mittelwerts weltweiter Körperschaftsteuersätze⁸⁷ und unterstreicht die Kritik an der hohen deutschen Niedrigsteuergrenze.

⁸³ Die Belastungsberechnung erfolgt unternehmensindividuell und kann von den durchschnittlichen effektiven Steuersätzen abweichen. Sie sollten hier nur als Indikator verstanden werden. Der unternehmensspezifische Effektivsteuersatz gem. § 8 Abs. 5 AStG errechnet sich als Quotient aus der tatsächlich im Ausland erhobenen Steuerzahlung und den im Ausland erzielten Einkünften, die nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts ermittelt werden, vgl. BMF-Schreiben v. 14.5.2004, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, IV B 4 - S 1340 - 11/04, Tz. 8.3.2.1.

⁸⁴ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, Drucksache VI/2883, v. 2.12.1971, S. 18, 26.

⁸⁵ Vgl. Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 13.10.1969, BGBl. Teil I, Jg. 1969, Nr. 109, v. 15.10.1969, S. 1874; Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichheit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 8.9.1972, BGBl. Teil I, Jg. 1972, Nr. 98, v. 12.9.1972, S. 1717.

⁸⁶ Siehe Abschnitt 3.3.

⁸⁷ Vgl. EU-Richtlinie, 2022/2523, v. 14.12.2022, Vorwort Rn. 12.

Tabelle 3
 Niedrigsteuergrenze

<i>Land</i>	<i>Niedrigsteuergrenze</i>
Deutschland	Der effektive Steuersatz ist geringer als 25 %.
Belgien	Die ausländische Gesellschaft unterliegt entweder keiner Besteuerung oder der effektive Steuersatz ist geringer als 50 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in Belgien ansässig wären.
China	Der effektive Steuersatz ist geringer als 12,5 %.
Frankreich	Der effektive Steuersatz ist geringer als 40 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in Frankreich ansässig wären.
Italien	Der effektive Steuersatz ist geringer als 50 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in Italien ansässig wären.
Japan	Der effektive Steuersatz ist geringer als 20 %. Für bestimmte Unternehmen (Paper Company, Cash Box, Black List Company) gilt als Niedrigsteuergrenze ein effektiver Steuersatz von 30 %.
Luxemburg	Der effektive Steuersatz ist geringer als 50 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in Luxemburg ansässig wären.
Niederlande	Der effektive Steuersatz ist geringer als 9 % oder die Unternehmen befinden sich in einer nicht kooperativen Jurisdiktion (gelistet vom niederländischen Finanzministerium).
Spanien	Der effektive Steuersatz ist geringer als 75 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in Spanien ansässig wären.
Österreich	Der effektive Steuersatz ist geringer als 12,5 %.
Polen	Der effektive Steuersatz ist geringer als 75 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in Polen ansässig wären.
Schweiz	/
UK	Der effektive Steuersatz ist geringer als 75 % des Steuersatzes, den diese Unternehmen anwenden würden, wenn sie in UK ansässig wären.
USA	Belastung durch Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)-Regelung erst bei einer effektiven Steuerbelastung von unter 13,125 %.

Quelle OECD, OECD Statistics, <https://qdd.oecd.org/data/CFC/.ALL>; PwC, PwC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com>.

Das Problem der hohen Niedrigsteuergrenze wird durch die fehlende Anrechenbarkeit der ausländischen Steuern bei der deutschen Gewerbesteuer verschärft.⁸⁸ Sowohl der Hinzurechnungsbetrag von ausländischen Tochtergesellschaften⁸⁹ ist in den steuerpflichtigen Gewerbeertrag einzubeziehen als auch die Einkünfte einer passiven ausländischen Betriebsstätte, sofern kein Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgt.⁹⁰ Mangels Anrechnungsmöglichkeit der im niedrig besteuerten Ausland erhobenen Steuer auf die Gewerbesteuer erfolgt insoweit eine Doppelbesteuerung.

