

DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

Fakten für die politische Diskussion 2008



BDI

Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.



VCI

Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland

DIE STEUERBELASTUNG DER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

Fakten für die politische Diskussion 2008

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek.

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

ISBN 978-3-602-14814-1

Text und Redaktion:

Dipl.-Vw. Ralph Brügelmann

Dr. Antje Fellingner

Prof. Dr. Winfried Fuest

RA / FAStR Ralf Herbener

RA / FAStR Christoph Hild, LL.M.

RA Christian Lehmann

RA Dr. Hans Georg Raber

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

Berlin und Frankfurt am Main, September 2008

© 2008 Deutscher Instituts-Verlag GmbH

Gustav-Heinemann-Ufer 84–88, 50968 Köln

Postfach 51 06 70, 50942 Köln

Telefon 0221 4981-452

Fax 0221 4981-445

www.divkoeln.de

div@iwkoeln.de

Druck: Kopp, Köln

Inhalt

Vorwort	7
I. Unternehmensteueraufkommen und Steuerquoten	8
1 Der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens	8
2 Die volkswirtschaftlichen Steuerquoten	10
3 Die Konzernsteuerquote	11
II. Steuerbelastung der Unternehmen	12
1 Der Vergleich der nominalen Steuersätze	12
2 Der Vergleich der effektiven Steuersätze	15
3 Die Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008	17
3.1 Zinsschranke	17
3.2 Funktionsverlagerung	19
3.3 Abschreibungen	20
3.4 Verlustviträge	22
3.5 Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen	22
3.6 Thesaurierungsbegünstigung	23
III. Steuern und internationale Tätigkeit der Unternehmen	24
1 Der internationale Wettbewerb	24
2 Das deutsche Steuersubstrat	25
IV. Keine soziale Schieflage	28
1 Das Unternehmensteueraufkommen	28
2 Die Hauptlast der Lohn- und Einkommensteuer	29
3 Der wirtschaftliche Aufschwung	30
4 Die Kosten des Steuervollzugs und Haftungsrisiken	31
Fazit	32

Vorwort

Die Steuerpolitik wird seit jeher von der öffentlichen Diskussion über Steuerbelastungen beeinflusst. So gab auf der einen Seite die vergleichsweise hohe steuerliche Unternehmensbelastung in Deutschland den Ausschlag für die signifikante Senkung des Körperschaftsteuersatzes im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008. Auf der anderen Seite sind wesentliche Gegenfinanzierungsmaßnahmen auf Befürchtungen in der Politik zurückzuführen, dass vermeintliche steuerliche Optimierungen einzelner Unternehmensbereiche in ungerechtfertigte Steuervorteile münden könnten. In der Folge bleiben betriebswirtschaftliche Selbstverständlichkeiten wie der Ausgleich erlittener Verluste oder die Fremdfinanzierung des Unternehmens für das Steuerrecht außer Acht. Umso mehr bedarf es einer sachgerechten Ermittlung der Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland und der daraus abzuleitenden Notwendigkeiten für die Steuerpolitik.

Die Studie „Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland“, die nunmehr in der fünften Auflage vorliegt, stellt aktuelle steuerpolitische Argumente und Botschaften auf den Prüfstand und misst sie an öffentlichen Statistiken, dem Datenmaterial des Bundesministeriums der Finanzen und der Wirtschaftsforschungsinstitute. Ziel ist eine offene und wertfreie Analyse der steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland, um die dringend notwendige Versachlichung der Debatte und die Ausrichtung der zukünftigen Steuerpolitik zu befördern.

I. Unternehmensteueraufkommen und Steuerquoten

Eine systemgerechte Ermittlung belegt den hohen Beitrag deutscher Unternehmen zum Steueraufkommen. Steuerquoten sagen nichts über die tatsächliche Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland aus.

1 Der Beitrag der Unternehmen zur Finanzierung des Gemeinwesens ist aus der amtlichen Statistik nicht ersichtlich.

Mit Blick auf die Aufkommensstatistik wird den deutschen Unternehmen häufig vorgeworfen, keinen ausreichenden Beitrag zum Steueraufkommen zu leisten. Die amtliche Statistik gibt über den Anteil der Unternehmen am Steueraufkommen jedoch keinen Aufschluss. Ihr lässt sich nicht einmal entnehmen, wie hoch das Aufkommen der einzelnen Ertragsteuerarten ist.

Die nur bedingte Aussagekraft der Statistik¹ ist unter anderem darauf zurückzuführen, dass Lohnsteuerrückerstattungen nicht vom Lohnsteueraufkommen abgezogen werden, sondern von der veranlagten Einkommensteuer – also auch vom Steuerbeitrag der Personenunternehmer, der dadurch zu niedrig erscheint. Andererseits werden Kapitalertrag- und Zinsabschlagsteuer statistisch gesondert ausgewiesen. Da es sich dabei lediglich um Vorauszahlungen auf die Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer handelt, müssen sie dem Aufkommen aus diesen Steuerarten anteilig zugerechnet werden, um ein zutreffendes Bild zu gewinnen (Abbildung 1).

Insgesamt weist die steuerliche Aufkommensstatistik damit

- die Lohnsteuerzahlungen nach oben wie nach unten² verzerrt,
- Zahlungen der veranlagten Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer zu niedrig und

¹ Vgl. hierzu sehr aufschlussreich Bundesministerium der Finanzen, 2007, Entwicklung des Steueraufkommens und Überlegungen zur Steuerschätzung 2007, Finanzbericht 2008, Berlin, S. 139 ff.

² Das Lohnsteueraufkommen wird zudem um die Kindergeldzahlungen vermindert ausgewiesen.

- die Belastung der Personenunternehmen mit Einkommensteuer überhaupt nicht aus.³

Abbildung 1

Belastung der Gewerbebetriebe mit Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 2007

in Milliarden Euro

1. Körperschaftsteuer

Kassenmäßig	22.929
Steuer Guthaben	1.150
Investitionszulage	796
Anteilige nicht veranlagte Steuer vom Ertrag	4.275
Anteilige Zinsabschlagsteuer	3.912
Solidaritätszuschlag	1.742
Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	34.804

2. Einkommensteuer der gewerblichen Personenunternehmer

A. Veranlagte Einkommensteuer

Kassenmäßig	25.027
Lohnsteuererstattungen	16.144
Altersvorsorgezulage	1.050
Eigenheimzulage	7.722
Investitionszulage	499
Anteilige nicht veranlagte Steuer vom Ertrag	8.412
Anteilige Zinsabschlagsteuer	7.266
Solidaritätszuschlag	2.390
Veranlagte Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	68.510

B. Lohnsteuer

Kassenmäßig	131.773
Lohnsteuererstattungen	-16.144
Förderanteil Familienförderung	16.282
Solidaritätszuschlag	8.161
Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	140.072

C. Einkommensteuer der Gewerbebetriebe

Gesamte Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag	208.582
davon: Anteil der Gewerbebetriebe (17,4 Prozent)	36.293

3. Gewerbesteuer

40.116

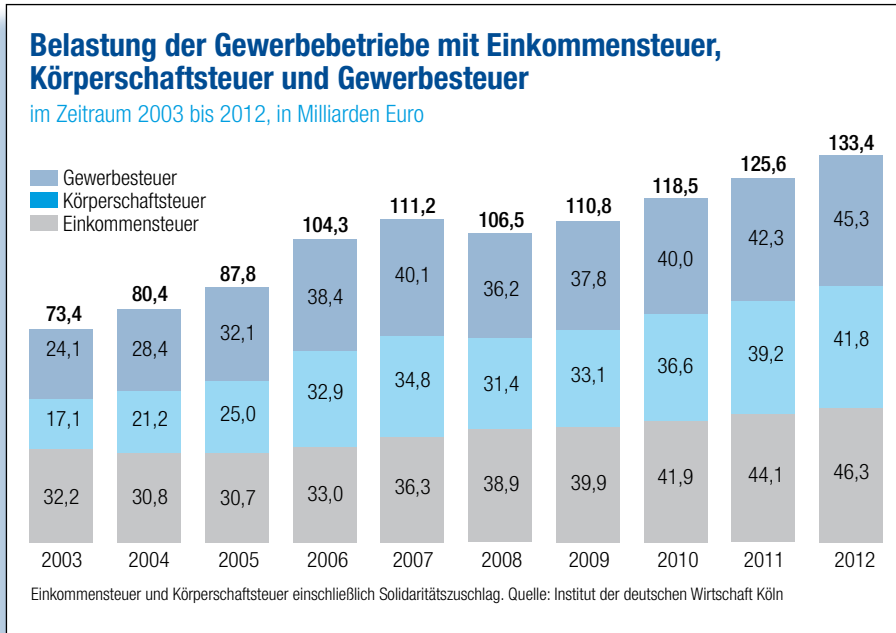
Unternehmensteuern insgesamt

111.213

Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft Köln

³ Vgl. Deutsche Bundesbank, 1997, Neuere Entwicklung der Steuereinnahmen, in: Monatsbericht August, S. 91.

