

Positionspapier

Handlungsfelder für die Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

November 2018

Seite 1

Zusammenfassung

Spätestens mit der zum 1. Januar 2018 umgesetzten Steuerreform in den USA ist der internationale Wettbewerb der Steuerstandorte erneut entbrannt. Vor diesem Hintergrund wird Deutschland zunehmend wieder als Hochsteuerland wahrgenommen. Dies beeinträchtigt Investitionstätigkeit und Entwicklungsfähigkeit der Unternehmen und bedroht – neben der zunehmend unsicheren Konjunktorentwicklung in der Weltwirtschaft – den zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands. Im Koalitionsvertrag für die aktuelle Legislaturperiode finden sich kaum konstruktive Hinweise darauf, wie Deutschland den Herausforderungen des internationalen Standortwettbewerbs begegnen will. Stattdessen werden weitere Maßnahmen zur Abwehr von Steuerwettbewerb und zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage befürwortet.

Deutschland benötigt jedoch eine steuerliche Standortpolitik, die nicht nur auf Abwehrgesetzgebung setzt, sondern mit einer Senkung der Unternehmenssteuerbelastung auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau von etwa 25 Prozent die Innovationskraft deutscher Unternehmen stützt und fördert und damit den Wirtschaftsstandort Deutschland zukunftsfähig macht. Dabei ist aus Sicht der Digitalwirtschaft die Senkung der Steuerbelastung für Unternehmen wichtiges, aber nicht einziges Ziel der Steuerpolitik. Daneben ist die Beseitigung struktureller Mängel in der Unternehmensbesteuerung erforderlich.

Der deutsche Steuergesetzgeber sollte daher in der laufenden Legislaturperiode auf mehreren Handlungsfeldern aktiv werden und dabei folgende Maßnahmen angehen:

- Abbau des Solidaritätszuschlags auch bei der Unternehmensbesteuerung;
- Teil-Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer;
- Systemkonforme Ausgestaltung der Verlustverrechnung im Steuerrecht;
- Erleichterungen für Unternehmen bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten;
- Erhöhung der Rechtssicherheit im internationalen Steuerrecht;
- Anrechnung von ausländischen Gewinnvorbelastungen auf die Gewerbesteuer;
- Einführung einer steuerlichen Förderung für Forschung und Entwicklung.

Bundesverband
Informationswirtschaft,
Telekommunikation
und Neue Medien e.V.

Thomas Kriesel

Bereichsleiter Steuern, Unternehmensrecht und -finanzierung

T +49 30 27576-146
t.kriesel@bitkom.org

Albrechtstraße 10
10117 Berlin

Präsident
Achim Berg

Hauptgeschäftsführer
Dr. Bernhard Rohleder

**Positionspapier
Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode**

Seite 2|16

Inhaltsübersicht

1. Steuerpolitisches Umfeld für die Unternehmensbesteuerung.....	3
1.1 Steuern als Wettbewerbsfaktor.....	3
1.2 Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland.....	3
1.3 Steuerpolitische Entwicklungen in anderen Industriestaaten.....	4
2. Handlungsfeld Gesamtsteuerbelastung	4
3. Handlungsfeld Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle.....	5
4. Handlungsfeld Verlustverrechnung	7
4.1 Verlustwegfall bei Beteiligungswechsel.....	7
4.2 Mindestgewinnbesteuerung	8
4.3 Verluste ausländischer Betriebsstätten.....	8
5. Handlungsfeld Gewerbesteuer	9
5.1 Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen	9
5.2 Fehlende Gewerbesteueranrechnung ausländischer Steuern	10
6. Handlungsfeld Besteuerungsverfahren	12
7. Handlungsfeld Förderung von Forschung und Entwicklung.....	13
8. Handlungsfeld Internationales Steuerrecht	14

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 3|16

1. Steuerpolitisches Umfeld für die Unternehmensbesteuerung

1.1 Steuern als Wettbewerbsfaktor

Für Unternehmen aus der Digitalwirtschaft sind der Grad der Digitalisierung und das steuerliche Belastungsniveau wichtige Investitions- und Standortfaktoren mit großem Einfluss auf das Investitionsverhalten. Bei der Entscheidung für neue Unternehmensstandorte oder für Standorterweiterungen spielt die effektive Durchschnittssteuerbelastung eine nicht unerhebliche Rolle. Die Höhe des Investitionsvolumens an einem Standort wird stark von der Grenzsteuerbelastung mitbestimmt: wenn die Grenzsteuerbelastung vergleichsweise hoch ist, werden für Investitionen – bei ansonsten ähnlichen Bedingungen – andere Standorte bevorzugt.

Bei der Digitalisierung steht Deutschland im EU-Vergleich nur im Mittelfeld.¹ Bei der Unternehmenssteuerbelastung sieht der Vergleich für Deutschland sogar noch ungünstiger aus. Dies gilt sowohl hinsichtlich der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen allgemein als auch für digitale Geschäftsmodelle im Besonderen.² Bei Betrachtung der steuerlichen Standortqualität für digitale Geschäftsmodelle liegt Deutschland beim steuerlichen Digitalisierungsindex 2017 unter 33 betrachteten Staaten auf dem 31. Rang.³ Ein Blick auf aktuelle Tendenzen in der deutschen Gesetzgebung lässt befürchten, dass sich dieser Rang eher verschlechtert; denn es werden sowohl in der Umsatzsteuer als auch in der Ertragsbesteuerung neue Belastungen für digitale Geschäftsmodelle diskutiert.⁴ Damit ist Deutschland nicht nur bei der Digitalisierung, sondern auch bei der Unternehmensbesteuerung international kaum noch wettbewerbsfähig.

