

Deutsch-französische Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung: keine überzeugenden Fortschritte

von Martin Simmler und Bérengère Rudelle

Im Zuge der immer stärker voranschreitenden Integration der Volkswirtschaften in Europa wird schon seit Jahren über die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung diskutiert. Dadurch könnten grenzüberschreitend tätige Firmen entlastet und Aktivitäten internationaler Unternehmen zur Steuerminimierung erschwert werden. Daher wird auf europäischer Ebene bereits seit dem Jahr 2002 über die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage beraten. Zusätzlich haben im Jahr 2012 die deutsche und die französische Regierung ein Grünbuch zur Harmonisierung der deutschen und französischen Unternehmensbesteuerung vorgelegt, dessen Vorschläge Anfang des Jahres teilweise in deutsches Recht umgesetzt wurden.

Eine Analyse deutscher Unternehmensdaten des DIW Berlin belegt die hohe Relevanz europäischer Unternehmensverflechtungen. Gemessen an der Anzahl der vom Ausland kontrollierten Unternehmen haben knapp 70 Prozent der beherrschenden Anteilseigner ihren Sitz in Europa. Dies spricht für eine europäische Harmonisierung der Körperschaftsteuer. Französische Anteilseigner halten jedoch weniger als neun Prozent der ausländisch kontrollierten Unternehmen in Deutschland, beziehungsweise deutlich unter einem Prozent aller deutschen Unternehmen. Daher erscheint ein bilaterales deutsch-französisches Vorgehen aus wirtschaftlichen Gründen nicht prioritär. Da zudem die Harmonisierungsregeln, auf die sich Deutschland und Frankreich verständigt haben, stark von den Vorschlägen auf europäischer Ebene abweichen, führt deren bisherige Umsetzung in Deutschland zu keinen überzeugenden Fortschritten.

Fragen der Unternehmensbesteuerung haben eine große Bedeutung für das Zusammenwachsen des europäischen Wirtschaftsraumes. Daher wird auf europäischer Ebene bereits seit dem Jahr 2002 über eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung zwischen den Mitgliedsstaaten beraten. Zusätzlich gibt es seit 2012 einen bilateralen Harmonisierungsprozess zwischen Deutschland und Frankreich. In diesem Beitrag wird zunächst untersucht, ob die deutsch-französischen sowie europäischen Harmonisierungsbestrebungen aus wirtschaftlicher Sicht begründet sind. Dazu wird die ökonomische Bedeutung grenzüberschreitender Unternehmensverflechtungen untersucht. Im zweiten Teil des Berichts wird dargestellt, inwiefern die deutsch-französischen Vorschläge und deren bisherige Umsetzung im Hinblick auf den europäischen Harmonisierungsprozess zu beurteilen sind. Auch wenn die Vorschläge sowohl das deutsche als auch das französische Steuerrecht betreffen, wird in diesem Beitrag nur auf die deutsche Gesetzgebung sowie Unternehmen mit Sitz in Deutschland eingegangen (Kasten 1).

Europäischer Harmonisierungsprozess kommt nicht voran

Auf europäischer Ebene ist die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vorgesehen.¹ Dies beinhaltet einerseits eine Angleichung der Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage in allen europäischen Ländern, andererseits die Ermittlung einer gemeinsamen steuerlichen Bemessungsgrundlage für alle Unternehmenseinheiten eines multinationalen Unternehmens. Da das Besteuerungsrecht weiterhin bei den Nationalstaaten liegen soll, würde die gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage in einem zweiten Schritt anhand objektiver Kriterien der Wertschöpfung auf die Nationalstaaten, in

¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, 2011/0058.

Kasten 1

Unternehmensbesteuerung

Die Besteuerung von Unternehmen ist in Deutschland nicht einheitlich geregelt, sondern wird wesentlich durch die Rechtsform des Unternehmens bestimmt. Die Gewinne von Kapitalgesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Beide Steuerarten haben eine teilweise voneinander abweichende Bemessungsgrundlage. Der Körperschaftsteuersatz beträgt seit dem 1. Januar 2008 15 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlags in Höhe von 5,5 Prozent. Die Gewerbesteuer ermittelt sich aus Multiplikation der bundesweit einheitlichen Steuermesszahl, die zurzeit 3,5 Prozent beträgt, und einem gemeindespezifischen Hebesatz. Letzterer variiert in Deutschland zwischen 200 und 500 Basispunkten und liegt durchschnittlich bei rund 400 Basispunkten. Der durchschnittliche Gewerbesteuersatz beträgt somit 14 Prozent, sodass sich insgesamt eine durchschnittliche Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften von rund 29 Prozent ergibt.

Gewinne von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften unterliegen der Einkommensteuer sowie der Gewerbesteuer. Aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs sowie der

teilweisen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer hängt die Steuerbelastung von der Höhe der Unternehmensgewinne, den anderen Einkünften des Steuerpflichtigen sowie der Gemeinde, in der das Unternehmen tätig ist, ab. Betragen die Unternehmensgewinne mehr als 50 000 Euro und liegen keine weiteren Einkünfte vor, beträgt bei einem durchschnittlichen Hebesatz der marginale Steuersatz aus Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag sowie Gewerbesteuer rund 44 Prozent.

Der Anteil der Unternehmensbesteuerung an den gesamten Steuereinnahmen in Deutschland ist aufgrund der Besteuerung der Gewinne von Personengesellschaften mit der Einkommensteuer nicht genau zu beziffern. Die Einnahmen aus Körperschaftsteuer (rund 17 Milliarden Euro) sowie Gewerbesteuer (rund 43 Milliarden Euro) machten im Jahr 2012 gemeinsam rund zehn Prozent der Steuereinnahmen in Deutschland aus.¹

¹ Bundesministerium der Finanzen: Steuereinnahmen nach Steuergruppen, 29. Januar 2013.

denen das multinationale Unternehmen aktiv ist, aufgeteilt werden sowie zur Berechnung der Steuerschuld mit den nationalen Steuersätzen multipliziert werden. Die Steuerbelastung von Unternehmen würde sich somit weiterhin zwischen den europäischen Ländern unterscheiden. Bis heute konnten sich die Mitgliedstaaten jedoch noch nicht auf konkrete Regelungen für die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage einigen. Grund hierfür ist, dass ihre Einführung erhebliche Änderungen in den nationalen Steuerrechten erforderlich machen würde, deren Auswirkungen auf die Steuereinnahmen schwer zu quantifizieren sind.