Abbildung 2



Auf Basis der bereinigten Zahlen ergibt sich der Anteil der Personenernehmen an der Einkommensteuer. Dieser ist mit dem gleichfalls bereinigten Aufkommen der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer zur Gesamtbelastung der Unternehmen zu addieren. Das Ergebnis ist die Steuerbelastung der Unternehmen aller Rechtsformen mit Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag (Abbildung 2). Steuern für Energie, Strom und Versicherungen, die Grundsteuer und die nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge kommen noch hinzu.

2 Die volkswirtschaftlichen Steuerquoten erlauben keinen Rückschluss auf die Belastung der Unternehmen.

Als volkswirtschaftliche Steuerquote bezeichnet man den prozentualen Anteil des Steueraufkommens am Bruttoinlandsprodukt eines Landes. Eine vergleichbare Quote wird für die Ertragsteuern der Unternehmen in Relation zum Bruttoinlandsprodukt errechnet. In der steuerpolitischen Diskussion wird immer wieder behauptet, dies sei die Kennzahl für die tatsächliche Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland.

Das ist schon deshalb falsch, weil das Bruttoinlandsprodukt nicht die Gewinne der Unternehmen widerspiegelt und somit nicht als Bezugsgröße dienen kann. Darüber hinaus bemisst sich die Steuerlast der Unternehmen nach der Summe aller ihnen auferlegten Steuern und nicht nach einem volkswirtschaftlichen Durchschnitt.

Auch der Sachverständigenrat der Bundesregierung zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat in seinen Jahresgutachten immer wieder herausgearbeitet, dass volkswirtschaftliche Steuerquoten für internationale Steuerbelastungsvergleiche der Unternehmen ohne jeden Aussagewert sind.⁴

3 Die Konzernsteuerquote gestattet keine Aussagen über die tatsächliche Steuerlast eines Unternehmens in Deutschland.

Die Konzernsteuerquote bildet das Verhältnis zwischen dem Steueraufwand eines Konzerns und dessen handelsrechtlichem Ergebnis vor Steuern ab. In der handelsrechtlichen Konzernbilanz werden die Gewinne und Verluste der ausländischen und der inländischen Konzerngesellschaften in einem Betrag zusammengefasst. Je höher der Anteil der ausländischen Gewinne und je niedriger die im Ausland darauf gezahlten Steuern sind, desto niedriger fällt auch die Konzernsteuerquote aus. Um die inländische Steuerbelastung mit der Belastung an anderen Standorten zu vergleichen, ist die Konzernsteuerquote deshalb ungeeignet. Sie allein zeigt nicht, welcher Teil des Gewinns im Inland und welcher Teil im Ausland wie hoch besteuert wurden. Dies kann allenfalls aus den entsprechenden Anhangangaben ermittelt werden.

Des Weiteren zählen die Begründung oder Nichtbegründung von Konsolidierungskreisen im In- und Ausland, Verlustvorträge einzelner Konzerngesellschaften, steuerfreie Einnahmen und steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen sowie Wechselkursänderungen zu den vielen Einflüssen, die der Konzernsteuerquote letztlich ihren Aussagewert für die steuerliche Belastung eines Unternehmens in Deutschland nehmen.⁵ In jedem Fall ist der handelsrechtliche Gewinn die falsche Vergleichsgröße – unabhängig davon, ob er nach HGB, US-GAAP oder IFRS ermittelt wird.

⁴ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, 2005, Die Chance nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/2006, Wiesbaden, Ziff. 384.

⁵ Vgl. auch Jonas, Bernd, 2004, Die Erwartungslücke bei Unternehmensteuern, in: DStR 2004, Beih. 2 zu Heft 15, S. 2 f. Überdies führt auch die Berücksichtigung latenter Steuern in der Konzernsteuerquote zu deutlichen Verzerrungen.

II. Steuerbelastung der Unternehmen

Deutschland schneidet im internationalen Vergleich der Steuersätze nach der Unternehmensteuerreform 2008 zwar besser, aber weiterhin unzureichend ab.

1 Der Vergleich der nominalen Steuersätze zeigt Deutschland nach wie vor im oberen Drittel.

Nominale Steuersätze besitzen eine außerordentlich hohe Signalwirkung. Vor allem, wenn über den Standort einer hochprofitablen Investition entschieden werden soll, wächst die Bedeutung der Tarife.

Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 von 25 auf 15 Prozent ist ein positives Signal. Deutschland konnte sich dadurch von der dritthöchsten nominalen Steuerbelastung unter den Industrieländern weltweit und der höchsten innerhalb der Europäischen Union befreien. Trotzdem befindet sich der deutsche Standort mit einer Belastung von nominal 30,95 Prozent⁶ nach wie vor im oberen Drittel der internationalen Belastungstabelle.

Der Mittelwert in der Europäischen Union liegt bei 22,58 Prozent,⁷ denn auch außerhalb Deutschlands hat sich der Trend zur Senkung der Körperschaftsteuersätze fortgesetzt. So haben zum Beispiel die Niederlande ihren Tarif erst 2007 von 29,6 auf 25,5 Prozent reduziert, in Tschechien wurde in 2008 eine Satzsenkung von 24 auf 21 Prozent vorgenommen. Im Ergebnis besteht weiterhin deutlicher Nachholbedarf für Deutschland (Abbildung 3).

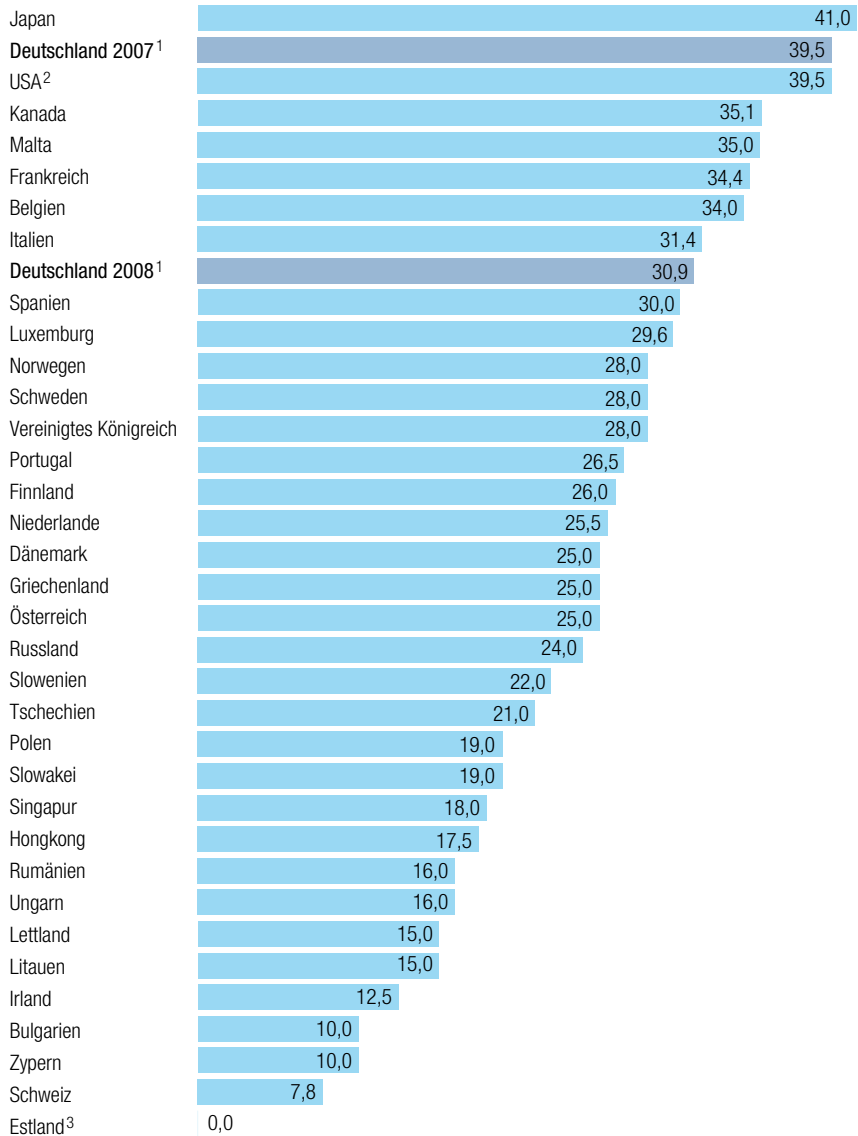
⁶ Dabei handelt es sich um die nominale Ertragsteuerbelastung aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag bei einem gewerbesteuerlichen Hebesatz von 432 Prozent. Er ergibt sich als durchschnittlicher Gewerbesteuerhebesatz in Gemeinden über 50.000 Einwohner. Vgl. Beland, Ulrike, 2007, Entwicklung der Realsteuersätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2007 gegenüber 2006, in: Institut für Finanzen und Steuern (Hrsg.), Schriftenreihe Nr. 446, Bonn, S. 37.