1.2 Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Seit der Unternehmenssteuerreform 2008/2009 hat es keine nennenswerten Entlastungen bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland mehr gegeben. Im Gegenteil: Seit 2008 steigen die Hebesätze bei Grund- und Gewerbesteuer⁵ sowie die Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer ständig. Parallel wurde die Steuerbemessungsgrundlage kontinu-

¹ Vgl. [Bericht der EU-Kommission über den Stand der Digitalisierung in Europa 2017 – Länderprofil Deutschland](#)

² Die im Vergleich zu anderen Staaten schlechte Position bei digitalen Geschäftsmodellen führt der Steuerliche Digitalisierungsindex von PwC, ZEW und Universität Mannheim (http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie_Digitale_Geschaeftsmodelle_2017.pdf) vor allem auf das Fehlen steuerlicher Sonderanreize und Vergünstigungen (z.B. steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung) zurück.

³ Vgl. [Steuerlicher Digitalisierungsindex von PwC, ZEW und Universität Mannheim](#), S. 13

⁴ Z.B. Einführung einer Sondersteuer für bestimmte Internet-Geschäftsmodelle auf europäischer Ebene, Umsatzsteuerhaftung für Plattformbetreiber und weitere Maßnahmen zur Bekämpfung angeblicher Steuergestaltungen laut Koalitionsvertrag

⁵ Vgl. [E&Y-Publikation vom August 2018: „Entwicklung der kommunalen Realsteuern 2005 – 2017“](#)

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 4|16

ierlich erweitert. So wurde z.B. der Betriebsausgabenabzug durch die Einführung einer Zins- und einer Lizenzschranke und durch eine extensive Auslegung gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen deutlich beschränkt. Im Ergebnis hat sich dadurch das Steuerrecht stetig verkompliziert und die effektive Steuerbelastung hat sich erhöht, während sich der Standortvorteil durch die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 inzwischen verbraucht hat. Nicht zuletzt die Erweiterung der Bemessungsgrundlage bei der Unternehmensbesteuerung hat zu einer ständigen Steigerung der staatlichen Einnahmen aus unternehmensbezogenen Steuern seit 2008 geführt.⁶ Die gute Einnahmesituation lässt ausreichend Spielräume, dringend notwendige Reformen bei der Unternehmensbesteuerung zeitnah anzugehen.

1.3 Steuerpolitische Entwicklungen in anderen Industriestaaten

Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland läuft dem Trend in der EU und in anderen Industriestaaten entgegen. So haben die USA in ihrer zum 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Steuerreform den Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene von 35 auf 21 Prozent gesenkt (einige Bundesstaaten erheben eine zusätzliche eigene Körperschaftsteuer, deren Steuersatz von den Bundesstaaten selbst festgesetzt wird). Daneben haben die USA weitere Erleichterungen bei der Unternehmensbesteuerung (z.B. eine großzügige Sofortabschreibung) als Investitionsanreize eingeführt. Mit der US-Steuerreform wird unternehmerische Tätigkeit in den USA steuerlich stark begünstigt, während gleichzeitig Wertschöpfung außerhalb der USA steuerlich belastet wird. Dies löst einen starken Sog für Unternehmensinvestitionen in den USA aus.

Großbritannien hat im Zeitraum von 2013 bis 2015 den tariflichen Steuersatz von 23 auf 20 Prozent reduziert. Weitere Steuersenkungen sind für die Zeit nach dem Brexit bereits angekündigt. Schweden will ab 2019 in einer Steuerreform den Körperschaftsteuertarif schrittweise von 25 auf 22,25 Prozent reduzieren. Andere Hochsteuerländer wie Frankreich und Belgien haben bereits Steuersenkungen angekündigt. Auf diese Weise wird Deutschland in absehbarer Zeit mit einer Steuerbelastung für Unternehmen (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag) von durchschnittlich etwa 32 Prozent im Vergleich zu anderen Industriestaaten wieder die höchste Steuerbelastung für Unternehmen haben.

2. Handlungsfeld Gesamtsteuerbelastung

In Anbetracht des wieder aufflammenden internationalen Steuerwettbewerbs ist für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland ein Paradigmenwechsel dringend geboten.

⁶ Übersichten über die Entwicklung der kassenmäßigen Steuereinnahmen finden sich auf der [Homepage des Bundesfinanzministeriums](#)

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 5|16

Statt die Bekämpfung angeblicher Steuergestaltungen zu akzentuieren, sollte die Stellung deutscher Unternehmen im internationalen Standortwettbewerb durch eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland gestärkt werden.

Handlungsempfehlungen

- Abbau des Solidaritätszuschlags: Im Koalitionsvertrag für die laufende Legislaturperiode ist bereits die stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags angekündigt. Diese muss – nicht zuletzt aus Gründen der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen – auch in der Unternehmensbesteuerung umgesetzt werden.
- Senkung der Steuerbelastung für Unternehmen in Deutschland: Da die im Standortvergleich hohe Gesamtsteuerbelastung deutscher Unternehmen vor allem durch die – in dieser Form in anderen Staaten unbekannte – Gewerbesteuer verursacht wird, muss bei einer Entlastung der Unternehmen vorrangig bei der Gewerbesteuer angesetzt werden. Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer sind leider in der Vergangenheit wiederholt gescheitert. Auch wenn diese Bemühungen aus Sicht des Bitkom fortgesetzt werden müssen (vgl. dazu unten 5.), ist auch auf anderem Weg eine Reduzierung der Unternehmenssteuerbelastung möglich. So sollte bis zu einer Reform der Gewerbesteuer die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe wiederhergestellt werden (Streichung des § 4 Abs. 5b EStG). Zusätzlich sollte eine Teilanrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer vorgesehen werden. Mit diesen beiden kombinierten Maßnahmen und einer wirkungsgleichen Entlastung für Personengesellschaften (z.B. durch Einführung einer Option zur Körperschaftbesteuerung oder Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG) ließe sich die Unternehmenssteuerbelastung bei 25 Prozent deckeln. Dadurch wäre eine Entlastung der Unternehmen erreichbar, ohne dass die Steuereinnahmen der Kommunen aus der Gewerbesteuer abnehmen.