Deutsch-französische Initiative legt Grünbuch vor

Zur Beschleunigung des europäischen Harmonisierungsprozesses haben die deutsche und die französische Regierung im Herbst 2010 beschlossen, Vorschläge für eine Konvergenz der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen und Körperschaftsteuersätze in Deutschland und Frankreich zu erarbeiten. Diese wurden im vergangenen Jahr in Form eines Grünbuchs vorgelegt.²

² Bundesministerium der Finanzen (2012): Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit, Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung. Februar 2012.

Die ausgearbeiteten Harmonisierungsvorschläge des Grünbuchs beziehen sich im Wesentlichen auf sechs Bereiche der Unternehmensbesteuerung. Diese betreffen die Steuersätze, Abschreibungen, die Besteuerung von Personengesellschaften, Organschaften, die Behandlung von Dividenden sowie den Verlustabzug. Für Deutschland ergeben sich nur für die letzten drei Bereiche konkrete Handlungsoptionen. Die Regelungen zum Verlustabzug legen die Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen vorangegangener oder nachfolgender Jahre fest. Die Besteuerung von Dividenden betrifft die Belastung von ausgeschütteten Gewinnen einer Kapitalgesellschaft an deren Anteilseigner. Organschaften stellen eine Form der Gruppenbesteuerung dar. Sie ermöglichen, Gewinne und Verluste für eine Gruppe von Unternehmen zu verrechnen.

Aktuelle Änderungen des Unternehmenssteuerrechts in Deutschland

In Deutschland mündeten die Harmonisierungsvorschläge des deutsch-französischen Grünbuchs neben anderen Reformüberlegungen in das Arbeitspapier „Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts“. Dieses bildet die Grundlage der derzeit diskutierten Reformvorschläge sowie der kürzlich beschlossenen Änderungen im deutschen Unternehmenssteuerrecht. Letztere umfassen die Anhebung des Verlustrücktrags sowie Änderun-

gen bei den Organschaftsregelungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, dem der Bundesrat am 1. Februar 2013 zugestimmt hat. Noch in der Diskussion befindlich ist die Reform der Dividendenbesteuerung. Hierzu erarbeitet gerade eine Arbeitsgruppe aus Vertretern von Bund und Ländern einen Lösungsvorschlag, nachdem der Bundesrat den Vorschlag der Bundesregierung zurückgewiesen hat.³

Vorteile einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung

Ein zentraler Vorteil einer gemeinsamen Körperschaftsteuer besteht in der Reduktion der Steuererklärungskosten.⁴ Derzeit muss ein multinationales Unternehmen in jedem Land, in dem es tätig ist, die nationalen steuerlichen Regeln befolgen. Dabei gibt es Abweichungen zwischen den einzelnen Ländern. So sind beispielsweise steuerlich zu berücksichtigende Ausgaben in einem Land nicht zwangsläufig auch in einem anderen Land steuerlich absetzbar. Bei einer grenzüberschreitenden unternehmerischen Tätigkeit muss das Unternehmen sich daher immer mit den spezifischen steuerlichen Regelungen im jeweiligen Land beschäftigen, was zudem durch sprachliche Barrieren erschwert werden kann. Die damit verbundenen Kosten behindern tendenziell grenzüberschreitende Investitionen. Bei einer Vereinheitlichung der steuerlichen Regeln würden grenzüberschreitende Investitionen daher attraktiver. Es ist zu erwarten, dass von einer Vereinheitlichung der steuerlichen Regelungen insbesondere kleine Unternehmen profitieren würden, da der Aufwand für die Befolgung nationaler steuerlicher Regelungen als fixe Transaktionskosten angesehen werden kann. Deren Reduktion würde für kleine Unternehmen zu vergleichsweise großen Kosteneinsparung führen.

Die Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage könnte zudem Aktivitäten zur Steuerminimierung erschweren, die insbesondere von global agierenden Unternehmen verfolgt werden. Diese Unternehmen nutzen Möglichkeiten der internen Konzernfinanzierung und/oder Verrechnungspreise, um ihre Steuerzahlungen in Ländern mit relativ hohen Unternehmenssteuern, wie beispielsweise Deutschland, zu reduzieren.⁵ Würde die Bemessungsgrundlage für alle Unternehmensteile gemeinsam berechnet und

die vereinnahmte Steuer dann auf alle Länder verteilt, in denen das Unternehmen aktiv ist, dann könnten interne Konzernfinanzierung beziehungsweise Verrechnungspreise nicht länger zur Reduktion von Steuerzahlungen genutzt werden.⁶ Dies erklärt, warum der europäische Vorschlag über die Vereinheitlichung der Regelung zur Berechnung der Bemessungsgrundlage hinausgeht. Nur die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage kann Steuervermeidungsstrategien tatsächlich eindämmen.

Basierend auf allgemeinen Gleichgewichtsmodellen wurden die potentiellen Wachstums- und Beschäftigungseffekte bei Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der EU mit durchschnittlich 0,1 Prozent des nominalen Bruttoinlandsprodukts angegeben. Die Simulationsrechnungen verdeutlichen auch, dass einzelnen Ländern unterschiedlich an diesen Mehreinnahmen partizipieren und dass die in einem Land vereinnahmten zusätzlichen Steuern stark vom Design der gemeinsamen Bemessungsgrundlage und deren Aufteilung abhängen.⁷

Vorteile abhängig vom Ausmaß grenzüberschreitender Beteiligungen

Die Vorteile einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung hängen wesentlich von der Relevanz grenzüberschreitender Beteiligungen ab. In Deutschland gab es im Jahr 2010 fast 3,6 Million Unternehmen, die 25,7 Millionen Menschen beschäftigten sowie rund 5,4 Billionen Euro Umsatz erwirtschafteten.⁸ Aufgrund von Datenrestriktionen erfolgt die nachfolgende Auswertung der grenzüberschreitenden Beteiligungen jedoch nicht für die Grundgesamtheit aller Unternehmen, sondern nur für nahezu alle Kapitalgesellschaften und kapitalgesellschaftsähnliche Unternehmen. Nicht erfasst wird ein großer Anteil der unbeschränkt haftenden Personengesellschaften. Für das Auswertungsjahr 2008 wird die Anteilseignerstruktur von 947 603 Unternehmen (rund 26 Prozent aller Unternehmen) analysiert. Diese Unternehmen beschäftigten knapp 19 Millionen Menschen (73 Prozent) und erwirtschafteten rund 4,7 Billionen Euro Umsatz (86 Prozent).⁹ Dabei ist davon auszugehen, dass nahezu alle vom Ausland kontrol-

³ Pressemitteilung des Bundesrats 10/2013 vom 29. Januar 2013.