⁷ Zugrundegelegt wird der ungewichtete Mittelwert der 27 EU-Mitgliedstaaten.

Abbildung 3

Tarifliche Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften 2008

in Prozent



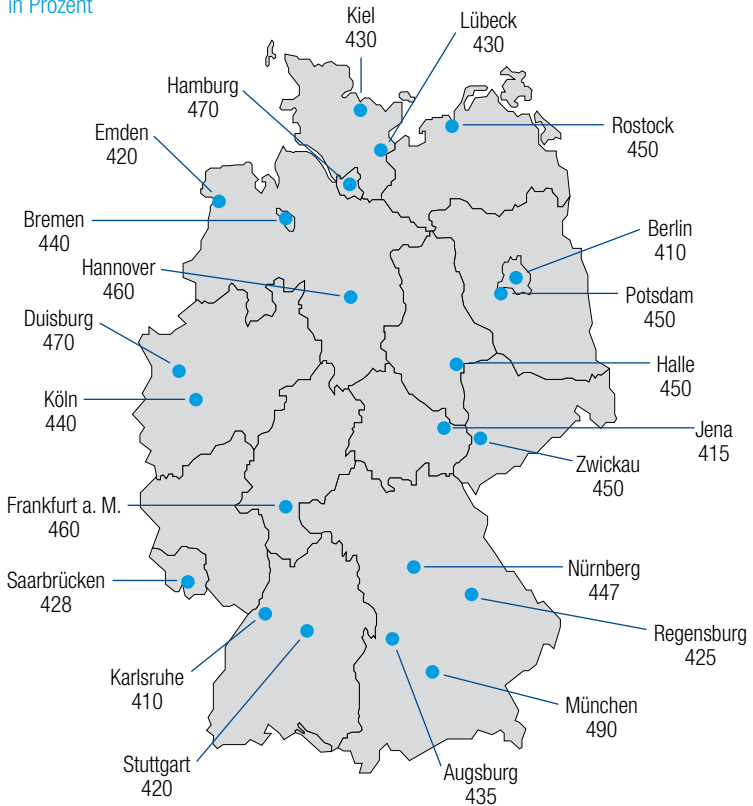
¹ Gewerbesteuerhebesatz: 432 Prozent; ² 2007; ³ Nur einbehaltene Gewinne. Quellen: Deloitte; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

Zusätzlich zur 15-prozentigen Körperschaftsteuer werden die Unternehmen mit Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag belastet. Da die Gemeinden den Hebesatz für die Gewerbesteuer eigenständig festlegen, variiert die Höhe der Steuersätze innerhalb Deutschlands. Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurde die Zielmarke einer Ertragsteuerbelastung für Kapitalgesellschaften von unter 30 Prozent immer wieder betont. Sie ergibt sich jedoch nur bei einem gewerbesteuerlichen Hebesatz, der kleiner ist als 405 Prozent. Regelmäßig fällt der Hebesatz in industriellen Ballungszentren deutlich höher aus (Abbildung 4). Für Gemeinden mit mehr als 50.000 Ein-

Abbildung 4

Gewerbesteuer: Hebesätze deutscher Gemeinden 2008

in Prozent



Neuester verfügbarer Stand: Juni 2008.

Quellen: Bundesverband der Deutschen Industrie; Deutscher Industrie- und Handelskammertag

wohnern beträgt er durchschnittlich 432 Prozent.⁸ An den bedeutenden deutschen Industriestandorten ist die gewerbesteuerliche Belastung quotial vielfach höher als die Körperschaftsteuerliche.⁹

In der Spitze¹⁰ beträgt der Grenzsteuersatz für Kapitalgesellschaften sogar 32,98 Prozent, bei Ausschüttungen an den Anteilseigner 50,65 Prozent¹¹. Personenunternehmen unterliegen ohne Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung¹² einer Grenzsteuerbelastung in Höhe von 50,6 Prozent. Wird die Thesaurierungsbegünstigung berücksichtigt, liegt die Belastung bei 39,99 Prozent.¹³ Sie steigt bei einer Entnahme und der damit verbundenen Nachversteuerung auf 51,1 Prozent.

2 Der Vergleich der effektiven Steuersätze weist Deutschland immer noch als Hochsteuerland aus.

Das Bild der hohen Steuerbelastung bestätigt sich beim Vergleich der effektiven Steuersätze. Diese ergeben sich aus dem Zusammenwirken von nominalem Steuersatz und Bemessungsgrundlage. Steuerbelastungsvergleiche zeigen: Zwar liegt die effektive grundsätzlich unter der nominalen Steuerbelastung, die Länder mit hohen Tarifbelastungen weisen jedoch im Regelfall ebenfalls hohe Effektivbelastungen aus.

Deutschland hatte vor der Unternehmensteuerreform 2008 nicht nur den höchsten nominalen, sondern auch den höchsten effektiven Steuersatz in der Europäischen Union. Trotz der Reform konnte Deutschland sich gegenüber wichtigen Mitbewerbern auf dem Weltmarkt kaum verbessern (Abbildung 5).

⁸ Vgl. Beland, 2007, S. 37.

⁹ Dies gilt für gewerbesteuerliche Hebesätze, die 428 Prozent übersteigen.

¹⁰ Den Berechnungen liegt jeweils ein Gewerbesteuerhebesatz von 490 Prozent zugrunde (aktueller Hebesatz in München und Bottrop).

¹¹ Die Berechnung basiert auf dem ab 2009 für Gewinnausschüttungen Anwendung findenden Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 Prozent. Wird an ein Personenunternehmen ausgeschüttet, beträgt die Ertragsteuerbelastung unter Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung (vgl. Abschnitt II.3.6) zunächst 44,97 Prozent, bei anschließender Nachversteuerung durch eine Entnahme 52,07 Prozent.

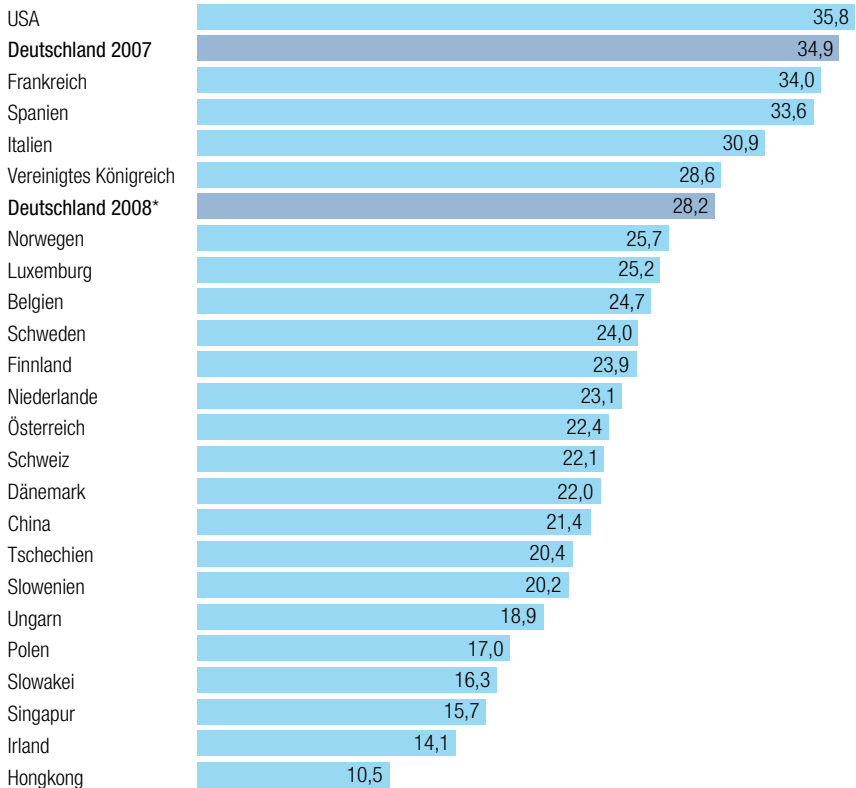
¹² Vgl. Abschnitt II.3.6.