3. Handlungsfeld Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle

In der Politik wird vielfach die Forderung erhoben, für digitale Geschäftsmodelle besondere Besteuerungsregeln zu schaffen. Begründet werden diese Forderungen damit, dass digitale Geschäftsmodelle mit den bisherigen Instrumenten des Steuerrechts nicht angemessen zu erfassen seien. In Reaktion darauf hat die EU-Kommission am 21. März 2018 Vorschläge für eine Sonderbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle unterbreitet.⁷

⁷ Vgl. Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung bestimmter digitaler Dienstleistungen und zur Besteuerung digitaler Präsenzen: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 6|16

Bereits die Ausgangshypothese, wonach digitale Geschäftsmodelle vom geltenden Steuerrecht nur unzureichend erfasst werden können, ist durchaus zweifelhaft. Denn die Ertragsbesteuerung funktioniert bei Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen genauso wie bei jedem anderen Unternehmen. Die Besteuerung knüpft an den Gewinn eines Unternehmens an, der für alle Unternehmen unabhängig von der Branchenzugehörigkeit nach den gleichen Regeln ermittelt wird. Dabei kommt der Wertschöpfung eine bedeutende Rolle zu: unter Berücksichtigung des von der OECD verabschiedeten DEMPE-Konzepts übernimmt i.d.R. das Stammhaus mit den entsprechenden Funktionen und Verantwortlichkeiten wesentliche Aufgaben, sodass oftmals der größte Anteil des Besteuerungssubstrats auf den Ansässigkeitsstaat des Stammhauses entfällt. Entsprechend reduziert sich das Besteuerungssubstrat anderer Staaten.

Wenn sich aus diesen Grundsätzen eine unterschiedliche Steuerbelastung ergibt, so liegt dies vor allem daran, dass viele Staaten bewusst steuerliche Förderungen eingeführt haben, um Pluspunkte im internationalen Standortwettbewerb zu sammeln. Damit wird deutlich, dass die Diskussion um die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle durch die Aufteilung von Unternehmensgewinnen und entsprechenden Besteuerungsrechten zwischen den Staaten und nicht durch Besteuerungsdefizite in bestimmten Branchen angetrieben wird. Das bisher international gültige Besteuerungsprinzip, wonach das Recht zum Steuerzugriff vor allem durch den Sitz des Unternehmens begründet wird, wirkt sich für Deutschland als exportorientiertes Land insgesamt durchaus positiv aus, sodass eine wesentliche Veränderung dieses Prinzips ein erhebliches Risiko für das deutsche Steueraufkommen bedeutet.

Weiteres Motiv für die Einführung einer Sonderbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle war eine Lücke im US-amerikanischen Steuerrecht, die eine faktische Steuerverschonung von Auslandsgewinnen US-amerikanischer Konzerne ermöglichte und insbesondere US-amerikanischen Digitalkonzernen ungerechtfertigte Vorteile im internationalen Wettbewerb verschaffte. Die zum 1. Januar 2018 in Kraft getretene Steuerreform in den USA hat diese Lücke und die damit einhergehende systematische Steuerbegünstigung von US-Konzernen beseitigt (durch die nun geltende sog. GILTI-Besteuerung). Damit entfällt auch insoweit eine Rechtfertigung für eine besondere Ausgleichsteuer auf Geschäftsaktivitäten dieser Konzerne in Europa.

Handlungsempfehlungen

- Bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle besteht kein dringender Handlungsbedarf. Entsprechend hatte auch die OECD bisher argumentiert und zu Recht darauf

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 7|16

hingewiesen, dass eine Abgrenzung der digitalen Wirtschaft für steuerliche Zwecke nicht möglich ist, weil die Digitalisierung mittlerweile alle Branchen erfasst.⁸

- Wenn die Politik für digitale Geschäftsmodelle steuerliche Sondervorschriften für unvermeidbar halten sollte, müssen diese zumindest international abgestimmt sein, um größeren Schaden vom deutschen Steueraufkommen und von deutschen Unternehmen fernzuhalten. Es muss also zwingend auf OECD-Ebene ein Konsens gefunden werden insbesondere unter Einbeziehung auch der USA, damit Mehrfachbesteuerungen und Handelskriege vermieden werden. Weitere steuerliche Hindernisse für die Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle in Deutschland darf es nicht geben.

4. Handlungsfeld Verlustverrechnung

Das geltende Steuerrecht berücksichtigt Verluste eines Unternehmens bei der Besteuerung nur sehr eingeschränkt. Eine in der Unternehmenspraxis besonders bedeutsame Einschränkung betrifft den Wegfall von Verlustvorträgen beim Gesellschafterwechsel von Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG. Eine Teilregelung dieser Vorschrift hat das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 29.03.2017 (2 BvL 6/11) bereits als verfassungswidrig eingestuft. Der Gesetzgeber will daraufhin den quotalen Verlustuntergang für nicht mehr anwendbar erklären. Die latente Verfassungs- und Systemwidrigkeit des § 8c KStG wird damit aber nicht beseitigt. Denn nach wie vor unterbindet § 8c KStG die systematisch gebotene Anerkennung von Verlusten grundsätzlich, ohne dieses Verlustnutzungsverbot auf Fälle des Missbrauchs zu beschränken.⁹ Aber auch in anderen Fällen schränkt das deutsche Steuerrecht die steuerliche Berücksichtigung unternehmerischer Verluste systemwidrig ein.