⁴ Vgl. Mintz, J. (2004): Corporate Tax Harmonization in Europe: It's all about compliance. *International Tax and Public Finance* 11(2), 221-234.

⁵ Vgl. Buslei, H., Simmler, M. (2012): Kampf gegen Gewinnverlagerung: Wie haben Unternehmen auf die Zinsschranke reagiert? *DIW Wochenbericht* Nr. 25/2012; Buslei, H. et al. (2012): Zinsschranke greift trotz Freigrenze. *DIW Wochenbericht* Nr. 19/2012.

⁶ Die Aufteilung der Bemessungsgrundlage kann anhand verschiedener Kriterien vorgenommen werden. Nach dem Vorschlag des Europäischen Rates wären dies im Fall der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage die Umsätze, der Kapitalstock sowie die Beschäftigten in einem Land.

⁷ European Network of Economic Policy Institutes (2008): *Tax/Benefit Systems and Growth Potential in the EU*. ENEPRI Research Report No. 55, final report, Mai 2008.

⁸ Statistisches Bundesamt: *Unternehmensregister 2010*.

⁹ Beschäftigte und Umsätze sind teilweise mittels eines regressionsbasierten Ansatzes imputiert.

Kasten 2

Datengrundlage und Begriffsbestimmung „ausländische Kontrolle“

Die Analyse der vom Ausland kontrollierten deutschen Unternehmen erfolgt auf Grundlage des Datensatzes DAFNE. In dieser kommerziellen Datenbank sind neben den Jahresabschlüssen deutscher Unternehmen auch Beteiligungsstrukturen enthalten. Grundlage des Datensatzes sind die nach § 325 des Handelsgesetzbuches zu publizierenden Jahresabschlüsse. Da die Publikationspflicht für jedes Unternehmen mit beschränkter Haftung gilt, beinhaltet die Datenbank nahezu alle Kapitalgesellschaften und kapitalgesellschaftsähnlichen Unternehmen (zum Beispiel GmbH & Co. KG) in Deutschland und ermöglicht somit eine repräsentative Auswertung der Auslandsbeteiligungen an Unternehmen mit Sitz in Deutschland. Für 2008 sind im Datensatz rund 770 000 Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) sowie rund 12 000 Aktiengesellschaften (AG) erfasst. Dies entspricht, verglichen mit der Körperschaftsteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes von 2008, einem Erfassungsgrad von rund 91 beziehungsweise 98 Prozent.

Die Beteiligungsinformationen umfassen zum einen Angaben zu den direkten Anteilseignern als auch zum sogenannten letzten unabhängigen Anteilseigner. Da deutsche Unternehmen sowohl direkt als auch indirekt von ausländischen Unternehmen oder Privatpersonen kontrolliert werden, wurde die vorliegende Auswertung nach dem letzten unabhängigen Anteilseigner vorgenommen. Dieser kann sowohl eine natür-

liche als auch eine juristische Person sein. Da in der Mehrzahl aller Fälle nur ein beherrschender Anteilseigner vorliegt, kann meist eine eindeutige Auswertung nach dem Herkunftsland vorgenommen werden. Ein Anteilseigner ist als unabhängig definiert, wenn er nicht von einem anderen Anteilseigner mehrheitlich gehalten wird. Eine mehrheitliche Beteiligung wird bei einem Anteilsbesitz von mehr als 25 Prozent angenommen. Wenn ein Unternehmen von mindestens zwei Anteilseignern kontrolliert wird, wird es nicht weiter betrachtet.

Für 2008 finden sich im Datensatz rund 35 000 deutsche Unternehmen die von einem ausländischen Anteilseigner kontrolliert werden. Dies entspricht knapp vier Prozent aller betrachteten Unternehmen. Ein Vergleich mit den Auswertungen der Deutschen Bundesbank zeigt, dass von einem guten Erfassungsgrad auszugehen ist. Laut Bundesbank gab es 2008 etwa 13 800 deutsche Unternehmen, die eine Bilanzsumme von mehr als drei Millionen Euro hatten und an denen ein ausländischer Anteilseigner mit mehr als zehn Prozent beteiligt war. Im DAFNE-Datensatz werden rund 13 000 Unternehmen, die von ausländischen Anteilseignern kontrolliert werden und eine Bilanzsumme von mehr als drei Millionen Euro haben, beobachtet. Der Unterschied dürfte zum einen auf ausländische Beteiligungen von weniger als 25 Prozent und mehr als zehn Prozent sowie auf die Nichterfassung des Kreditgewerbes im DAFNE-Datensatz zurückzuführen sein.

lierten Unternehmen in der Datenbank enthalten sind (Kasten 2).

Ausländische Anteilseigner deutscher Unternehmen kommen überwiegend aus Europa

Die Auswertung nach dem Herkunftsland des beherrschenden Anteilseigners der betrachteten Unternehmen zeigt, dass knapp vier Prozent vom Ausland kontrolliert werden (Tabelle 1). Die 35 422 auslandskontrollierten deutschen Unternehmen hatten im Jahr 2008 eine Bilanzsumme von rund 1 300 Milliarden Euro, erwirtschafteten einen Umsatz von 930 Milliarden Euro und beschäftigen 2,5 Millionen Personen.¹⁰ Dies entspricht einem Anteil von jeweils gut 20 Prozent am Umsatz und

Bilanzsumme beziehungsweise von 13 Prozent an den Beschäftigten. Gemessen an der Anzahl der vom Ausland kontrollierten Unternehmen haben knapp 70 Prozent der beherrschenden Anteilseigner ihren Sitz in Europa, 16 Prozent in Nordamerika und 13 Prozent in Asien. In Relation zur Anzahl der Beschäftigten oder dem Umsatz reduziert sich der Anteil für europäischen Anteilseigner auf etwas mehr als 50 Prozent und steigt für Nordamerika auf über 30 Prozent. Die aus europäischen Nachbarländern kontrollierten Unternehmen sind demnach kleiner als der Durchschnitt der ausländisch beherrschten Unternehmen.