Fazit

Das deutsche Steuersystem sollte bei der Bewertung der Niedrigbesteuerung die internationalen Steuersatzentwicklungen der letzten 20 Jahre berücksichtigen und die Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent senken. Mit einer Niedrigsteuergrenze von 15 Prozent werden deutsche Unternehmen, die im Ausland durch Tochtergesellschaften vertreten sind, weniger stark belastet – sowohl im Hinblick auf die Steuerlast, als auch im Hinblick auf den Compliance-Aufwand – während das Ziel der Bekämpfung internationaler Steuervermeidung weiterhin verfolgt wird.

Perspektiven im Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Die dringende Problematik der hohen Niedrigsteuergrenze des AStG wird im Regierungsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes aufgenommen. Der Entwurf schlägt die Senkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent vor und entspricht damit der internationalen Systematik.⁹¹ Die Problematik der Durchbrechung des Inlandsbezugs der Gewerbesteuer und die hieraus resultierende Doppelbesteuerung bleiben weiterhin bestehen.

3.3 Umsetzung der Globalen Mindeststeuer

Die Einführung einer weltweiten Globalen Mindeststeuer gilt als „Jahrhundertsteuerreform“, auf die sich seit dem Jahr 2021 über 140 Staaten einigten. Sie hat das Ziel, dem internationalen Steuerwettbewerb Grenzen zu setzen. Dies soll durch eine Globale Mindeststeuer für Konzerne mit einem Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro geschehen. Die Steuerreform sieht vor, dass jeder Staat Ausgestaltungsfreiheit über seine Steuergesetze behält, gleichzeitig aber für internationale Konzerne sichergestellt ist, dass ihre Steuerbelastung in jedem Land mindestens 15 Prozent beträgt. Besteuert ein Land den dortigen Gewinn eines Konzerns effektiv mit weniger als 15 Prozent, darf ein anderes Land –

⁸⁸ Siehe Abschnitt 3.1.

⁸⁹ Nach § 7 S. 7 GewStG ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG als Einkünfte der inländischen Betriebsstätte zu behandeln, wenn die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft dem Betriebsvermögen der inländischen Betriebsstätte angehört, vgl. Drüen in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 7 GewStG, Februar 2023, Rn. 91, 91a.

⁹⁰ Nach § 7 S. 8 GewStG gelten Einkünfte einer ausländischen, passiven und niedrig besteuerten Betriebsstätte i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 1 AStG als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt, es sei denn, es erfolgt ein Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Betriebsstätte nach § 7 S. 9 GewStG, vgl. Drüen in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 7 GewStG, Februar 2023, Rn. 91b-91d.

⁹¹ Vgl. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE, Artikel 5, Nr. 2.

vorrangig das Land der Konzernobergesellschaft – die entstandene Besteuerungslücke durch Erhebung einer Top-Up Tax schließen.⁹²

Das Regelwerk der Globalen Mindeststeuer wurde unter Federführung des OECD/G20 Inclusive Frameworks, das mittlerweile 143 Staaten⁹³ umfasst, erarbeitet. In enger Anlehnung an dieses Werk verabschiedete die EU am 14.12.2022 eine Richtlinie⁹⁴, die bis zum 31.12.2023 in nationales Recht umgesetzt werden muss. Zur Umsetzung dieser EU-Richtlinie veröffentlichte die Bundesregierung mit Stand 11.8.2023 einen Regierungsentwurf des Mindeststeuergesetzes.⁹⁵

Schätzungen zufolge sind von der Globalen Mindeststeuer 600 bis 800 deutsche Unternehmen betroffen. Fachwelt und Praxis sind sich einig, dass die Globale Mindeststeuer sehr hohe Compliance-Aufwendungen mit sich bringen und hierdurch bei Unternehmen erhebliche Kosten verursachen wird. Dies gilt für sämtliche Konzerne, da selbst jene, die nicht von der Top-Up Tax betroffen sind, zunächst den – auf komplexen Berechnungen basierenden – Nachweis erbringen müssen, dass sie einer effektiven Steuerbelastung von mindestens 15 Prozent in den jeweiligen Ländern unterliegen. Um diese Unternehmen von komplexen Berechnungen und einem damit einhergehenden hohen Compliance-Aufwand zu entlasten, sieht die OECD Vereinfachungen in der Form von Safe-Harbours vor.⁹⁶ Diese Safe-Harbour-Regelungen erlauben es, eine effektive Steuerbelastung von mindestens 15 Prozent vereinfacht bzw. nicht nachzuweisen, um auf eine aufwendige Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Land verzichten zu können.