4.1 Verlustwegfall bei Beteiligungswechsel

Der quotaler oder vollständiger Wegfall von Verlustvorträgen nach § 8c KStG macht insbesondere bei der Finanzierung von Startups Probleme. Zwar hat der Gesetzgeber versucht, mit dem ab 2016 geltenden § 8d KStG Abhilfe zu schaffen. Nach § 8d KStG bleiben jedoch Verlustvorträge bei Beteiligungswechsel neben vielen anderen Bedingungen nur erhalten, wenn der Geschäftsbetrieb des verlustträchtigen Startups unverändert fortgeführt wird. Ungeachtet der mit § 8d KStG aufgeworfenen Anwendungsschwierigkeiten hilft die Norm in der Digitalwirtschaft kaum weiter, weil hier Startups erfahrungsgemäß ihre Geschäfts-

⁸ Vgl. [OECD BEPS Action 1: 2015 Final Report](#), S. 143 ff.

⁹ Wegen verfassungsrechtlicher Bedenken hat das FG Hamburg dem BVerfG auch bereits eine weitere Teilregelung des § 8c KStG (kompletter Verlustuntergang bei Beteiligungswechsel von über 50 Prozent) zur Prüfung vorgelegt. Der Grundsatz, wonach Verluste eines Unternehmens steuerlich anzuerkennen sind, wurde zuletzt bekräftigt vom EuGH in seinen Urteilen vom 28.06.2018 (in den Rechtssachen C-203/16 P, C-208/16 P, C-209/16 P, C-219/16 P).

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 8|16

modelle mehrmals neu ausrichten und an veränderte Markterfordernisse anpassen müssen, um überleben zu können. Ändert sich die Ausrichtung des Geschäftsbetriebs nachträglich, können die steuerlichen Konsequenzen des § 8d KStG für ein Unternehmen sogar noch nachteiliger sein als bei Anwendung des § 8c KStG.

4.2 Mindestgewinnbesteuerung

Eine weitere systemwidrige Einschränkung der Verlustverrechnung liegt in der sog. Mindestgewinnbesteuerung (§§ 10d Abs. 2 EStG und 10a GewStG). Danach dürfen Verluste eines Unternehmens, die einen Betrag von 1 Mio. Euro überschreiten, nur zu 60 Prozent mit aktuellen Gewinnen verrechnet werden. Ein Anteil von 40 Prozent des Gewinns ist also der Besteuerung zu unterwerfen, auch wenn ggf. Verluste aus vergangenen Wirtschaftsjahren die aktuellen Gewinne bei weitem übersteigen. Dieser vorzeitige Steuerzugriff führt zu einem erheblichen Liquiditätsabfluss, bevor der Wertverzehr im Unternehmen aufgrund der Verluste aus der Vergangenheit ausgeglichen ist.

4.3 Verluste ausländischer Betriebsstätten

Das deutsche Steuerrecht kennt keine Möglichkeit zur Anrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste. Darin liegt ein latenter Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des EU-Rechts. Denn dadurch werden Verluste von Betriebsstätten im Inland steuerlich anders behandelt als Verluste aus ausländischen Betriebsstätten. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat daher entschieden, dass ansonsten nicht mehr verrechenbare Verluste ausländischer Betriebsstätten im Sitzstaat des Stammhauses genauso anerkannt werden müssen wie Verluste inländischer Betriebsstätten.¹⁰

Handlungsempfehlungen

- Begrenzung des Verlustuntergangs auf Missbrauchsfälle: Eine aus Sicht der Digitalwirtschaft sinnvolle Neuregelung würde den Untergang von steuerlichen Verlustvorträgen auf echte Missbrauchsfälle begrenzen, dabei jedoch die Erfahrungen der bisherigen Gesetzeshistorie berücksichtigen. Ein Beteiligungswechsel allein kann ohne Hinzutreten weiterer Umstände nicht als missbräuchliche Gestaltung angesehen werden. Als Kriterien für eine Missbrauchsgestaltung könnten herangezogen werden: Kontrollwechsel über das verlustträchtige Unternehmen in Verbindung mit der Zuführung von neuem Betriebsvermögen durch die Gesellschafter und damit unmittelbar einhergehender Änderung des satzungsmäßigen Gesellschaftszwecks. Zusätzlich müsste dem Unternehmen die Gelegenheit gegeben werden, die Missbrauchsvermutung zu widerlegen. Die Missbrauchsvermutung sollte nicht eingreifen, wenn ein Beteiligungswechsel innerhalb

¹⁰ Vgl. Urteil vom 12.06.2018 (Rs. C-650/16, Bevola und Jens W. Trock)

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 9|16

von 7 Jahren nach Unternehmensgründung stattfindet, um eine ausreichende Finanzierung von Startups nicht zu gefährden.