Unterschiede nach Art der Anteilseigner

Die ausländischen Anteilseigner deutscher Unternehmen lassen sich in zwei Gruppen einteilen: einerseits juristische Personen, beispielsweise international aktive Unternehmen, die vor allem große Unternehmen kontrollieren; Andererseits natürliche Personen, die insbesondere Betei-

¹⁰ Laut den Auswertungen der Bundesbank vereinigen die deutschen Unternehmen, an denen ein ausländischer Anteilseigner mit mindestens zehn Prozent beteiligt ist und die eine Bilanzsumme von mehr als drei Millionen Euro aufweisen, eine Bilanzsumme in Höhe von 2 000 Milliarden Euro (ohne Kreditgewerbe) auf sich. Die Differenz zum Wert in DAFNE ist wahrscheinlich auf unterschiedliche Abgrenzungen zurückzuführen. Die Bundesbank berücksichtigt alle Unternehmen, an denen ausländische Anteilseigner mehr

als zehn Prozent halten, im vorliegenden Bericht dagegen werden nur ausländisch kontrollierte Unternehmen berücksichtigt.

Tabelle 1

Deutsche Kapitalgesellschaften 2008 nach dem Herkunftsland des beherrschenden Anteilseigners¹

Anteile in Prozent

	Anzahl		Bilanzsumme		Umsatz ²		Beschäftigte ²	
			in Millionen Euro		in Millionen Euro			
Alle Unternehmen	947 603	100,0	5 980 230	100,0	4 677 931	100,0	18 937 673	100,0
Deutschland	905 494	95,6	4 544 667	76,0	3 660 478	78,2	16 185 472	76,0
Unbekanntes Herkunftsland	3 409	0,4	110 753	1,9	66 001	1,4	220 236	1,9
Mehr als ein beherrschender Anteilseigner	3 278	0,3	25 942	0,4	21 006	0,4	71 110	0,4
Ausländische beherrschende Anteilseigner	35 422	3,7	1 298 868	21,7	930 446	19,9	2 460 854	21,7
		100,0		100,0		100,0		100,0
Europa	24 453	69,0	760 473	58,5	494 846	53,2	1 289 398	52,4
EU-27	16 847	47,6	508 318	39,1	308 747	33,2	790 826	32,1
darunter: Frankreich	3 049	8,6	165 033	12,7	88 969	9,6	216 337	8,8
Restliches Europa	7 606	21,5	252 155	19,4	186 099	20,0	498 572	20,3
Nordamerika	5 598	15,8	413 851	31,9	296 859	31,9	817 034	33,2
Asien	4 454	12,6	74 603	5,7	101 479	10,9	307 247	12,5
Afrika, Südamerika, Ozeanien	917	2,6	49 939	3,8	37 262	4,0	47 175	1,9

¹ Teilweise extrapoliert aus den Jahren 2007 und 2009.

² Werte zum Teil geschätzt.

Quellen: DAFNE 2008; Berechnungen des DIW Berlin.

Bei Umsatz und Bilanzsumme kommen ausländisch kontrollierte Unternehmen auf Anteile von mehr als 20 Prozent.

Tabelle 2

Deutsche Kapitalgesellschaften 2008 nach Typ und Herkunftsland des beherrschenden Anteilseigners¹

Anteile in Prozent

	Von natürlichen Personen gehalten				Von juristischen Personen gehalten			
	Anzahl		Bilanzsumme		Anzahl		Bilanzsumme	
			in Millionen Euro				in Millionen Euro	
Alle Unternehmen	889 175	100,0	3 107 758	100,0	58 428	100,0	2 872 471	100,0
Deutschland	867 488	97,6	2 866 022	92,2	38 006	65,0	1 678 645	58,4
Unbekanntes Herkunftsland	3 232	0,4	106 148	3,4	177	0,3	4 605	0,2
Mehr als ein beherrschender Anteilseigner	2 594	0,3	7 445	0,2	684	1,2	18 497	0,6
Ausländische beherrschende Anteilseigner	15 861	1,8	128 143	4,1	19 561	33,5	1 170 724	40,8
		100,0		100,0		100,0		100,0
Europa	11 764	74,2	82 713	64,5	12 689	64,9	677 761	57,9
EU-27	8 076	50,9	40 337	31,5	8 771	44,8	467 981	40,0
darunter: Frankreich	1 147	7,2	3 896	3,0	1 902	9,7	161 137	13,8
Restliches Europa	3 688	23,3	42 375	33,1	3 918	20,0	209 780	17,9
Nordamerika	882	5,6	22 405	17,5	4 716	24,1	391 447	33,4
Asien	2 858	18,0	20 469	16,0	1 596	8,2	35 594	3,0
Afrika, Südamerika, Ozeanien	357	2,3	2 556	2,0	560	2,9	47 383	4,0

¹ Teilweise extrapoliert aus den Jahren 2007 und 2009.

Quellen: DAFNE 2008; Berechnungen des DIW Berlin.

Bei den großen, von juristischen Personen gehaltenen Unternehmen ist der Anteil ausländischer Eigner besonders groß.

lungen an kleinen Unternehmen in grenznahen Gebieten halten dürften. Von allen ausländischen Anteilseignern, die natürliche Personen sind, kommen 74 Prozent aus Europa (Tabelle 2). Bei den von ausländischen juristischen Personen gehaltenen Unternehmen sind es nur 65 Prozent. Die entsprechenden Anteile der nordamerikanischen Anteilseigner verhalten sich dazu spiegelbildlich.

Bedeutung der französischen Beteiligungen in Deutschland eher gering

Es zeigt sich eine starke Konzentration nach Ländern der ausländischen Anteilseigner. Betrachtet man die Herkunftsländer solcher Anteilseigner, die natürliche Personen sind und damit unterdurchschnittlich