Für einen Übergangszeitraum von drei Jahren erlaubt ein temporärer Safe-Harbour, die effektive Steuerbelastung mittels Daten aus dem Country-by-Country Reporting (CbCR), das Konzerne dieser Größe ohnehin erstellen müssen, nachzuweisen.⁹⁷ Diese temporäre CbCR-Safe-Harbour-Regelung bildet zwar eine Erleichterung für Konzerne und verschafft diesen – im Sinne einer Übergangsregelung – Zeit, befreit allerdings nicht von einer generellen Umsetzung der Regelungen zur Mindeststeuer.

Eine dauerhafte Vereinfachung bildet die Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer, die bereits Einzug in den deutschen Regierungsentwurf fand.⁹⁸ Diese Regelung erfordert allerdings die Erhebung anerkannter nationaler Ergänzungssteuern in

⁹² Siehe hierzu weiterführend Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft (2021), Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, erstellt von Dr. Alexander Linn, Deloitte GmbH.

⁹³ Vgl. OECD (2023), Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, v. 9.6.2023.

⁹⁴ Siehe EU-Richtlinie, 2022/2523, v. 14.12.2022.

⁹⁵ Siehe Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE. Der Regierungsentwurf enthält den Entwurf eines „Gesetzes zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG)“.

⁹⁶ Vgl. OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Artikel 8.2.

⁹⁷ Vgl. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: Final Report.

⁹⁸ Siehe Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE, Artikel 1, Teil 8, Abschnitt 3, Unterabschnitt 2, § 77.

Übereinstimmung mit bestimmten Rechnungslegungsstandards und entlastet daher ebenfalls nicht von aufwendigen, komplexen Berechnungen.

Langfristig sehen daher die Mitglieder des OECD/G20 Inclusive Framework die Einführung eines weiteren permanenten Safe-Harbours vor, der sicherstellt, dass keine Top-Up Tax anfällt, wenn der Effektivsteuersatz in einem Land gemäß einer stark vereinfachten Berechnung mindestens 15 Prozent beträgt.⁹⁹ Die Staaten haben sich grundsätzlich darauf geeinigt, solch eine Vereinfachung einzuführen, doch die konkrete Ausgestaltung dieser vereinfachten Berechnung wurde von der Staatengemeinschaft noch nicht erarbeitet. Die EU-Richtlinie zur Einführung der Globalen Mindeststeuer hat diese Vereinfachung daher über eine pauschale Öffnungsklausel übernommen, die auf eine zukünftige Einigung der Staaten verweist.

Im Regierungsentwurf des deutschen Mindeststeuerrichtlinien-Umsetzungsgesetzes ist eine solche Öffnungsklausel für eine permanente vereinfachte Berechnung jedoch nicht enthalten.¹⁰⁰ Bleibt dies so, müssten betroffene Konzerne in Deutschland auch dann aufwendige Dokumentationspflichten erfüllen, wenn ihr effektiver Steuersatz weit über 15 Prozent liegt und keine Top-Up Tax anfällt. Den aufwendigen Berechnungen der Unternehmen – und aufwendigen Prüfungen durch die Finanzverwaltung – stehen dann nur Kosten für alle Beteiligten, aber keine Steuerzahlungen bzw. kein deutsches Steueraufkommen gegenüber. Aufgrund typischer Erfahrungen auf anderen Feldern ist davon auszugehen, dass andere Mitgliedsstaaten der EU diese Vereinfachungsoption zur Anwendung bringen.