- Aufgrund ihrer nachteiligen Wirkungen auf die Liquidität ist die Mindestbesteuerung für Unternehmen sehr belastend. Besonders problematisch sind Konstellationen, in denen die Mindestgewinnbesteuerung mit einem nach § 8c KStG schädlichen Beteiligungswechsel zusammenfällt. Denn in diesen Fällen kommt es nicht lediglich zu einer zeitlichen Verzögerung der Verlustverrechnung, sondern zu einem Definitiveffekt.¹¹ Die Mindestbesteuerung sollte daher schrittweise reduziert werden.
- Anerkennung finaler Verluste ausländischer Betriebsstätten: In Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung sollten finale Verluste von Auslandsbetriebsstätten bei der Besteuerung des Stammhauses in Deutschland steuermindernd berücksichtigt werden. Dies muss jedenfalls dann gelten, wenn Gewinne aus den jeweiligen ausländischen Betriebsstätten in Deutschland einer Besteuerung unterworfen werden.

5. Handlungsfeld Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer macht als Sonderbelastung der gewerblichen Wirtschaft etwa die Hälfte der Gesamtsteuerbelastung für die Unternehmen in Deutschland aus. Neben dieser reinen Belastungswirkung verursacht sie in der Praxis viele Anwendungsunsicherheiten und bürokratischen Aufwand. Daher bleibt ihre Umgestaltung ein Hauptanliegen der deutschen Wirtschaft.

5.1 Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

Das wesentliche Problem der Gewerbesteuer liegt aus Sicht der Unternehmen darin, dass der Steuerzugriff aufgrund von Hinzurechnungstatbeständen unabhängig von der Ertragslage des Unternehmens erfolgt. So sind nach § 8 Nr. 1 GewStG Finanzierungsanteile von Zinsen, Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen sowie von Lizenzgebühren zur Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer hinzuzurechnen, soweit sie in der Summe die Schwelle von 100.000 Euro übersteigen. Auf diese Weise unterliegen Zahlungsabflüsse aus der laufenden Geschäftstätigkeit teilweise der Gewerbesteuer. Diese gewinnunabhängige Besteuerung schwächt nicht nur die wirtschaftliche Unternehmenssubstanz. Die Ermittlung der Finanzierungsanteile i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG und der darauf entfallenden Steuer verursacht zudem einen hohen Nachweis-, Berichts- und Administrationsaufwand.

¹¹ Dieser Definitiveffekt führt zu einer ungerechtfertigten Übermaßbesteuerung (vgl. BFH, Beschluss vom 26.08.2010 (I B 49/10) und damit insoweit zur Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden Normen (BFH, Urteil vom 26.02.2014 – I R 59/12).

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 10|16

Darüber hinaus ist die Finanzverwaltung in Betriebsprüfungen dazu übergegangen, nahezu jede Art von Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen. Dabei missachtet sie teilweise eklatant den Willen des Gesetzgebers, wonach Aufwendungen nur hinzugerechnet werden sollen, wenn mit der zugrundeliegenden Finanzierung die Anschaffung von Anlagevermögen vermieden wird. So hat die Finanzverwaltung z.B. Kosten für Hotelübernachtungen, die Entrichtung von Urheberrechtsabgaben, Entgelte für die Nutzung von Hauswänden oder Fahrzeugkarosserien als Werbeflächen, Dienstleistungsentgelte, Entgelte für die Anmietung von Hallen zur Durchführung von Hauptversammlungen und Entgelte für die Anmietung der für Messeauftritte benötigten Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 1 GewStG der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Der Bundesfinanzhof (BFH) ist diesen Tendenzen in der Finanzverwaltung zuletzt entgegengetreten.¹²

5.2 Fehlende Gewerbesteueranrechnung ausländischer Steuern

Viele Staaten erheben Quellensteuern von 5 bis 15 Prozent auf Lizenzzahlungen an deutsche Unternehmen, die für die Nutzung von Patenten, Marken und sonstigen immateriellen Vermögensgegenständen geleistet werden. Da der in Deutschland ansässige Empfänger der Lizenzzahlungen mit seinen Erträgen auch in Deutschland der Besteuerung unterliegt, kommt es damit in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung. Um dies zu vermeiden, lässt das Steuerrecht in §§ 34c EStG, 26 KStG entweder eine Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern auf die deutsche Steuerschuld oder eine Berücksichtigung der ausländischen Steuern als Betriebsausgabe zu. Die Anrechnung ausländischer Steuern ist jedoch beschränkt auf die Steuer, die in Deutschland für die – ggf. um Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen reduzierten – Einkünfte aus dem jeweiligen Land zu zahlen sind (sog. per country limitation). Die ausländischen Steuern können also nicht bei weiteren Einkünften aus Drittländern angerechnet werden. Auch sieht das deutsche Recht einen zeitlichen Vor- oder Rücktrag nicht angerechneter Steuern nicht vor.

Des Weiteren wird ausländische Quellensteuer in Deutschland nur bei der Körperschaftsteuer bzw. bei der Einkommensteuer angerechnet. Die Gewerbesteuer, die regelmäßig einen großen Anteil an der Gesamtsteuerlast ausmacht, kennt keine Möglichkeit zur Anrechnung im Ausland angefallener Quellensteuern. Soweit ein Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgabe nach § 34c Abs. 2 EStG erfolgt ist, wird dieser durch § 8 Nr. 12 GewStG für die Gewerbesteuer sogar wieder rückgängig gemacht. Hierdurch kommt es bei international tätigen Unternehmen mit Sitz in Deutschland zu Anrechnungsüberhän-

¹² So hatte der BFH mit Urteil vom 26.04.2018 (III R 25/16) entschieden, dass eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung zu unterbleiben hat, wenn eine Rechteübertragung nur Nebenleistung einer Dienstleistung ist. Im Urteil vom 08.12.2016 (IV R 24/11) hatte der BFH betont, dass eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nur in Betracht kommt bei Entgelten für Wirtschaftsgüter, auf deren Verfügbarkeit ein Betrieb nach seinem Geschäftszweck angewiesen ist.