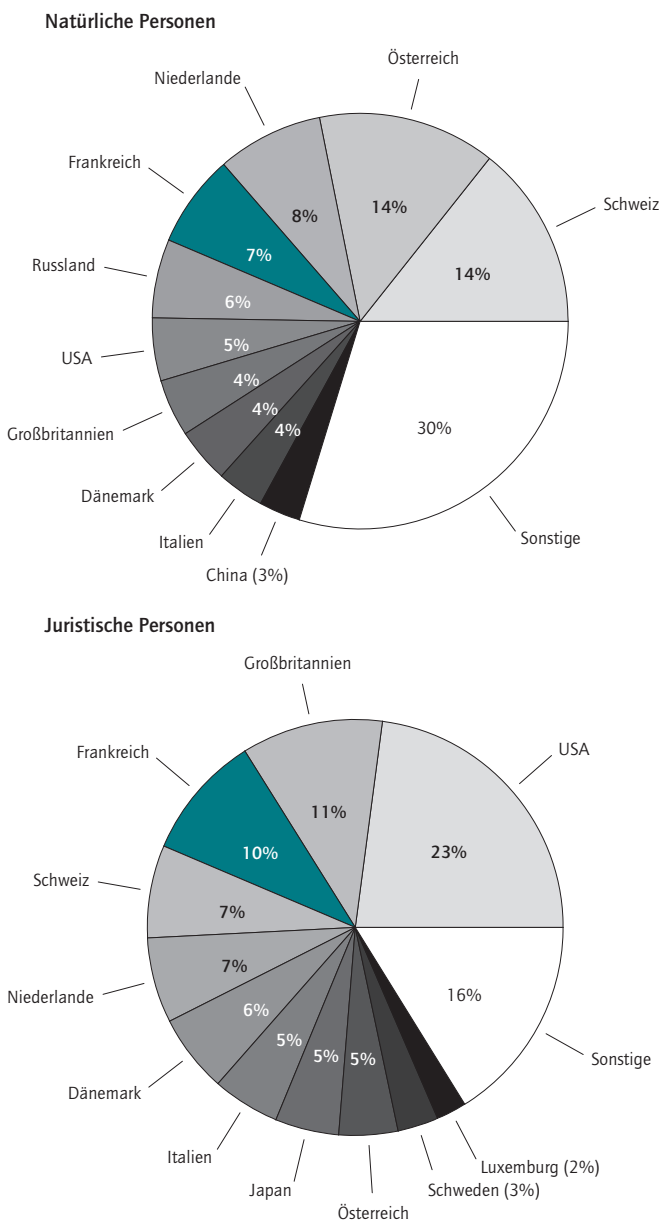
kleine Unternehmen in Deutschland halten, steht die Schweiz an vorderster Stelle, dicht gefolgt von Österreich, den Niederlanden und Frankreich (Abbildung 1).

Alle diese Länder grenzen direkt an Deutschland. Bei den juristischen Personen dominieren Anteilseigner aus den USA, gefolgt von Großbritannien, Frankreich und der Schweiz.

Abbildung 1

Herkunftsland des beherrschenden Anteilseigners nach der Zahl der Unternehmen

Anteile in Prozent



Quellen: DAFNE 2008; Berechnungen des DIW Berlin.

Bezogen auf die Bilanzsumme zeigt sich bei den von natürlichen Personen gehaltenen Unternehmen ein anderes Bild (Abbildung 2). Hier haben über die Hälfte aller ausländischen Anteilseigner, die natürliche Personen sind, ihren Sitz in der Schweiz, den USA oder Russland. Französische Anteilseigner machen hier nur drei Prozent aus. Dies erklärt sich dadurch, dass einige große, global aktive Unternehmen von ausländischen Familiendynastien kontrolliert werden. Bei den beherrschenden Anteilseignern, die juristische Personen sind, verändert die Gewichtung mit der Bilanzsumme die relativen Anteile jedoch kaum. Auch danach stammen über die Hälfte der beherrschenden ausländischen Anteilseigner aus den USA, Frankreich und Großbritannien.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass grenzüberschreitende Beteiligungen gemessen an der Fallzahl nur von geringer Relevanz sind, gemessen am Umsatz oder an den Beschäftigten vereinigen diese Unternehmen jedoch nennenswerte Anteile auf sich. Der größte Anteil der ausländischen Anteilseigner hat seinen Sitz in europäischen Nachbarländern, was insbesondere auf eine Vielzahl von Beteiligungen von Privatpersonen zurückzuführen ist. Diese würden überdurchschnittlich von der Einführung einer gemeinsamen, konsolidierten Bemessungsgrundlage profitieren. Gemessen an der Bilanzsumme sind neben den EU-27-Staaten insbesondere Anteilseigner aus den USA und der Schweiz stark engagiert. Dies lässt vermuten, dass auch eine gemeinsame europäische Bemessungsgrundlage Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen nicht umfassend beschränken kann.

Französische Beteiligungen haben einen nennenswerten Anteil an den vom Ausland beherrschten Unternehmen in Deutschland, ihre absolute Relevanz ist jedoch gering. Im Vergleich zur Gesamtheit der hier betrachteten Unternehmen werden nur 0,3 Prozent (3 049 Unternehmen) von Frankreich aus kontrolliert. Gemessen an der Bilanzsumme sind es 2,8 Prozent. Vor diesem Hintergrund dürften die zu erwartenden Effizienzgewinne einer bilateralen Harmonisierung zwischen Deutschland und Frankreich eher gering ausfallen. Die deutsch-französische Initiative sollte daher vor allem der Beschleunigung des europäischen Harmonisierungsprozesses dienen. Die für Deutschland geplanten und teilweise bereits umgesetzten Rechtsänderungen werden nachfolgend vertiefend beleuchtet und im Hinblick auf die zurzeit vorgeschlagenen Regelungen auf europäischer Ebene diskutiert.

Aktuelle Regelungsänderungen in Deutschland

Die im deutsch-französischen Grünbuch vorgeschlagenen Regelungsänderungen in Deutschland betreffen insbesondere drei Bereiche der Unternehmensbesteuerung: die Besteuerung von Dividenden, die Verlustverrechnung und die Organschaftsregelung.

Dividendenbesteuerung geprägt durch europäische Rechtsprechung

Aktuell werden Dividenden, die eine deutsche Kapitalgesellschaft von einer anderen (inländischen oder ausländischen) Kapitalgesellschaft bezieht, zu 95 Prozent von der deutschen Körperschaftsteuer ausgenommen. Dies gilt unabhängig vom Beteiligungsumfang. Die Dividende unterliegt jedoch der Gewerbesteuer (durchschnittlich rund 14 Prozent) bei nicht wesentlichen Beteiligungen von weniger als 15 Prozent.¹¹ Frankreich im Vergleich dazu stellt Dividenden nur von der Körperschaftsteuer frei, soweit eine Mindestbeteiligungsquote von fünf Prozent über eine Dauer von mindestens zwei Jahren gegeben ist. Zur Vereinheitlichung der deutsch-französischen Regelungen hat sich Deutschland im Grünbuch daher für die Einführung einer Mindestbeteiligungsquote in Höhe von fünf Prozent ausgesprochen.