¹³ Für das Jahr 2008 ergibt sich eine Belastung in Höhe von 41,86 Prozent. Ursächlich für die Abweichung ist die mangelnde Berücksichtigungsmöglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung im Rahmen der Einkommensteuervorauszahlung. Da die korrespondierende Steuererstattung (Einlage) frühestens im Jahr 2009 erfolgt, ist eine Kompensation in 2008 nicht möglich.

Abbildung 5

Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften 2007

in Prozent



Jeweils wichtige nationale Wirtschaftsstandorte; * Unberücksichtigt bleiben Zinsschranke, gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Finanzierungsanteile, Besteuerung von Funktionsverlagerungen und Verlustnutzungsbeschränkungen. Quelle: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

Dabei zeigt der hier abgebildete effektive Steuersatz viele der Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 noch gar nicht. Wie stark sich beispielsweise die Zinsschranke, die Besteuerung von Funktionsverlagerungen oder die erweiterten Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer auswirken werden, ist von Unternehmen zu Unternehmen höchst unterschiedlich. Die effektive Steuerlast vieler Unternehmen wird daher regelmäßig höher ausfallen, als hier dargestellt werden kann.

3 Die Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 werden bei nachlassender Konjunktur vor allem für investierende Unternehmen zum Verhängnis.

Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes war ein wichtiger Schritt, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu verbessern. Gleichwohl zeichnen sich vor dem Hintergrund der auferlegten Gegenfinanzierungsmaßnahmen hohe Belastungen ertragschwacher Unternehmen sowie Unternehmen in der Krise ab, die dieses Ziel erheblich konterkarieren. Forschende und investierende Unternehmen sind besonders stark vom Wegfall der degressiven Abschreibung, den neuen Verlustvortragsbeschränkungen sowie der verschärften Besteuerung von Funktionsverlagerungen betroffen. Zudem schlägt jede Verbreiterung der Bemessungsgrundlage voll auf die Gewerbesteuer durch. Eine korrespondierende Senkung der Hebesätze ist jedoch nicht zu beobachten.¹⁴

Bei den Eingriffen in die Bemessungsgrundlage ging es keineswegs um den Abbau von Vergünstigungen und Subventionen. Vielmehr kam es zu zahlreichen Verschärfungen und riskanten Systembrüchen, die dem eigentlichen Reformziel einer Stärkung der Wirtschaft für den internationalen Wettbewerb strikt zuwiderlaufen. Damit untergräbt der deutsche Gesetzgeber seine eigenen Reformziele und bleibt hinter dem reformfähigeren Ausland zurück. Nachbesserungen zur Unternehmensteuerreform 2008 sind insbesondere bei den folgenden Punkten dringend erforderlich.

3.1 Zinsschranke

Die Zinsschranke gilt als wichtigstes Thema der Unternehmensteuerreform 2008.¹⁵ Sie beinhaltet eine grundsätzliche Beschränkung des Schuldzinsabzugs von der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf 30 Prozent des Gewinns (vor Zinsen, Steuern und

¹⁴ Es zeichnet sich vielmehr in Gemeinden mit bislang niedrigen Hebesätzen eine Erhöhung auf 380 Prozent ab. Anlass ist die ebenfalls im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 vollzogene Anhebung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer. So kann die Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 380 Prozent nunmehr vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Für Kapitalgesellschaften besteht diese Kompensationsmöglichkeit jedoch nicht. Eine Hebesatzerhöhung stellt für sie eine unmittelbare Steuererhöhung dar.

¹⁵ Vgl. Herzig, Norbert / Lochmann, Uwe / Liekenbrock, Bernhard, 2008, Die Zinsschranke im Lichte einer Unternehmensbefragung, in: DB 2008, S. 594.

Abschreibungen)¹⁶. Laut Gesetzesbegründung soll die Zinsschranke insbesondere Zinszahlungen an im Ausland ansässige Konzernunternehmen verhindern.¹⁷ Tatsächlich ist die Regelung jedoch so ausgestaltet, dass sie auch auf reine Inlandskonzerne wirkt. Die Zahl der betroffenen Unternehmen liegt weit über den bisherigen Schätzungen des Bundesministeriums der Finanzen.¹⁸

Besonders schwer wiegt dabei die Entscheidung des Gesetzgebers, nicht ausschließlich Gesellschafterdarlehen in den Anwendungsbereich der Norm einzubeziehen, sondern jegliche Form der Finanzierung durch Dritte. Die sogenannte Escape-Klausel, welche die Voraussetzungen der Befreiung von der Zinsabzugsbeschränkung nennt, ist zu eng ausgestaltet, um überhaupt beansprucht werden zu können.¹⁹

Die Zinsschranke greift in gewachsene und wirtschaftlich erforderliche Unternehmensfinanzierungsstrukturen ein. Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs verstößt gegen das steuerrechtliche Nettoprinzip. Ausgaben, die der Erzielung von Einnahmen dienen, müssen steuerlich abzugsfähig sein. Die derzeit gute Konjunktur lässt die steuerlichen Zusatzbelastungen aber noch gar nicht offen zutage treten. Bei einer Abschwächung wird die Zinsschranke insbesondere für investierende Unternehmen zum Verhängnis werden. Im Fall von Gewinneinbrüchen und dem Zwang, Kredite zu höheren Zinsen aufnehmen zu müssen, wirkt sie zusätzlich krisenverschärfend. Insbesondere mangelt es an einer Glättungsmöglichkeit für kurzfristige Ergebnisschwankungen. Sie könnte durch einen Vortrag von ungenutztem Zinsabzugspotenzial (EBITDA) erreicht werden. Damit würden Unternehmen, die der Zinsschranke grundsätzlich strukturell gewachsen sind, zusätzlich zur vorübergehenden Ertragschwäche nicht auch noch steuerlich bestraft werden.

¹⁶ Diese Kennzahl wird auch als EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) bezeichnet.

¹⁷ Vgl. Bundestags-Drucksache, Nr. 16/4841, 27. März 2007, S. 31.

¹⁸ Vgl. Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft, 2008, Unternehmensteuerreform 2008: Zinsschranke und Hinzurechnung schaffen Überlast, München, S. 4.