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 11|16

gen von im Ausland abgeführten Steuern, die bei der Besteuerung in Deutschland nicht vollumfänglich berücksichtigt werden. Die fehlende Gewerbesteueranrechnung führt daher zu systemwidriger Doppelbesteuerung und zur steuerlichen Benachteiligung im Ausland erzielter Gewinne.

Handlungsempfehlungen

- Obwohl die Gewerbesteuer in Deutschland dringend reformbedürftig ist, scheitern schon seit mehreren Jahren Reformvorschläge am Widerstand der Kommunen. In Anbetracht dieser politischen Realitäten sollte die Belastungswirkung der Gewerbesteuer für die Entwicklung der gewerblichen Wirtschaft in Deutschland zumindest begrenzt werden. Hierfür ist eine Teilanrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer gut geeignet.
- Ausrichtung der Gewerbesteuer auf eine reine Ertragsbesteuerung: Letztlich muss es Ziel der Steuerpolitik bleiben, die Gewerbesteuer als reine Ertragssteuer umzugestalten und die Besteuerung von Betriebsausgaben (substanzbesteuernden Elemente) zu beseitigen. Ohne eine entsprechende Angleichung der Bemessungsgrundlagen von Gewerbe- und Körperschaftsteuer wird sich eine internationale Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlagen in Form der EU-Vorschläge zu GKKB nicht realisieren lassen.¹³
- Präzisierung der Hinzurechnungstatbestände: Bis zur Umgestaltung der Gewerbesteuer als reine Ertragssteuer müssen die Hinzurechnungstatbestände in § 8 Nr. 1 GewStG restriktiver formuliert und deutlicher als bisher auf die gesetzgeberische Intention zugeschnitten werden. Hinzugerechnet werden dürfen nur noch Entgelte für die Nutzung solcher Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dauerhaft nutzt und – wäre er Eigentümer – zur Durchführung seines Unternehmenszwecks auch in sein Anlagevermögen aufzunehmen hätte (fiktives Anlagevermögen).
- Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer: Die im geltenden deutschen Steuerrecht vorgesehenen Anrechnungsmöglichkeiten reichen nicht aus, um die steuerliche Vorbelastung z.B. von Lizenzerträgen im Ausland vollumfänglich zu kompensieren. Daraus resultieren vielfach steuerliche Zusatzbelastungen und Liquiditätsnachteile exportorientierter Unternehmen. Die Nachteile treffen vor allem innovative Unternehmen, die immaterielle Vermögenswerte in Deutschland entwickeln und an Unternehmen im Ausland lizenzieren. Die Anrechnungsmöglichkeiten für ausländische

¹³ Die GKKB (= Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage) wurde in überarbeiteter Version von der EU-Kommission im Oktober 2016 vorgeschlagen, vgl. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 12|16

Quellensteuern müssen daher auf die Gewerbesteuer ausgedehnt werden. Alternativ könnte über eine Abschaffung der sog. per country limitation und über die Einführung von Vor- und Rücktragsmöglichkeiten nicht vollständig angerechneter Quellensteuern nachgedacht werden.

6. Handlungsfeld Besteuerungsverfahren

Unternehmen tragen in Deutschland nicht nur maßgeblich zum Steueraufkommen bei, sondern sie müssen auch ganz erhebliche Lasten der Steueradministration schultern. Sie müssen die Besteuerungsgrundlagen ermitteln, die Steuer selbst berechnen und an die Finanzverwaltung abführen, die Berechnung und Abführung der Steuern dokumentieren und für nicht erfüllte Steuerverpflichtungen haften. Bei Verstößen gegen diese Pflichten drohen nicht nur Steuernachzahlungen zzgl. Zinsen, sondern auch empfindliche Strafen.

Bei der Ausführung der eigentlich staatlichen Aufgabe der Steueradministration erhalten die Unternehmen vom Staat oft wenig Unterstützung. So hat die Finanzverwaltung teilweise schon Schwierigkeiten, die für die elektronischen Steuererklärungen erforderlichen Softwareschnittstellen zeitnah bereitzustellen, damit die Unternehmen ihre Erklärungs-pflichten fristgemäß erfüllen können.¹⁴ Die Schwierigkeiten der Unternehmen rühren nicht zuletzt auch daher, dass der Gesetzgeber die Nachweis- und Informationsanforderungen an die Unternehmen überdehnt.

Handlungsempfehlungen

- Vereinheitlichung von Definitionen und Standards im internationalen Steuerrecht: Der Staat sollte Unternehmen im Besteuerungsverfahren so gut wie möglich unterstützen und die Abwicklung der Steuererhebung erleichtern. Hier besteht großer Handlungsbedarf. Insbesondere im internationalen Steuerrecht sollten Begriffe und Definitionen standardisiert und vereinheitlicht werden (z.B. bei der Gewinnermittlung), um Rechtsunsicherheiten zu reduzieren. Auch Betragsgrenzen und Meldeschwellen sollten international harmonisiert werden. Ein international abgestimmtes Verständnis über meldepflichtige Steuergestaltungen wäre ebenfalls förderlich.
- Bessere Nutzbarkeit vorhandener Daten und Datenformate: Vorhandene Daten und Datenformate müssen ohne Formatumwandlung und ohne händische Übertragung in zusätzliche Formulare mehrfach und für mehrere Steuerarten genutzt werden können. Eine Vereinheitlichung der Datenbasis würde eine weitere Automatisierung der Verar-

¹⁴ So mussten z.B. wegen Problemen der Datenübermittlungssoftware der Finanzverwaltung die Abgabefristen für die Körperschaftsteuererklärungen 2017 verschoben werden, vgl. <http://www.ofd-karlsruhe.de/pb/Lde/318040>

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 13|16

beitungsprozesse und sowohl für Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung eine Verfügbarkeit von Daten in Echtzeit ermöglichen.