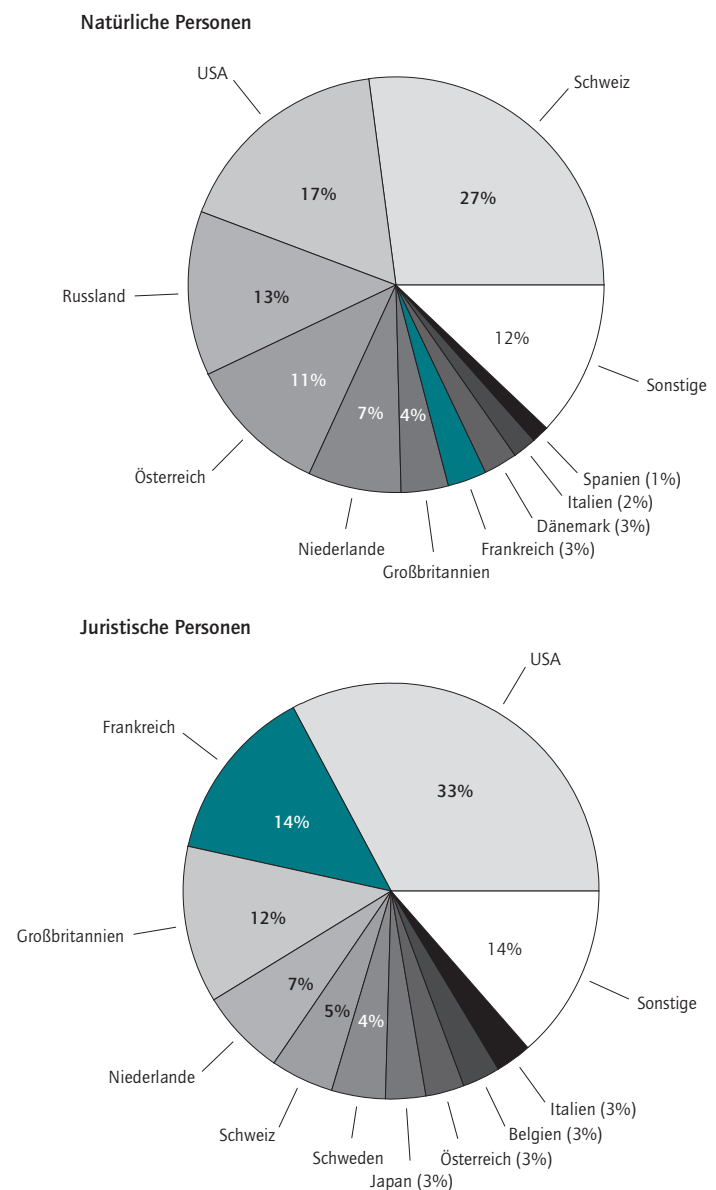
Parallel zu den deutsch-französischen Reformbestrebungen ergibt sich aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs Bedarf für eine Reformierung der Dividendenbesteuerung.¹² Bis 2012 wurden in Deutschland Dividenden einer Kapitalgesellschaft an eine im europäischen Ausland sitzende Kapitalgesellschaft, die mit weniger als zehn Prozent beteiligt ist, mit zehn beziehungsweise 15 Prozent Quellensteuer belastet. Da diese Steuer bei ausländischen Anteilseignern in den meisten Fällen nicht auf deren Steuerschuld angerechnet wurde, wie dies bei inländischen Anteilseignern der Fall ist, hat der Europäische Gerichtshof in der Regelung eine Diskriminierung ausländischer Anteilseigner erkannt. Die Bundesregierung hat zwei Möglichkeiten, diese Diskriminierung zu beseitigen. Sie könnte entweder die Quellensteuer für Dividenden an europäische Anteilseigner mit Minderheitsbeteiligungen auf null Prozent reduzieren. Alternativ könnte eine Mindestbeteiligungsquote in Höhe von zehn Prozent für die Körperschaftsteuer für alle Unternehmen eingeführt werden. Dies hätte zur Kon-

sequenz, dass von Anteilseignern empfangene Dividenden bei nicht wesentlichen Beteiligungen körperschaftssteuerpflichtig würden.

Abbildung 2

Herkunftsland des beherrschenden Anteilseigners nach der Bilanzsumme

Anteile in Prozent



Quellen: DAFNE 2008; Berechnungen des DIW Berlin.

¹¹ Die Gewerbesteuer wird durch Multiplikation des gemeindespezifischen Hebesatzes mit der Steuermesszahl berechnet. Die Steuermesszahl beträgt seit 2008 3,5 Prozent. Der durchschnittliche Hebesatz beträgt in Deutschland rund 400 Basispunkte. Somit ergibt sich ein durchschnittlicher Gewerbesteuersatz in Höhe von 14 Prozent.

¹² Urteil des Europäischen Gerichtshof vom 20. Oktober 2011, C-284-09.

Im Gegensatz zu den Absichtserklärungen im Grünbuch hat sich die Bundesregierung zuletzt für eine Reduktion der Quellensteuer auf null Prozent für europäische Anteilseigner vorgeschlagen. Dieser Vorschlag ist aus ökonomischer Sicht grundsätzlich zu begrüßen, da Dividendenerträge, die an andere Unternehmen gezahlt werden, bereits auf Unternehmensebene besteuert wurden und es sonst zu einer Doppelbesteuerung käme. Er steht zudem im Einklang mit dem Entwurf für eine gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage in Europa, der ebenfalls eine Freistellung von Dividenden unabhängig vom Beteiligungsumfang vorsieht.

Die vorgeschlagene Freistellung von Dividenden von der Körperschaftsteuer übersieht jedoch die Regelungen der Gewerbesteuer. Die Reduktion der Quellensteuer auf null Prozent für europäische Anteilseigner würde zwar die Diskriminierung dieser Anteilseigner beseitigen; sie würde jedoch zugleich eine Diskriminierung inländischer Kapitalgesellschaften bedeuten, da deren empfangene Dividenden bei nicht wesentlichen Beteiligungen mit rund 14 Prozent Gewerbesteuer besteuert würden. Diese unterschiedliche Besteuerung ist zwar mit europäischem Recht vereinbar, bietet aber für inländische Unternehmen Anreize, mittels geeigneter Gestaltung der Beteiligungsstrukturen die inländische Gewerbesteuerbelastung zu umgehen, beispielsweise durch die Gründung von ausländischen Holdinggesellschaften.

Um dies zu vermeiden sowie eine Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Anteilseigner bei gleichzeitiger Minimierung der Steuerausfälle zu erreichen, wäre die Einführung einer Mindestbeteiligungsgrenze für die Körperschaftsteuer daher der bessere Weg. Jedoch müsste dies mit einer Reform der Gewerbesteuer einhergehen. Da eine Reform der Gewerbesteuer aber schon oft in Angriff genommen, aber nie erfolgreich durchgeführt wurde, ist der Vorschlag der Bundesregierung zur Abschaffung der Quellensteuer insbesondere auf die zu erwartenden Schwierigkeiten bei einer Reform der Gewerbesteuer zurückzuführen.