Fazit

Die Aufnahme einer Öffnungsklausel für einen permanenten Safe-Harbour entsprechend der EU-Richtlinie in das deutsche Steuerrecht ist dringend geboten. Diese Öffnungsklausel stellt die Übernahme eines später beschlossenen permanenten Safe-Harbours, der eine vereinfachte Berechnung für die Globale Mindeststeuer zulässt, in das nationale Recht sicher. Da temporäre Safe-Harbour-Regelungen nach wenigen Jahren auslaufen werden, ist es wichtig, bereits jetzt die Ausgestaltung der permanenten Safe-Harbour-Regelungen auf OECD-Ebene voranzutreiben. Eine erst kurz vor Inkrafttreten formulierte und verabschiedete permanente Safe-Harbour-Regelung würde zu vermeidbarer Unsicherheit für betroffene Unternehmen führen.

⁹⁹ Vgl. OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief, Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Rn. 77-91.

¹⁰⁰ Aktuell (Stand: 30.8.2023) veröffentlichten von Deutschlands wichtigsten Handelspartnern, die gleichzeitig auch EU-Mitgliedsstaaten sind, lediglich Luxemburg und die Niederlande bereits einen Gesetzentwurf. Die Niederlande verweisen in ihrem Gesetzentwurf auf den auf OECD-Ebene vorgesehenen permanenten Safe-Harbour, der mittels einer stark vereinfachten Berechnung den Effektivsteuersatz in einem Land ermittelt; Luxemburg dagegen nicht, vgl. WTS, Pillar Two – Implementation Status Worldwide, <https://wts.com/global/hot-topics/pillar-two/pillar-two-implementation-status-worldwide>; PwC, PwC's Pillar Two Country Tracker Online, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html>.

Perspektiven im Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Der Regierungsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes enthält keine dringend notwendige Öffnungsklausel für eine permanente Vereinfachungs-Safe-Harbour-Regelung, welche erforderlich ist, damit diese Einzug in das nationale Recht finden kann.

3.4 Parallele Regelungen und überbordender Compliance-Aufwand

Im deutschen und internationalen Steuerrecht stand im letzten Jahrzehnt die Ausweitung von Anti-Missbrauchsregelungen im Fokus. Diese Entwicklung war Folge der Globalisierung der Wirtschaft und der zunehmenden grenzüberschreitenden Tätigkeit von Unternehmen. Das Steuerrecht wurde ursprünglich für vorwiegend inländische Geschäftstätigkeit entwickelt, sodass die zunehmende Globalisierung zunächst Steuervermeidung ermöglichte, die schließlich durch Anpassungen des Steuerrechts mehr und mehr eingedämmt wurde. Zu diesen Anpassungen gehörten beispielsweise Maßnahmen aus dem BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)-Projekt der OECD, die einer Steuervermeidung durch Verkürzung und Verlagerung von Gewinnen entgegenwirken sollen.¹⁰¹

Eine negative Folge dieser Maßnahmen ist jedoch ein Steuerrecht, das aus verschiedenen, hochkomplexen Regelungen besteht, die teilweise ähnliche Zielsetzungen verfolgen und sowohl für international tätige Steuerpflichtige als auch für die Finanzverwaltung einen sehr hohen Compliance- und Prüfungsaufwand bedeuten. Die Komplexität erhöht sich zusätzlich dadurch, dass die Rechtsfolgen von Gesetzen teilweise voneinander abhängig sind und Rechtssicherheit oft erst sehr spät eintritt. Führen beispielsweise Betriebsprüfungen in einem Land zu Mehr- oder Minderergebnissen, kann dies weltweite Auswirkungen auf die Top-Up Tax der Globalen Mindeststeuer haben, was wiederum beispielsweise die Ermittlung der Eigenkapitalquoten für die Zinsschranke in Deutschland beeinflussen kann.

Aufgrund dieser Überregulierung und Komplexität rücken in vielen Staaten Maßnahmen zur Reduktion von überbordendem Compliance-Aufwand und Redundanzen innerhalb des Steuerrechts in den Fokus der Betrachtung.¹⁰² Diese Entwicklung steht erst am Anfang, sodass ein Vergleich Deutschlands mit dem Vorgehen anderer Staaten zur Reduktion von Überregulierung und Komplexität noch nicht gezogen werden kann.

Ein mögliches Vorgehen zur Identifikation sinnvoller Anpassungen des Steuerrechts besteht in der Analyse der bestehenden Regelungen anhand ihrer Zielsetzungen. Forschung zu Steuerkomplexität zeigt, dass Ausnahmen und vermeintliche Vereinfachungen

¹⁰¹ Siehe OECD, BEPS Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

¹⁰² Vgl. OECD (2022), Tax Co-operation for the 21st Century, OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors, Abschnitt 1.7.; Tax Foundation, Weeding the Garden of International Tax, <https://taxfoundation.org/decluttering-international-tax-rules/>; OECD (2023), OECD Tax Talks, Präsentation v. 19.7.2023, S. 35.

innerhalb von Regelungen dabei nicht zu einer Reduktion der Komplexität beitragen, sondern erst die vollständige Abschaffung einer Regelung.¹⁰³ Dies bestärkt den Ansatz, vollständig abschaffbare Regelungen zu identifizieren, anstatt Verbesserungen und Ausnahmen innerhalb bestehender Regelungen anzustreben. Dabei ist es sinnvoll, sich auf Regelungen zu beschränken, die überschneidende Zielsetzungen haben und damit gegebenenfalls Doppelbesteuerung und/oder vermeidbaren Compliance-Aufwand verursachen. Regelungen, die dazu dienen, die vollständige Nichtbesteuerung von Einkünften zu verhindern, sind davon abzugrenzen und werden ungeachtet ihres Compliance-Aufwands hier nicht diskutiert. Auch Regelungen, die der Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Staaten dienen, beispielsweise durch die Einbehaltung von Quellensteuern, werden im Folgenden nicht thematisiert. Die nachfolgend aufgegriffenen Themen sind dabei nur beispielhaft zu verstehen – die Aufzählung kann keineswegs abschließend sein.

3.4.1 Gewinnabgrenzung und Vermeidung von Gewinnverlagerung

Redundanzen und überbordender Compliance-Aufwand fallen vorwiegend bei Regelungen auf, die der Gewinnabgrenzung und Vermeidung von Gewinnverlagerung dienen. Dies verstärkt sich durch die Einführung der Globalen Mindeststeuer zum 1.1.2024.

3.4.1.1 Hinzurechnungsbesteuerung

So kommt es mit der zukünftigen parallelen Erhebung der Globalen Mindeststeuer und der Hinzurechnungsbesteuerung für Unternehmen mit einem Konzernumsatz von mehr als 750 Millionen Euro zu einer Doppelung. Beide Regelungen haben das Ziel, die Verschiebung von Steuersubstrat ins niedrig besteuerte Ausland zu verhindern.¹⁰⁴ Ihre parallele Anwendung birgt für Unternehmen die Gefahr der Doppelbesteuerung und erhöht ihren Compliance-Aufwand. Zur Vermeidung der Redundanz sollte für Unternehmen mit einem Umsatzschwellenwert von über 750 Millionen Euro über eine Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung nachgedacht werden.

Im Rahmen der Vereinfachung und Verschlinkung des Steuerrechts könnte darüber hinaus geprüft werden, inwieweit die Hinzurechnungsbesteuerung bei Konzernen mit weniger als 750 Millionen Euro weltweitem Umsatz relevant ist oder ob ihre vollständige Abschaffung angestrebt werden sollte. Eine Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung könnte durch ein gemeinsames, einstimmiges Vorgehen auf EU-Ebene mittels einer Änderungsrichtlinie zur ATAD erreicht werden. Sollte eine Abschaffung für KMU nicht angestrebt werden, könnte zumindest auf nationaler Ebene darüber nachgedacht werden, den Aktivkatalog der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung durch einen Passivkatalog, wie es die ATAD

¹⁰³ Vgl. Schanz/Siegel/Sureth-Sloane (2023), What Drives the Complexity of Anti-Tax Avoidance Rules? Evidence Across Countries and Time, unveröffentlichtes Forschungspapier.

¹⁰⁴ Vgl. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE, S. 1; Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), Drucksache 19/28652, v. 19.4.2021, S. 25.

vorsieht, zu ersetzen. Die Negativabgrenzung durch die ausschließliche Definition der aktiven Einkünfte mit komplizierten Ausnahme- und Rückausnahmeregelungen erweitert grundsätzlich den Anwendungsbereich im Vergleich zu einem Passivkatalog¹⁰⁵ und wird als weniger rechtssicher wahrgenommen.¹⁰⁶

3.4.1.2 Lizenzschranke

Auch andere Regelungen verlieren durch die Einführung der Globalen Mindeststeuer an Bedeutung, da sich das internationale Steuersatzgefälle und somit der Anreiz für Gewinnverlagerung stark reduziert. Daher könnten mit Einführung der Globalen Mindeststeuer weitere Regelungen überprüft werden, die der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung dienen. Hierzu gehört die Lizenzschranke.¹⁰⁷ Sie untersagt in bestimmten Fällen den anteiligen Abzug von Aufwendungen für Rechteüberlassungen, wenn die Einnahmen einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung unterliegen. Der Schwellenwert für eine niedrige Besteuerung liegt derzeit bei 25 Prozent. Eine etwaige Anpassung dieser Grenze in Anlehnung an den Globalen Mindeststeuersatz in Höhe von 15 Prozent würde die Regelung obsolet machen, denn die Globale Mindeststeuer stellt eine weltweite Besteuerung deutscher Konzerneinheiten in Höhe von 15 Prozent sicher.

3.4.1.3 Zinsschranke

Die deutsche Zinsschranke folgt einer abweichenden Systematik, da sie den Zinsabzug nicht in Abhängigkeit von der Besteuerung im Empfängerland beschränkt.¹⁰⁸ Dennoch überschneidet sich die Zielsetzung des Gesetzes mit der Zielsetzung der Globalen Mindeststeuer, denn durch die Zinsschranke "wird das inländische Steuersubstrat gesichert" und sie "gibt einem Konzern Anreize, Gewinne ins Inland zu verlagern"¹⁰⁹. Durch Einführung der Globalen Mindeststeuer verringert sich der Anreiz zur Gewinnverlagerung und die Abschaffung der Zinsschranke könnte diskutiert werden.

3.4.1.4 Steueroasen-Abwehrgesetz

Auch das Steueroasen-Abwehrgesetz¹¹⁰ befasst sich mit niedriger Besteuerung. Es werden verschiedene Maßnahmen ergriffen, sofern ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen

¹⁰⁵ Siehe beispielsweise Haase (2019), Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, DStR, 57(16-17), S. 827-835 (S. 832).

¹⁰⁶ Vgl. Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch (2020), Unternehmensteuerrechtliche Änderungen im AstG – Ein erster Überblick über den Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes v. 10.12.2019, DStR, 58(3), S. 73-81 (S. 77).

¹⁰⁷ Siehe § 4j EStG.

¹⁰⁸ Siehe § 4h EStG.

¹⁰⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Drucksache 16/4841, v. 27.3.2007, S. 48; zum verabschiedeten Gesetz siehe Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BGBl. Teil I, Jg. 2007, Nr. 40, v. 14.8.2007, S. 1912.

¹¹⁰ Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG), BGBl. Teil I, Jg. 2021, Nr. 37, v. 30.6.2021, S. 2056 (im Folgenden als "Steueroasen-Abwehrgesetz" bezeichnet).

oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet unterhält. Ein Steuerhoheitsgebiet ist „nicht kooperativ, wenn es unfairen Steuerwettbewerb betreibt. [...] Ein Steuerhoheitsgebiet betreibt unfairen Steuerwettbewerb, wenn es Regelungen [...] anwendet, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschließlich einer Nullbesteuerung, bewirken.“¹¹¹ Durch die Einführung der Globalen Mindeststeuer wird diese niedrigere effektive Besteuerung unmöglich gemacht, sodass die Zielsetzung weitgehend redundant zur Globalen Mindeststeuer ist und insoweit die Abschaffung des Steueroasen-Abwehrgesetzes diskutiert werden kann.

3.4.2 Unsystematische Regelung: Streubesitzdividenden

Eine weitere diskussionswürdige Regelung, die vermeidbaren Compliance-Aufwand und Doppelbesteuerung auslöst, bezieht sich auf die Besteuerung von Streubesitzdividenden. Zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung von in Kapitalgesellschaften erzielten Gewinnen sehen das Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht die Freistellung von Dividenden ab einer bestimmten Beteiligungshöhe vor.¹¹² Die Besteuerung von Streubesitzdividenden erfolgt jedoch abweichend von dieser Systematik erneut in voller Höhe.¹¹³ Die Abschaffung dieser unsystematischen Regelungen, die zudem eine Mehrfachbesteuerung von Gewinnen auslösen, würde zur Vereinfachung des Steuerrechts beitragen.

3.4.3 Datenanalyse

Bei der möglichen Abschaffung der vorgenannten Regelungen wäre zu prüfen, ob – in geringem Maße – ein vermindertes Steueraufkommen in Kauf genommen werden sollte, zugunsten von geringerem Compliance-Aufwand der Unternehmen sowie Prüfungsaufwand der Finanzverwaltung. Dazu bedarf es einer Analyse möglichst zeitnaher Daten in Deutschland steuerpflichtiger Unternehmen, um die jeweiligen Aufkommenseffekte möglichst genau abschätzen zu können.

3.4.4 Anwendung europarechtlich gegebener Spielräume

Redundanzen und Komplexität des Steuerrechts werden auch durch eine überschießend strenge Umsetzung von EU-Mindestanforderungen verursacht und verstärkt. So entscheidet sich der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung von EU-Richtlinien oftmals dazu, weit über die geforderten Mindestanforderungen hinauszugehen.

¹¹¹ § 5 Abs. 2 Steueroasen-Abwehrgesetz.

¹¹² Die Freistellung erfolgt im Körperschaftsteuergesetz nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG. Das Gewerbesteuerrecht enthält eine Kürzungsvorschrift in § 9 Nr. 2a GewStG.

¹¹³ Dies betrifft Beteiligungen von weniger als 10 % im Körperschaftsteuerrecht (§ 8b Abs. 4 KStG) und weniger als 15 % im Gewerbesteuerrecht (§ 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 2a GewStG).

3.4.4.1 Steueroasen-Abwehrgesetz

Ein Beispiel hierfür ist das Steueroasen-Abwehrgesetz, in dem der deutsche Gesetzgeber vier Maßnahmen gegen Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb umsetzte, während die Richtlinie den Mitgliedstaaten freigestellte, mindestens eine von vier auszuwählen.¹¹⁴ Von Deutschlands wichtigsten Handelspartnern aus der EU implementierten alle mindestens eine dieser Maßnahmen, wobei nur Frankreich und Spanien, wie der deutsche Gesetzgeber, alle vier Abwehrmaßnahmen in nationales Recht umsetzen.¹¹⁵ Alle anderen Staaten entschieden sich für weniger Maßnahmen.

3.4.4.2 Mitteilungspflicht von Steuergestaltungen

Ein anderes Beispiel bezieht sich auf die Mitteilungspflichten von Steuergestaltungen (DAC6). Der deutsche Gesetzgeber setzte hier zwar die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nah an der EU-Richtlinie in nationales Recht um,¹¹⁶ jedoch gab es bereits zu diesem Zeitpunkt das Vorhaben, die Mitteilungspflicht auf nationale Steuergestaltungen auszuweiten. Damit würde der deutsche Gesetzgeber weit über die von der EU vereinbarten Mindestanforderungen hinausgehen.

Ein Abrücken von dieser Praxis des Hinausgehens über die EU-Mindestanforderungen wäre zu prüfen, um eine Vereinfachung des Steuerrechts und Abbau von Compliance-Aufwand zu erreichen.

Fazit

Das deutsche Steuerrecht enthält verschiedene, hochkomplexe Regelungen, deren Zielsetzungen sich ähnlich sind. Dies wird verstärkt mit der Einführung der Globalen Mindeststeuer in Höhe von 15 Prozent zum 1.1.2024, die das internationale Steuersatzgefälle und damit den Anreiz für Gewinnverlagerung stark reduziert. Vor diesem Hintergrund sollte geprüft werden, inwiefern bestehende und neu geschaffene Redundanzen reduziert werden können.

Eine Abschaffung von Regelungen wie der Hinzurechnungsbesteuerung, der Lizenzschranke, der Zinsschranke, Maßnahmen des Steueroasen-Abwehrgesetzes, aber auch der Besteuerung von Streubesitzdividenden und Mitteilungen von nationalen Steuergestaltungen sowie eine moderate Umsetzung von EU-Richtlinien würden helfen, Redundanzen in der Zielsetzung und eine damit potenziell einhergehende Doppelbesteuerung sowie hohen Compliance-Aufwand zu reduzieren.

¹¹⁴ Vgl. §§ 8-11 Steueroasen-Abwehrgesetz; Rat der EU, 14114/19 v. 25.11.2019 – FISC 444 ECOFIN 1005, Anhang 4, Rn. 13.

¹¹⁵ Konkret implementierten Italien, Luxemburg, Österreich und Polen eine, die Niederlande zwei, Belgien drei sowie Frankreich und Spanien vier Abwehrmaßnahmen, vgl. Rat der EU 9875/23 v. 2.6.2023 – FISC 103 ECOFIN 501, Anhang.

¹¹⁶ Siehe §§ 138d bis 138k AO.

Perspektiven im Wachstumschancengesetz und im Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes lässt befürchten, dass Dokumentations- und Compliance-Verpflichtungen noch zunehmen werden, wie beispielsweise die Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen und einer Zinshöhenstranke andeuten.¹¹⁷

Im Regierungsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes wird vorgeschlagen, bei der Lizenzstranke den Abzug von Aufwendungen für Rechteüberlassungen nur noch dann einzuschränken, wenn die Ertragsteuerbelastung im Ausland weniger als 15 Prozent beträgt.¹¹⁸ Weitere Anti-Missbrauchsregelungen sollen nicht gestrichen werden. Die Senkung des Satzes von 25 Prozent auf 15 Prozent bei der Lizenzstranke reduziert die Zahl der Anwendungsfälle, doch werden hierdurch die grundsätzlichen Probleme der parallelen Anwendung verschiedener Anti-Missbrauchsregelungen nicht verhindert.¹¹⁹ Ein grundsätzliches Auseinandersetzen mit parallelen Regelungen mit ähnlicher Zielsetzung und resultierendem Compliance-Aufwand und Doppelbesteuerung ist in den aktuellen Gesetzesvorhaben nicht zu erkennen.

¹¹⁷ Vgl. Wachstumschancengesetz-RegE, Artikel 11, Nr. 13; Artikel 5, Nr. 6.

¹¹⁸ Vgl. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE, Artikel 4, Nr. 1.

¹¹⁹ Vgl. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz-RegE, Artikel 5, Nr. 2.

Ansprechpartner/Impressum

Dr. Benedikt Röchardt

Abteilung Wirtschaftspolitik

Telefon 089-551 78-252
benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de

Impressum

Alle Angaben dieser Publikation beziehen sich ohne jede Diskriminierungsabsicht grundsätzlich auf alle Geschlechter.

Herausgeber

vbw
Vereinigung der Bayerischen
Wirtschaft e. V.

Max-Joseph-Straße 5
80333 München

www.vbw-bayern.de

© vbw November 2023

Weiterer Beteiligter

Prof. Dr. Deborah Schanz

unter Mitarbeit von
Isabell Euler
Simon Harst
Karoline Maier