- Lückenlose Digitalisierung der Steuerdeklarationsprozesse: Trotz der Bemühungen um eine Digitalisierung des Daten- und Informationsverkehrs zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung kennt das geltende Recht noch immer an einigen Stellen die Notwendigkeit, Papierformulare auszufüllen. Es werden teilweise sogar neue Pflichten für den Austausch von Papiernachweisen begründet.¹⁵ Dokumente auf Papier verursachen einen Medienbruch, machen eine händische Übertragung und Nachbearbeitung von Daten erforderlich und führen damit zu erhöhtem Bürokratieaufwand und zu Fehlerquellen, die unbedingt vermieden werden müssen.
- Reduzierung von Erklärungspflichten: Der Datenaustausch zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung sollte weiter ausgebaut werden bei paralleler Reduzierung von Erklärungspflichten (z.B. Verzicht auf Umsatzsteuer-Erklärung, Abschaffung von Steuererklärungsvordrucken, Abschaffung papiergebundener Anträge und papiergebundener Nachweise). Darüber hinaus sollten internationale Standards für die E-Bilanz und für den grenzüberschreitenden Datenaustausch mit der Finanzverwaltung (OECD-Standard) entwickelt, Berichtsformate vereinheitlicht, Schnittstellen und Software auf Open-Source-Basis für die Besteuerungsfunktion sowie Steuerbescheide in elektronischer Form bereitgestellt werden.

7. Handlungsfeld Förderung von Forschung und Entwicklung

Um in einer zunehmend digitalisierten Welt ihren Platz behaupten zu können, ist die deutsche Wirtschaft auf hohe Investitionen in Forschung und Entwicklung angewiesen. Antragsgebundene Beihilfen für vorgegebene und abgegrenzte Innovationsfelder werden dem notwendigen Transformationstempo vielfach nicht gerecht. Daher ist in Deutschland die schnelle Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung erforderlich, zumal sich deren Fehlen zunehmend als Standortnachteil im Vergleich mit steuergünstigen Investitionsstandorten wie USA und China bemerkbar macht. Die bewährte Projektförderung muss dabei im bestehenden Umfang beibehalten werden.

Inzwischen hat die Bundesregierung noch nicht offiziell veröffentlichte Eckpunkte für eine steuerliche Förderung verabredet, die Bitkom grundsätzlich begrüßt und unterstützt. Es ist angesichts des bestehenden Fachkräftemangels sinnvoll, die Förderung an den Aufwand für FuE-Personal zu knüpfen. Dies stellt den dringend erforderlichen zeitnahen Liquiditäts-

¹⁵ Vgl. zuletzt § 22f Abs. 1 S. 2 UStG-E in Verbindung mit der zugehörigen Gesetzesbegründung im Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (vormals: Jahressteuergesetz 2018)

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 14|16

zufluss für forschende Unternehmen sicher. Eine Begrenzung der Förderung auf kleine und mittlere Unternehmen hält Bitkom jedoch nicht für sinnvoll.

Handlungsempfehlungen

- Steuerliche Forschungsförderung etablieren: Die Einführung einer steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) wird in Deutschland schon seit Jahren diskutiert. Nun muss endlich die praktische Umsetzung in einem Gesetzgebungsverfahren erfolgen. Bei der konkreten Ausgestaltung muss überflüssige Bürokratie vermieden werden. Zu einer einfach zu administrierenden Ausgestaltung der Förderung gehört auch eine Einführung für alle Unternehmen ohne Begrenzung auf KMU. Eine Begrenzung auf einzelne Unternehmensgruppen würde Abgrenzungsfragen und Zweifel an der Vereinbarkeit mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufwerfen. Eine Begrenzung des Steuerausfallrisikos für die öffentlichen Haushalte sollte vielmehr über einen Förderhöchstbetrag pro Unternehmen erfolgen.

8. Handlungsfeld Internationales Steuerrecht

Das deutsche Außensteuerrecht, also der Vorschriftenbestand für die Besteuerung von Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen, ist veraltet, eine Reform daher unumgänglich. Dabei darf der Fokus zukünftiger Maßnahmen im internationalen Steuerrecht nicht allein auf der Vermeidung der Nichtbesteuerung liegen. Vielmehr gilt es, in Verhandlungen mit anderen Staaten auch weiterhin sicher zu stellen, dass Doppelbesteuerung und Komplexität der internationalen Besteuerung reduziert werden und dass deutsche Unternehmen im Ausland vergleichbaren Steuerbelastungen unterliegen wie heimische Unternehmen.

Der Gesetzgeber sieht Transparenz- und Offenlegungspflichten für Unternehmen als Mittel an, um internationale Steuergestaltungen zu verhindern. Daher hat er in jüngerer Vergangenheit in schneller Folge insbesondere bei internationalen Besteuerungssachverhalten neue Offenlegungs- und Informationspflichten für Unternehmen geschaffen sowie bestehende Transparenzpflichten verschärft und erweitert. Unternehmen der Digitalbranche haben keine Einwände gegen Transparenzpflichten, solange diese Pflichten allein gegenüber der Finanzverwaltung bestehen sowie erfüllbar und verhältnismäßig bleiben.