Die Strategie der Bundesregierung hat sich jedoch bisher als nicht erfolgreich erwiesen, da der Bundesrat dem Vorschlag der Bundesregierung nicht zugestimmt hat. Hauptgrund hierfür dürften die zu erwartenden Steuerausfälle in Höhe von 495 Millionen Euro gewesen sein.¹³ Zur Lösungsfindung wurde nun eine Arbeitsgruppe aus Bundesregierung, Bundestag und Bundesländern ein-

gerichtet, die bis zum 22. Februar 2013 einen Formulierungsvorschlag erarbeiten soll.¹⁴

Deutsch-französische Harmonisierung bei der Verlustrechnung konterkariert EU-Bestrebungen

Eine weitere im Grünbuch vorgeschlagene Änderung des deutschen Steuerrechts betrifft die Verlustverrechnung. Zurzeit können in Deutschland Verluste für körperschaftsteuerliche Zwecke ein Jahr zu maximal 511 500 Euro zurückgetragen werden. Der verbleibende Betrag kann in den darauf folgenden Jahren bis zu einer Million Euro unbeschränkt und darüber hinaus noch in Höhe von bis zu 60 Prozent des versteuernden Gewinns steuermindernd geltend gemacht werden (§10d Abs. I und II EStG). Für gewerbsteuerliche Zwecke ist kein Verlustrücktrag, sondern nur ein Verlustvortrag nach den oben beschriebenen Regeln für die Körperschaftsteuer möglich. Frankreich hat im Jahr 2011 die Regeln zum Verlustvortrag an die deutschen Regelungen angeglichen. Der maximale Betrag, der mit Gewinnen vorangegangener Jahre verrechnet werden kann, beträgt jedoch eine Million Euro. Deutschland hat im Grünbuch einer Anhebung des Verlustrücktrags auf eine Million Euro zugestimmt und dies mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts 2013 umgesetzt.

Nach den Angaben der Bundesregierung wird die Änderung voraussichtlich zu Mindereinnahmen in Höhe von 70 Millionen Euro führen, wovon 40 Millionen Euro bei der Körperschaftsteuer anfallen.¹⁵ Die Begünstigung der hiervon betroffenen Unternehmen dürfte moderat ausfallen. So nahmen 2006 zwar 31 400 Unternehmen den Verlustrücktrag in Anspruch, der durchschnittlich in Anspruch genommene Rücktrag betrug jedoch nur knapp 32 000 Euro.¹⁶

Die Angleichung der Regeln zur Verlustverrechnung war leicht umsetzbar und belastet den öffentlichen Haushalt nur in geringem Maße. Neben Deutschland kennen jedoch nur vier von 27 EU-Staaten einen Rücktrag von Verlusten. Im europäischen Richtlinienvorschlag ist ein Verlustrücktrag nicht vorgesehen.¹⁷ Die Anhebung des Verlustrücktrags hat somit zwar zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich geführt; er ist jedoch zugleich ein Wegbewegen von den Regelungen der meis-

¹³ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 des Bundesministerium der Finanzen.

¹⁴ Pressemitteilung des Bundesrats 10/2013 vom 29. Januar 2013.

¹⁵ Vgl. Formulierungshilfe für die Fraktionen der CDU/CSU und FDP: Entwurf eines Gesetzes zu Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung des steuerlichen Reisekostenrechts des Bundesministeriums der Finanzen (2012).

¹⁶ Vgl. Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vom 15. September 2011, 64.

¹⁷ Ebenda, 62.

ten anderen europäischen Staaten. Außerdem steht die Änderung konträr zu den gewerbsteuerlichen Regelungen, da diese keinen Verlustrücktrag vorsehen.

Nur geringfügige Änderung bei den Organschaften

Die dritte durch das Grünbuch veranlasste Änderung im deutschen Unternehmenssteuerrecht betrifft die Organschaften. Organschaften sind eine Form der Gruppenbesteuerung für Unternehmen. Sie bestehen aus einem Organträger und einer oder mehreren Organgesellschaften. Die Gewinne der Organgesellschaften werden beim Organträger besteuert. Zentraler Vorteil der Organschaft ist die Verrechnung von Gewinnen eines Unternehmens mit Verlusten anderer Unternehmen innerhalb eines Unternehmensverbundes.

Dabei bestehen drei wesentliche Unterschiede zwischen dem deutschen und dem französischen Steuerrecht. Dies betrifft zum einen die Mindestbeteiligungsquote für die Inanspruchnahme der Organschaftsregelung. In Deutschland können nur Unternehmen, die zu mehr als 50 Prozent von einem organträgerfähigen Anteilseigner gehalten werden, Teil einer Organschaft sein. In Frankreich liegt die Quote mit 95 Prozent deutlich höher. Zweitens ist in Deutschland der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags zur Inanspruchnahme der gemeinsamen Besteuerung von mehreren Unternehmen nötig. Drittens werden in Frankreich konzerninterne Transaktionen neutralisiert.¹⁸ Deutschland hatte im Grünbuch ursprünglich seine Bereitschaft angedeutet, einerseits die Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrags aufzuheben sowie andererseits die Mindestbeteiligungsquote für die Inanspruchnahme der Organschaftsregelung anzuheben.

Laut der Körperschaftssteuerstatistik gab es 2007 knapp 9 000 körperschaftssteuerpflichtige Organschaften. Nach Einschätzung der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ des Bundesministeriums der Finanzen wäre bei Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages mit einem starken Anstieg der Organschaften und erheblichen Steuerausfällen zu rechnen. Hauptgrund hierfür ist, dass im aktuellen Recht der Gewinnabführungsvertrag ein wesentlicher Grund gegen die Organschaft ist, da mit diesem erhebliche Haftungsrisiken einhergehen. Bei dessen Abschaffung würden deutlich mehr Unternehmen die steuerlichen Vorteile einer Organschaft in Anspruch nehmen.

Im Vorschlag für eine gemeinsame konsolidierte europäische Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wird bei der Besteuerung von Unternehmensgruppen auf eine Vollkonsolidierung¹⁹ abgestellt, unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrages und bei gleichzeitiger Neutralisierung konzerninterner Transaktionen. Die Vollkonsolidierung müsste verpflichtend eingeführt werden, um Steuervermeidungsstrategien zu erschweren. Im Gegensatz dazu ist die Organschaft in Deutschland jedoch freiwillig, so dass nur Unternehmen sie in Anspruch nehmen, für die sie vorteilhaft ist. Die Freiwilligkeit erklärt sich insbesondere damit, dass die Organschaft in Deutschland nicht zum Ziel hat, Steuervermeidungsstrategien zu erschweren. Deutsche Unternehmen unterliegen alle derselben Steuerbelastung.