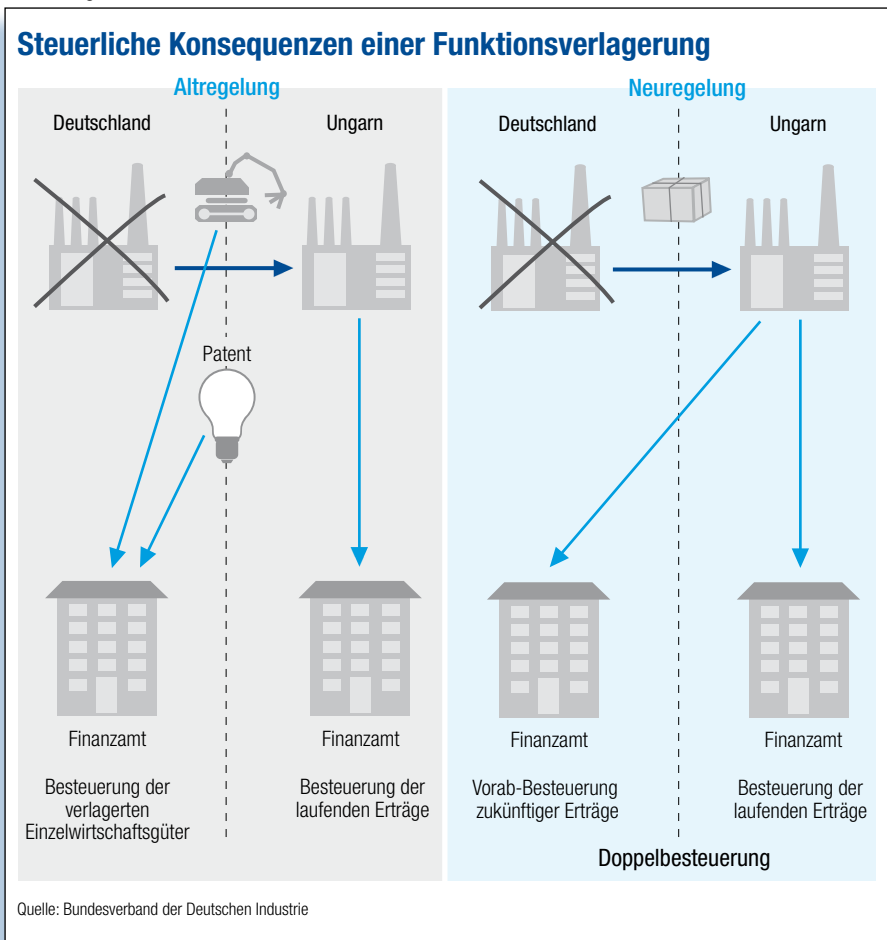
¹⁹ Dringend erforderlich ist in diesem Zusammenhang die Abmilderung der Beteiligungsbuchwertkürzung bei der Ermittlung der für den Escape relevanten Eigenkapitalquote. Auch die escapeschädliche Berücksichtigung der Gesellschafterfremdfinanzierung ausländischer Konzerngesellschaften ist umfassend nachzubessern.

3.2 Funktionsverlagerung

Neu eingeführt wurde ebenfalls der Begriff der Funktionsverlagerung. Dadurch wurde die Besteuerung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland erheblich verschärft. Der gewählte Ansatz entspricht weder OECD-Grundsätzen noch der international üblichen Besteuerungspraxis. Er führt zwangsläufig zu Doppelbesteuerungen.

Verlagert ein Unternehmen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten oder eine Produktionsstätte ins Ausland, werden nicht mehr nur die überführten Wirtschaftsgüter

Abbildung 6



steuerlich erfasst, sondern das im Ausland erwartete Gewinnpotenzial der verlagerten Funktion. Dieser fiktive Gewinn wird bereits zum Zeitpunkt der Verlagerung in Deutschland besteuert. Gleichwohl unterliegen später auch die im Ausland tatsächlich erwirtschafteten Gewinne dort der laufenden Besteuerung (Abbildung 6). Zudem kann sich der Gewinn ausschließlich aus den Standortvorteilen im Ausland ergeben. Dabei handelt es sich keineswegs um deutsches Steuersubstrat.

Aufgrund der großen Gefahr von Doppelbesteuerungen wird es zu einer Vielzahl von Verständigungsverfahren kommen müssen. Dies führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Möchte man in Deutschland generiertes Know-how grenzüberschreitend nutzen, unterliegt es der exzessiven Funktionsverlagerungsbesteuerung. Das gilt nach wie vor auch bei Funktionsverdopplungen. Nur wenn über fünf Jahre hinweg dokumentiert werden kann, dass die inländische Funktion nicht eingeschränkt wird, finden die neuen Regelungen keine Anwendung. Auf volatilen internationalen Märkten kann die Aufrechterhaltung des Produktionsumfangs am Heimatstandort über einen solchen Zeitraum im Voraus jedoch kaum garantiert werden. Wirtschaftliche Expansion wird dadurch behindert, ihre Planung erschwert. Ausländische und deutsche Unternehmen werden gezwungen sein, diesen Standortnachteil im Rahmen ihrer Investitionsentscheidungen zu berücksichtigen.

3.3 Abschreibungen

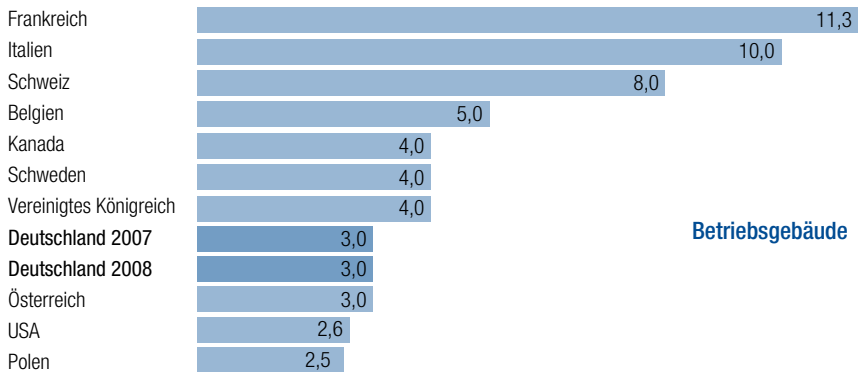
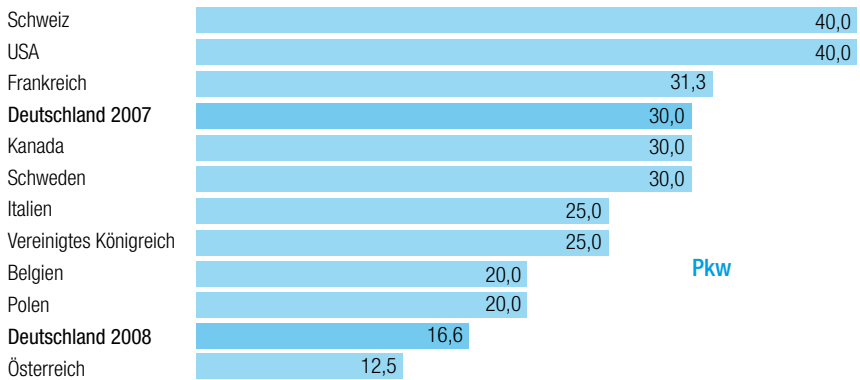
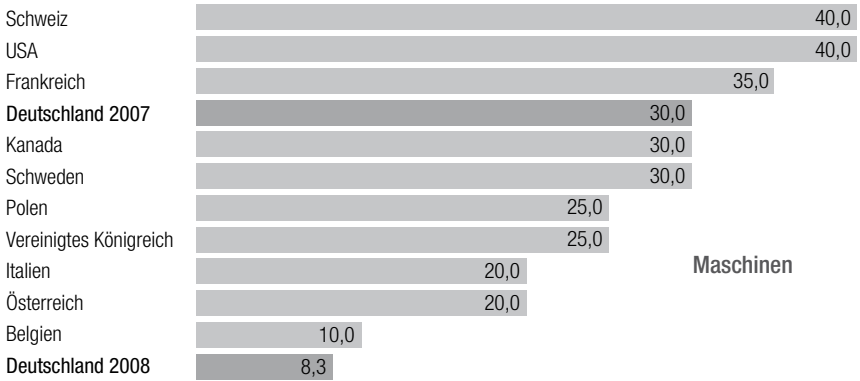
Mit der Unternehmensteuerreform 2008 hat der Gesetzgeber auch die degressive Abschreibung abgeschafft (Abbildung 7). Dabei handelt es sich um den bisherigen Tiefpunkt eines seit Jahren bestehenden Abwärtstrends der deutschen Abschreibungsregeln für Investitionsgüter. Der Investitionsanreiz für Unternehmen in Deutschland ist dadurch erheblich verringert worden. Die temporäre (Rück-)Erhöhung des degressiven Abschreibungssatzes für die Jahre 2006 und 2007 von 20 auf 30 Prozent beweist nur, dass die Bundesregierung um die Bedeutung ausreichender Abschreibungen für die Investitionsbereitschaft weiß, sich dieser Erkenntnis aber in langfristiger Betrachtung verschließt.²⁰

²⁰ Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung wurde der Abschreibungssatz trotz der zu diesem Zeitpunkt bereits beabsichtigten vollständigen Abschaffung der degressiven Abschreibung erhöht, um einen positiven Impuls für das Investitionsklima zu setzen.

Abbildung 7

Höchstzulässige Abschreibungsraten 2007 im internationalen Vergleich

in Prozent



Quellen: Mennel/Förster; Institut der deutschen Wirtschaft Köln

3.4 Verlustvorträge

Die Behandlung von Verlustvorträgen bei der Übertragung von Anteilen einer Kapitalgesellschaft wurde durch die Unternehmensteuerreform 2008 ebenfalls neu geregelt. In Abhängigkeit vom Umfang der übertragenen Anteile fallen die bestehenden Verlustvorträge anteilig oder sogar vollständig weg. Jeder Unternehmenskauf wird zum Risiko. Besonders betroffen sind junge (Hightech-)Unternehmen, die sich in Finanzierungsrunden befinden. Bei Sanierungsfällen bestehen erhebliche Unsicherheiten. Auch Umstrukturierungen im Konzern sind stark gefährdet. Sie werden in anderen Ländern im Rahmen sogenannter Konzernklauseln von der Verlustabzugsbeschränkung ausgenommen.

Hinzu kommt, dass Deutschland seit 2004 den Verlustvortrag betragsmäßig durch die Mindestgewinnbesteuerung begrenzt. Oberhalb eines Freibetrags von 1 Million Euro dürfen nur noch 60 Prozent des Jahresgewinns mit vorgetragenen Verlusten verrechnet werden.

Will der Staat am unternehmerischen Erfolg teilhaben, muss er sich auch zu einem Ausgleich der Verluste bekennen. Durch eine Begrenzung oder den Wegfall der Verrechnung von Verlustvorträgen, ob in der Höhe oder in der Zeit, wird die Übernahme von unternehmerischem Risiko steuerlich bestraft. Für Wachstum und Beschäftigung ist dies Gift.

3.5 Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

Das Unternehmensteuerreformgesetz sieht bei der Gewerbesteuer eine 25-prozentige Hinzurechnung von Zinsen sowie der Finanzierungsanteile in Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren vor. Damit werden weitere Finanzierungsformen doppelt besteuert. Zudem können durch die Hinzurechnung ertragsunabhängiger Elemente selbst bei Verlusten Steuerzahlungen entstehen. Unternehmen, die durch die Verlustsituation ohnehin schon stark beschwert sind, werden zusätzlich Steuerlasten aufgebürdet und Liquidität entzogen.

Darüber hinaus liegen die pauschal festgelegten Finanzierungsanteile weit oberhalb eines sachgerechten Niveaus. Einzelne Branchen sind davon massiv betroffen. Dazu zählen unter anderem der Einzelhandel sowie das Hotel- und Gaststättengewerbe. In Lizenzgebühren ist ein Finanzierungsanteil regelmäßig nicht enthalten. Die eigenbetriebliche Entwicklung des entsprechenden Know-hows stellt vielfach keine Alternative dar. Es besteht die Gefahr der Verteuerung von Produkten – auch für die Endverbraucher.

Durch die erweiterten Hinzurechnungen fällt der Gewerbesteuer nunmehr eine noch stärkere Bedeutung zu, obwohl sie im internationalen Vergleich eine unübliche Sonderlast der Unternehmen ist, die zudem das deutsche Steuersystem in erheblichem Umfang verkompliziert. Die Hoffnung auf eine durchgreifende Reform der Kommunalfinanzen wurde enttäuscht.

3.6 Thesaurierungsbegünstigung

Erstmals können nichtentnommene Gewinne eines Personunternehmens mit einem besonderen Einkommensteuersatz in Höhe von 28,25 Prozent versteuert werden. Bei einer späteren Entnahme erfolgt dann eine Nachversteuerung mit 25 Prozent. Erklärtes Ziel der Regelung ist es, hinsichtlich der im Unternehmen belassenen Gewinne annäherungsweise gleiche steuerliche Bedingungen für Kapital- und Personengesellschaften zu schaffen.²¹ Mängel in der Umsetzung der Regelung gefährden jedoch den Erfolg der Thesaurierungsbegünstigung für den industriellen Mittelstand. Die angestrebte Einkommensteuerbelastung von 28,25 Prozent wird deutlich überschritten. Grund ist die fehlende Begünstigungsfähigkeit der Gewerbe- und Einkommensteuerzahlungen, die auf den nichtentnommenen Gewinn entfallen. Auch die vorgeschriebene Verwendungsreihenfolge nichtentnommener Gewinne birgt erhebliche Risiken. Um das avisierte Ziel des Gesetzgebers zu erreichen, bedarf es wesentlicher Nachbesserungen.

²¹ Vgl. Bundestags-Drucksache, Nr. 16/4841, 27. März 2007, S. 62.

III. Steuern und internationale Tätigkeit der Unternehmen

Investitionen im Ausland sichern die Zukunftsfähigkeit deutscher Unternehmen im globalen Wettbewerb und damit auch die inländischen Arbeitsplätze. Mit Steuerflucht hat dies nichts zu tun.

1 Der internationale Wettbewerb verstärkt den Trend zur Auslandsinvestition.

Im internationalen Wettbewerb nehmen die Auslandsaktivitäten nicht nur großer, sondern auch mittelständischer Unternehmen zu. Eine bessere Positionierung der Produkte, ein leichter Zugang zu neuen Märkten und die Nutzung von Kostenvorteilen, die ausländischen Wettbewerbern gleichermaßen offenstehen, zwingen auch die Unternehmen in Deutschland, sich verstärkt international aufzustellen. Kunden deutscher Unternehmen erwarten deren weltweite Präsenz und global wettbewerbsfähige Konditionen. Folglich werden auch mehr Gewinnanteile im Ausland erzielt und dort versteuert.

Die Auslandsinvestitionen sichern in bedeutendem Maße auch die Unternehmensaktivität und die Beschäftigung im Inland. Deutschland ist vielfach Standort für zentrale Unternehmensfunktionen. Dazu zählen Forschungs- und Entwicklungsabteilungen, die auf die weltweite Nutzung ihrer Ergebnisse angewiesen sind. Des Weiteren fungiert die deutsche Wirtschaft als Zulieferer an ausländische Produktionsstandorte. Umgekehrt tragen ausländische Vorprodukte zum Absatz Erfolg der deutschen Industrie bei – mit allen davon auch im Inland abhängenden Arbeitsplätzen (Abbildung 8).

Die seitens der Politik gern hervorgehobene Exportleistung der deutschen Wirtschaft basiert also auch auf ausländischer Wertschöpfung. Heimische Unternehmen, die im Ausland investieren, begehen keine Steuerflucht, sondern sichern ihre Zukunft und die Arbeitsplätze ihrer Mitarbeiter. Grundlage der hohen Exportleistung deutscher Unternehmen (Abbildung 9) bleibt jedoch die inländische Wertschöpfung.

Abbildung 8

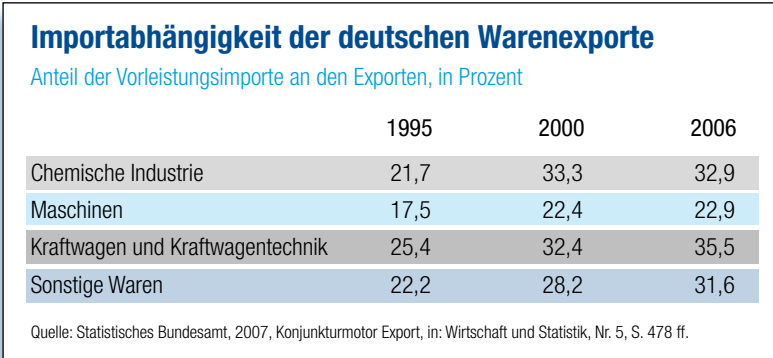
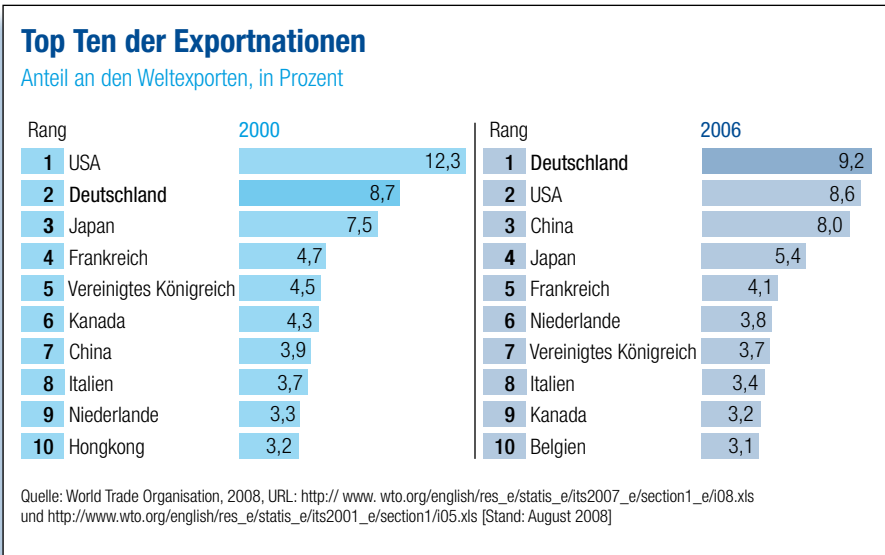


Abbildung 9



2 Das deutsche Steuersubstrat ist durch Verrechnungspreise nicht in Gefahr.

Es wird immer wieder behauptet, dass konzerninterne Verrechnungspreise ein erhebliches Steuergestaltungspotenzial zur Verlagerung von Gewinnen ins Ausland bieten. Zum Volumen sind mehr als fragwürdige Schätzungen – oder besser Mutmaßungen –

im Spiel,²² die bereits einfachsten Plausibilitätsüberlegungen nicht standhalten. Belastbares Material und handfeste Zahlen gibt es dazu jedenfalls nicht. Wünschenswert wäre es, wenn das Bundesministerium der Finanzen dem Begehren der Wirtschaft nach Veröffentlichung und Transparenz der rechtskräftig festgestellten Mehrergebnisse aus steuerlichen Betriebsprüfungen internationaler Verrechnungspreise endlich nachkommen würde. Die von ihm stattdessen zitierten Zahlen des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) sind schon deshalb abwegig, weil sie die Höhe aller im Ausland erzielten Gewinne deutscher Unternehmen deutlich übersteigen.²³

Die weite Definition der Verlagerung von Steuersubstrat führt zum fatalen Ergebnis, dass auch Direktinvestitionen wie zum Beispiel der Erwerb eines lebenden Unternehmens im Ausland als Substratverlagerung qualifiziert werden.

Die Annahme, deutsche Muttergesellschaften könnten ein Interesse an einer falschen Abrechnung gegenüber dem Ausland haben, ist unbegründet. Fehlrechnungen würden nicht zuletzt dazu führen, dass die Unternehmen ihren Investitionen falsche Erwartungen über Erfolg und Misserfolg zugrundelegen.

Gegen die Annahme nennenswerter Gewinnverlagerungen sprechen auch die seit geraumer Zeit in vielen Ländern verschärften Gesetze über die Verrechnungspreisfestsetzung und deren Dokumentation. So schreibt der deutsche Gesetzgeber eine ausführliche Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation aller Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland, also zum Beispiel mit ausländischen Tochtergesellschaften vor. Werden die Dokumentationspflichten nicht oder nur unzureichend erfüllt, drohen empfindliche Sanktionen. Bei der Verlagerung betrieblicher Funktionen ins Ausland beansprucht der Fiskus jetzt sogar einen Teil des künftigen Gewinnpotenzials und unterwirft selbst Standortvorteile im Ausland der deutschen Besteuerung.²⁴

²² Vgl. Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, 2007, Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen, in: DIW-Wochenbericht, Nr. 5, S. 57. Das DIW ermittelt aus den Abweichungen zwischen Steuerstatistik und Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung angebliche jährliche Gewinnverlagerungen von 100 Milliarden Euro.

²³ Vgl. Spengel, Christoph / Heckemeyer, Jost H., 2008, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Nr. 1, S. 53 f. Die Autoren legen außerdem dar, dass Steuerstatistik und Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung nicht vergleichbar sind.

²⁴ Vgl. Abschnitt II.3.2 zur Funktionsverlagerung.

Durch derartige Verschärfungen und eine erhöhte Prüfungsintensität der nationalen Finanzverwaltungen wird die Festsetzung von Verrechnungspreisen durch die Unternehmen risikoreich und konfliktträchtig. Denn alle Finanzverwaltungen dieser Welt sind der Ansicht, zu kurz zu kommen. Für international tätige Unternehmen steigt die Gefahr der Doppelbesteuerung, das heißt der Besteuerung desselben Gewinnanteils sowohl im Ausland als auch in Deutschland.

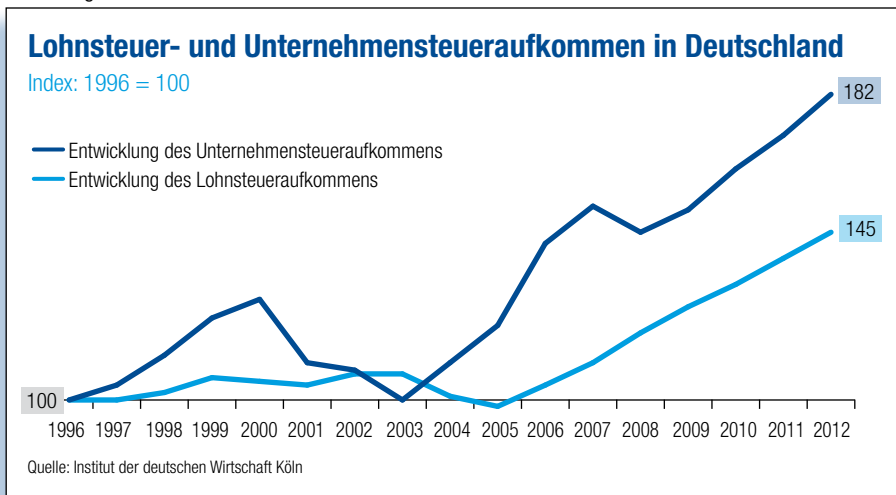
IV. Keine soziale Schieflage

Von sozialer Schieflage und einem Rückzug der Unternehmen aus der Staatsfinanzierung kann keine Rede sein.

1 Das Unternehmensteueraufkommen wächst schneller als das Lohnsteueraufkommen.

Deutschland befindet sich keineswegs auf dem oft zitierten Marsch in den Lohnsteuerstaat. Eher gilt das Gegenteil. Ein Vergleich von Lohnsteuer- und Unternehmensteueraufkommen belegt: Das Aufkommen der Unternehmensteuern hat sich im Durchschnitt der vergangenen Jahre deutlich stärker entwickelt als das der Lohnsteuer (Abbildung 10). Eine Untersuchung im Auftrag der Europäischen Kommission bestätigt diesen Befund für den Bereich der EU.²⁵ Trotz der Tarifsenkungen bei den Unternehmensteuern hat sich deren Aufkommen im Vergleich zu anderen Steuerarten überproportional entwickelt.

Abbildung 10



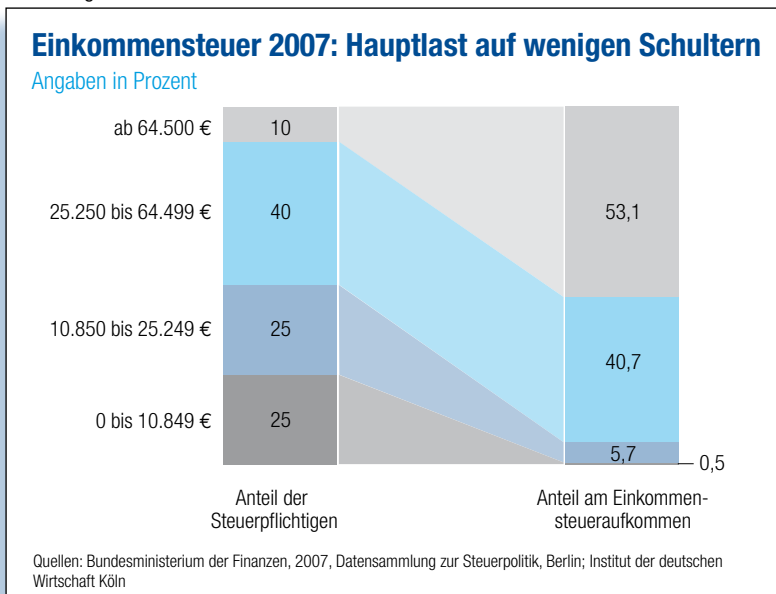
²⁵ Vgl. Nicodème, Gaëtan, 2006, Corporate tax competition and coordination in the European Union, Brüssel, S. 12 (Abbildung 2).

2 Die Hauptlast der Lohn- und Einkommensteuer liegt auf wenigen Schultern.

Die Ableitung einer sozialen Schieflage aus dem wachsenden Lohnsteueraufkommen verbietet sich schon deshalb, weil die Lohn- und Einkommensteuer mit dem steilen Tarifieranstieg umso schärfer belastet, je höher die Löhne und Gehälter sind. Die Forderung „Starke Schultern müssen wieder mehr tragen als schmale“ ist in Deutschland längst erfüllt. So trugen nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen im Jahr 2007 allein die oberen 10 Prozent der Einkommensteuerzahler 53,1 Prozent zum Gesamtaufkommen der Einkommensteuer bei, während die untere Hälfte der Steuerpflichtigen lediglich 6,2 Prozent und das untere Viertel gerade 0,5 Prozent aufbrachten (Abbildung 11).

Der verbreitete Vorwurf einer „Umverteilung von unten nach oben“ lässt sich auf diese Zahlen schwerlich stützen. Dass sich dennoch bei jedem Anlauf zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Wachstum und Beschäftigung der Ruf nach sozialer Symmetrie Gehör zu verschaffen vermag, zählt zu den Widersprüchen der deutschen Steuerpolitik.

Abbildung 11



3 Der wirtschaftliche Aufschwung wird von den Unternehmen weitergegeben.

Den Unternehmen kann nicht der Vorwurf gemacht werden, der aktuelle wirtschaftliche Aufschwung komme nicht bei den Bürgern an. Im Jahr 2008 entstanden bislang an jedem Werktag mehr als 1.000 neue Arbeitsplätze.²⁶ Auch die Bruttoeinkommen wurden deutlich erhöht (Abbildung 12).

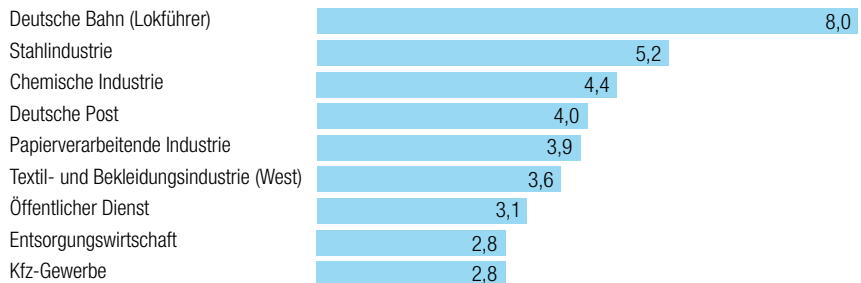
Leistungsanreize in Form von Einkommenszuwächsen werden jedoch durch das Steuer- und Abgabensystem immer stärker aufgezehrt. Darunter leiden vor allem Millionen Fachkräfte der mittleren Einkommensgruppen. Regelmäßig führen inflationsausgleichende Gehaltssteigerungen aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs zu einem höheren Steuersatz. Obwohl das verfügbare Einkommen des Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund der Inflation gleich bleibt, muss er höhere Steuerzahlungen leisten.

Zwar muss im Vordergrund einer soliden Finanzpolitik die Haushaltskonsolidierung stehen und dabei zuvorderst eine permanente Überprüfung der staatlichen Aufgaben. Eine effiziente Finanzpolitik schafft aber auch Raum für angemessene Entlastungen bei

Abbildung 12

Tarifabschlüsse 2008*

in Prozent



* Ohne Pauschalzahlungen und ohne weitere bereits ausgehandelte Erhöhungen für 2009.

Quelle: iwD – Informationsdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln, 34. Jg., Nr. 26, S. 6 f.

²⁶ Vgl. <http://www.bundesregierung.de/Content/DE/Artikel/2008/04/2008-04-01-ueber-eine-million-offene-stellen.html> [Stand: August 2008].

der Einkommensteuer, die jedoch keinesfalls durch Zusatzbelastungen für Unternehmen finanziert werden dürfen.

4 Die Kosten des Steuervollzugs und Haftungsrisiken werden in erheblichem Maße von den Unternehmen getragen.

Unternehmen tragen nicht nur ihre eigene Steuerbelastung. Sie übernehmen auch die hohen Kosten des Steuervollzugs. Zu den sogenannten Hand- und Spanndiensten der Wirtschaft für den Staat zählt beispielsweise der Lohnsteuerabzug. Zwar ist Schuldner der Lohnsteuer der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber haftet jedoch für die ihm seit über 80 Jahren übertragene Verpflichtung, die Lohnsteuer einzubehalten und an den Fiskus abzuführen. Auch im Bereich der Umsatzsteuer, die ebenfalls von den Unternehmen für den Verbraucher abgeführt wird, reduzieren weitreichende Haftungspflichten der Unternehmen das Steuerausfallrisiko des Staates. Gemäß einer Studie, die das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung für das Bundesministerium der Finanzen durchgeführt hat, werden Unternehmen und private Haushalte mit Kosten zur Ermittlung ihrer tatsächlichen Steuerlast in Höhe von insgesamt gut 10 Milliarden Euro belastet.²⁷

Zwar hat sich die Bundesregierung den entschlossenen Abbau von Bürokratiekosten auf die Fahne geschrieben. Vielfach werden den Unternehmen jedoch zusätzliche bürokratische Lasten aufgebürdet. Dazu gehören beispielsweise die kostenträchtigen Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise, die neuen Regelungen zur Funktionsverlagerung, die Vorschriften zur Zinsschranke sowie die geplanten Vorschriften zur Erbschaftsteuer. Das geplante Entbürokratisierungsgesetz ist halbherzig und lässt viele Wünsche offen.

²⁷ Vgl. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, 2003, Forschungsbericht im Auftrag des Bundesministers der Finanzen, in: Monatsbericht des BMF, Juli 2003, S. 81 ff., sowie Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, 2005, Ziff. 396.

Fazit

Die dargestellten Fakten unterstreichen deutlich die Notwendigkeit weiterer Reformschritte im deutschen Unternehmensteuerrecht. Deutschland benötigt dringend bessere steuerliche Rahmenbedingungen, um Innovations- und Investitionsstandort zu bleiben und um Arbeitsplätze zu schaffen und zu sichern.

Dies hatte die Bundesregierung grundsätzlich erkannt. Durch die Unternehmensteuerreform 2008 sollten wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen für mehr Wachstum und Beschäftigung in Deutschland geschaffen werden. Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes ist ein positives Zeichen auf diesem Weg. Gleichwohl wird das Ziel jedoch durch weitreichende und zumeist investitionsfeindliche Gegenfinanzierungsmaßnahmen konterkariert.

Nach wie vor brauchen die Unternehmen in Deutschland eine deutlichere Entlastung. Der Steuergesetzgeber ist daran zu erinnern, dass er die Möglichkeiten zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bereits vollumfänglich ausgeschöpft hat. Statt gesetzgeberische Fehltritte zu vermeiden, lässt er immer öfter Systembrüche zu – ein äußerst bedenklicher Trend, auf den aufmerksam zu machen Gegenstand und Verpflichtung dieser Veröffentlichung ist.

Darüber hinaus ist und bleibt es Ziel dieser Broschüre klarzustellen, dass Investitionen im Ausland die Zukunftsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und damit auch hiesige Arbeitsplätze sichern. Deutsche Unternehmen leisten einen hohen Beitrag zum Steuerertrag und tragen dadurch zum Wohl unseres Landes maßgeblich bei.

Deutschland benötigt ein leistungsförderndes Unternehmensteuerrecht und wettbewerbsfähige Strukturen. Dazu zählt auch die längst überfällige Reform der Gewerbesteuer. Von einer großen Industrienation ist zu erwarten, dass sie an der Spitze des steuerlichen Fortschritts steht. Der Gesetzgeber, der in einem ersten Schritt die Unternehmensteuerreform 2008 nachbessert, Abschreibungsmöglichkeiten wiederherstellt, Zinsschranke und Funktionsverlagerung beseitigt, wird Raum für neue Investitionen am Standort Deutschland schaffen.

ISBN 978-3-602-14814-1