Das internationale Steuerrecht wird durch die Implementierung der OECD-Empfehlungen zur Bekämpfung von „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) laufend komplizierter, eine Umkehr dieser Entwicklung ist nicht absehbar. Angesichts der sich ständig ändernden Anforderungen im internationalen Steuerrecht benötigen die Unternehmen eine deutliche Verbesserung der Rechtssicherheit. Zu diesem Zweck sollten die Unternehmen verfahrens-

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 15|16

rechtliche Instrumente an die Hand bekommen, mit denen sie möglichst rasch – am besten im Vorhinein wie bei der verbindlichen Auskunft – Sicherheit darüber erhalten können, wie hoch die von ihnen zu entrichtende Steuer ist.

Handlungsempfehlungen

- Erhöhung der Rechtssicherheit: Die Komplexität im internationalen Steuerrecht darf nicht weiter steigen, es müssen die bestehenden Instrumente zur Streitvermeidung und Streitbeilegung gestärkt und ihre Entscheidungen verbindlich gemacht werden. Hierzu zählen (nach der Chronologie ihres Einsatzes geordnet)
 - **Instrumente zur Streitvermeidung:**
 - International Compliance Assurance Program (ICAP)
 - Nationale „Cooperative Compliance“-Programme
 - Advanced Pricing Agreements / Verbindliche Auskünfte (Rulings)
 - Zeitnahe Betriebsprüfung
 - Joint Audits
 - **Instrumente zur Streitbeilegung:**
 - Verständigungsverfahren
 - Schiedsgerichtsverfahren.

Um schnell Rechtssicherheit herbeizuführen, sollte das Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung weiter entwickelt werden. Eine zeitnahe Betriebsprüfung darf jedenfalls nicht an fehlenden Ressourcen der Finanzverwaltung scheitern

- Vereinheitlichung der Besteuerungsgrundlage: Schon seit vielen Jahren wird auf europäischer Ebene die Einführung einer gemeinsamen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer (GK(K)B) diskutiert, um die für die Ertragsbesteuerung relevanten Vorschriften für die Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten zu harmonisieren und zu vereinheitlichen. Zuletzt hatten Deutschland und Frankreich dieses Projekt in einer gemeinsamen Erklärung unterstützt.¹⁶ Bitkom begrüßt grundsätzlich eine solche internationale Vereinheitlichung der Besteuerungsgrundlagen. Allerdings ist eine solche Harmonisierung aus Sicht der Unternehmen nur sinnvoll, wenn eine Doppelbesteuerung effektiv verhindert wird und die Harmonisierung nicht zu einer höheren Steuerbelastung für die Unternehmen in Deutschland führt. Außerdem stehen bisher Besonderheiten der deutschen Unternehmensbesteuerung (ertragsunabhängige Komponenten der Gewerbesteuer, Sondervorschriften für Personenunternehmen) einer internationalen Harmonisierung der Grundlagen für die Ertragsbesteuerung im Wege, die es auszuräumen gilt.

¹⁶ Gemeinsame Position von Deutschland und Frankreich zum GKKB-Vorschlag in der [Erklärung von Meseberg vom 19.06.2018](#)

Positionspapier Unternehmensbesteuerung in der 19. Legislaturperiode

Seite 16|16

- Senkung der Schwelle für die Niedrigbesteuerung von 25 auf 15 Prozent: In jüngerer Vergangenheit haben viele wichtige Industrienationen die Steuersätze in der Unternehmensbesteuerung abgesenkt. In den USA beträgt z.B. nach der dortigen Steuerreform der nominale nationale Körperschaftsteuersatz 21 Prozent. Insoweit ist die Schwelle für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung von 25 Prozent nach § 8 Abs. 3 AStG überholt. Ein unter dieser Schwelle liegender Tarif für Geschäftsaktivitäten im Ausland kann nicht mehr als rechtsmissbräuchlich angesehen werden. Insofern entfällt die Rechtfertigung für eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland.
- Angemessene Ausgestaltung von Transparenzpflichten: Die Offenlegung steuerlicher Sachverhalte ist nur akzeptabel, solange sie nur gegenüber der zur Verschwiegenheit verpflichteten Finanzverwaltung erfolgen. Ansonsten kommt es in der in steuerlichen Sachfragen uninformierten Öffentlichkeit zu Fehlinterpretationen und zu der Gefahr, dass Steuern aufgrund von öffentlichem Druck und nicht allein auf der Grundlage von gesetzlich normierten Besteuerungstatbeständen gezahlt werden. Außerdem muss der Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen gewahrt und der Aufwand für die Befolgung von Offenlegungspflichten verhältnismäßig bleiben.

Bitkom vertritt mehr als 2.600 Unternehmen der digitalen Wirtschaft, davon gut 1.800 Direktmitglieder. Sie erzielen allein mit IT- und Telekommunikationsleistungen jährlich Umsätze von 190 Milliarden Euro, darunter Exporte in Höhe von 50 Milliarden Euro. Die Bitkom-Mitglieder beschäftigen in Deutschland mehr als 2 Millionen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Zu den Mitgliedern zählen mehr als 1.000 Mittelständler, über 400 Startups und nahezu alle Global Player. Sie bieten Software, IT-Services, Telekommunikations- oder Internetdienste an, stellen Geräte und Bauteile her, sind im Bereich der digitalen Medien tätig oder in anderer Weise Teil der digitalen Wirtschaft. 80 Prozent der Unternehmen haben ihren Hauptsitz in Deutschland, jeweils 8 Prozent kommen aus Europa und den USA, 4 Prozent aus anderen Regionen. Bitkom fördert und treibt die digitale Transformation der deutschen Wirtschaft und setzt sich für eine breite gesellschaftliche Teilhabe an den digitalen Entwicklungen ein. Ziel ist es, Deutschland zu einem weltweit führenden Digitalstandort zu machen.