Da die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags mit deutlichen Steuermindereinnahmen einherginge, hat sich die Regierung nur für geringfügige Änderungen in den Organschaftsregelungen ausgesprochen und diese kürzlich umgesetzt.

Fazit und Schlussfolgerungen

Eine länderübergreifende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung könnte nennenswerte volkswirtschaftliche Vorteile schaffen, indem Transaktionskosten verringert und Aktivitäten internationaler Unternehmen zur Steuerminimierung erschwert werden. Diese Vorteile hängen von der Ausgestaltung entsprechender Maßnahmen sowie vom Ausmaß der grenzüberschreitenden Beteiligungen ab. Eine Analyse der ausländisch kontrollierten Unternehmen in Deutschland belegt die hohe Relevanz europäischer Unternehmensverflechtungen. Gemessen an der Anzahl der vom Ausland kontrollierten Unternehmen haben knapp 70 Prozent der beherrschenden Anteilseigner ihren Sitz in Europa. Dies spricht für die europaweite Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage.

Die Bedeutung französischer Beteiligungen an deutschen Unternehmen ist dagegen als eher gering einzuschätzen. Für die derzeitigen bilateralen deutsch-französischen Harmonisierungsbestrebungen bei der Unternehmensbesteuerung scheinen daher weniger wirtschaftliche als vielmehr politische Gründe ausschlaggebend. Hierbei ist insbesondere die Beschleunigung des bisher ergebnislosen Reformprozesses auf europäischer Ebene zu nennen. Zur Förderung der europäischen Harmonisierung wäre jedoch eine Abstim-

¹⁸ Dies bedeutet, dass Zahlungsströme wie Zinsen oder Materialkosten zwischen den Beteiligten der Organschaft nicht berücksichtigt werden.

¹⁹ Die Vollkonsolidierung führt zur Ermittlung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage für alle Unternehmen eines Unternehmensverbundes, die dann anhand von Kriterien wie der Lohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten oder der Umsätze auf die einzelnen Unternehmen wieder aufgeteilt wird.

mung der deutsch-französischen mit den angestrebten Regeln auf europäische Ebene notwendig. Dies ist für die hier betrachteten Reformfelder nicht zu erkennen.

Bei der Reform der Organschaftsregelung haben die zu erwartenden Steuerausfälle in Deutschland den politischen Willen zur Harmonisierung überwogen. Bei der Verlustverrechnung erfolgte zwar eine Annäherung an Frankreich; diese steht jedoch im Gegensatz zu den Regelungen in den meisten anderen europäischen Län-

dern. Die Reform der Dividendenbesteuerung, die auch aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs notwendig wurde, ist bisher noch nicht abgeschlossen. Um eine Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Anteilseigner sicherzustellen und gleichzeitig Steuerausfälle zu minimieren wäre die Einführung einer Mindestbeteiligungsgrenze für die Körperschaftsteuer ein geeigneter Weg. Dies müsste jedoch mit einer politisch schwer durchzusetzenden Reform der Gewerbesteuer einhergehen.

Martin Simmler ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung Staat am DIW Berlin | msimmler@diw.de

Béregère Rudelle ist Studentin an der Universität Sciences Po und der Wirtschaftshochschule ENSAE in Paris

SLOW PROGRESS ON HARMONIZATION OF FRANCO-GERMAN CORPORATE TAXATION

Abstract: The standardization of corporate taxation has been a topic of debate for many years in the course of the increasingly progressive integration of European economies. Such a step would relieve the tax burden on cross-border companies and make tax minimization attempts by international companies more difficult. Thus, the debate on the introduction of a joint consolidated assessment base for corporation tax at European level has been ongoing since as far back as 2002. Furthermore, in 2012 the French and German governments presented a Green Paper intended to harmonize their respective corporate taxes and some of the proposals were adopted into German law at the beginning of the year.

An analysis of German corporate data conducted by DIW Berlin provides evidence that corporate links are highly relevant in Europe. In terms of the number of foreign-controlled companies, nearly 70 percent of the controlling shareholders are based in Europe. This highlights the need for corporate tax harmonization at European level. However, French shareholders hold less than nine percent of foreign-controlled companies in Germany which corresponds to significantly less than one percent of all German enterprises. A bilateral Franco-German course of action does not, therefore, appear to be a priority. Since the harmonization rules that France and Germany agreed on also depart significantly from the European-level proposals, Germany's implementation of this legislation is unlikely to result in any significant progress.

JEL: D32, H32, H25

Keywords: German-French corporate income tax, tax harmonization.



DIW Berlin – Deutsches Institut
für Wirtschaftsforschung e.V.
Mohrenstraße 58, 10117 Berlin
T +49 30 897 89 -0
F +49 30 897 89 -200
www.diw.de
80. Jahrgang

Herausgeber

Prof. Dr. Pio Baake
Prof. Dr. Christian Dreger
Dr. Ferdinand Fichtner
Marcel Fratzscher, Ph.D.
Prof. Dr. Martin Gornig
Prof. Dr. Peter Haan
Prof. Dr. Claudia Kemfert
Karsten Neuhoff, Ph.D.
Prof. Dr. Jürgen Schupp
Prof. Dr. C. Katharina Spieß
Prof. Dr. Gert G. Wagner

Chefredaktion

Sabine Fiedler
Dr. Kurt Geppert

Redaktion

Renate Bogdanovic
Sebastian Kollmann
Dr. Richard Ochmann
Dr. WolfPeter Schill

Lektorat

Kristina van Deuverden
Dr. Stefan Bach

Textdokumentation

Lana Stille

Pressestelle

Renate Bogdanovic
Tel. +49-30-89789-249
presse@diw.de

Vertrieb

DIW Berlin Leserservice
Postfach 7477649
Offenburg
leserservice@diw.de
Tel. 01805 - 19 88 88, 14 Cent./min.
ISSN 0012-1304

Gestaltung

Edenspiekermann

Satz

eScriptum GmbH & Co KG, Berlin

Druck

USE gGmbH, Berlin

Nachdruck und sonstige Verbreitung –
auch auszugsweise – nur mit Quellen-
angabe und unter Zusendung eines
Belegexemplars an die Serviceabteilung
Kommunikation des DIW Berlin
(kundenservice@diw.de) zulässig.

Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier.