

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

Schirmherr:

PStS Dr. Michael Meister MdB (CDU)

Jury:

Ingrid Arndt-Brauer MdB (SPD)

Antje Tillmann MdB (CDU)

Lisa Paus MdB (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN)

Dr. Ludolf v. Wartenberg (ifst)

Dr. Volker Wissing (FDP)

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Autor, ifst-Schrift 507 (2015)

ISBN: 978-3-89737-166-8
15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten
© Institut Finanzen und Steuern e.V.
Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin
In Medienkooperation mit DER BETRIEB
Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst
E-Mail: kundenservice@fachmedien.de
Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959
Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

Schirmherr:

PStS Dr. Michael Meister MdB (CDU)

Jury:

Ingrid Arndt-Brauer MdB (SPD)

Antje Tillmann MdB (CDU)

Lisa Paus MdB (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN)

Dr. Ludolf v. Wartenberg (ifst)

Dr. Volker Wissing (FDP)

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 507:

Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

Das ifst hat im Sommer 2014 zu einem steuerpolitischen Ideenwettbewerb für die laufende Legislaturperiode aufgerufen. Ziel des offenen Wettbewerbs war es, möglichst neue und konkrete Vorschläge zur Überwindung drängender Probleme der Steuerpraxis und zur Sicherung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Standorts anzuregen und aufzunehmen.

Der Wettbewerb lief unter Schirmherrschaft des Parlamentarischen Staatssekretärs im Bundesministerium der Finanzen, Herrn Dr. Michael Meister MdB (CDU), als Jurymitglieder haben mitgewirkt: Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB (SPD), Frau Antje Tillmann MdB (CDU), Frau Lisa Paus MdB (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN) und Herr Dr. Volker Wissing (FDP).

Von den eingegangenen Konzeptionen stechen die Ausarbeitungen zur steuerlichen Behandlung von Pensionsrückstellungen, zur umsatzsteuerlichen Organschaft und schließlich diejenige zu Bagatellsteuern heraus. Zur Rechnungszinsproblematik (§ 6a EStG) sowie umsatzsteuerlichen Organschaft werden praxisgerechte Konzepte entwickelt. Der Vorschlag zu einer schrittweisen Abschaffung und mehr Transparenz von Bagatellsteuern befasst sich mit einem Thema mit „Breitenwirkung“, er zielt auf Vereinfachung und Abbau steuerbedingter Verzerrungen. Die Verfasser unterbreiten steuerpolitisch ausgewogene sowie finanzpolitisch vertretbare Umsetzungsvorschläge und Empfehlungen für die Steuerpolitik, die insofern für eine Prämierung besonders empfehlenswert erscheinen.

In der vorliegenden ifst-Schrift werden die Vorschläge des Wettbewerbs vorgestellt. Wir danken allen sehr herzlich, die hier mitgewirkt haben.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Dezember 2015

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	7
I. Eine Norm mit „Langlebigkeitsrisiko“ – über den zunehmenden Reformbedarf des § 6a EStG (RA Georg Geberth)	9
II. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft – Reformgedanken für mehr Rechtssicherheit und mehr Transparenz (RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner, Thomas Luber) ...	29
III. Vereinfachung des Steuerrechts durch Abbau und Begrenzung der Bagatellsteuern (Dipl.-Vw./Dipl.-Bw. (FH) Damian Fichte, RA Katharina te Heesen) .	97
IV. Der neue Reinvestitionstarif: Abbau der steuerlichen Benachteiligung von Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften – Ein Vorschlag zur Fortentwicklung des § 34a EStG als Bestandteil eines konsistenteren Ertragsteuersystems zur Stärkung des Mittelstands (StB Dipl.-Vw. Dr. Daniel J. Zöllner)	125
V. Vorschlag zur Reform der Vorauszahlungen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (Manuel Mentzel, Bachelor of Laws)	171
VI. Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens zur Umsatzsteuer auf nationaler Ebene – Änderung des Besteuerungszeitraums für die Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen bei abweichendem Wirtschaftsjahr (Dipl.-Finanzwirt (FH) Martin Eberlein)	185
VII. Optimierung bei der Erhebung von Gewerbesteuer (Martin Zimmerl)	189
VIII. Irrungen und Wirrungen im Kampf gegen Steuerverkürzung und Steuervermeidung – Ein Reformansatz zur Straffung des § 50d EStG (Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert, Tobias Hagemann, M.Sc., LL.M., Christian Kahlenberg, M.Sc.)	193

IX.	Entwurf eines Gesetzes zur dauerhaften Beseitigung der kalten Progression ab 2016 <i>(Dipl.-Vw. Matthias Warneke)</i>	227
X.	I. Vorfälligkeit der Beitragsnachweise für Sozialabgaben II. Festlegung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung (sog. 1/11), § 47 UStDV <i>(StB Dipl.-Betriebswirt (FH) Stefan Hausmann)</i>	243
XI.	Vorschläge zur Kostenersparnis durch die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens der Unternehmen im internationalen Umfeld <i>(StB Dipl.-Kfm. Jörn Becker)</i>	247
XII.	Steuerliche Behandlung von Beteiligungskosten bei Kapitalgesellschaften: Ein Reformvorschlag zur Anpassung des § 8b KStG <i>(Prof. Dr. Wojciech Stiller)</i>	259
XIII.	Vorschlag für die Vereinfachung im Besteuerungsverfahren bei der Bewertung von Unternehmens-anteilen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer <i>(Matthias Lefarth)</i>	285
XIV.	Plädoyer für eine Wiederbelebung und Neugestaltung des Altersentlastungsbetrages nach § 24a EStG – Ein steuerpolitischer Vorschlag zur Begleitung des demographischen Wandels <i>(StB Dr. André Briese)</i>	293
XV.	Einrichtung von Förderzonen für die Ansiedlung von in- und ausländischen Investoren zur Sicherung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Standorts am Beispielland Türkei <i>(StBin/FB f. IntSteuerR Yildiz Arslan)</i>	301
XVI.	Vereinfachung Unternehmensbesteuerung – Wege zur Re-Integration der GmbH & Co. KG in die GmbH, zu Europafähigkeit und internationaler steuerlicher Kompatibilität für deutsche mittelständische Unternehmen <i>(RA/FAStR Dr. Hans Lethaus)</i>	305

Geleitwort

Sehr geehrte steuerpolitisch interessierte Leserinnen und Leser,

das Institut Finanzen und Steuer hat als neues Format in der steuerpolitischen Diskussion einen steuerpolitischen Ideenwettbewerb ausgerufen. Sie halten ein Exemplar der ifst-Schrift in Händen, die alle zur Teilnahme zugelassenen steuerpolitischen Wettbewerbsbeiträge vorstellt und der Öffentlichkeit zugänglich macht.

Ich habe der Anfrage, die Schirmherrschaft für diesen Wettbewerb zu übernehmen, spontan und gerne entsprochen. Als für die Steuerpolitik zuständiger Parlamentarischer Staatssekretär beim Bundesminister der Finanzen bin ich an einer fruchtbaren und einer hochwertigen steuerpolitischen Debatte interessiert.

Eine Sammlung steuerpolitischer Ideen, die sowohl aus der Wissenschaft als auch aus der Praxis der Steuerberatung und der Finanzverwaltung zusammengetragen werden, kann interessante übergreifende Impulse geben. Das steuerpolitische Wirken an der Schnittstelle zwischen Exekutive und Legislative kann durch Ideen und Vorschläge von vielen Seiten nur befruchtet werden. Die besondere Schwierigkeit dieser Tätigkeit besteht allerdings weniger im Auffinden und Sammeln von Ideen, als darin, aus der Vielzahl der Vorschläge und Wünsche, die an die Politik herangetragen werden, die besten Ansätze auszuwählen. Lösungsansätze, die die wesentlichen Probleme aufgreifen, einen echten Interessenausgleich einschließen und auch haushälterische Gesichtspunkte nicht vernachlässigen – problemlösende, gerechte und bezahlbare Ideen und Vorschläge – sind ein rares Gut.

Das Institut Finanzen und Steuern hat den Wettbewerb gezielt in den Kontext der Steuerpolitik der 18. Legislaturperiode gestellt und dabei die Devise ausgegeben, dass die einzureichenden Vorschläge konkret umsetzbar sein und sich an den bestehenden Problemen der Steuerpraxis ausrichten sollen. Gesucht wurden Steuerreformvorschläge, die innerhalb des bestehenden Steuersystems zu verwirklichen wären und die politische Umsetzbarkeit im Blick behalten. Diesen Ansatz unterstütze ich als Schirmherr sehr gerne.

Nach der Definition des Grimmschen Deutschen Wörterbuchs übt ein „Schirmherr Schutz über eine Stadt, ein Land und dergleichen oder über eine



PStS Dr. Michael Meister,
MdB

Person aus“. Einen regen steuerpolitischen Austausch – die Debatte als solche – stelle ich gerne unter meinen Schutz. Das Für und Wider der Argumente, die Anregungen verschiedener, mit der Besteuerung befasster Professionen, gegensätzliche und ab und an auch einmal wirklich neue Sichtweisen empfinde ich als Kernelement einer politischen Auseinandersetzung und damit als Grundlage der Demokratie schlechthin.

Zu meinen Aufgaben als Schirmherr gehört nicht die inhaltliche Bewertung der einzelnen Wettbewerbsbeiträge. Dieses Feld überlasse ich der hochrangig besetzten Jury des Wettbewerbs.

In diesem Sinne wünsche ich Ihnen eine interessante Lektüre und uns allen eine Steuerpolitik, die auf wirklich guten Ideen aufsetzt, selbst kreativ ist und die richtigen Entscheidungen zum Wohl aller umsetzt.

PSStS Dr. Michael Meister, MdB

**Eine Norm
mit „Langlebigkeitsrisiko“ –
über den zunehmenden
Reformbedarf des
§ 6a EStG**

**RA Georg Geberth
Siemens AG**

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	11
II.	Höhe des Rechnungszinses	13
	1. Problembeschreibung – lang anhaltendes Niedrigzinsumfeld	13
	2. Problemlösung – „kontrollierte“ Senkung bzw. Flexibilisierung des steuerlichen Rechnungszinses	19
	a. Berechnungsgrundlagen	20
	b. Lösung 1 – Senkung des Rechnungszinses und zeitliche Streckung des Aufwands	22
	c. Lösung 2 – Flexibilisierung mit „fiskalischem Sicherheitsabstand“	22
III.	Gleichstellung beitragsorientierter Direktzusagen	24
IV.	Fazit	27
	1. Höhe des Rechnungszinses	27
	2. Gleichstellung beitragsorientierter Direktzusagen	28

I. Einleitung

Menschen leben immer länger und das ist gut so. Für die betriebliche Altersversorgung – und gleichermaßen für die private Altersvorsorge – führt dies zu besonderen Herausforderungen. Haben Unternehmen ihren Mitarbeitern eine Betriebsrente zugesagt, bleiben sie durch die erhöhte „Langlebigkeit“ immer länger in der Pflicht, die Rente auszubezahlen. Der Fachjargon hat für die hiermit verbundenen finanziellen Implikationen das Stichwort des „Langlebigkeitsrisikos“ herausgebildet.

Dieser Begriff, der durchaus als Kandidat für das Unwort des Jahres geeignet wäre, kann auch auf Rechtsnormen angewandt werden. Insbesondere solche des Steuerrechts altern rasch oder – präziser: sie veralten. Für das steuerpflichtige Unternehmen entsteht dann ein Risiko, das gerade bei der Bildung von Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG zutreffend als ein weiteres „Langlebigkeitsrisiko“ bezeichnet werden kann.

Bei vielen deutschen Unternehmen sind Pensionszusagen in Form der Direktzusage an Mitarbeiter ein wichtiger und traditionell fester Bestandteil der Gesamtvergütung. Dies geschieht auch im Interesse der (betrieblichen) Altersversorgung einer zunehmend alternden Gesellschaft. Angesichts der gesamtgesellschaftlichen Bedeutung ist nachvollziehbar, dass der Ausbau dieser dritten Säule der Alterssicherung – neben der gesetzlichen Rentenversicherung sowie der privaten Altersvorsorge – von der Politik beständig eingefordert wird. Von den Unternehmen wird erwartet, die Lücken in der gesetzlichen Rentenversicherung durch ein höheres Leistungsniveau bei der betrieblichen Altersvorsorge aufzufüllen.¹ Angesichts dieser Erwartungshaltung sollte es selbstverständlich sein, dass die betriebliche Altersversorgung nicht durch zweckwidrige Regelungen behindert wird.

Die von den Unternehmen eingegangenen Verpflichtungen weisen häufig eine beträchtliche Höhe auf und können leicht 25 % der Bilanzsumme nach den International Financial Accounting Standards (IFRS) ausmachen. Dabei unterliegt der steuerbilanzielle Ausweis von Pensionsverpflichtungen einer deutlichen Beschränkung im Vergleich zu anderen Rechnungslegungsvor-

¹ Vgl. jüngste Diskussion zur „Nahles-Rente“, HBl. vom 17.3.2015, 6.

schriften wie denen des Handelsgesetzbuchs (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) oder gar denen der IFRS (vgl. IAS 19)².

Die Gründe hierfür sind rein fiskalischer Natur. Aus wirtschaftlicher Sicht ist die Höhe der nach § 6a EStG berechneten steuerbilanziellen Rückstellungen völlig unzureichend, die tatsächlich bestehende Verpflichtung wird nicht realistisch abgebildet. Die realistische Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen IFRS liegt häufig um 100 % höher, als dieselbe Verpflichtung nach den steuerlichen Vorschriften ausgewiesen werden darf. Diese weitaus höheren Werte werden bei der Übernahme von Pensionsverpflichtungen im Rahmen von Betriebsveräußerungen, also zwischen fremden Dritten, in der Regel zugrunde gelegt. Da „sich Kaufleute untereinander nichts schenken“, wird daran deutlich, dass die steuerlichen Bewertungsregeln nicht zutreffen können.

Folge dieser fiskalisch geprägten Norm ist, dass in den Steuerbilanzen der Unternehmen beträchtliche stille Lasten entstanden sind, die zwar nicht heute, aber in künftigen Steuerabschnitten aufgelöst werden können. Um dies zu verhindern, hat der Gesetzgeber die §§ 4f Abs. 1 Satz 3 und 5 Abs. 7 EStG eingeführt. Hierzu wurde angemerkt, es handle sich dabei um den „Fluch der bösen Tat“³. Die „böse Tat“ bestehe in dem Passivierungsverbot in § 5 Abs. 4a EStG und der Passivierungsbeschränkung in § 6a EStG. Ohne diese – sowie andere, ähnlich strukturierte – Vorschriften wäre eine weitere „systematische Verunstaltung und Zersetzung des Steuerbilanzrechts wider alle Leistungsfähigkeitsprinzipien“⁴ durch §§ 4f Abs. 1 Satz 3 und 5 Abs. 7 EStG nicht erforderlich gewesen.

Die Passivierungsbeschränkung in § 6a EStG manifestiert sich in mehrfacher Weise. Bereits die fehlende Berücksichtigung der gem. § 16 Abs. 1 Betriebsrentengesetz vorgeschriebenen Rentenanpassungen bei Pensionären sowie die Außerachtlassung der durchschnittlichen Entgeltsteigerungen bei im Unternehmen noch tätigen Mitarbeitern führen zu einer unrealistisch niedrigen Rückstellung.

² Wenn im Zusammenhang mit den IFRS im Folgenden von „Pensionsrückstellungen“ gesprochen wird, so ist hiermit der Verpflichtungswert der DBO (Defined Benefit Obligation) gemeint.

³ *Hennrichs*, in Simon, ifst-Schrift 498 (2014), 21.

⁴ *Hennrichs*, a.a.O., 21.

Trotz der derzeit sprudelnden Steuereinnahmen und des ersten ausgeglichenen Haushalts auf Bundesebene seit Jahrzehnten erscheint eine vollständige Angleichung der steuerlichen Rückstellung an die realistischeren Werte der handelsrechtlichen bzw. der internationalen Rechnungslegungsvorschriften allerdings nicht wahrscheinlich.

In dieser Ausarbeitung sollen daher ausschließlich die beiden nachfolgenden – besonders drängenden – Problempunkte in die steuerpolitische Diskussion eingebracht werden:

1. Besondere Brisanz birgt, angesichts des seit mehreren Jahren anhaltenden und nicht enden wollenden Niedrigzinsumfelds, der Rechnungszins von 6 % in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG. Dieser Rechnungszins ist deutlich zu hoch angesetzt (unter II.).
2. Ein weiteres Problemfeld mit stetig wachsender Bedeutung betrifft die sog. beitragsorientierte Pensionszusage. Diese im Vergleich zur traditionellen Leistungszusage „modernere“ Form der Pensionszusage findet in den Unternehmen immer weitere Verbreitung. Denn anders als die Leistungszusage – bei der eine bestimmte Rente/Leistung zugesagt wird, ohne im Moment der Zusage die Finanzierungskosten bis zum Renteneintritt bereits zu kennen – bürdet die beitragsorientierte Pensionszusage den Unternehmen keine unkalkulierbaren Finanzierungsrisiken auf. Auf konjunkturell schwache Jahre können sie daher angemessen flexibel reagieren. Allerdings wird die beitragsorientierte Zusage steuerlich diskriminiert. Ihre steuerliche Bewertung unterliegt weiteren – völlig willkürlichen – Abschlägen, die zu einer noch unrealistischeren steuerlichen Abbildung der eingegangenen Pensionsverpflichtungen führen (unter III.).

II. Höhe des Rechnungszinses

1. Problembeschreibung – lang anhaltendes Niedrigzinsumfeld

Bis 2009 konnten Unternehmen dieselbe Pensionsrückstellung in der Handels- sowie der Steuerbilanz ansetzen. Mit Einführung des BilMoG im Jahr 2009 wurden die handelsbilanziellen Regelungen an die Bilanzierung nach den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen angenähert. Seitdem wird eine Berechnung der Pensionsrückstellungen „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ verlangt, vgl.

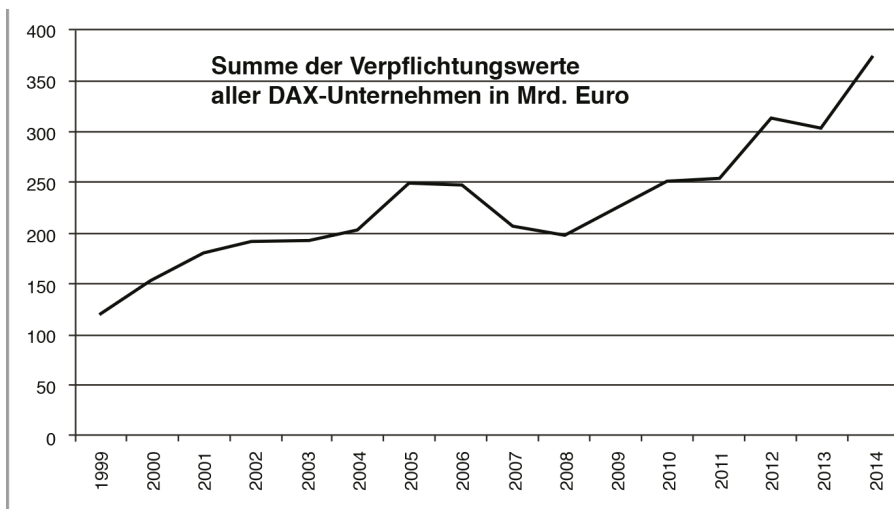
§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB. Daher müssen die steuerpflichtigen Unternehmen für die künftigen Gehalts- oder Rentenerhöhungen bei der Bewertung langfristig für realistisch gehaltene Trendannahmen ansetzen. Weiterhin muss ein Rechnungszins gewählt werden, der dem jeweiligen Marktzins einer laufzeitkongruenten – also einer langläufigen – Verpflichtung entspricht, vgl. § 253 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 HGB. In ihrem Satz 2 beinhaltet die genannte Vorschrift eine Spezialregelung für Altersversorgungsverpflichtungen. Anstelle des Marktzinses für laufzeitkongruente Verpflichtungen kann die Verpflichtungsrückstellung pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzins abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Aus der Langläufigkeit der zugrunde zu legenden Verpflichtungen resultiert in der Regel ein geringerer Zinssatz als bei kurzfristigen Verbindlichkeiten. Insbesondere ist, um zu rasche Änderungen des Rechnungszinses zu vermeiden, im Gegensatz zu den IFRS der Durchschnittszins der letzten sieben Jahre maßgeblich.

Insgesamt wirken sich die vom Gesetzgeber im Handelsgesetzbuch vorgenommenen Änderungen wie folgt aus:

Änderung	Konsequenz
Ansetzen eines Rechnungszinses < 6 %	Das Absenken des Rechnungszinses auf unter 6 % erhöht die Pensionsrückstellungen wegen der geringeren Abzinsung künftiger Rentenzahlungen.
Berücksichtigung von künftigen Entgeltsteigerungen	Die Berücksichtigung der voraussichtlichen Entgeltsteigerungen bis zum Rentenbeginn erhöht die Pensionsrückstellungen.
Berücksichtigung von künftigen Rentensteigerungen	Die Berücksichtigung der voraussichtlichen Rentensteigerungen führt ebenfalls zu einer Erhöhung der Pensionsrückstellungen.

Während sich die Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz folglich erhöhen, sinkt – hiermit korrespondierend – der handelsbilanzielle Gewinn, auf den der Unternehmensinhaber bzw. der Aktionär zugreifen darf (Ausüttungsbemessungsfunktion der Handelsbilanz). Da sich die steuerbilanziellen Vorschriften nicht geändert haben, greift der Fiskus bei der Ertragsbesteuerung auf einen deutlich höheren Gewinn zu, als er es dem Eigentümer des Unternehmens bei der Gewinnentnahme zugesteht.

Unter den o.g. Faktoren hat der Rechnungszins die größten Auswirkungen auf die Höhe von Pensionsverpflichtungen und kann so als das „Hauptbilanzierungsrisiko“ auf der Verpflichtungsseite der betrieblichen Altersversorgung klassifiziert werden. In den IFRS-Bilanzen führt das „Niedrigzinsumfeld“ derzeit zu gravierenden Auswirkungen auf Bilanzrelationen und Eigenkapitalquoten⁵. So haben sich die Pensionsrückstellungen der DAX-Unternehmen für das Jahr 2014 im Durchschnitt um nahezu 100 % gegenüber dem Jahr 2008 erhöht.⁶



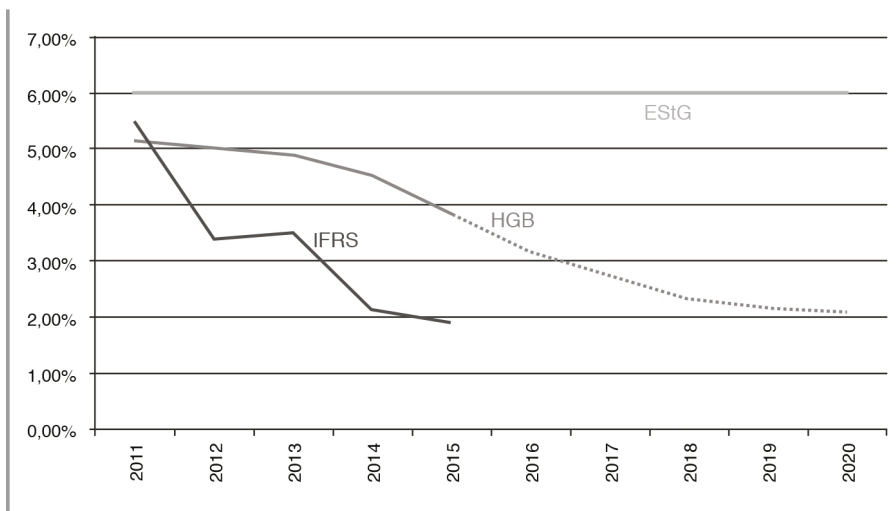
Nun ist die Kritik der Wirtschaft an der Höhe des Rechnungszinses in § 6a EStG nicht neu. In zahlreichen Eingaben haben diverse Verbände auf die Notwendigkeit einer Senkung bzw. einer Flexibilisierung des Rechnungszinses hingewiesen und diesen Wunsch sowohl an die Fachebene der jeweils zuständigen Bundesministerien als auch an die Politik herangetragen. Das Anliegen wurde stets mit derselben Argumentation abgelehnt: Bei Pensionszusagen handle es sich um langfristige Verbindlichkeiten, weshalb auf einen langfristigen Zins abzustellen sei. Mit 6 % entspreche der Rechnungszins in § 6a EStG dieser Maßgabe. Die Begründung war unter den bis Mitte/Ende der 90er-Jahre gegebenen Umständen eines schwankenden, mal höhe-

⁵ Vgl. Börsenzeitung vom 26.3.2015, 11.

⁶ Daten stammen aus der Studie „DAX-Pensionswerke 2014“ vom 25.3.2015, die von dem auf betriebliche Altersversorgung spezialisierten Beratungsunternehmen Towers Watson erstellt wurde.

ren und mal niedrigeren Marktzinseszinses zumindest nicht offensichtlich abwegig und wurde daher zumindest hingenommen.

Zwei neue Umstände sind jedoch hinzugetreten, die in ihrem Zusammenwirken eine brisante Mischung ergeben: Während sich bisher aufgrund der – insbesondere im Mittelstand meist praktizierten – Einheitsbilanz keine Diskrepanz zwischen der handels- sowie der steuerbilanziellen Pensionsrückstellung ergab, hat sich dies mit Einführung des BilMoG geändert. Damit konnte sich ein Auseinanderfallen der steuerlichen und handelsrechtlichen Rechnungszinssätze bei den Unternehmen erstmalig manifestieren. Sodann hat sich im Gefolge der Finanz-, Wirtschafts- und Währungskrise durch die Zinspolitik der EZB sowie mit wohlwollender Unterstützung der Finanzpolitik ein – allen Prognosen nach – dauerhaftes Niedrigzinsumfeld herausgebildet. Die Zinsentwicklung für HGB und IFRS kann der folgenden Grafik entnommen werden⁷; zum Vergleich wird auch der steuerliche Rechnungszins aufgeführt:



Dennoch halten Gesetzgeber und Finanzverwaltung an der bisherigen Argumentation fest. Zuletzt konnte dies als ein Zitat des Bundesfinanzministeriums in einem Artikel der Frankfurter Allgemeinen Zeitung vom 3.2.2015 nachgelesen werden: „Auch wenn derzeit das Zinsniveau allgemein stark

⁷ Die Prognosen zum HGB-Rechnungszins entstammen einer Grafik von Puschinsky (Towers Watson), die auf der diesjährigen Jahrestagung der „Arbeitsgemeinschaft betriebliche Altersversorgung e.V.“ am 8.5.2015 präsentiert wurde.

gesunken ist, ist der Zinssatz von 6 % im Hinblick auf die Langfristigkeit der Pensionsverpflichtungen gerechtfertigt und liegt innerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers⁸. Das niedrige Zinsniveau wird zwar in einem Halbsatz erwähnt. Gleichzeitig wird es, mit der Behauptung, der Zinssatz sei nur „derzeit“ stark gesunken, als Argument für eine Senkung des Rechnungszinses verworfen. Der Zinssatz von 6 % sei daher weiterhin angemessen. Selbst wenn diese Annahme – dass der Rechnungszins in § 6a EStG über die Zeitläufe von mehreren Jahrzehnten dem durchschnittlichen Zinsniveau entspricht – zuträfe, würden die momentanen Probleme der Unternehmen dadurch nicht gelöst.

Diese sind zweifach: Einerseits betrifft der Niedrigzins die Aktivseite vieler Unternehmen, soweit diese ein zur Deckung der Pensionsverbindlichkeiten „reserviertes“ Vermögen aufgebaut haben. Durch die zumeist vorsichtige Anlagepolitik (mit Pensionsvermögen wird nicht „spekuliert“) können keine nennenswerten Renditen mehr erzielt werden, so dass die den Mitarbeitern zugesagten Garantieverzinsungen nicht erwirtschaftet werden können. Die Differenz muss durch weiteres Vermögen des Unternehmens ausgeglichen werden.

Ein kurzer Exkurs sei gestattet: Dass die Politik plant, die Rendite insbesondere von Aktieninvestments durch massive Steuererhöhungen zusätzlich zu schmälern, ist unter den gegebenen Umständen schwer nachvollziehbar: Nachdem Streubesitzdividenden bereits der Besteuerung unterworfen wurden, sollen nun auch die Veräußerungsgewinne aus Streubesitz besteuert, eine Finanztransaktionssteuer⁹ eingeführt und eine Investmentsteuerreform durchgeführt werden.¹⁰ Alle diese Maßnahmen führen absehbar zu einer deutlichen Mehrbelastung und damit zu einer Renditeminderung für das betriebliche Pensionsvermögen. In der Folge entstünde zusätzlicher Aufwand für die Unternehmen, um das bisherige Versorgungsniveau ihrer Mitarbeiter aufrechtzuerhalten. Alternativ müssten sie das Versorgungsniveau absenken, um die fiskalpolitisch verursachten Zusatzkosten auszugleichen.

⁸ http://fazjob.net/ratgeber-und-service/beruf-und-chance/fuehrungskraefte/125776_Wirtschaft-aechzt-wegen-EZB-Politik-unter-Pensionslast.html.

⁹ Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD „Deutschlands Zukunft gestalten“, 46 sowie Pressemitteilung von *Heribert Karch*, aba 2014, 468.

¹⁰ Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD „Deutschlands Zukunft gestalten“, 64.

Andererseits betrifft der niedrige Zins die Passivseite aller Unternehmen: Wie oben beschrieben, erhöht sich die handelsrechtliche Rückstellung nach HGB und IFRS. Dadurch sinkt zum einen, bei gleichbleibendem Deckungsvermögen, der Deckungsgrad der Pensionsverpflichtungen. Während der Deckungsgrad im Jahr 2007 noch 71 % betrug, ist er seitdem auf 61 % gesunken. Allein im letzten Jahr fiel er um vier Prozentpunkte.

Auch berichten kleine und mittlere Unternehmen zunehmend darüber, dass sie aufgrund der „durch die Decke schießenden“ handelsrechtlichen Pensionsrückstellungen kaum ausschüttbaren Gewinn zur Verfügung haben. Diese Problematik wird durch die gleichbleibend niedrige steuerliche Pensionsrückstellung gem. § 6a EStG verstärkt. Denn der steuerliche Gewinn ist damit vergleichsweise hoch auszuweisen und die darauf anfallenden Steuern mindern den niedrigen handelsrechtlichen Gewinn zusätzlich.

Zwar führen die niedrigen steuerlichen Pensionsrückstellungen und die immer höheren in der Handelsbilanz auszuweisenden Pensionsrückstellungen zum Anstieg aktiver latenter Steuern, für die das HGB ein Aktivierungswahlrecht vorsieht (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB). Infolge dessen ergibt sich – bei Ausübung des Wahlrechts – ein Ausgleich für die erhöhte Steuerzahlung. Für den insoweit erhöhten handelsrechtlichen Gewinn besteht jedoch grundsätzlich eine Ausschüttungssperre. Nur wenn gem. § 268 Abs. 8 S. 2 HGB die verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen nach Ausschüttung den Stand der aktiven latenten Steuern (nach Saldierung mit ggf. vorhandenen passiven latenten Steuern) übersteigen, kann eine Ausschüttung vorgenommen werden.

In dieser schwierigen Situation muss der Gesetzgeber einschreiten und – auch im Interesse der (betrieblichen) Altersversorgung einer zunehmend alternden Gesellschaft – die dringend notwendige Abhilfe schaffen. Gleichzeitig sollte das Interesse des Staates an der Stetigkeit des Steueraufkommens beachtet werden, damit er seine Aufgaben kontinuierlich erfüllen kann. Dieses Interesse kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei der Ausgestaltung der Steuernormen (zu Recht) berücksichtigt werden.

Ebenfalls nicht außer Acht gelassen werden sollte, dass der deutsche Staatshaushalt von dem Niedrigzinsumfeld stark profitiert. Laut einer kürzlich erschienen Studie beträgt der so entstandene Vorteil mittlere einstellige

Milliardenbeträge pro Jahr¹¹. Die Studie untersucht, wie sich die niedrigen Zinsen seit dem Jahr 2010 finanziell auf die staatlichen (sowie die privaten) Haushalte ausgewirkt haben. Dabei wird das derzeitige Zinsniveau mit dem langjährigen Durchschnittszins ohne außergewöhnliche Inflationsereignisse und größere Krisen verglichen. Dieses „Normalzinsniveau“ wird auf 4,2 % festgelegt. Es soll dem Durchschnittszinsniveau in der Phase zwischen 1998 und Mitte 2009 entsprechen. An diesem „Normalzinsniveau“ wird – kaum überraschend – deutlich, wie überhöht der steuerliche Rechnungszins ist. Wäre er mit 6 % zutreffend, würde man also ein höheres „Normalzinsniveau“ zugrunde legen, ergäbe sich allerdings ein noch höherer Zinsgewinn für den Staatshaushalt. Aus dieser Zwickmühle führt nur ein Weg heraus: Der Rechnungszins muss kontrolliert abgesenkt bzw. (ebenfalls kontrolliert) flexibilisiert werden.

Das staatliche Interesse an einer Verstärkung des Steueraufkommens hat seinen Niederschlag in der derzeitigen Regelung des § 6a EStG mit einem hohen und gleichzeitig fixen Rechnungszins gefunden. Im Folgenden sollen zwei Lösungen vorgeschlagen werden, die den Fiskalinteressen sowie den unternehmerischen Zwängen und Nöten gleichermaßen Rechnung tragen und damit möglichst ausgewogen sind.

2. Problemlösung – „kontrollierte“ Senkung bzw. Flexibilisierung des steuerlichen Rechnungszinses

Eine vom Steueraufkommen nicht beeinflusste steuerliche Regelung zur Ermittlung der „angemessenen“ Pensionsverpflichtungen wäre naheliegend wie folgt auszugestalten: Der Gesetzgeber müsste den Zinssatz nicht nur absenken, sondern auch vollständig flexibilisieren, ihn also an das jeweils aktuelle Zinsniveau anpassen. Ob dies über einen durchschnittlichen Rechnungszins (HGB) oder über den gegenwärtigen Rechnungszins zu einem bestimmten Stichtag (IFRS) erfolgen würde, wäre dann eine Frage der Ausgestaltung im Detail.

Jedoch sind bei realitätsnaher Betrachtung auf politischer Ebene die haushalterischen Auswirkungen einer Reform des § 6a EStG Dreh- und Angelpunkt der Diskussion. Die Grundlagen zu deren Berechnung sind daher zu

¹¹ <http://www.faz.net/aktuell/finanzen/meine-finanzen/sparen-und-geld-anlegen/private-sparer-verlieren-190-milliarden-euro-in-vergangenen-fuenf-jahren-13528997.html>.

analysieren, wobei eine Schätzung bzw. die Angabe einer Größenordnung zunächst ausreichen soll.

So sehr die vollständige Flexibilisierung des Rechnungszinses und mithin die Orientierung an einem Marktzins aus systematischer und wirtschaftlicher Sicht wünschenswert erscheint, so sehr ist dies doch mit dem Prädikat „unrealistisch“ zu versehen. Denn damit würde nicht nur das Steueraufkommen in einem der Höhe nach relevanten Bereich an die Entwicklung an den Finanzmärkten gekoppelt, vielmehr würde auch die Planung des steuerlichen Aufwands für die Unternehmen enorm erschwert. In der Folge soll die vollständige Flexibilisierung daher nicht näher untersucht werden. Stattdessen soll die moderate Absenkung und insbesondere eine kontrollierte Flexibilisierung mit „fiskalischem Sicherheitsabstand“ diskutiert werden.

a. Berechnungsgrundlagen

Die Höhe der nach § 6a EStG gebildeten steuerlichen Pensionsrückstellungen lässt sich recht präzise dem Geschäftsbericht des Pensions-Sicherungs-Vereins auf Gegenseitigkeit (PSV a.G.) entnehmen. Dieser Verein wurde durch den Gesetzgeber errichtet, um die von den Arbeitgebern erteilten Pensionszusagen zugunsten der Mitarbeiter abzusichern. Er ist mit einer Pflichtmitgliedschaft für die Unternehmen versehen, die für ihre Mitgliedschaft einen Jahresbeitrag entrichten müssen. Bemessungsgrundlage für diesen Pflichtbeitrag ist im Wesentlichen der Wert der steuerlichen Pensionsrückstellungen des jeweiligen Unternehmens, sofern es eine unmittelbare Versorgungszusage erteilt hat. In seinem Jahresbericht führt der PSV a.G. die Gesamtbemessungsgrundlage für seine Beitragserhebung auf. Diese betrug für das Jahr 2013 insgesamt 312 Mrd. Euro.

Davon entfallen laut Geschäftsbericht des PSV a.G. 87,2 % auf unmittelbare Versorgungszusagen. Denn Art. 28 EGHGB sieht für Unterstützungskassenzusagen, widerrufliche Direktversicherungen und Pensionsfondszusagen ein Passivierungswahlrecht vor, welches steuerlich zu einem Ansatzverbot führt. Damit betragen die steuerlichen Rückstellungen für unmittelbare Versorgungszusagen für alle Unternehmen in etwa 272 Mrd. Euro¹².

¹² Betriebsrenten oberhalb der Sicherungsgrenze des PSV a.G., die gem. § 7 Abs. 3 BetrAVG derzeit bei 7.875 Euro im Monat liegt, sind in dieser Berechnung nicht enthalten, da sie der Beitragsbemessung des PSV a.G. nicht zugrunde gelegt werden.

Um die Auswirkungen einer Absenkung des steuerlichen Rechnungszinses abschätzen zu können, ist auch die Reagibilität der steuerlichen Rückstellungen auf die Höhe des Rechnungszinses eine erforderliche Kenngröße. Hierbei kann nach einer „Faustformel“ davon ausgegangen werden, dass eine Senkung des Rechnungszinses um einen Prozentpunkt zu einer Erhöhung der Verpflichtungswerte um ca. 15 % führt¹³. Dies gilt jedenfalls für einen ausgewogenen Mischbestand aus Anwärtern und Rentnern und dürfte daher auf den Gesamtbestand aller Unternehmen hinreichend präzise zutreffen. Hingegen wirkt sich eine Änderung des Rechnungszinses bei jungen Anwärtern auf die Pensionsrückstellung stärker aus als bei Anwärtern, die kurz vor dem Renteneintritt stehen.

Somit würde die Absenkung des Rechnungszinses in § 6a EStG um einen Prozentpunkt auf 5 % zu einer Erhöhung der steuerlichen Rückstellungen um knapp 41 Mrd. Euro führen. Die steuerliche Bemessungsgrundlage würde um denselben Betrag einmalig verringert werden. An dieser Stelle sei angemerkt, dass für den Staatshaushalt im Wesentlichen¹⁴ ein einmaliges Minderaufkommen entsteht. Auf längere Sicht hingegen bleibt das Steueraufkommen in gleicher Höhe erhalten. Es handelt sich somit um einen „timing effect“, also um eine zeitliche Verschiebung der Steuerzahlung, nicht um eine dauerhafte Senkung des Steuerniveaus. Denn spätestens mit der Auszahlung der Betriebsrenten wäre es sowieso zum steuerlichen Abzug gekommen, der insoweit lediglich vorgezogen wird.

Unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 30 % käme es zunächst zu einer Verringerung des Steueraufkommens in Höhe von ca. 12 Mrd. Euro. Diese Berechnung lässt allerdings außer Acht, dass sich nicht alle Unternehmen stets in einer Gewinnsituation befinden. Da auf Gewinnphasen erfahrungsgemäß auch immer wieder Verlustphasen folgen, soll im Folgenden ein pauschaler Abschlag vorgenommen und deshalb von einem durchschnittlichen Steuersatz von 25 % ausgegangen werden. Auf dieser Grundlage käme es zu einer haushaltswirksamen Mindereinnahme im ersten Jahr der Absenkung des Rechnungszinses auf 5 % von ca. 10 Mrd. Euro. Die Differenz von 2 Mrd. Euro würde in den nächsten Jahren als Verlustvortrag nach und nach

¹³ Vgl. Höfer et al., Der Betrieb 2014, 2663.

¹⁴ Die haushalterischen Auswirkungen auf künftige Pensionszusagen sollen an dieser Stelle nicht erörtert werden. Zwar werden diese wegen des gesenkten Rechnungszinses zu weniger hohen Rückstellungen führen, allerdings wird dieser Effekt durch die – aufgrund der erforderlichen Neubewertung – geringeren Ausbuchungen der Altzusagen kompensiert.

– gebremst durch die Mindestgewinnbesteuerung – haushaltswirksam werden.

Die sofortige und vollständige Umsetzung einer Senkung des Rechnungszinses – wie etwa kürzlich in Österreich auf 3,5 % für die Steuerbilanz – wird in Deutschland angesichts der Mindereinnahmen politisch wohl auf Ablehnung stoßen. Dies gilt zumal, da die Differenz zwischen dem Rechnungszins nach Handels- sowie nach Steuerrecht schon jetzt ca. 1,5 % beträgt. Die Differenz wird in den Folgejahren weiter wachsen. In einem aktuellen Fachaufsatz wird für das Jahr 2018 ein Zinssatz von 2,44 % prognostiziert¹⁵.

Als Alternativen können daher zwei Möglichkeiten in Betracht gezogen werden:

b. Lösung 1 – Senkung des Rechnungszinses und zeitliche Streckung des Aufwands

Die haushalterischen Auswirkungen der Senkung des Rechnungszinses könnten über einen Zeitraum von 10 Jahren gestreckt werden. Zu diesem Zweck würde der aus der Erhöhung der steuerlichen Rückstellung resultierende Aufwand verpflichtend zu gleichen Teilen auf 10 Jahre ab Inkrafttreten der Neuregelung verteilt werden. Diese Lösung entspricht dem häufig anzutreffenden Vorgehen bei fiskalisch problematischen Rechtsänderungen im hochvolumigen Bereich (in jüngster Gesetzgebungsvergangenheit etwa §§ 4f Abs. 1 Satz 3 und 5 Abs. 7 EStG). Aber nicht nur im Steuerrecht, sondern auch im HGB wurde bei der BilMoG-Einführung – allerdings als Wahlrecht – in einer ähnlichen Weise verfahren, um den durch die realistischere Bewertung bewirkten massiven Anstieg der Pensionsrückstellungen für die Unternehmen abzufedern.

Problematisch ist allerdings, dass diese Lösung nicht nachhaltig, also nicht von Dauer wäre, da sie im Falle eines weiterhin anhaltenden Niedrigzinsumfeldes eine kontinuierliche Anpassung des Rechnungszinses durch den Gesetzgeber an die künftige Zinsentwicklung erfordern würde. Vorzugswürdig wäre daher die folgende Lösung.

c. Lösung 2 – Flexibilisierung mit „fiskalischem Sicherheitsabstand“

Der steuerliche Rechnungszins könnte an künftige Entwicklungen des handelsrechtlichen (hoffentlich 15-jährigen anstatt des 7-jährigen) Rech-

¹⁵ Vgl. *Thurnes et al.*, Der Betrieb 2012, Tabelle 3.

nungszinses gekoppelt werden: Sinkt dieser um 0,5 Prozentpunkte, würde der steuerliche Rechnungszins im darauffolgenden Jahr ebenfalls um 0,5 Prozentpunkte, mithin von 6 % auf 5,5 % gesenkt werden. Die seit der BilMoG-Reform bereits aufgetretene Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Rechnungszins würde damit bestehen bleiben. Nur künftige Entwicklungen würden bei der Anpassung berücksichtigt werden.

Der Fiskus würde insoweit nicht in voller Höhe ins Risiko gehen, sondern stattdessen einen „fiskalischen Sicherheitsabstand“ in Höhe der derzeitigen Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Zinssatz bewahren. Auch diese Absenkung könnte in ihrer Wirkung auf 10 Jahre verteilt werden. Da für das Jahr 2015 eine handelsrechtliche Absenkung des Rechnungszinses von ca. einem halben Prozentpunkt prognostiziert wird, würde die haushalterische Auswirkung die Hälfte der oben – für eine Absenkung um einen Prozentpunkt – beschriebenen Effekte betragen.

Freilich müsste ein ebensolcher Sicherheitsabstand eingehalten werden, falls der Rechnungszins – eines fern erscheinenden Tages – wieder ansteigen sollte. Dies könnte gesetzgeberisch umgesetzt werden, indem die Anpassung des steuerlichen Rechnungszinses auf einen bestimmten Zinssatz begrenzt würde (der als neuer „Normalzins“ besser bei 5 % als bei 6 % liegen sollte), um erst dann wieder einzusetzen, wenn der handelsrechtliche Zins diese Begrenzung um den „Sicherheitsabstand“ übersteigt.

Im Ergebnis würde es zu drei verschiedenen Rechnungszinsen mit unterschiedlich stark ausgeprägten Volatilitäten kommen. Der Zins nach den IFRS wäre weiterhin extrem volatil, da der zum jeweiligen Stichtag geltende Zinssatz zur Berechnung der Pensionsrückstellungen herangezogen würde. Dies ist für die Unternehmen in der Regel verkraftbar, weil die dadurch bedingten Erhöhungen und Absenkungen der Pensionsrückstellungen gem. IAS 19 unmittelbar ins Eigenkapital gebucht werden und mithin den Unternehmensgewinn weder erhöhen noch schmälern. Die Volatilität des handelsrechtlichen Zinses wäre durch die siebenjährige Durchschnittsbetrachtung vergleichsweise stark zeitverzögert, würde aber nach Ablauf einer solchen Periode mit Niedrigzins in voller Höhe gewinnwirksam werden. Der steuerliche Rechnungszins schließlich würde durch seine Koppelung an den handelsrechtlichen Zinssatz von dessen zeitlich verzögerter Volatilität profitieren. Darüber hinaus würde er sich stets um die oben vorgeschlagenen 1,5 % näher an der – durch den Gesetzgeber festzulegenden – „Mitte“ befinden. Seine Volatilität wäre damit nicht nur zeitlich verzögert, sondern auch der Höhe nach um insgesamt 3 Prozentpunkte gemindert.

Diese Maßnahmen zur Verringerung der kurzfristigen Ausschläge des steuerlichen Rechnungszinses kämen sowohl dem Fiskus als auch den Unternehmen entgegen. Der Fiskus hätte ein stetigeres Steueraufkommen zur besseren Planbarkeit der Haushaltsausgaben und die Unternehmen hätten – spiegelbildlich – ebenfalls den Vorteil der besseren Planbarkeit ihres Steueraufwands.

III. Gleichstellung beitragsorientierter Direktzusagen

Die oben aufgeführten Unzulänglichkeiten in § 6a EStG wurden vom Gesetzgeber teilweise bewusst kodifiziert – so die fehlende Einbeziehung von künftigen Gehalts-, Karriere- und Rentenentwicklungen. Andere Entwicklungen – so der niedrige Zins infolge der Eurokrise – waren zum damaligen Zeitpunkt (im Jahr 1974) nicht vorhersehbar, sind aber grundsätzlich bekannt, auch wenn die Auswirkungen noch unterschätzt werden.

Schließlich bestehen auch unbeabsichtigte Defizite bei der Bilanzierung bestimmter Arten von Pensionszusagen, die noch nicht ins politische Bewusstsein vorgedrungen sind. Sie betreffen die Bilanzierung sog. beitragsorientierter Pensionszusagen.

Mit der traditionellen Leistungszusage in ihrer einfachsten Ausformung wird dem Mitarbeiter ein bestimmter monatlicher Geldbetrag im Falle des Renteneintritts zugesagt. In den letzten Jahren erfreuen sich in Deutschland jedoch beitragsorientierte Pensionszusagen bei den Unternehmen immer größerer Beliebtheit. Denn mit ihnen kann der Arbeitgeber seine Zusage auf einen bestimmten Zeitraum – bspw. für das jeweils vergangene Geschäftsjahr – beschränken. Zum einen kann so die Höhe des jeweils zugesagten Beitrags an die persönliche Leistung des Mitarbeiters in diesem Zeitraum gekoppelt werden.

Zum anderen kann auch die wirtschaftliche Lage des Unternehmens in die Höhe des jeweils zugesagten Beitrags einfließen und damit eine antizyklische Verteilung des Pensionsaufwands in der Anwartschaftsphase der Pensionszusage erreicht werden. Die Höhe der zugesagten Beiträge „atmet“ so mit dem Unternehmen und seinem wirtschaftlichen Erfolg mit: In wirtschaftlich erfolgreichen Jahren erhält der Mitarbeiter höhere Beiträge und in wirtschaftlich weniger erfolgreichen Jahren fällt der Beitrag geringer aus.

In für das Unternehmen existenzbedrohenden Situationen kann der Beitrag für den entsprechenden Zeitraum sogar vollständig ausgesetzt werden, um zunächst die Sanierung des Unternehmens bewältigen zu können. Umgekehrt hängen bei einer Leistungszusage die künftigen Zuführungen zur Pen-

sionsrückstellung auch in wirtschaftlich schlechten Jahren bzw. in Krisensituationen wie ein „Mühlstein“ an der Ertragskraft des Unternehmens und ziehen es weiter in Richtung Abgrund.

So wirtschaftlich sinnvoll diese Form der Pensionszusage ist, so sehr wird sie durch das geltende Steuerrecht diskriminiert. Dabei geht es – anders als bei den oben geschilderten Passivierungsbeschränkungen – nicht um einzelne Parameter, die der Höhe nach nicht zu einem realistischen Ausweis der Rückstellung führen. Vielmehr ist die vom Gesetzgeber vor Jahrzehnten gewählte Berechnungsmethode bereits dem Grunde nach ungeeignet, die Verpflichtung aus einer beitragsorientierten Pensionszusage realistisch abzubilden.

Dies sei – stark vereinfacht – wie folgt erläutert: Bei der in § 6a EStG normierten Teilwertmethode ist für eine Leistungszusage das für den zugesagten Leistungsbetrag erforderliche Versorgungskapital der Ausgangspunkt; dieses wird mit 6 % abgezinst und auf die bereits erdienten Jahre aufgeteilt. Bei einer Laufzeit einer Leistungszusage von 30 Jahren und einer Betriebszugehörigkeit von 10 Jahren wird der abgezinste Betrag mithin durch drei geteilt (präziser: durch 30 mal 10 Jahre) und als Rückstellung in die steuerliche Bilanz eingestellt. Dies ist grundsätzlich sachgerecht, da zu diesem Zeitpunkt erst ein Drittel der zugesagten Leistung erdient wurde. Verlässt der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt das Unternehmen, so verliert er – untechnisch formuliert – zwei Drittel seiner für den Renteneintritt zugesagten Leistung.

Die vom Arbeitnehmer bis zum jeweiligen Bilanzstichtag erdiente Altersversorgung in der steuerlichen Rückstellung abzubilden, war das erklärte Ziel des Gesetzgebers bei Einführung des Teilwertverfahrens in § 6a EStG¹⁶. Bei der beitragsorientierten Zusage versagt das Teilwertverfahren jedoch: Denn der jeweils am Bilanzstichtag festgestellte Stand des Versorgungskontos (die Summe der vom Arbeitgeber zugesagten Jahresbeträge einschließlich zugesagter Garantieverzinsung) in der betrieblichen Altersversorgung ist bereits in voller Höhe erdient und wird dennoch nur zu einem Bruchteil als Rückstellung passiviert. In dem Beispiel würde das Versorgungskapital ebenfalls durch drei geteilt, obwohl die Verpflichtung des Arbeitgebers bereits in voller Höhe besteht. Dies gilt jedenfalls für Bausteinzusagen, bei denen der Arbeitgeber jedes Jahr aufs Neue einen individuellen Versorgungsaufwand festlegt. Bei langfristig laufenden beitragsorientierten Zusagen ergeben sich vergleichsweise geringere steuerbilanzielle Unterschiede bei der Rückstellungsberechnung.

¹⁶ BT-Drucksache 7/1281, 2, 37 und 39.

Diese offensichtlich nicht sachgerechte Bewertung wurde für den Bereich der Entgeltumwandlung bei deren Einführung im Jahr 2001 erkannt. Aufgrund dieser Erkenntnis wurde das Teilwertverfahren zu Zwecken der Entgeltumwandlung in § 6a Abs. 3 Satz 2, Nr. 1, Satz 1, Halbsatz 2 EStG vom Gesetzgeber durch das Barwertverfahren abgelöst. So können die durch den Arbeitnehmer bereits umgewandelten Beträge in voller (mit 6 % abgezinst und mit dem vom Arbeitgeber zugesagten Garantiezins aufgezinst) Höhe passiviert werden, ohne auf die verbleibende Anwartschaftszeit aufgeteilt werden zu müssen.

Für die eng verwandte beitragsorientierte Pensionszusage gilt hingegen nach wie vor das klassische Teilwertverfahren. Obwohl der einzige Unterschied zwischen der beitragsorientierten Zusage und der Entgeltumwandlung in der Herkunft bzw. in der wirtschaftlichen Tragung der Beiträge – durch den Arbeitgeber oder durch den Arbeitnehmer – besteht, wurde die Anpassung bei der beitragsorientierten Zusage bis heute nicht nachvollzogen. Häufig werden Versorgungszusagen auch durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer kofinanziert. In diesen Fällen müsste in der Steuerbilanz eine künstliche Aufteilung erfolgen, obwohl es sich um einheitliche Zusage handelt.

Insbesondere zu Beginn der Anwartschaftsphase ist die Diskrepanz zwischen dem Teilwert- und dem Barwertverfahren bei beitragsorientierten Pensionszusagen besonders groß. Im Laufe der Anwartschaftsphase gleichen sich beide Werte bis zum Renteneintritt des Mitarbeiters immer stärker an.

Dies soll an zwei vereinfachten Beispielen verdeutlicht werden¹⁷:

Zwei Mitarbeiter seien mit 30 Jahren ins Unternehmen eingetreten, mit einem Finanzierungsendalter (FA) von 60 Jahren. Sie mögen – der Einfachheit halber – jährlich eine Zusage von 1.000 Euro erhalten haben. Die vom Unternehmen garantierte Mindestverzinsung betrage 2,5 %.

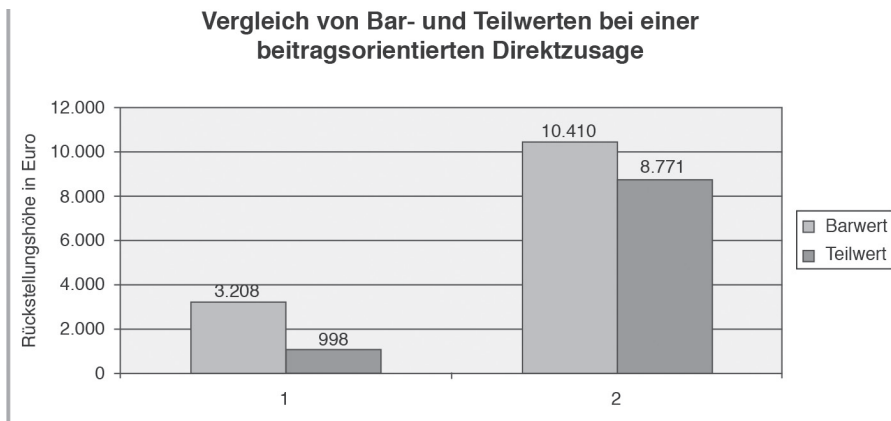
Beispiel 1

aktuelles Alter:	35
aktuelle Dienstjahre:	5
Dienstjahre bis FA:	25

Beispiel 2

aktuelles Alter:	50
aktuelle Dienstjahre:	20
Dienstjahre bis FA:	10

¹⁷ Eigene Berechnungen.



IV. Fazit

Den Unternehmen ist das Langlebkeitsrisiko ihrer Mitarbeiter zuzumuten, der Eintritt dieses Risikos ist sogar Grund zu Freude und Zufriedenheit mit dem erreichten Stand sowie dem unaufhörlichen Fortschreiten der medizinischen Versorgung in unserem Land. Veraltete Normen, die eine sinnvolle Ausgestaltung der betrieblichen Altersversorgung im Sinne unserer Mitarbeiter verhindern, sind hingegen nicht hinnehmbar. Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass § 6a EStG in den folgenden beiden Bereichen dringend zu reformieren ist:

1. Höhe des Rechnungszinses

Dies ergibt sich zum einen aus dem derzeitigen Niedrigzinsumfeld und gilt für alle Arten von Pensionszusagen. Die Lösung für das Zinsproblem ist gesetzestechnisch durch eine Senkung des Rechnungszinses in § 6a EStG einfach zu bewerkstelligen. Letzten Endes wird die Entscheidung darüber eine fiskalpolitische sein. Wie eine haushalterisch schonende Lösung im Einzelnen durchgeführt werden könnte, wurde oben unter II. dargestellt.

An dieser Stelle muss betont werden, dass eine Reform des § 6a EStG, wenn sie ihren Zweck erreichen soll, nicht aufkommensneutral durchgeführt werden kann. Falls die politische Diskussion zu diesem Ergebnis führen sollte, wäre das Unterlassen der Reform im Zweifel vorzugswürdig. Die oben vorgeschlagenen Lösungen antizipieren bereits – traditionelle Verhandlungstaktiken ignorierend, aber im Sinne einer Versachlichung der Diskussion – einen Ausgleich der Interessen bzw. einen Kompromiss.

2. Gleichstellung beitragsorientierter Direktzusagen

Zum anderen ist durch den zunehmenden Einsatz der beitragsorientierten Pensionszusagen ein noch dringenderer Reformbedarf entstanden. Denn die entstandene Ungleichbehandlung der verschiedenen Arten von Pensionszusagen weist nicht zuletzt verfassungsrechtliche Brisanz auf und wirkt sich auf die – an Zahl stetig zunehmenden – Unternehmen noch gravierender aus. In der politischen Diskussion ist die Problematik – soweit dem Autor bekannt – bisher nicht erörtert worden.

Eventuell kann sie de lege lata durch eine analoge Anwendung der Bilanzierungsvorschrift für Gehaltsumwandlungen (durch den Arbeitnehmer finanzierte Pensionszusagen) gem. § 6a Abs. 3 Satz 2, Nr. 1, Satz 1, Halbsatz 2 EStG gelöst werden. Hierzu bedürfte es einer planwidrigen Regelungslücke. Da den Gesetzesmaterialien zur Einführung des Barwertverfahrens für Gehaltsumwandlungen keine Aussagen entnommen werden können, wonach der Gesetzgeber für identische – allerdings vom Arbeitgeber finanzierte – Pensionszusagen bewusst das Teilwertverfahren beibehalten hat, könnte eine solche planwidrige Regelungslücke angenommen werden.

Eindeutig vorzugswürdig wäre hingegen eine ausdrückliche Regelung im Gesetz. Die Anwendung des Barwertverfahrens in § 6a Abs. 3 Satz 2, Nr. 1, Satz 1, Halbsatz 2 EStG müsste auf beitragsorientierte Zusagen ausgedehnt werden. Daraus entstehendes Minderaufkommen kann mit öffentlich zugänglichen Zahlen zur betrieblichen Altersversorgung leider nicht – auch nicht näherungsweise – berechnet werden. Hierzu bedarf es einer Studie, die angesichts der deutlichen Ungleichbehandlung von beitragsorientierten und Leistungszusagen schleunigst in Auftrag gegeben werden sollte.

Der Gesetzgeber darf nicht auf Dauer hinnehmen, dass die sinnwidrige Anwendung einer veralteten Bewertungsmethode auf moderne Formen der Pensionszusage gesetzlich erzwungen wird, und damit die Modernisierung der betrieblichen Altersversorgung durch eine unsachgemäße steuerliche Verteuerung behindern. Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die fiskalischen Auswirkungen umso größer sein werden, je länger eine gesetzliche Regelung auf die lange Bank geschoben wird.

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

Reformgedanken
für mehr Rechtssicherheit
und mehr Transparenz

RA/FAStR/StB/WP Prof. Dr. Thomas Küffner

Küffner Maunz Langer Zugmaier
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Thomas Lubert

Dr. Küffner & Partner GmbH
Doktorand am Lehrstuhl für
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	32
	1. Reformgedanken zur umsatzsteuerlichen Organschaft	32
	2. Historischer Blick	33
II.	Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft nach bisheriger Auslegung des deutschen UStG	37
	1. Unternehmereigenschaft der Mitglieder des Organkreises	37
	2. Rechtsformbeschränkung	40
	3. Eingliederungsvoraussetzungen	43
	a. Finanzielle Eingliederung	43
	b. Wirtschaftliche Eingliederung	45
	c. Organisatorische Eingliederung	47
III.	Rechtsunsicherheit bei der Feststellung des Anwendungsbeginns und des Anwendungsendes	50
	1. Nationale Sichtweise	50
	2. Unionsrechtliche Sichtweise	52
	3. Festlegung der Vorgehensweise bei der Analyse von Alternativen	54
IV.	Alternativen zum Automatismus	55
	1. Organschaft bei Antrag und Gestattung („Antragsverfahren“)	55
	a. Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften	55
	aa. Antrag im Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung	55
	bb. Antrag zur Ist-Besteuerung	57
	cc. Antrag auf Bewilligung eines Umsatzsteuerlagers	58
	dd. Antrag auf Steuervergütung zum Ausgleich von Steuerbelastungen	60
	ee. Antrag auf Besteuerung nach Durchschnittssätzen	61
	b. Verfahrensvorschlag bei der umsatzsteuerlichen Organschaft	63

2. Erklärung zur Organschaft (sog. „Erklärungsverfahren“)	65
a. Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften	65
aa. Erklärung auf Inanspruchnahme von Durchschnittssätzen	66
bb. Erklärung zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften für land- und forstwirtschaftliche Betriebe	67
b. Verfahrensvorschlag bei der umsatzsteuerlichen Organschaft	69
3. Verzicht („Verzichtsverfahren“)	70
a. Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften	71
aa. Verzicht auf Kleinunternehmerregelung	71
bb. Verzicht auf Steuerbefreiung	73
cc. Verzicht auf Differenzbesteuerung	76
b. Verfahrensvorschlag für die umsatzsteuerliche Organschaft	77
4. Feststellungsverfahren	79
a. Umsatzsteuerbefreiung auf Grundlage einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde	79
b. Vergleich mit den Vorschriften zur körperschaftsteuerlichen Organschaft	81
c. Verfahrensvorschlag zur umsatzsteuerlichen Organschaft	82
5. Fazit	84
V. Auslegung von Art. 11 MwStSystRL zur Einführung einer Alternative zum Automatismus	86
VI. Auslegung von Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL zur Rechtfertigung der Einführung eines Antragsverfahrens	89
VII. Schlussbemerkung	91
VIII. Anhang	93
Literaturhinweise	93

I. Einleitung

1. Reformgedanken zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Die jüngere Rechtsprechung des EuGH hat die nationale Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft bisher nicht beeinflusst. Der Status quo nationaler Rechtsauslegung sieht deshalb weiterhin einen Automatismus vor, der, in Abhängigkeit von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, zur Begründung oder Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft führt. Dieser Automatismus ist unbefriedigend – nicht nur für Steuerpflichtige, sondern gleichermaßen für Finanzbehörden.

So können Unternehmer nicht in jedem Fall die Begründung oder die Beendigung einer Organschaft erkennen. Dies liegt an unbestimmten Rechtsbegriffen, die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung immer wieder anders interpretiert werden. Für Steuerpflichtige bringen die vielfältigen Deutungsmöglichkeiten eine nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit mit sich. Hohe Rechtsunsicherheit besteht jedoch auch aufseiten der Finanzverwaltung, da sie – mangels ausreichender Beurteilungsgrundlagen – die Begründung oder die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft ebenfalls nicht unmittelbar erkennen kann. Besonders problematisch wird es für Finanzbehörden bei insolvenzrechtlichen Sachverhaltsgestaltungen, wenn der Insolvenzverwalter versucht, neue Masse zu generieren.

Der Richtliniengeber hat dem nationalen Gesetzgeber in Art. 11 MwStSystRL keine ausdrücklichen Vorgaben gemacht, wie die Organschaft verfahrensrechtlich umzusetzen ist. Nach der engen Auslegung des BFH ergeben sich die Rechtsfolgen der Organschaft stets nach den Verhältnissen im jeweiligen Besteuerungszeitraum.¹ Zur Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse muss auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung abgestellt werden, um die Umsatzzurechnung nach den Vorgaben des Gesetzes zu ermöglichen.² Die Rechtsfolgen einer Organschaft können daher nicht nach den Verhältnissen zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt bestimmt werden.

Nach dem Unionsrecht hingegen ist eine andere Auslegung möglich. Der EuGH sieht auch ein Antragsverfahren als mit der MwStSystRL verein-

¹ BFH, Beschluss v. 25.4.2002, V B 128/01, BFH/NV 2002, 1058.

² BFH, Urteil v. 30.4.2009, V R 3/08, UR 2009, 639.

bar an.³ Es stellt sich daher die Frage, ob der deutsche Gesetzgeber nicht durch eine Gesetzesänderung die gegenwärtige Rechtsunsicherheit beseitigen könnte. Ziel muss die Schaffung der notwendigen Rechtssicherheit sein. Nachfolgend wird eine Lösung zur nationalen und europarechtlichen Rechtfertigung erarbeitet, die als Vorschlag zur Gesetzesänderung dienen könnte. Es bietet sich an, eine Lösung des Automatismus auf Grundlage rechtssystematisch vergleichbarer Automatismen im UStG zu entwickeln. Die möglichen Varianten sollen gegeneinander abgewogen werden, sodass diejenige Lösung den Vorzug erhält, die das Problem der Rechtsunsicherheit für die umsatzsteuerliche Organschaft bestmöglich beseitigt. Nach den Ergebnissen dieser Arbeit ist das sog. Antragsverfahren der beste Ansatz für die Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft. Dieses Verfahren beseitigt die Rechtsunsicherheit für Unternehmen und erhöht gleichzeitig die Transparenz für die Finanzverwaltung. Der in der Arbeit favorisierte Vorschlag lässt sich auch unionsrechtlich mit Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL rechtfertigen. Denn die Einführung eines Antragsverfahrens wird auch der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung dienen. Die Vorbeugewirkung bei einem Antragsverfahren resultiert aus der Eliminierung von Konfliktpotenzial im Insolvenzfall und der Gefahr einer fehlerhaften Steueranmeldung bzw. -erklärung. Die Frage nach der Zulässigkeit einer Gesetzesänderung kann nach den Ergebnissen der nachfolgenden Ausführungen positiv beantwortet werden. Es liegt daher beim Gesetzgeber, die gegenwärtige Situation der umsatzsteuerlichen Organschaft für alle Beteiligten zu verbessern.

2. Historischer Blick

Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde durch die Rechtsprechung Anfang des 20. Jahrhunderts entwickelt, ehe der Gesetzgeber sie im UStG kodifizierte. Der RFH erkannte die Unselbständigkeit einer juristischen Person im Organismus eines anderen Unternehmens: Die Beherrschung durch ein anderes Unternehmen schließt die eigene Willensbildung der juristischen Person aus, sodass eine Unselbständigkeit anzunehmen ist.⁴ Als Kriterien zur Feststellung der Unselbständigkeit zog der RFH die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung heran. Sie soll im Organver-

³ Die Einführung eines Antragsverfahrens wurde vom EuGH nicht als unvereinbar mit Art. 11 MwStSystRL angesehen – EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418.

⁴ Vgl. RFH, Urteil v. 23.2.1934, V A 480/33, RFHE 36, 39.

hältnis zum Ausschluss der eigenen Willensbildung führen.⁵ Diese vom RFH gebildete Rechtsfigur wurde im Allphasen-Bruttosteuer-System als Mittel zur Reduzierung des Fusionsbestrebens von Unternehmen im Umsatzsteuersystem genutzt. Dieses bis 1967 bestehende System ohne Vorsteuerabzug führte zu jener Zeit zu Kumulationseffekten, abhängig von der Anzahl der Wertschöpfungsstufen.⁶ Jede Wertschöpfungsstufe wurde steuerlich erfasst, ohne dass ein Steuerausgleich entsprechend dem heutigen Vorsteuerabzug vorgesehen war.

Das wirtschaftliche Bestreben nach Fusionierung von Wertschöpfungsstufen zur Reduzierung der Steuerbelastung im Produktions- und Handelsgewerbe veranlasste den Gesetzgeber, die umsatzsteuerliche Organschaft im Umsatzsteuergesetz von 1934 zu verankern.⁷ Der Gesetzgeber erkannte die Vorzüge der vom RFH geschaffenen steuerlichen Rechtsfigur. Sie erlaubte es, Belastungen aus dem System der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer zu reduzieren, „ohne die damit verbundenen betriebswirtschaftlichen Risiken voll zu übernehmen und ohne eigentumsrechtlich die Konsequenz aus der faktisch vollzogenen Betriebskonzentration zu ziehen“⁸ Die Einführung der umsatzsteuerlichen Organschaft ermöglichte es Konzernstrukturen, eine kumulierende Umsatzsteuer zu vermeiden.⁹ Dies war eine materielle Folgewirkung der umsatzsteuerlichen Nicht-Erfassung von Leistungsbeziehungen innerhalb eines Konzerns. Bis heute hat sich an dieser Wirkungsweise nichts geändert. Gleichwohl änderte sich mit der Einführung des Vorsteuerabzugs im Jahre 1968¹⁰ die Bedeutung der umsatzsteuerlichen Organschaft in Hinblick auf die Reduzierung von Kumulationseffekten. Ökonomische Anreize bestehen

⁵ Vgl. RFH, Urteil v. 11.11.1927, I A 75/27, RFHE 22, 183.

⁶ Vgl. *Reiß*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 104. Erg.-Lfg. /März 2013, § 2, Rz. 98.2.

⁷ S. UStG v. 16.10.1934, RGBI. I 1934, 942, Begründung zum UStG 1934, RStBl. I 1934, 1549, 1550; BVerfG, Urteil v. 20.12.1996, 1 BvR 320/57, 70/63, BStBl. III 1967, 7.

⁸ BT-Drucks. 3/730, 8.

⁹ Vgl. *Leonard*, DStR 2010, 721; *Plikat*, UStB 2012, 253, 254; *Bleckmann*, BB 2013, 855.

¹⁰ Der Gesetzgeber bewirkte nach den europäischen Vorgaben den Systemwechsel in der Umsatzsteuer zum 1.1.1986, indem er die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug einführte; Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545. Als Vorbild für das System der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug diente die französische *Taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) – vgl. *Klenk*, StuW 1994, 277.

weiterhin für Umsatztätigkeiten, die der unechten Steuerbefreiung unterliegen.¹¹ Darüber hinaus ergeben sich Vorteile in der Verwaltung, sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den Steuerpflichtigen.¹²

Als Rechtsfolge der umsatzsteuerlichen Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG bilden Organträger und Organgesellschaften ein einheitliches Unternehmen. Das Unternehmen der umsatzsteuerlichen Organschaft wird in dem Unternehmen des Organträgers geführt. Damit verlieren die Organgesellschaften ihre Selbständigkeit. Leistungsbeziehungen mit außenstehenden Dritten werden für sämtliche Mitglieder einer Organschaft ausschließlich dem Unternehmen des Organträgers zugeordnet.¹³ Von der Organschaft werden, ungeachtet der weiterhin bestehenden zivilrechtlichen Selbständigkeit der Organgesellschaften, nur einheitliche Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn erbracht. Dem folgen die Ortsbestimmung, das Vorliegen von Befreiungsvorschriften und der Steuersatz für die Beurteilung der erbrachten Leistung. Erfolgt der Leistungsaustausch zwischen den Mitgliedern der Organschaft, so werden diese Innenumsätze von der Umsatzsteuer nicht erfasst.

Mit der Entscheidung zur Gründung einer Europäischen Gemeinschaft wurde der Gedanke zur Harmonisierung des Umsatzsteuersystems zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft aufgegriffen.¹⁴ Seither wird die Harmonisierung mit Hilfe von europäischen Richtlinien angestrebt.

¹¹ Vgl. *Leonard*, DStR 2010, 721; *Widmann*, UR 2012, 32, 33; *Birkenfeld*, in *Birkenfeld/Wäger*, Umsatzsteuer-Handbuch, Lfg. 57 Oktober 2011, § 44, Rz. 61.

¹² Durch die ausschließliche Erklärungspflicht des Organträgers entfällt die Pflicht der Organgesellschaft, da ihre zu versteuernde Umsatztätigkeit in der Erklärung für die Organschaft mit enthalten ist – vgl. dazu *Streit*, UStB 2006, 255; *Ruiner/Pfeifer*, GmbHR 2011, 1073. Die Behandlung mehrerer Personen als ein Unternehmen der Organschaft minimiert die Zahl der abzugebenden Erklärungen durch den Steuerpflichtigen – vgl. *Wäger*, DB 2014, 915, 916.

¹³ Vgl. BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256; *Küffner/Maunz/Rust*, MwStR 2013, 221; ebenso *Reiß*, in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, 104. Erg.-Lfg./März 2013, § 2, Rz. 100; a.A. *Stadie*, in *Rau/Dürrwächter*, UStG, Lfg. 147 Juli 2011, § 2, Anm. 953 ff.; wohl auch a.A. *Klenk*, in *S/R*, UStG, 67. Erg.-Lfg./März 2012, § 2, Rz. 140 f.

¹⁴ Vgl. Erste und Zweite Richtlinie v. 11.4.1967 (67/227/EWG, ABl. Nr. 67, 1301 und 67/228/EWG, ABl. Nr. 67, 1303).

Gegenwärtig sieht Art. 11 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie¹⁵ (vorher Art. 4 Abs. 4 Unterabschnitt 2 und 3 der sechsten EG-Richtlinie) als Kannvorschrift die Einführung der Organschaft in das nationale Gesetz als Wahlrecht für die Mitgliedstaaten vor. Von diesem Wahlrecht hat Deutschland mit Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses Gebrauch gemacht. Nach dem Wortlaut der Richtlinie sind im Gebiet eines Mitgliedstaates ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehung eng miteinander verbunden sind, zusammen als ein Steuerpflichtiger zu behandeln. Mit anderen Worten: Die Personen einer Organschaft verschmelzen zu einem Steuerpflichtigen und werden nicht weiter als eigenständige Steuerpflichtige behandelt.¹⁶ Mit der Ausübung des Wahlrechts gehen die Möglichkeiten nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL zur Wahrnehmung vorbeugender Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung einher. Eine weitergehende Beschreibung der Umsetzung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL hat der Richtliniengeber nicht vorgenommen. Auch die Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie¹⁷ gibt hier keine weiteren Aufschlüsse. Diese Ausgangslage führt zu Ungewissheit in der richtlinienkonformen Auslegung, so dass die angestrebte Harmonisierung möglicherweise nicht erfüllt wird. In der jüngeren Vergangenheit war Art. 11 MwStSystRL erstmalig Gegenstand der Beurteilung durch den EuGH.¹⁸ Die Urteile des EuGH betrafen bislang nicht deutsches Recht. Der BFH hat dem EuGH aber kürzlich verschiedene Fragen vorgelegt.¹⁹ Die Konkretisierung durch den EuGH könnte eine Anpassung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG durch den Gesetzgeber erforderlich machen, um bestehende Mängel in der deutschen Umsetzung der Richtlinie zu besei-

¹⁵ Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006, ABl. EU Nr. L 347, 1, ber. ABl. EU 2007 Nr. L 335, 60, zuletzt geändert durch RL 2013/61/EU v. 17.12.2013, ABl. EU Nr. L 353, 5.

¹⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.5.2008, Rs. C-162/07, *Ampliscientifica/Amplifin*, UR 2008, 534, Rz. 19.

¹⁷ Verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungs-vorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 15.3.2011, ABl. EU Nr. L 77,1, geändert durch Verordnung (EU) Nr. 1042/2013 v. 7.10.2013, ABl. EU Nr. L 284, 1.

¹⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.5.2008, Rs. C-162/07, *Ampliscientifica/Amplifin*, UR 2008, 534; v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, *Kommission/Irland*, UR 2013, 418; v. 25.4.2013, Rs. C-480/10, *Kommission/Schweden*, UR 2013, 423; v. 17.9.2014, Rs. C-7/13, *Skandia*, UR 2014, 847.

¹⁹ BFH, Beschluss v. 11.12.2013, XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417; v. 11.12.2013, XI R 38/12, BStBl. II 2014, 428.

tigen. Bis dahin bleibt nur die Hoffnung, dass die zu erwartenden Klarstellungen durch den EuGH die erforderlichen Änderungen vorantreiben.

II. Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft nach bisheriger Auslegung des deutschen UStG

1. Unternehmereigenschaft der Mitglieder des Organkreises

Nach der bisherigen deutschen Rechtsauffassung müssen Organträger und Organgesellschaft die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 S. 1 UStG als Voraussetzung zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft erfüllen.²⁰ Die vom Unternehmer selbständig ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird für die juristischen Personen als Organgesellschaft vom Grundsatz ausgenommen. Dies ist eine Folge der Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers. Die Beurteilung der vom Organträger bewirkten Tätigkeit bleibt von dieser Ausnahme unberührt, sodass nach Rechtsprechung des BFH der Organträger selbst die Unternehmereigenschaft erfüllen muss und sich nicht die Tätigkeit der Organgesellschaft zurechnen lassen kann.²¹ Dieses Verständnis wird auch durch den Wortlaut des Gesetzes, in dem von einer Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers die Rede ist, vermittelt.

Während der nationale Gesetzeswortlaut keine Zweifel an dem Erfordernis der Unternehmereigenschaft für die Mitglieder des Organkreises offenlässt, zeigt die deutsche Sprachfassung der MwStSystRL mit der Zusammenfassung von *Personen* zu einem *Steuerpflichtigen* ein abweichendes Verständnis. Der Richtliniengeber fordert für die Begründung einer Organschaft lediglich die Merkmale der gegenseitigen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Verbundenheit.²² Der Wortlaut des Unionsrechts legt nahe, dass

²⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 17.1.2002, V R 37/00, BStBl. II 2002, 373; v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256; Abschnitt 2.8 Abs. 1 S. 5 UStAE; *Wäger*, in FS Schaumburg, 2009, 1189, 1190.

²¹ Vgl. BFH, Urteil v. 19.10.1995, V R 71/93, BFH/NV 1996, 273; v. 22.10.2009, V R 14/08, BStBl. II 2011, 988.

²² Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, Rz. 36., mit Anmerkungen *Küffner/Streit*, UR 2013, 401.

auch Nichtunternehmer Teil der Organschaft sein können.²³ Den Erläuterungen durch die Europäische Kommission ist dahingehend eine andere Interpretation zu entnehmen.²⁴ Diese Interpretation stützt sich auf den Wortlaut der überholten zweiten Richtlinie v. 11.4.1967, welche „Personen ... nicht getrennt als mehrere Steuerpflichtige, sondern zusammen als einen Steuerpflichtigen“ als Bestandteil des Organkreises betrachtete. Von dieser historischen Beschreibung der Organschaft ist durch Änderung des Richtlinien-textes lediglich die Zuordnung zu Titel III „Steuerpflichtiger“ verblieben. Es liegt daher nahe, dass der Richtliniengeber das Wort „Personen“ nicht aus Gründen der Wortwiederholung, sondern bewusst redaktionell korrigieren wollte. Aus diesen Erkenntnissen kann weder klarstellend noch ablehnend eine eindeutige Auslegung abgeleitet werden, die gegen die Auffassung spräche, dass auch Nichtunternehmer als Person in die Organschaft mit aufgenommen werden können.²⁵ Der abschließende Wortlaut lässt hier keine Auslegungskompetenz eines Mitgliedstaates erkennen, die über den Wortlaut hinaus die Schaffung weiterer materiell-rechtlicher Voraussetzungen ermöglichen würde.²⁶ Gegen die Ausgrenzung von Nichtunternehmen spricht auch die Erfordernis einer kohärenten und einheitlichen Auslegung des Unionsrechts, sodass Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL keine Begrenzung zulässt, die nicht von der unionsrechtlichen Vorschrift ausdrücklich vorgesehen ist.²⁷ Zutreffend hat der EuGH daher jüngst festgestellt, dass Nichtsteuerpflichtige nicht nur Mitglied einer Organschaft werden können, sondern für die Organschaft sogar unabdingbar sind, wenn sie für die Verwirklichung der engen Beziehung zwischen den Mitgliedern verantwortlich sind.²⁸

Diese vom EuGH getroffene Beurteilung berücksichtigt das vom Richtlinien-geber mit Art. 11 MwStSystRL verfolgte Ziel. Der EuGH verweist darauf, dass der Richtliniengeber nicht beabsichtigte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen systematisch mit dem Merkmal der rechtlichen Selbständigkeit

²³ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, Rz. 36 ff., mit Anmerkungen *Küffner/Streit*, UR 2013, 401.

²⁴ Vgl. EG-Kommission v. 2.7.2009, KOM(2009) 325 endgültig, UR 2009, 632.

²⁵ Vgl. *Küffner/Streit*, UR 2013, 401, 402 ff.; ablehnend BMF-Schreiben v. 5.5.2014, BStBl. I 2014, 820.

²⁶ Vgl. *Küffner/Streit*, UR 2013, 401, 403; a.A. Finanzgericht Saarland, Urteil v. 18.11.2014, 1 K 1480/12, juris.

²⁷ Vgl. *Küffner/Streit*, UR 2013, 401, 403.

²⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 48, mit Anmerkungen *Küffner/Streit*, UR 2013, 401.

zu verknüpfen. Diese Betrachtungsweise wurde lediglich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung von Missbrauch als notwendig erachtet.²⁹

Folgt man der Auffassung des EuGH, so dient die Aufnahme von Nichtunternehmern der Verwaltungsvereinfachung. Reduziert man diese Vereinfachung auf die Anzahl an erklärungsspflichtigen Unternehmern, so ist dem zuzustimmen, wenn erst die Aufnahme eines Nichtunternehmers die erforderliche finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehung zu weiteren Unternehmern herstellt und die Begründung einer Organschaft für das Beziehungsgeflecht ermöglicht. Aber nicht in jedem Fall führt die Aufnahme eines Nichtunternehmers zu einer Verwaltungsvereinfachung. Da Nichtunternehmer mangels Erklärungspflicht nicht von der Finanzverwaltung zu erfassen sind, kann sich die Anzahl an erklärungsspflichtigen Unternehmen durch den Beitritt von Nichtunternehmern zu einer bestehenden Organschaft nicht reduzieren.

Die Begründung, die Aufnahme eines Nichtunternehmers könne einen Missbrauch verhindern, wurde vom EuGH nicht weiter ausgeführt. Vielmehr verwies der EuGH auf die Möglichkeit, nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL im Missbrauchsfall Maßnahmen zu treffen, die der Vorbeugung von Steuerrückziehung oder -umgehung dienlich sind.³⁰ In der Folge würde der Missbrauchsfall bedeuten, dass die vom Richtliniengeber verfolgten Ziele, nämlich Verwaltungsvereinfachung und Verhinderung von Missbrauch, miteinander in Konflikt treten können. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass der deutsche Gesetzgeber die Unternehmereigenschaft der Mitglieder einer Organschaft zur Vermeidung von Missbrauch im Sinn hatte. Dessen ungeachtet kann bei Missbrauchsgefahr von der Einbeziehung von Nichtunternehmern abgesehen werden, wenn dadurch dem Missbrauch vorgebeugt wird. Es lässt sich demnach im Ergebnis festhalten, dass Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL eine kohärente und einheitliche Auslegung zur Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts in der Europäischen Union erforderlich macht, jedoch nicht zugunsten eines in Kauf genommenen Missbrauchs. Dem nationalen Gesetzgeber steht daher stets die Möglichkeit offen, einen etwaigen Missbrauch im Grundsatz zu bekämpfen, auch wenn bisher die Anforderungen an eine geeignete Vorbeugemaßnahme ungeklärt sind. Eine Einschränkung des

²⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 47, mit Anmerkungen *Küffner/Streit*, UR 2013, 401.

³⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 49, mit Anmerkungen *Küffner/Streit*, UR 2013, 401.

Anwendungsbereichs der Organschaft durch Erweiterung der Bedingungen ist jedoch unzulässig. Hierzu hat der EuGH ausgeführt, dass bei der Richtlinienumsetzung keine weiteren Bedingungen für die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft eingefügt werden dürfen, da der Wortlaut des Art. 11 MwStSystRL diese Ermächtigung nicht eröffnet.³¹

Zudem gilt zu beachten, dass die Einbeziehung von Nichtunternehmern in die umsatzsteuerliche Organschaft die steuerrechtliche Neutralität fördert. Das Heranziehen des primärrechtlichen Grundsatzes der Neutralität lässt daher ohne berechtigte Vorbeugemaßnahme keine Auslegung der Richtlinie zu, die den Nichtunternehmer vom Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Organschaft ausnehmen würde. Im Hinblick darauf, dass systembedingt die Gefahr des unberechtigten Vorsteuerabzugs besteht, lässt sich auch bei geringen Anforderungen an eine Vorbeugemaßnahme keine Ermächtigung nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL rechtfertigen. Mit zunehmender Konkretisierung durch den EuGH und der Möglichkeit, sich auf die unmittelbare Anwendung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL zu berufen³², erhöht sich der Druck auf den deutschen Gesetzgeber, eine Anpassung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG vorzunehmen.

2. Rechtsformbeschränkung

Die Umsetzung von Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL sieht in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG eine Beschränkung des Anwendungsbereichs vor, wonach die Organgesellschaft nur in der Rechtsform einer juristischen Person anerkannt wird. Eine vergleichbare Einschränkung auf bestimmte Rechtsformen besteht für den Organträger nicht. Nach dem Wortlaut des Gesetzes kommt es beim Organträger nur auf ein bestehendes Unternehmen an, ungeachtet dessen Rechtsform. Personengesellschaften sind als Organgesellschaften daher stets von der Teilnahme an einer umsatzsteuerlichen Organschaft ausgeschlossen. In der Rechtsprechung wurde diese Einschränkung damit begründet, dass der für die Organgesellschaft notwendige Verlust der Selbständigkeit nicht

³¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 36; *Küffner/Streit*, UR 2013, 401, 402.

³² Nach Auffassung der Autoren ist Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL inhaltlich unbedingt und hinreichend bestimmt, sodass die Möglichkeit der Berufung besteht. Mit Ablauf der Umsetzungsfrist können dem Einzelnen verliehene Rechte nicht verwehrt werden, sodass eine unmittelbare Anwendung durch berechtigte Berufung erfolgen muss.

zweifelsfrei vorliegt.³³ Diese Erkenntnis wurde aus der zivilrechtlichen Beurteilung hergeleitet. Für diese Auffassung spricht bereits die Wortwahl des Gesetzgebers, die juristische Personen im Umsatzsteuerrecht nicht eigens definiert. Erstmals wurde der Gedanke der Selbständigkeit und der Organshaft im UStG 1934 verankert. Der Gesetzgeber begründete seine Wortwahl damit, dass eine juristische Person nur entweder unselbständig und damit Teil der Organshaft sein kann oder eben ihre Selbständigkeit behält. Zweifel bezüglich der teilweisen Selbständigkeit wurden durch die Rechtsformbeschränkung umgangen.

Die zivilrechtliche Auffassung ist sich jedoch uneins darüber, ob die Personengesellschaft als teilrechtsfähiges Rechtssubjekt nicht doch der Rechtsfigur der juristischen Person unterzuordnen ist. Daraus kann bereits geschlossen werden, dass eine Beurteilung des umsatzsteuerlichen Anwendungsbereichs für Organschaften nicht auf der zivilrechtlichen Beurteilung fußen darf. Jedoch lässt sich die Erkenntnis gewinnen, dass eine Personengesellschaft als Organgesellschaft die organisatorische Eingliederung nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG nicht erfüllen kann, da sie auf Grund ihrer Selbstorganshaft nicht stets dem Willen des Organträgers folgen wird. Eine Einschränkung in der Rechtsform kann sich durch den Ausschluss der zur Erfüllung erforderlichen Voraussetzungen einer Organschaft bereits ohne gesetzliche Verankerung ergeben. Die ausdrückliche Beschränkung durch den Gesetzgeber hätte im Ergebnis nur eine klarstellende Wirkung.

Nachdem der Gesetzgeber zur Umsetzung der europäischen Richtlinien verpflichtet ist, muss Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL in inhaltlicher Übereinstimmung in das deutsche UStG transferiert werden. Dies erfordert keine wortgetreue Umsetzung, jedoch darf das Ziel der Richtlinie nicht verfehlt werden. Die vom nationalen Gesetzgeber eingeführte Beschränkung von Organgesellschaften auf juristische Personen entspricht nicht dem Wortlaut von Art. 11 MwStSystRL. Der Richtliniengeber sieht eine rechtsformspezifische Einschränkung nicht vor. Es bestehen daher berechtigte Zweifel an der richtlinienkonformen Auslegung.³⁴ Ebenso hat der EuGH bisher keine grundsätzliche Ermächtigung zur Einschränkung nach der Rechtsform erkennen lassen. Vielmehr wies er allgemein darauf hin, dass die Regelung zur Organschaft nach der Richtlinie nicht von weiteren Bedingungen abhän-

³³ Vgl. BFH, Urteil v. 7.12.1978, V R 22/74, BStBl. II 1979, 356; v. 8.2.1979, V R 101/78, BStBl. II 1979, 362.

³⁴ Vgl. *Straub*, UR 2009, 344, 345; *Hummel*, UR 2010, 207, 214; *Hubertus/Fetzer*, DStR 2013, 1468.

gig gemacht werden darf, als der Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL zulässt. Zudem widerspräche dies einer autonomen und einheitlichen Auslegung, sodass eine Rechtsformbeschränkung dem Harmonisierungsauftrag zuwiderlaufen würde.

Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung durch Aufnahme von Personengesellschaften in eine umsatzsteuerliche Organschaft ist nicht ersichtlich. Diesbezüglich hat der EuGH bestätigt, dass die Rechtsform kein ausreichendes Kriterium ist, das zur Differenzierung gleichartiger Waren oder Dienstleistungen befähigen würde.³⁵ Eine Rechtsformbeschränkung stellt daher eine Auslegung von Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL dar, die gegen den Grundsatz der Neutralität verstößt. Ergänzend wies der EuGH in anderer Sache bereits früher darauf hin, dass es im Umsatzsteuerrecht den Wirtschaftsteilnehmern nicht verwehrt werden darf, ihre organisatorische Verwirklichung durch Wahl der geeigneten Rechtsform selbst frei zu bestimmen.³⁶

Erste Bedenken hinsichtlich der Richtlinienumsetzung des deutschen Umsatzsteuergesetzes hat das FG München bekundet. In der Urteilsbegründung wurde auf Grund der Rechtsformneutralität der Rechtsformbeschränkung nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG widersprochen. Das Finanzgericht sah in einer GmbH & Co. KG ebenfalls die Erfüllung der Voraussetzungen für eine Organgesellschaft gegeben.³⁷ Die Revision wurde unter dem Aktenzeichen V R 25/13 zugelassen.

Zwischenzeitlich hat der BFH in einem anderen Verfahren mit Beschluss v. 11.12.2013 dem EuGH die Frage über die zulässige Beschränkung von Mitgliedern einer Organschaft auf juristische Personen vorgelegt.³⁸ Der BFH wird damit die Entscheidung des EuGH über die Frage einer rechtsformneutralen Betrachtung zunächst abwarten. Den Betroffenen bleibt bis zur Änderung der Rechtsauffassung nur die Möglichkeit, sich auf die MwStSystRL zu berufen, um Rechtsformneutralität in der Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft zu erlangen.

³⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 20.6.1991, Rs. C-60/90, Polysar Investments, UR 1993, 119, Rz. 12; v. 12.1.2006, Rs. C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, UR 2006, 224, Rz. 34.

³⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 4.5.2006, Rs. C-169/04, Abbey national, BStBl. II 2010, 567, Rz. 68.

³⁷ Vgl. FG München, Urteil v. 13.3.2013, 3 K 235/10, DStR 2013, 1471.

³⁸ Vgl. BFH, Beschluss v. 11.12.2013, XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417.

3. Eingliederungsvoraussetzungen

a. Finanzielle Eingliederung

Der Gesetzgeber hat in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG festgelegt, dass für eine umsatzsteuerliche Organschaft eine Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers erforderlich ist. Im Detail ist eine finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung kumulativ gefordert. Die Merkmalsfindung für Eingliederungen in ein anderes Unternehmen gehen zurück auf die Feststellungen des RFH. Der RFH sah eine Eingliederung in Hinblick auf das finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Merkmal als erforderlich an, damit der Ausschluss einer abweichenden Willensbildung der unselbständigen Organgesellschaften gewährleistet war.³⁹

Die finanzielle Eingliederung ist eines der drei Eingliederungsmerkmale. Dieses Merkmal bestimmt sich nach der kapitalmäßigen Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft. Um einen abweichenden Willen auszuschließen, ist in der Regel eine Beteiligung erforderlich, die die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt, sodass sie zur Willensdurchsetzung bei der Beschlussfassung verhilft. Abweichend vom Grundsatz kann sich nach der Ausgestaltung der Satzung eine andere Anforderung ergeben. Es ist deshalb anhand der Satzung im Einzelfall zu überprüfen, ob der Organträger als Gesellschafter die notwendige Stimmenmehrheit zur willensverwirklichenden Beschlussfassung innehält.

Die erforderliche Stimmenmehrheit kann auch durch eine mittelbare Kapitalbeteiligung gegeben sein.⁴⁰ Hierbei stellt der Organträger über eine Stimmenmehrheit an der Tochtergesellschaft, die wiederum über eine Stimmenmehrheit an ihrer Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft des Organträgers) verfügt, eine Willensdurchsetzung nicht nur bei der Tochtergesellschaft, sondern auch bei der Enkelgesellschaft sicher. Ergänzend kann die unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Enkelgesellschaft durch Addition der Stimmen mit denen, die durch die Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft vermittelt werden, eine Stimmenmehrheit ergeben.⁴¹

³⁹ Vgl. RFH, Urteil v. 11.11.1927, I A 75/27, RFHE 22, 183.

⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 17.4.1969, V R 123/68, BStBl. II 1969, 505; v. 22.11.2001, V R 50/00, BStBl. II 2002, 167; v. 19.5.2005, V R 31/03, BStBl. II 2005, 671.

⁴¹ Vgl. BFH, Urteil v. 22.4.2010, V R 9/09, BStBl. II 2011, 597.

Das Merkmal der finanziellen Eingliederung birgt im Verhältnis zu anderen Merkmalen der Eingliederung wenig Probleme sowie nur geringen Interpretationsspielraum. Die deutsche Richtlinienumsetzung steht auch in keinem Konflikt mit dem vom Richtliniengeber gefassten Art. 11 Abs. 1 MwSt-SystRL, der das Merkmal einer gegenseitigen finanziellen Beziehung fordert. Dass der Richtliniengeber dieselben Beziehungsmerkmale wie der deutsche Gesetzgeber verwendet, liegt daran, dass die Rechtsfigur der Organschaft auf die deutsche und niederländische Rechtsfortbildung zurückgeht. Diese Rechtsfigur wurde vom Richtliniengeber übernommen.

Die Europäische Kommission hat zu dem Merkmal der finanziellen Beziehung ausgeführt, dass die tatsächliche Kontrolle über ein Unternehmen bei einer Kapitalbeteiligung bzw. Stimmenmehrheit von mehr als 50 Prozent anzunehmen ist.⁴² Auf die im Richtlinientext beschriebene gegenseitige Beziehung ist die Kommission nicht eingegangen. Denkbar wäre, dass die gegenseitige finanzielle Beziehung eine wechselseitige Kapitalbeteiligung umschreibt.⁴³ Von einer derartigen Beschneidung des Anwendungsbereichs ist jedoch nicht auszugehen. Die Gegenseitigkeit unterstreicht vielmehr die enge Verbundenheit, die durch wechselseitige Beziehungen erfüllt sein kann, aber nicht die Wechselseitigkeit in jedem Beziehungsmerkmal gleichermaßen erforderlich macht. Der Richtliniengeber hat die Beziehungsmerkmale durch Aneinanderreihung so miteinander verknüpft, dass keines der Merkmale unerfüllt bleiben darf. Eine ausgewogene Ausprägung der einzelnen Beziehungsmerkmale wird aber nicht ausdrücklich in jedem Fall vorgeschrieben.

Ebenso hat der BFH klargestellt, dass die Eingliederungsmerkmale nicht gleichermaßen ausgeprägt sein müssen. Zur Beurteilung der umsatzsteuerlichen Organschaft ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu betrachten. Es muss lediglich sichergestellt sein, dass keines der Eingliederungsmerkmale unerfüllt bleibt.⁴⁴ Nach der Rechtsprechung des BFH ist es aber ausgeschlossen, dass durch einzelne Eingliederungsmerkmale ein Rückschluss auf die anderen Eingliederungsmerkmale vorgenommen wird.⁴⁵

⁴² Vgl. EG-Kommission v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, 632, 636.

⁴³ Vgl. *Wäger*, in FS Schaumburg, 2009, 1189, 1195.

⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 5.12.2007, V R 26/06, BStBl. II 2008, 451; v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

⁴⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

Wurde beispielhaft bei der Überprüfung der finanziellen Eingliederung festgestellt, dass eine Abhängigkeit nach der aktienrechtlichen Vermutung aus § 17 AktG gegeben ist, so kann hieraus keine Erkenntnis für die organisatorische Eingliederung gewonnen werden.⁴⁶

Wird die Mehrheit der Stimmrechte an zwei Kapitalgesellschaften von mehreren Gesellschaftern nur durch Zusammenrechnung hergestellt, so ist bislang trotz gegebener Mehrheit der Stimmen eine finanzielle Eingliederung abzulehnen. Eine mittelbare Beteiligung über Gesellschafter kann auf Grund der unbestimmten Willensdurchsetzung nicht zur Begründung einer Organschaft verhelfen. Bei der Ausübung der gehaltenen Stimmrechte müsste im Sinne der Umsatzsteuer ein einheitliches Verhalten gewährleistet sein. Dies könnte beispielsweise durch Stimmbindungsverträge verwirklicht werden. Die vertragliche Verpflichtung zum einheitlichen Abstimmverhalten kann in der Praxis mit dem Problem behaftet sein, dass diese Verträge zwischen den Gesellschaftern, die die Mehrheit der Stimmrechte halten, ohne Kenntnis seitens der Finanzverwaltung abgeschlossen werden. Der BFH hat sich zu dieser Möglichkeit bislang noch nicht geäußert.

b. Wirtschaftliche Eingliederung

Eine wirtschaftliche Eingliederung ist nach der bisher ergangenen Rechtsprechung nicht aus einer gegebenen finanziellen Eingliederung abzuleiten.⁴⁷ Die sich aus der Willensdurchsetzung ergebende wirtschaftliche Ausrichtung durch Beschlussfassung führt zwar zur Einordnung in das wirtschaftliche Gesamtkonzept des Organträgers, lässt aber noch keinen Rückschluss auf die wirtschaftliche Einflussnahme in der täglichen Geschäftswahrnehmung zu. Unabhängig von der finanziellen Eingliederung muss sich ein wirtschaftlicher Zusammenhang ergeben, der durch eine wirtschaftliche Einheit, Kooperation oder Verflechtung gefestigt ist.⁴⁸ Nach der Rechtsprechung des BFH soll durch fördernde und ergänzende Tätigkeiten ein Rückschluss auf den wirtschaftlichen Zusammenhang möglich sein.⁴⁹ Die wirtschaftliche Betätigung kann sich daher auch auf die anderen Mitglieder der Organschaft beschränken, solange diese Tätigkeit eine dienende Funktion hat. Der wirtschaftliche Zusammenhang lässt sich deshalb als eine Einfügung in das wirt-

⁴⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

⁴⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 20.8.2009, V R 30/06, BStBl. II 2010, 863.

⁴⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

⁴⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 3.4.2003, V R 63/01, BStBl. II 2004.

schaftliche Gesamtkonzept des Organträgers beschreiben. Die Tätigkeiten der Organgesellschaften stellen damit einen festen Bestandteil im Gesamtkonzept dar.⁵⁰ Eine wirtschaftliche Abhängigkeit von der Tätigkeit eines Mitglieds muss sich für die anderen Mitglieder der Organschaft nicht ergeben.⁵¹ Jedoch darf der Tätigkeit als Bestandteil im Gesamtkonzept keine nur unwesentliche Bedeutung zukommen.⁵² Die Maßeinheit zur Feststellung einer wesentlichen Betätigung ist noch ungeklärt. Dass aus entgeltlichen Leistungen eine Umsatzgrenze zur Beurteilung der Wesentlichkeit ermittelt werden soll, kann der im Voraus zu bewertenden wirtschaftlichen Eingliederung nicht dienlich sein.⁵³ Zur Beurteilung der Wesentlichkeit lässt sich daher nur das allgemeine Verständnis von einer Tätigkeit heranziehen, das jedoch die abweichende Bedeutung einer Tätigkeit im Einzelfall mit berücksichtigen muss. Beispielhaft dürfte die Reinigungsleistung keine wesentliche Bedeutung für ein Unternehmen der Metall- oder Elektroindustrie haben, obwohl sie in der Lebensmittelindustrie oder im Gesundheitswesen eine grundlegende Aufgabe darstellt, die keineswegs unwesentlich ist.⁵⁴

Bisher lassen sich weder aus dem Gesetzestext noch aus der Rechtsprechung gefestigte Grenzen einer wirtschaftlichen Tätigkeit festlegen. Der Richtliniengeber hat insoweit auch keine klareren Vorgaben zur Richtlinienumsetzung formuliert. Die Stellungnahme der Europäischen Kommission nimmt ebenfalls keine abschließende Beschreibung vor. Nach Auffassung der Kommission soll eine Beurteilung zumindest anhand der Tätigkeiten von Mitgliedern einer Organschaft erfolgen. Auf die wirtschaftliche Beziehung soll geschlossen werden können, wenn die gleiche, eine ergänzende oder voneinander abhängige Tätigkeiten gegenüber Dritten vollzogen werden. Dabei reicht es auch aus, wenn diese Tätigkeiten gegenüber einem Mitglied der Organschaft ausgeübt werden.⁵⁵

⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 20.8.2009, V R 30/06, BStBl. II 2010, 863.

⁵¹ Vgl. BFH, Urteil v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

⁵² Vgl. BFH, Urteil v. 6.5.2010, V R 26/09, BStBl. II 2010, 1114, Rz. 28 f.

⁵³ Zur Anforderung einer entgeltlichen Leistung von einigem Gewicht – vgl. BFH, Urteil v. 18.6.2009, V R 4/08, BStBl. II 2010, 310; v. 20.8.2009, V R 30/06, BStBl. II 2010, 863.

⁵⁴ A.A. *Leonard*, DStR 2010, 721, 723.

⁵⁵ Vgl. EG-Kommission v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, 632, 636.

In den Ausführungen der Europäischen Kommission ist ein Verweis auf die wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 9 MwStSystRL unterblieben. Zu den nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Rahmen einer wirtschaftlichen Beziehung zur Begründung einer Organschaft hat der EuGH bisher noch nicht Stellung genommen. Zur Verwirklichung einer Gesamtkonzeption sollte eine wirtschaftliche Tätigkeit durch den Organträger aber nicht erforderlich sein.⁵⁶ Es gilt abzuwarten, welche Rechtsfortbildung der EuGH in Zukunft vornimmt.

c. Organisatorische Eingliederung

Nach der Rechtsprechung des BFH soll die finanzielle Eingliederung dem Organträger dazu verhelfen, seine Stimmenmehrheit durch tatsächliche Willensdurchsetzung in der laufenden Geschäftsführung zu verwirklichen. Die Verwirklichung der Einflussnahme soll durch die organisatorische Eingliederung gesichert werden.⁵⁷ Auf Grund einer bestehenden finanziellen Eingliederung kann nicht auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden.⁵⁸ Die Möglichkeit einer solchen Schlussfolgerung wurde bereits vom Gesetzgeber ausgeschlossen, da er die Eingliederungsmerkmale kumulativ und nicht offensichtlich ungleichgewichtet auführt.⁵⁹ Die finanzielle Eingliederung verschafft dem Organträger jedoch die Möglichkeit, die geforderte organisatorische Eingliederung zu erfüllen.

In der Vergangenheit sah der BFH es als ausreichend an, wenn der Organträger durch eine entsprechende Gestaltung der Beziehung zur Organgesellschaft sicherstellt, dass in der Geschäftsführung der Organgesellschaft eine abweichende Willensbildung nicht möglich ist.⁶⁰ Im Urteil v. 7.7.2011 deutete sich bereits eine Verschärfung der Anforderungen zur organisatori-

⁵⁶ Zur mittelbaren wirtschaftlichen Beziehung aus dem Halten und Verwalten von Beteiligungen – vgl. Sitzungsbericht, Rs. C-60/90, Polysar Investments, Slg. 1991, I-3111, Rz. 21.

⁵⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

⁵⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 5.12.2007, V R 26/06, BStBl. II 2008, 451; v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl. II 2008, 905.

⁵⁹ Ebenso *Hidien/Lohmann*, GmbHR 2008, 917, 923.

⁶⁰ Vgl. beispielsweise BFH, Urteil v. 20.2.1992, V R 80/85, BFH/NV 1993, 133.

schen Eingliederung an.⁶¹ Bestätigt wurde diese Vermutung mit dem Urteil v. 8.8.2013, in dem der BFH sich von seiner bisherigen Auffassung, die Sicherstellung eines nicht abweichenden Willens genüge den Anforderungen an eine organisatorische Eingliederung, abwandte.⁶² Die Gestaltung der Beziehung muss, der geänderten Rechtsauffassung folgend, eine aktive Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger sicherstellen.

Aus der Rechtsprechung, die von der Finanzverwaltung übernommen wurde, ergeben sich verschiedene Stufen der organisatorisch abgesicherten Willensdurchsetzung. In der ersten Stufe ist die organisatorische Eingliederung mittels Personalunion⁶³ in der Geschäftsführung unstreitig gegeben, da diese Konstellation die geforderte Einflussnahme auf die Art und Weise der Geschäftsführung in der Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers gewährleistet.⁶⁴

Darüber hinaus kann auf der nächsten Stufe eine organisatorische Eingliederung bei nur teilweiser Personalunion bestehen, d.h., wenn nicht alle Geschäftsführer des Organträgers zur Geschäftsführung in der Organgesellschaft berufen wurden. Hat die Organgesellschaft weitere Geschäftsführer, die nicht auch Geschäftsführer beim Organträger sind, so ist eine Stimmenmehrheit der personenidentischen Geschäftsführer zur Willensdurchsetzung erforderlich.⁶⁵ Sollten Einzelgeschäftsführerbefugnisse des nicht personenidentischen Geschäftsführers oder die fehlende Stimmenmehrheit des personenidentischen Geschäftsführers die Willensdurchsetzung gefährden, so gilt es, andere institutionell abgesicherte Maßnahmen zu treffen, um die Willensverwirklichung des Organträgers sicherzustellen.

In der Praxis zeigt sich, dass Personenidentität mit steigender Komplexität und Vielfalt in der Konzernstruktur nicht mehr erfüllt werden kann. Es müssen daher andere Wege gesucht werden, damit auch ohne Personenidentität der Geschäftsführer die Anforderungen an eine organisatorische Eingliederung durch Beherrschung der Organgesellschaft erfüllt werden. Dazu gehört

⁶¹ Der BFH ließ die Frage zur Erfüllung der organisatorischen Eingliederung durch Verhinderung einer abweichenden Willensbildung unbeantwortet – vgl. BFH, Urteil v. 19.5.2005, V R 53/10, BStBl. II 2013, 218.

⁶² Vgl. BFH, Urteil v. 8.8.2013, V R 18/13, DB 2013, 2065.

⁶³ Vollständige Personenidentität in der Geschäftsleitung des Organträgers und der Organgesellschaft.

⁶⁴ Vgl. Abschnitt 2.8 Abs. 7 S. 3 UStAE.

⁶⁵ Vgl. Abschnitt 2.8 Abs. 8 S. 6 UStAE.

auf der dritten Stufe der Mitarbeiter des Organträgers, der als Geschäftsführer der Organgesellschaft die Beherrschung herstellt. Mit Schreiben vom 5.5.2014 hat die Finanzverwaltung die bisher vertretene Auffassung, dieser Mitarbeiter müsse eine leitende Funktion beim Organträger erfüllen, dahingehend geändert, dass auf die Anforderung einer leitenden Funktion verzichtet wird.⁶⁶ Mit der bisher vertretenen Auffassung folgte die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des BFH, der festgestellt hatte, dass der leitende Mitarbeiter auf Grund seines Anstellungsverhältnisses beim Organträger dessen Weisungen zu befolgen hat und somit ein Abhängigkeitsverhältnis besteht. Die Notwendigkeit einer leitenden Funktion des Mitarbeiters war in der Literatur umstritten, da dieses Merkmal keinen sicheren Rückschluss auf die tatsächliche Willensdurchsetzung zulässt.⁶⁷ Vielmehr kommt es darauf an, dass der Mitarbeiter mit den notwendigen Informationen ausgestattet wird, die ihm zur Umsetzung des Organträgerwillens verhelfen.

Die weiteren Möglichkeiten zur Erfüllung der organisatorischen Eingliederung werden auf der vierten Stufe zusammengefasst. Gänzlich ohne personelle Verflechtung können Geschäftsführerordnung oder Konzernrichtlinien als weitere organisatorische Maßnahmen zur organisatorischen Eingliederung führen.⁶⁸ Ebenso kann nach Auffassung der Finanzverwaltung eine organisatorische Eingliederung angenommen werden, wenn eine aktienrechtliche Beherrschung oder Eingliederung gegeben ist.⁶⁹

Die vierte Stufe lässt hier einen nicht abgesteckten Raum zur Erfüllung einer institutionell abgesicherten und unmittelbaren Eingriffsmöglichkeit in die laufende Geschäftsführung erahnen. Eine klare Regelung ist deshalb für die Praxis zwar wünschenswert, aber auf Grund der Vielzahl denkbarer Eingriffsmöglichkeiten nicht realisierbar. Erkenntnisse, die eine einschränkende oder erweiternde Anpassung der gegenwärtigen Regelung nach der europäischen Auffassung erforderlich machen, sind nach der Stellungnahme der Europäischen Kommission nicht auszumachen. Die Kommission beschreibt die organisatorische Beziehung als eine vollständige oder teilweise gemein-

⁶⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 5.5.2014, BStBl. I 2014, 820.

⁶⁷ Zur Kritik vgl. *Stadie*, UStG 2012, § 2, Rz. 216; *Forster/Trejo*, UStB 2010, 16, 24; *Bleckmann*, BB 2013, 855, 857.

⁶⁸ Nicht abschließend geklärt nach BFH, Urteil v. 5.12.2007, V R 26/06, BStBl. II 2008, 451.

⁶⁹ Vgl. Abschnitt 2.8 Abs. 10. S. 4 UStAE.

same Managementstruktur.⁷⁰ Diesen Anforderungen dürfte auch die vierte Stufe der organisatorischen Eingliederung genügen. Ein abweichendes Verständnis zum Merkmal der organisatorischen Eingliederung bzw. Beziehung ist im Ergebnis nicht zu erkennen.

III. Rechtsunsicherheit bei der Feststellung des Anwendungsbeginns und des Anwendungsendes

1. Nationale Sichtweise

Die umsatzsteuerliche Organschaft wird begründet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.⁷¹ Sie wird beendet, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen wegfallen. Die Rechtsfolgen ergeben sich unabhängig davon, ob die Beteiligten von den gesetzlichen Grundlagen Kenntnis haben oder ob es ihrem Willen entspricht, eine Organschaft zu begründen. Ebenso hat in vielen Fällen die Finanzverwaltung keine Kenntnis von der begründeten Organschaft. Bisher fehlt es an einer gesetzlichen Regelung, die eine Mitteilung an die Finanzverwaltung zur Inkenntnissetzung über die begründete Organschaft für den Organkreis erforderlich machen würde. Auskunftspflichten ergeben sich derzeit nur bei der steuerlichen Ersterfassung.⁷² Für Änderungen nach der steuerlichen Ersterfassung besteht keine Mitteilungspflicht.

Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft müssen für jeden Besteuerungszeitraum unabhängig geprüft werden. Eine bisher gegebene Organschaft wird durch den Verlust einer der Voraussetzungen beendet. Ereignisse wie die Veränderung der Stimmrechtsverhältnisse oder die Liquidation bzw. Insolvenz eines Gruppenmitgliedes können zur Beendigung der Organschaft führen. Die Finanzbehörden erfahren von diesen Änderungen nicht immer. Hinzu kommen Änderungen in der Rechtsprechung. Nach derzeit geltender Rechtslage treten die Änderungen unabhängig von der Kenntnis der Finanzverwaltung oder der einzelnen Mitglieder der Organschaft ein. Die Organschaft kann beendet sein, obgleich die Akteure dies gar nicht wissen. Die Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft sind vielschichtig.

⁷⁰ Vgl. EG-Kommission v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, 632, 636.

⁷¹ Vgl. BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256.

⁷² Im Fragebogen wird nach der Zugehörigkeit zu einer Organschaft gefragt.

Es kann zu erheblichen rückwirkenden Korrekturen kommen. Denn im Zeitpunkt der Beendigung gehen vom Organträger übernommene Rechte und Pflichten an die Organgesellschaften zurück.⁷³ Die Organgesellschaft erlangt die Unternehmereigenschaft zurück. Leistungsbeziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft müssen ab dem Zeitpunkt der Beendigung als umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch behandelt werden.⁷⁴ Dies ist besonders problematisch, wenn ein Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Rechnungskorrekturen sind die Folge. Neben dem administrativen Aufwand aus der rückwirkenden Korrektur ergeben sich häufig erhebliche Zinsbelastungen durch Steuernachzahlungen.⁷⁵

Die größten Probleme zeigen sich in der Praxis, wenn eine zu Unrecht gelebte Organschaft rückwirkend aufgehoben wird. Gleiches gilt für den umgekehrten Fall, wenn im Nachhinein eine irrtümlich nicht gelebte Organschaft festgestellt wird.

Die dargestellten Probleme sind allesamt Folgen des in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geregelten Automatismus, der die Rechtsfolgen der Organschaft zwingend eintreten und wegfallen lässt.

Auch die Finanzbehörde ist Leidtragende des Automatismus. Dies zeigt sich vor allem in Insolvenzverfahren, wenn der Insolvenzverwalter im Nachhinein auf das Bestehen der Organschaft verweist oder eben die Rechtsfolgen gerade nicht eintreten lassen will.

Ursächlich für die Rechtsunsicherheit ist auf Seiten der Finanzverwaltung der unzureichende Einblick in die finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Strukturen eines Unternehmensgeflechts. Die vom Unternehmer im Rahmen der steuerlichen Erfassung gemachten Angaben genügen der Finanzverwaltung nicht zur vollumfänglichen Überprüfung und auch nicht zur fortwährenden Überprüfung. Da die einmal gemachten Angaben vom Unternehmer nicht aktualisiert werden müssen, können Veränderungen in der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur von Seiten der Finanzverwaltung nicht erkannt werden. Mit zunehmender Komplexität und Variabilität des Unternehmensgeflechts ist es der Finanzbehörde nicht mehr

⁷³ Vgl. EG-Kommission, v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, 632, 637.

⁷⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 11.1.1990, V R 156/84, UR 1990, 355; OFD Hannover v. 6.8.2007, UR 2007, 867.

⁷⁵ Verzinsung von Umsatzsteuernachzahlungen nach § 233a AO.

möglich, rechtssicher die umsatzsteuerliche Organschaft festzustellen oder abzulehnen. Mangels offensichtlicher Zweifel wird die Finanzverwaltung daher der Erklärung im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. -jahreserklärung konkludent zustimmen. Da die Rechtsfolgen per Gesetz zwingend eintreten, ist der Steuerpflichtige für die Annahme einer Organschaft auch nicht erklärungs- bzw. erläuterungspflichtig. Ebenso erfolgt durch die Finanzverwaltung keine Bestätigung für die bestehende Organschaft.

Auf Seiten des Steuerpflichtigen besteht die Schwierigkeit, dem Automatismus durch Prüfung der Eingliederungsvoraussetzungen zuvorzukommen. Die fortwährende Überprüfung ist unumgänglich.

Mit dem gesetzgeberischen Zweck, die Organschaftsregelung als Instrument der Verwaltungsvereinfachung einzuführen, ist der bestehende Automatismus nur schwer zu vereinbaren.

2. Unionsrechtliche Sichtweise

Der Richtliniengeber hat mit Art. 11 MwStSystRL jedem Mitgliedstaat die Möglichkeit eröffnet, eine umsatzsteuerliche Organschaft einzuführen. Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht wurde durch die wörtliche Ermächtigung „kann jeder Mitgliedstaat“ fixiert. Die Befugnisse eines Mitgliedstaates, die ihm durch das Mitgliedstaatenwahlrecht verschafft werden, konnten bisher nicht abschließend abgegrenzt werden.

Vermeint wird die Auffassung vertreten, dass der Mitgliedstaat lediglich über ein Wahlrecht zur Einführung einer Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft verfügt.⁷⁶ Die Ausgestaltung der Regelung wird in der Folge nicht dem Mitgliedstaat überlassen. Der Mitgliedstaat hat nach der getroffenen Entscheidung über die Einführung einer Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft die europäischen Vorgaben richtlinienkonform in nationales Gesetz zu fassen.⁷⁷ Der EuGH stellte dazu ergänzend klar, dass der nationale Gesetzgeber die Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft nach europäischen Vorgaben nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig machen darf.⁷⁸

⁷⁶ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2014, 120, 124.

⁷⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 25.4.2013, Rs. C-480/10, Kommission/Schweden, UR 2013, 423, Rz. 33 f.

⁷⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 36.

Nach den bisher nur unzureichenden und allgemeinen Feststellungen des EuGH bleiben Fragen der praxisbezogenen Anwendung ungeklärt. Der gegenwärtigen Richtlinie und den Entscheidungen des EuGH ist deshalb für den Regelungsbereich der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht zu entnehmen, ab welchem Zeitpunkt die Rechtsfolgen aus den erfüllten Voraussetzungen eintreten müssen. Bisher nahm der EuGH nur eingeschränkt Stellung, indem er bestätigte, dass eine Auslegung des Art. 11 MwStSystRL, die die Wirkung der Organschaft nur in dem Besteuerungszeitraum eintreten lässt, zu dessen Beginn die Voraussetzungen zur Begründung der Organschaft erfüllt sind, mit dem Unionsrecht vereinbar sei.⁷⁹

Die Richtlinienumsetzung wurde von Deutschland und Österreich mit einem Automatismus versehen, der die Rechtsfolgen der Organschaft zwingend auslöst. Davon abweichend haben andere Mitgliedstaaten keinen Automatismus gesetzlich verankert, sodass der Eintritt von Rechtsfolgen von einem Wahlrecht des Steuerpflichtigen oder durch Feststellung der Finanzverwaltung abhängig ist. Aus Art. 11 MwStSystRL geht nicht hervor, dass der Richtliniengeber ein Wahlrecht für den Eintritt von Rechtsfolgen vorgibt.⁸⁰ Die Mitgliedstaaten sind daher nicht dazu verpflichtet, den Personen nach Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ein Wahlrecht zwingend einzuräumen. Es kann jedoch auch nicht angenommen werden, dass ein Automatismus zum Schutz der dem Einzelnen aus Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL erwachsenen Rechte erforderlich ist. Der Richtlinie ist weder ersichtlich noch schlussfolgernd zu entnehmen, welche verfahrensrechtliche Umsetzung der Richtliniengeber vorgesehen hat. Es könnte demnach der allgemeinen Feststellung des EuGH gefolgt werden, wonach es generell Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten ist, Fragen des Verfahrensrechts zur Anwendung von Bestimmungen des Unionsrechts zu regeln.⁸¹ Diese Vorgabe durch den EuGH ist jedoch nur einschlägig, wenn es an einer Unionsregelung fehlt.⁸² Ohne Regelungsbedürftigkeit durch den Richtliniengeber können abwei-

⁷⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.5.2008, Rs. C-162/07, *Ampliscientifica/Amplifin*, UR 2008, 534, Rz. 30.

⁸⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256; EuGH, Urteil v. 22.5.2008, Rs. C-162/07, *Ampliscientifica/Amplifin*, UR 2008, 534, Rz. 19 ff.; Abschnitt 2.8 Abs. 4 UStAE.

⁸¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.1.2012, Rs. C-218/10, *ADV-Allround*, UR 2012, 175, Rz. 35.

⁸² Vgl. EuGH, Urteil v. 26.1.2012, Rs. C-218/10, *ADV-Allround*, UR 2012, 175, Rz. 35.

chende Auslegungen durch den nationalen Gesetzgeber nur nach Maßgabe des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL vorgenommen werden. Die Einfügung eines Wahlrechts oder der Notwendigkeit einer Feststellung muss als erforderliche Maßnahme zur Vorbeugung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung dienlich sein. Anderenfalls ist der Mitgliedstaat nicht regelungsbefugt und verstößt gegen die europäische Richtlinie.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH genügt eine vorbeugende Maßnahme den Anforderungen, wenn sie dem Steuermisbrauch entgegenwirken kann. Ein tatsächlicher Erfolg muss nicht nachgewiesen werden. Vielmehr bedarf es klarstellender Nachweise, um die von einem Mitgliedstaat getroffenen Vorbeugemaßnahmen auf Grund fehlender Erfolgsaussichten abzulehnen.⁸³

3. Festlegung der Vorgehensweise bei der Analyse von Alternativen

Vor dem Hintergrund der bestehenden Rechtsunsicherheit bei der Feststellung des Anwendungsbeginns soll nachfolgend untersucht werden, welche Möglichkeiten der nationale Gesetzgeber hat, bei der umsatzsteuerlichen Organschaft für alle Beteiligten mehr Rechtssicherheit zu schaffen. Da sich die Rechtsunsicherheit aus der ungewollten, nicht entdeckten oder irrtümlich gelebten Organschaft ergibt, müssen Lösungen gefunden werden, die sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch für das Finanzamt den Informationsgrad erhöhen, sodass sich die Rechtsfolgen allen Beteiligten bewusst und nicht in Unkenntnis ergeben.

Im ersten Schritt soll untersucht werden, welche Lösungen der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der MwStSystRL für rechtssystematisch vergleichbare Automatismen gefunden hat. Dabei wird der Frage nachgegangen, ob sich diese Lösungsansätze für die umsatzsteuerliche Organschaft eignen. Nachfolgend werden die möglichen Varianten für eine Neuregelung der umsatzsteuerlichen Organschaft analysiert. Statt des derzeit geltenden Automatismus bieten sich ein Antragsrecht, eine Erklärung zur Option, eine Verzichtserklärung und schließlich ein Feststellungsverfahren an, um mehr Rechtssicherheit bei der umsatzsteuerlichen Organschaft zu erlangen. Im Anschluss daran soll geprüft werden, ob die Neuregelung aus nationaler

⁸³ Vgl. EuGH, Urteil v. 25.4.2013, Rs. C-480/10, Kommission/Schweden, UR 2013, 423, Rz. 39.

Sicht denkbar ist und inwieweit dieses Vorhaben von Unionsrecht gedeckt ist.

Im zweiten Schritt werden mögliche Formulierungsvorschläge unterbreitet.

IV. Alternativen zum Automatismus

1. Organschaft bei Antrag und Gestattung („Antragsverfahren“)

Die umsatzsteuerliche Organschaft könnte von einem Antrag abhängig gemacht werden, über den die Finanzbehörde zu befinden hätte. Der Vorteil eines solchen Verfahrens liegt auf der Hand: Die Finanzbehörde und auch die an der Organschaft beteiligten Unternehmen würden mehr Rechtssicherheit gewinnen.

a. Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften

Das Umsatzsteuerrecht kennt solche Antragsverfahren bereits:

- Besteuerung der Kleinunternehmer – § 19 UStG
- Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten – § 20 UStG
- Bewilligung eines Umsatzsteuerlagers – § 4 Nr. 4a UStG
- Antrag auf Steuervergütung zum Ausgleich von Steuerbelastungen – § 4a UStG

aa. Antrag im Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung

Nationale Verwirklichung im UStG

In § 19 UStG ist die sogenannte Kleinunternehmerregelung verankert. Diese Regelung sieht vor, dass der Kleinunternehmer von der Regelbesteuerung ausgenommen wird und als Folge keine Umsatzsteuer abführen muss. Daraus folgt ebenso, dass der Kleinunternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Befreiung des Kleinunternehmers von der Umsatzsteuerabführung führt nicht dazu, dass der Kleinunternehmer auf die jährliche Abgabe einer Umsatzsteuererklärung verzichten kann.⁸⁴ Dies ist dem

⁸⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R 14/11, DStR 2013, Rz. 34.

Umstand geschuldet, dass die Finanzverwaltung die Voraussetzungen zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung überprüfen muss.⁸⁵

Der Gesetzgeber hat für den Kleinunternehmer keine Ausnahme von der generellen Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung durch einen Unternehmer vorgesehen.⁸⁶ Jedoch kann auf Antrag des Unternehmers eine Befreiung von der Abgabe von Voranmeldungen durch das Finanzamt gewährt werden.⁸⁷ Mit Hilfe des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung kann die Angabe im Abschnitt 7.3 „Kleinunternehmer-Regelung“ bereits als Antrag, auch in Bezug auf die Abgabe von Voranmeldungen, verstanden werden. Diesbezüglich hat die Finanzverwaltung erkennen lassen, dass Kleinunternehmer in Neugründungsfällen nicht unter die Regelung des § 18 Abs. 2 S. 4 UStG fallen.⁸⁸

Vorgaben des Unionsrechts

Die MwStSystRL erlaubt den Mitgliedstaaten, dass sie Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Anspruch genommen haben, von bestimmten Pflichten befreien.⁸⁹ Jeder Mitgliedstaat ist demnach dazu berechtigt, den Kleinunternehmer von seiner Erklärungspflicht nach Art. 250 MwStSystRL zu befreien. Der Richtlinienwortlaut enthält keine weitergehenden Vorgaben dazu, wie die Pflichtbefreiung vom Mitgliedstaat verwirklicht werden soll.⁹⁰ Eine antragsgebundene Befreiung von der Abgabe von Voranmeldungen unter Aufrechterhaltung der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen scheint unter dem Blickwinkel einer praxisbezogenen Anwendung der Richtlinienermächtigung nicht unberechtigt. Die Wahlfreiheit zum Pflichtenerlass ergibt sich nach dem Wortlaut der Richtlinie aber nicht für den Steuerpflichtigen. Es fehlt an einer wörtlichen Ermächtigung durch die Richtlinie, welche dem Mitgliedstaat die Möglichkeit eröffnet, den Steuerpflichtigen ein Recht einzuräumen, sich für ein bestimmtes Besteuerungsverfahren zu entscheiden. Die fehlende wörtliche Ermächtigung befähigt den Mitgliedstaat deshalb nicht dazu, nach eigenem Ermessen ein Antragsver-

⁸⁵ Vgl. *Maunz*, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 1/09, § 18, Rz. 40.

⁸⁶ S. § 18 Abs. 3 UStG.

⁸⁷ Vgl. § 18 Abs. 2 S. 3 UStG; Abschnitt 18.6 Abs. 1 UStAE.

⁸⁸ Vgl. Abschnitt 18.7 Abs. 1 S. 3 UStAE.

⁸⁹ Vgl. Art. 272 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL.

⁹⁰ Vgl. *Langer*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 80. Erg.-Lfg./Oktober 2009, MwStSystRL Art. 206-273, Rz. 118.

fahren zur Befreiung von Pflichten im nationalen Umsatzsteuerrecht einzuführen.

bb. Antrag zur Ist-Besteuerung

Nationale Verwirklichung im UStG

Die Berechtigung zur Anwendung der Ist-Besteuerung setzt nach § 20 UStG einen formlosen Antrag voraus. Dem Unternehmer wird mittels Antragsverfahren das Wahlrecht eingeräumt, sich für die Besteuerung nach vereinbartem oder vereinnahmtem Entgelt zu entscheiden. Die Formlosigkeit des Antrags erleichtert es dem Wahlberechtigten, die Genehmigung zur Anwendung der Besteuerung nach vereinnahmtem Entgelt zu erhalten. Die Antragstellung sollte grundsätzlich in schriftlicher Form erfolgen, jedoch kann der Antrag auch bereits in Form schlüssigen Handelns deutlich gemacht werden. Das schlüssige Handeln kann durch Erklärung von Umsätzen in der USt-Voranmeldung oder in der Umsatzsteuerjahreserklärung eine konkludente Antragstellung bewirken.⁹¹ Für die Berechtigung zur Ist-Versteuerung ist das schlüssige Handeln jedoch nicht ausreichend, da eine unterbliebene Ablehnung des Antrags noch keine hinreichend eindeutige Genehmigung durch das Finanzamt nach außen bewirkt.⁹² Die antragsabhängige Ausübung des Wahlrechts bedarf in jedem Fall einer Genehmigung durch das Finanzamt.⁹³

Das Begehren des Unternehmers auf Erteilung einer Genehmigung durch die Finanzverwaltung kann bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der jeweiligen Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung gestellt werden.⁹⁴ Die Finanzverwaltung wird bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 20 S. 1 Nr. 1 bis 3 UStG dem Antrag eine Genehmigung unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilen.⁹⁵ In der Erteilung liegt jedoch nach dem Gesetzeswortlaut ein Ermessen des Finanzamts. Auch bei Erfüllung der Voraussetzung kann das Finanzamt im Rahmen seines Ermessens nach § 5 AO den Antrag ablehnen. Es liegt jedoch nicht innerhalb der Grenzen einer Ermessensent-

⁹¹ Vgl. BFH, Urteil v. 11.5.2011, V B 93/10, BFH/NV 2011, 1406.

⁹² Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 03.09.2012, 2 V 2230/12, BeckRS 2013, 95413.

⁹³ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2013, 126, 128 f.

⁹⁴ Vgl. Abschnitt 20.1 Abs. 1 S. 1 UStG.

⁹⁵ Vgl. Abschnitt 20.1 Abs. 1 S. 3 UStG.

scheidung durch die Finanzverwaltung, wenn die Genehmigung zur Abwehr von finanziellen Vorteilen für den Unternehmer erfolgt.

Im Grundsatz ergeht die Genehmigung ohne Befristung und hat bis zu ihrem Widerruf Gültigkeit. Der Unternehmer kann auf das Prinzip der Abschnittsbesteuerung vertrauen, da ein Widerruf nach § 131 Abs. 2 AO nur für die Zukunft erfolgen kann. In dem Fall, dass die Genehmigung beispielsweise auf Grund unrichtiger oder unvollständiger Angaben ergangen ist, kann wegen Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes eine Rücknahme nach § 130 Abs. 2 AO auch für die Vergangenheit vorgenommen werden.

Vorgaben des Unionsrechts

Für einen Mitgliedstaat ergibt sich nach Art. 66 Buchstabe b MwStSystRL die Möglichkeit zur Festlegung einer abweichenden Besteuerung. Diese Norm wurde vom Richtliniengeber als eine Abweichung vom Grundsatz, wonach nach Art. 63 MwStSystRL der Steuertatbestand und der Steueranspruch im Zeitpunkt, in dem die Lieferung eines Gegenstandes bewirkt wird oder die Dienstleistung erbracht wird, eintreten, festgelegt. Demnach können die Mitgliedstaaten aber vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen bis spätestens bei der Vereinbarung des Preises entsteht. Der Richtliniengeber eröffnet den Mitgliedstaaten, die Art der Umsätze oder den Adressaten der Ist-Versteuerung frei zu wählen.⁹⁶ Diese Wahlfreiheit ergibt sich nach dem Wortlaut der Richtlinien aber nicht für den Steuerpflichtigen. Es fehlt an einer wörtlichen Ermächtigung durch die Richtlinie, die dem Mitgliedstaat die Möglichkeit eröffnen würde, den Steuerpflichtigen ein Recht zur Entscheidung für ein bestimmtes Besteuerungsverfahren einzuräumen.

cc. Antrag auf Bewilligung eines Umsatzsteuerlagers

Nationale Verwirklichung im UStG

Die Lieferung von Gold oder anderen Gegenständen der Anlage 1 zum UStG ist nach § 4 Nr. 4a S. 7 UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Lieferung an einen Unternehmer ausgeführt wird und sich der Gegenstand der Lieferung in einem Umsatzsteuerlager befindet oder in ein solches ein-

⁹⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.10.1995, Rs. C-144/94, Ufficio Trapani, Slg. 1995, I-3653, Rz. 11.

gelagert wird.⁹⁷ Nach dem Wortlaut des Gesetzes kann als Umsatzsteuerlager jedes Grundstück oder jeder Grundstücksteil, die im Inland belegen sind und zur Lagerung der Gegenstände dienen sollen, geeignet sein.⁹⁸ Kennzeichnend für das Umsatzsteuerlager ist, dass es von einem Lagerhalter betrieben wird. Über diese vom Gesetz getroffene Kennzeichnung hinaus ergeben sich keine weiteren Merkmale eines Umsatzsteuerlagers. Zur abschließenden Ermächtigung zur Behandlung eines Umsatzsteuerlagers bedarf es der Zustimmung der Finanzverwaltung.⁹⁹ Der Unternehmer hat deshalb einen schriftlichen Antrag an das für den Lagerhalter zuständige Finanzamt zu stellen.

Vorgaben des Unionsrechts

Der Richtliniengeber berechtigt den Mitgliedstaat zur Steuerbefreiung von Umsätzen nach Art. 157 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL. Demnach ist eine Steuerbefreiung für Lieferungen von Gegenständen, die im Inland einer Regelung für andere Lager als Zolllager unterliegen, möglich, wenn der Mitgliedstaat von der Kannvorschrift Gebrauch macht. Bei nicht verbrauchssteuerpflichtigen Waren kann der Mitgliedstaat den Ort, der als Zolllager anerkannt wird, selbst definieren.¹⁰⁰ Da der Gesetzgeber sich auf die Lieferung der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände bezieht und diese Anlage keine verbrauchssteuerpflichtigen Waren aufführt¹⁰¹, kann der Gesetzgeber andere Lager als Zolllager selbst definieren. Aus der Richtlinie ergibt sich aber keine wörtliche Berechtigung zur Einführung eines Wahlrechts für den Steuerpflichtigen. Das im nationalen Umsatzsteuerrecht verankerte antragsabhängige Wahlrecht für den Unternehmer, das die Genehmigung durch die Finanzverwaltung erforderlich macht, steht nicht im Einklang mit dem Wortlaut der Richtlinie, die ausschließlich den Mitgliedstaat zur Wahlfreiheit ermächtigt.

⁹⁷ S. § 4 Nr. 4a Buchstabe a UStG.

⁹⁸ S. § 4 Nr. 4a S. 4 UStG.

⁹⁹ S. § 4 Nr. 4a S. 6 und S. 8 UStG.

¹⁰⁰ Vgl. Art. 154 MwStSystRL.

¹⁰¹ Vgl. *Huschens*, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Januar 2014, § 4 Nr. 4a, Rz. 27.

dd. Antrag auf Steuervergütung zum Ausgleich von Steuerbelastungen

Nationale Verwirklichung im UStG

Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, und juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird gemäß § 4a UStG bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag ein Ausgleich der auf ihnen lastenden Umsatzsteuer gewährt. Der Antrag ist beim Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk die Vergütungsberechtigten ihren Sitz haben. Es ist der amtlich vorgeschriebene Vordruck (USt 1 V) zu verwenden.¹⁰² Der Antrag ist schriftlich zu stellen und umfasst neben dem Antrag selbst Nachweise zur Erfüllung der Voraussetzungen sowie die Ergänzung um eine erläuternde Anlage.¹⁰³ Das vom Vergütungsberechtigten auszufüllende Antragsformular sieht vor, dass der Vergütungsberechtigte den Vergütungszeitraum und den Gesamtbetrag der selbst errechneten Umsatzsteuervergütung angibt. Auf Grund der Selbstberechnung der Steuervergütung wird der Antrag auf Steuervergütung als eine Steueranmeldung gewertet.¹⁰⁴ Das antragsabhängige Wahlrecht ist von der Genehmigung durch das Finanzamt abhängig. Werden die Voraussetzungen für die Steuervergütung nicht eingehalten oder belegt, so wird der Antrag auf Vergütung nicht gewährt.¹⁰⁵ Die Gewährung der Steuervergütung ist auf das dem Eintritt der Umsatzsteuerbelastung folgende Kalenderjahr befristet.

Vorgaben des Unionsrechts

Die deutsche Vorschrift zur Steuervergütung beruht auf Art. 146 Abs. 1 Buchstabe c MwStSystRL. Der Gesetzgeber hat sich bei der Wahl der möglichen Umsetzung für die Methode nach Abs. 2 entschieden. Beide Methoden, nämlich Steuerbefreiung oder Steuererstattung, führen zu einem Ergebnis, das den Endverbraucher nicht belastet.¹⁰⁶ Der Richtliniengeber hält es demnach für zulässig, dass die Steuerbefreiung nach Buchstabe c auch im Wege einer Mehrwertsteuererstattung erfolgen kann. Die Richtlinie wurde im Hinblick

¹⁰² Vgl. BMF-Schreiben v. 3.7.2013, IV D 3 – S 7532/09/10001, BStBl. I 2013, 855.

¹⁰³ Vgl. Abschnitt 4a.4 UStAE.

¹⁰⁴ Vgl. *Mann*, in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, April 2014, § 4a, Rz. 30.

¹⁰⁵ Vgl. Wortlaut des Gesetzes: „auf Antrag ... gewährt“; Abschnitt 4a.2. Abs. 2 S. 2, Abs. 4, Abs. 5 S. 2 UStAE.

¹⁰⁶ Vgl. *Landsrath*, UR 2003, 383, 385.

auf ihren Anwendungsbereich klar formuliert, jedoch fehlt es an einer konkreten Vorgabe zur Umsetzung des Mehrwertsteuererstattungsverfahrens.

Ein ausdrücklicher Verweis auf einen erforderlichen Antrag ist in der Richtlinie nicht zu finden. Der Richtliniengeber überlässt es dem Mitgliedstaat, wie er das Erstattungsverfahren umsetzt. Der EuGH wird die Gelegenheit haben, das deutsche Antragsverfahren zu überprüfen. Die Europäische Kommission hat am 25.09.2014 den Beschluss zur Klagevorlage bestätigt. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass ein Antragsverfahren, das erhöhte Anforderungen an die Marktteilnehmer aus Drittländern stellt, gegen die Grundsätze der Wirksamkeit, der Verhältnismäßigkeit und der Gleichwertigkeit des EU-Rechts verstößt.¹⁰⁷

Das im nationalen Umsatzsteuerrecht verankerte antragsabhängige Wahlrecht für den Unternehmer, das die Genehmigung durch die Finanzverwaltung erfordert, steht nicht im Einklang mit dem Wortlaut der Richtlinie, die ausschließlich den Mitgliedstaat zur Wahlfreiheit ermächtigt. Nach der ergangenen Pressemitteilung der Europäischen Kommission wird das Antragsverfahren als Teil einer Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung angesehen. Demnach könnte die Berechtigung zur Einführung eines Antragsverfahrens nicht auf Grundlage von Art. 146 MwStSystRL ergangen sein, sondern zur allgemeinen Bekämpfung von Steuerbetrug.

ee. Antrag auf Besteuerung nach Durchschnittssätzen

Nationale Verwirklichung im UStG

Die Berechnung der Vorsteuer nach Durchschnittssätzen verfolgt Vereinfachungszwecke. Die Vereinfachung erfolgt, indem die in der Anlage der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung bezeichneten Prozentsätze des Umsatzes als Durchschnittssätze festgesetzt werden.¹⁰⁸ Die festgesetzten Durchschnittssätze sollen zu einer Steuer führen, die nicht wesentlich von dem Betrag abweicht, der sich nach den allgemeinen Regelungen des UStG ergeben würde.¹⁰⁹

Diese vom Gesetzgeber vorgesehene Vereinfachung wird nur durch formlosen Antrag zugelassen. Bereits die Verwendung von Durchschnittssätzen in

¹⁰⁷ Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission, IP/14/1038.

¹⁰⁸ S. § 69 Abs. 1 UStDV.

¹⁰⁹ S. § 23 Abs. 2 UStG.

der Umsatzsteuervoranmeldung oder in der Jahreserklärung stellt einen entsprechenden Antrag dar.¹¹⁰ Der vom Gesetzgeber geforderte Antrag ist nicht von der Gestattung durch das Finanzamt abhängig. Die Finanzverwaltung sieht deshalb nur den Erlass eines besonderen Bescheides vor, wenn dem Antrag nicht stattgegeben wird.¹¹¹ Der Unternehmer kann davon ausgehen, dass die Berechnung der Vorsteuer nach Durchschnittssätzen zulässig ist, wenn kein Ablehnungsbescheid ergangen ist.

Nach der eingetretenen Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung ist eine Antragstellung nicht mehr möglich.¹¹² Der Steuerpflichtige hat demnach ein Wahlrecht, die Pauschalierung der Vorsteuer rückwirkend bis zu dem Kalenderjahr, für das die festgesetzte Umsatzsteuer nicht mehr mit einem Rechtsbehelf angefochten werden kann, fristgerecht zu beantragen.

Vorgaben des Unionsrechts

Der Richtliniengeber hat als Sonderregelung für Kleinunternehmen die vereinfachte Modalität für die Besteuerung und die Steuererhebung vorgesehen. Nach Art. 281 MwStSystRL können Mitgliedstaaten nach vorausgehender Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses Pauschalierungen bei der Besteuerung und Steuererhebung anwenden, wenn diese nicht zu einer Steuerermäßigung führen. Der Begriff „Kleinunternehmer“ wird in Art. 281 MwStSystRL nicht näher definiert. Die vereinfachte Modalität grenzt sich aber von der Steuerbefreiung und der degressiven Steuerermäßigung nach Art. 282 ff. MwStSystRL dadurch ab, dass keine vergleichbare Überprüfung des Jahresumsatzes nach Art. 284 ff. MwStSystRL gefordert wird.

Der Richtliniengeber überlässt den Mitgliedstaaten die Entscheidung über die Einführung von vereinfachten Modalitäten. Die Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten wörtlich dazu, Beschränkungen und Voraussetzungen selbst festzulegen.¹¹³ Auf eine Berechtigung zur Einführung eines Wahlrechts für den Unternehmer nimmt die Richtlinie keinen Bezug. Bei wörtlicher Auslegung der Richtlinie scheint ein Antragsverfahren im Rahmen der Harmonisierung der Umsatzsteuer fraglich. Im Hinblick darauf, dass keine Steuerermäßigung eintritt, ist die Einführung eines Antragsverfahrens, das sich auf

¹¹⁰ Vgl. Abschnitt 23.4 Abs. 2 S. 2 UStG.

¹¹¹ Vgl. Abschnitt 23.4 Abs. 2 S. 3 UStG.

¹¹² S. § 23 Abs. 3 S. 1 UStG.

¹¹³ Vgl. Art. 281 MwStSystRL.

die vereinfachte Modalität beschränkt, nicht als eine schwerwiegende Verletzung der Harmonisierung zu werten.

b. Verfahrensvorschlag bei der umsatzsteuerlichen Organschaft

Der vorausgehende Vergleich hat gezeigt, dass im Antragsverfahren das Wahlrecht des Steuerpflichtigen von der Genehmigung durch das Finanzamt abhängig ist. Nach dem nationalen Verständnis ist neben den zu erfüllenden Voraussetzungen der jeweiligen Umsatzsatzsteuervorschrift die Einreichung eines Antrags materiell-rechtliche Voraussetzung. So berechtigt beispielsweise das schlüssige Handeln nicht die Anwendung der Ist-Besteuerung. Gleichmaßen wird für die Bewilligung eines Umsatzsteuerlagers, die Befreiung des Kleinunternehmers von Voranmeldungen und für die Steuervergütung zum Ausgleich von Steuerbelastungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ein schriftlicher Antrag vorausgesetzt. In keinem Fall steht es dem Finanzamt zu, die Rechtsfolgen ohne Antrag des Steuerpflichtigen durchzusetzen. Von dieser Rechtssystematik weicht das Antragsverfahren zur Besteuerung von Durchschnittssätzen ab. Die Finanzverwaltung erkennt bereits bei der Verwendung von Durchschnittssätzen einen entsprechenden Antrag. Gleichmaßen wird dem Antrag von Seiten der Finanzverwaltung konkludent zugestimmt oder mittels Ablehnungsbescheid widersprochen.

Der Richtliniengeber eröffnet den Mitgliedstaaten in jedem der verglichenen Umsatzsteuervorschriften die Wahlfreiheit zur Umsetzung von Grundsatzabweichungen innerhalb des von der Richtlinie gesponnenen Rahmens. Nach dem Wortlaut der Richtlinie für die jeweils analysierte Umsatzsteuervorschrift ergibt sich die Wahlfreiheit in keinem Fall für den Steuerpflichtigen. Es fehlt insoweit an einer wörtlichen Ermächtigung durch die Richtlinie, welche dem Mitgliedstaat die Möglichkeit eröffnet, den Steuerpflichtigen ein Recht auf Wahlfreiheit einzuräumen. In Art. 137 Abs. 1 MwStSystRL hat der Richtliniengeber den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben, den Steuerpflichtigen ein Optionsrecht einzuräumen. Ein Antragsverfahren ist damit durchaus vom Unionsrecht gedeckt. Der fehlende Verweis der Richtlinie auf ein Antragsverfahren widerspricht nicht dessen Einführung, wenn dem Mitgliedstaat die verfahrensrechtliche Umsetzung überlassen wird. Dazu hat die Europäische Kommission bereits zu dem vom deutschen Gesetzgeber implementierten Antragsverfahren bei Steuervergütung zum Ausgleich von Steuerbelastungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mitgeteilt, dass ein Antragsverfahren keine erhöhten Anforderungen an die Marktteil-

nehmer aus Drittländern stellen darf. Dies würde für die Interpretation sprechen, welche eine grundsätzliche Berechtigung zur Implementierung eines Antragsverfahrens nicht ausschließt.

Mit Hilfe eines Antragsverfahrens könnte die Rechtsunsicherheit, ob eine Organschaft vorliegt, beseitigt werden. Der Antrag würde die möglichen Mitglieder einer Organschaft (Organträger und Organgesellschaften) dazu verpflichten, sich zur Anwendung der Regelungen zur Organschaft zu bekennen.

Formulierungsvorschlag

§ 2 UStG – Unternehmer, Unternehmen.

(...)

2. wenn das Finanzamt dem Organträger auf Antrag gestattet, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).

Erläuterung des Formulierungsvorschlages

Der Antrag sollte an keine Frist gebunden sein. Der Anwendungsbeginn für die umsatzsteuerliche Organschaft ergibt sich ab Gestattung durch das Finanzamt. Er gilt für den Organträger und die Organgesellschaften, die in den Antrag einbezogen worden sind.

Mit Hilfe eines Antragsformulars sollte das für den Organträger zuständige Finanzamt eine ausreichende Informationsgrundlage zur Verfügung stellen. Informationsgrundlagen könnten durch gezielte Fragestellungen¹¹⁴ und darüber hinaus mittels einer erweiternden Erläuterung durch den Antragsberechtigten¹¹⁵ geschaffen werden.

¹¹⁴ Beispielsweise könnte die Abfrage zur organisatorischen Eingliederung vereinfacht wie folgt gestaltet werden: Liegt eine Personenidentität der Geschäftsführer vor? Ja/Nein; Können die personenidentischen Geschäftsführer durch Mehrheitsbeschluss in der Organgesellschaft den Willen des Organträgers durchsetzen? Ja/Nein; Sind die Geschäftsführer der Organgesellschaft zugleich Mitarbeiter des Organträgers? Ja/Nein; Liegt eine schriftlich fixierte Vereinbarung zur Willensdurchsetzung bei der Organgesellschaft vor? Ja/Nein.

¹¹⁵ Dazu würde auch ein Organschaftspiegel zählen, aus dem ersichtlich ist, welche juristischen Personen und Betriebsstätten in den Organkreis einbezogen sind.

Die Organschaft bleibt bestehen, bis die Voraussetzungen entfallen.

Vergleichbar den anderen Vorschriften des UStG, die dem Unternehmer ebenfalls ein Antragsrecht einräumen, ergibt sich ein Wahlrecht zur Anwendung der Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft nur für die Antragsberechtigten. Dem Finanzamt steht es also nicht zu, die Anwendung der Regelung zur Organschaft ohne gestellten Antrag durchzusetzen. Der Antrag ist demnach eine weitere materiell-rechtliche Voraussetzung für die Organschaft. Nur bei Antrag kann es zu den Wirkungen der Organschaft kommen. Die Wirkungen der Organschaft treten auch dann ein, wenn das Finanzamt die Anwendung der Organschaft gestattet, obgleich die übrigen Voraussetzungen nicht vorliegen. Der Organträger und die in den Antrag einbezogenen Organgesellschaften genießen in diesem Fall Vertrauensschutz. Dieser gilt so lange, bis sich der Sachverhalt ändert und die Voraussetzungen der Organschaft nicht mehr vorliegen. Auch entfällt der Vertrauensschutz, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung der Organschaft mit Wirkung für die Zukunft widerruft. Die Finanzbehörde würde ähnlich den Regelungen in § 20 UStG die Genehmigung unter den Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs stellen.¹¹⁶ Es handelt sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt, der unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden kann.

2. Erklärung zur Organschaft (sog. „Erklärungsverfahren“)

Denkbar wäre auch, dass die umsatzsteuerliche Organschaft – statt eines Antrags mit anschließender Gestattung durch das Finanzamt – durch schlichte Abgabe einer Erklärung gegenüber dem Finanzamt ausgelöst wird. Das Finanzamt würde also nicht über das Vorliegen der Voraussetzungen befinden.

a. Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften

Das Umsatzsteuerrecht sieht bereits ähnliche Verfahren in

- § 23a UStG (Durchschnittssatz bei gemeinnützigen Körperschaften) und in
- § 24 UStG (Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe) vor.

¹¹⁶ Vgl. Abschnitt 20.1 Abs. 1 S. 3 UStG.

aa. Erklärung auf Inanspruchnahme von Durchschnittssätzen

Nationale Verwirklichung im UStG

Der Gesetzgeber hat den gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften die Erklärung zur Anwendung von Durchschnittssätzen beim Vorsteuerabzug nach § 23a UStG für Zwecke der Vereinfachung eingeräumt. Dabei wird ein Durchschnittssatz von sieben Prozent des steuerpflichtigen Umsatzes, mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs, zur Berechnung eines pauschalen Vorsteuerabzugs per Gesetz vorgegeben. Darüber hinaus ist ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Der Unternehmer hat nach § 23a Abs. 3 S. 1 UStG ein Wahlrecht¹¹⁷, da die Anwendung des Durchschnittssatzes von einer abgegebenen Erklärung abhängig ist. Bei Vorsteuerüberhängen wird der Unternehmer das Wahlrecht bewusst nutzen, um von einer Anwendung des Durchschnittssatzes abzusehen. Als Gestaltungsinstrument kann der Unternehmer, unabhängig von den gegebenen Schwierigkeiten bei der Zuordnung zu den besteuerten Umsätzen, steuerliche Vorteile aus dem Wahlrecht ziehen. Will der Unternehmer bewusst die Anwendung des Durchschnittssatzes in Anspruch nehmen, so muss er dies bis zum 10. Tag nach Ablauf des ersten Voranmeldungszeitraums eines Kalenderjahres dem Finanzamt erklären.¹¹⁸ Ist der Unternehmer zur Abgabe einer Voranmeldung nach § 18 Abs. 2 S. 3 UStG befreit, so läuft die Erklärungsfrist mit dem 10. April des laufenden Kalenderjahres ab.¹¹⁹

Die Erklärung ist an keine bestimmte Form gebunden. Mit Abgabe der ersten Umsatzsteuervoranmeldung eines Kalenderjahres kann der Unternehmer die Erklärung durch konkludente Handlung dem Finanzamt mitteilen.¹²⁰ Die Erklärung bindet den Unternehmer für das Kalenderjahr, in dem die Erklärung abgegeben wurde, und darüber hinaus für mindestens vier weitere Kalenderjahre.

Im Vergleich zur Anwendung von Durchschnittssätzen nach § 23 UStG ist die Entscheidung des Unternehmers lediglich von der Abgabe einer Erklä-

¹¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 11/4176.

¹¹⁸ S. § 23a Abs. 3 S. 1 UStG.

¹¹⁹ Trotz Befreiung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung bleibt der Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr – vgl. BFH, Urteil v. 30.3.1995, V R 22/94, BStBl. II 1995, 567.

¹²⁰ Vgl. BFH, Beschluss v. 27.6.2006, V B 143/05, BStBl. II 2006, 732.

zung gegenüber dem Finanzamt abhängig und bedarf keiner dem Antrag nach § 23 Abs. 3 S. 1 UStG folgenden Gestattung durch das Finanzamt.¹²¹ Dem Finanzamt wird deshalb auch kein Ermessen über die Gewährung des Durchschnittssatzes eingeräumt.

Vorgaben des Unionsrechts

Nach Art. 281 MwStSystRL können Mitgliedstaaten nach vorausgehender Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses Pauschalierungen bei der Besteuerung und Steuererhebung anwenden, wenn diese nicht zu einer Steuerermäßigung führen. Das Konsultationsverfahren wurde ohne Beanstandungen gegen die Vorsteuerpauschalierung durchgeführt und abgeschlossen.¹²² Der Begriff „Kleinunternehmer“ wird in Art. 281 MwStSystRL nicht näher definiert. Die vereinfachte Modalität grenzt sich aber von der Steuerbefreiung und der degressiven Steuerermäßigung nach Art. 282 ff. MwStSystRL dadurch ab, dass sie keine vergleichbare Überprüfung des Jahresumsatzes nach Art. 284 ff. MwStSystRL erfordert.

Der Richtliniengeber überlässt den Mitgliedstaaten die Wahl der Einführung vereinfachter Modalitäten. Die Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten wörtlich dazu, Beschränkungen und Voraussetzungen selbst festzulegen.¹²³ Auf eine Berechtigung zur Einführung eines Wahlrechts für den Unternehmer nimmt die Richtlinie keinen Bezug. Legt man die Richtlinie wörtlich aus, erscheint ein Erklärungsverfahren im Rahmen der Harmonisierung der Umsatzsteuer fraglich. Im Hinblick darauf, dass keine Steuerermäßigung eintritt, ist die Einführung eines Erklärungsverfahrens, beschränkt auf die vereinfachte Modalität, nicht als schwerwiegende Verletzung der Harmonisierung zu betrachten.

bb. Erklärung zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften für land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Nationale Verwirklichung im UStG

Der Gesetzgeber hat für land- und forstwirtschaftliche Betriebe Sonderregelungen in § 24 UStG vorgesehen. Die Sonderregelungen sehen vor, dass

¹²¹ Vgl. *Püscher*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 105 Erg.-Lfg./April 2013, § 23a, Rz. 26.

¹²² Vgl. *Mann*, in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, Dezember 2011, § 23a, Rz. 3.

¹²³ Vgl. Art. 281 MwStSystRL.

bestimmte Umsätze mit besonderen Steuersätzen festgesetzt werden.¹²⁴ Diesen Umsätzen werden Vorsteuerbeträge nach einem pauschalen Anteil zugerechnet.¹²⁵ Das Besteuerungsverfahren wird für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erleichtert¹²⁶, und im Regelfall erfolgt im Ergebnis eine Befreiung von Zahllast für den Unternehmer.¹²⁷

In Abweichung vom Regelfall kann ein bestehender Vorsteuerüberhang durch Anwendung der regulären Umsatzsteuerregelungen einen steuerlichen Vorteil für den Land- und Forstwirt bedeuten. Dieser Vorteil wird dem Land- und Forstwirt im Grundsatz verwehrt, da die Regelung zur Durchschnittsbesteuerung per Gesetz Anwendung findet. Der Land- und Forstwirt darf jedoch von diesen Regelungen abweichen und die regulären Umsatzsteuerregelungen anwenden. Für diese Abweichung, die als Ausnahme vom Grundsatz der Anwendung der Durchschnittsbesteuerung gilt, bedarf es einer Erklärung des Unternehmers.¹²⁸ Der Grundsatz gilt als durchbrochen, wenn der Unternehmer dem Finanzamt bis spätestens am 10. Tag eines Kalenderjahres erklärt, dass seine Umsätze vom Beginn des vorangegangenen Kalenderjahres nicht nach den Regelungen der Durchschnittsbesteuerung besteuert werden, sondern die allgemeinen Vorschriften für die Besteuerung Anwendung finden. Die Erklärung erzielt damit eine Rückwirkung, die bis einschließlich zum vorangegangenen Kalenderjahr reicht. Die Erklärung ist an keine bestimmte Form gebunden und kann durch Anwendung der Regelbesteuerung in der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres eine fristgerechte und konkludente Erklärung darstellen.¹²⁹

Vorgaben des Unionsrechts

Der Richtliniengeber hat in Art. 295 ff. MwStSystRL gemeinsame Pauschalregelungen für landwirtschaftliche Erzeuger verfasst. Den Ausführungen zur Pauschalregelung gehen in Art. 295 Abs. 1 MwStSystRL Begriffsbestimmungen voraus. Dazu hat der Richtliniengeber beispielsweise den Begriff

¹²⁴ S. § 24 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG.

¹²⁵ S. § 24 Abs. 1 S. 3 UStG.

¹²⁶ Zur Befreiung von der Aufzeichnungspflicht – vgl. § 67 UStDV; *Lange*, UR 2003, 517, 518.

¹²⁷ Vgl. *Tehler*, UR 2007, 917, 920.

¹²⁸ S. § 24 Abs. 4 S. 1 UStG.

¹²⁹ Vgl. Abschnitt 24.8 Abs. 1 S. 1 UStAE; *Tehler*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 96. Erg.-Lfg./Februar 2012, § 2, Rz. 305.

des Pauschallandwirts bestimmt. Der Pauschallandwirt ist ein landwirtschaftlicher Erzeuger und unterliegt der Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung. Trotz der vorgesehenen Pauschalregelung gesteht der Richtliniengeber dem Pauschallandwirt ein Wahlrecht zu. Nach Art. 296 Abs. 3 MwStSystRL hat der Pauschallandwirt das Recht, sich für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls für die vereinfachten Bestimmungen für Kleinunternehmer zu entscheiden.

Abweichend dazu geht der nationale Gesetzgeber von der Anwendung der Besteuerung nach Durchschnittssätzen im Grundsatz aus. Er macht zur Ausübung des Wahlrechtes für den Unternehmer eine Erklärung erforderlich.¹³⁰ Der EuGH hat entschieden, dass die Ausnahmebestimmung für landwirtschaftliche Erzeuger eng auszulegen ist.¹³¹ Die Erklärungspflicht verstößt jedoch nicht gegen die Vorgaben der Richtlinie, weil der Richtliniengeber dem einzelnen Mitgliedstaat die Festlegung von Einzelheiten und Voraussetzungen überlässt. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber dem Unternehmer das Wahlrecht, das vom Richtliniengeber für den Pauschallandwirt vorgesehen ist, nicht verwehrt.

b. Verfahrensvorschlag bei der umsatzsteuerlichen Organschaft

Der nationale Gesetzgeber hat dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, das Wahlrecht zur Anwendung von Durchschnittssätzen durch Erklärung auszuüben. In diesem Fall ist keine Gestattung durch das Finanzamt erforderlich. Die Inanspruchnahme von Durchschnittssätzen ist als Abweichung vom regulären Besteuerungsverfahren eine Ausnahme vom Grundsatz. Diese Interpretation würde für ein Erklärungsverfahren in der Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft sprechen, da die Organgesellschaft im Ergebnis abweichend vom Grundsatz nicht mehr selbständig tätig ist.

Der Richtliniengeber sieht kein ausdrückliches Wahlrecht des Steuerpflichtigen vor, welches ihn dazu berechtigt, vom Grundsatz abzuweichen und die Anwendung von Durchschnittssätzen zuzulassen. In Abweichung von der Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber sieht die Richtlinie vor, dass sich Pauschallandwirte für die Anwendung der normalen Umsatzsteuerregelungen oder gegebenenfalls für die vereinfachten Bestimmungen für

¹³⁰ Kritisch bereits *Klenk*, UR 2002, 597, 599.

¹³¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 15.7.2004, Rs. C-321/02, Detlev Harbs, UR 2004, 543, Rz. 21 ff.

Kleinunternehmer entscheiden können. Zumindest kann der Richtlinie entnommen werden, dass der vom nationalen Gesetzgeber vorgesehene Erklärungswille im Wege eines Erklärungsverfahrens auch ein vom Unionsgesetzgeber vorgesehenes Mittel zur Wahlrechtsausübung darstellen kann.

Der im ersten Schritt analysierte Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften soll nachfolgend die Formulierung eines vergleichbaren Lösungsvorschlages für die umsatzsteuerliche Organschaft ermöglichen.

Formulierungsvorschlag

§ 2 UStG – *Unternehmer, Unternehmen.*

(...)

*2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft) **und die juristische Person gemeinsam mit dem Organträger gegenüber dem Finanzamt des Organträgers erklärt, dass die juristische Person nicht selbständig tätig wird.***

Erläuterung des Formulierungsvorschlages

In Abwandlung zum Antragsverfahren müssen die Erklärungswilligen dem Finanzamt die Anwendung der Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft mitteilen. Im Vergleich zur Anwendung des Antragsverfahrens ist die Entscheidung des Unternehmers lediglich von der Abgabe einer Erklärung gegenüber dem Finanzamt abhängig und bedarf keiner dem Antrag folgenden Gestattung durch das Finanzamt. Dem Finanzamt wird deshalb auch kein Ermessen über die Gewährung der Organschaft eingeräumt. Ein Wahlrecht zur Anwendung der Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft besteht nur für die Erklärungswilligen. Dem Finanzamt steht es also nicht zu, die Anwendung der Regelung zur Organschaft ohne abgegebene Erklärung durchzusetzen.

3. Verzicht („Verzichtsverfahren“)

Mehr Rechtssicherheit könnte auch dadurch erreicht werden, dass die umsatzsteuerliche Organschaft mit einer Verzichtserklärung ausgestaltet wird.

a. Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften

Das Umsatzsteuerrecht kennt bereits solche Verzichtsverfahren in

- § 19 UStG – Verzicht auf Anwendung der Besteuerung als Kleinunternehmer,
- § 9 UStG – Verzicht auf Steuerbefreiungen und
- § 25 UStG – Verzicht auf Differenzbesteuerung.

aa. Verzicht auf Kleinunternehmerregelung

Nationale Verwirklichung im UStG

Der Gesetzgeber sieht gemäß § 19 Abs. 2 UStG für den Kleinunternehmer vor, dass dieser dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit¹³² der Steuerfestsetzung erklären kann, dass er auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet. Die Einräumung einer Verzichtsmöglichkeit war nach Ansicht des Gesetzgebers zur Vermeidung von Nachteilen aus den Regelungen zum Kleinunternehmer notwendig.¹³³ Die Abgabe einer Verzichtserklärung erfolgt nicht konkludent durch den Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung, sondern nur gesondert gegenüber dem Finanzamt.¹³⁴ Für die Verzichtserklärung ist kein bestimmter Erklärungswortlaut vorgesehen, sodass eine ausdrückliche Erklärung auch konkludent erfolgen kann.¹³⁵ Von einer konkludenten Erklärung ist auszugehen, wenn der Kleinunternehmer die Steuer nach den allgemeinen Regelungen in der Umsatz-

¹³² Die Steuerfestsetzung ist unanfechtbar, wenn auf die Einlegung eines Rechtsbehelfs wirksam verzichtet oder ein Rechtsbehelf wirksam zurückgenommen worden ist, wenn die Rechtsbehelfsfrist ohne Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs abgelaufen oder wenn gegen den Verwaltungsakt oder die gerichtliche Entscheidung kein Rechtsbehelf mehr gegeben ist. Dabei ist unter Unanfechtbarkeit die formelle Bestandskraft der erstmaligen Steuerfestsetzung zu verstehen, die auch in einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung oder in einer Steueranmeldung bestehen kann, vgl. Abschnitt 19.2 Abs. 6 UStAE.

¹³³ Vgl. BT-Drucks. 8/1779, 46.

¹³⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 13.12.1984, V R 32/74, BStBl. II 1995, 173. Die Rechnung ist an den Leistungsempfänger und nicht an den Erklärungsempfänger gerichtet – vgl. *Zugmaier/Streit*, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 4/11, § 19, Rz. 74.

¹³⁵ Zur konkludenten Option – vgl. BFH, Urteil v. 19.12.1985, V R 167/82, BStBl. II 1986, 420; *Weiß*, UR 1986, 152.

steuererklärung berechnet.¹³⁶ Der gesonderte Verzicht könnte aber bereits darin gesehen werden, dass der Kleinunternehmer von einer Überschreitung der Umsatzgrenzen ausging und aufgrund dessen eine Umsatzsteuererklärung nach Maßgabe der Regelbesteuerung beim Finanzamt eingereicht hat, obwohl nach den tatsächlichen Gegebenheiten die Umsatzgrenzen nicht überschritten waren.¹³⁷ In Zweifelsfällen muss das Finanzamt an den Kleinunternehmer herantreten und ihn in Bezug auf das Besteuerungsverfahren befragen, da im Zweifel keine Option zur Regelbesteuerung angenommen werden darf.¹³⁸ Die Besteuerung nach der Regelbesteuerung bedarf keiner Genehmigung durch das Finanzamt, sodass die einseitige Willenserklärung mit dem Zugang beim Finanzamt, das nach dem Gesetzeswortlaut als Erklärungsempfänger fungiert, wirksam wird.¹³⁹

Hierzu hat der BFH entschieden, dass eine Begrenzung des Verzichts auf einen Unternehmensteil unzulässig ist.¹⁴⁰ Darüber hinaus ist keine besondere Form¹⁴¹ und Frist zur Abgabe der Verzichtserklärung vorgegeben. Der Zeitpunkt für die Abgabe der Verzichtserklärung gewinnt insoweit an Bedeutung, als die Verzichtserklärung erst ab dem Kalenderjahr gilt, in dem die Abgabe erfolgt.¹⁴² Die Erklärung wirkt ab dem Beginn des Kalenderjahres oder ab dem Zeitpunkt, zu dem der Kleinunternehmer seine Tätigkeit aufnimmt.

Der Unternehmer ist berechtigt, eine abgegebene Verzichtserklärung mit Wirkung für die Vergangenheit zurückzunehmen, dies jedoch nur vor dem Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung.¹⁴³ Als Folge der zurückgezogenen Verzichtserklärung müssen Rechnungen korrigiert werden. Hierzu steht dem Kleinunternehmer nach § 14c Abs. 2 S. 3 bis 5 UStG die Berechtigung zu, den Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnungen zu berichtigen.

¹³⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.1985, V R 167/82, BStBl. II 1986, 420.

¹³⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R 14/11, DStR 2013, 2622.

¹³⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R 14/11, DStR 2013, 2622; ebenso Abschnitt 19.2 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 UStAE.

¹³⁹ Vgl. *Zugmaier/Streit*, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 4/11, § 19, Rz. 74.

¹⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 20.12.2012, V R 23/11, BStBl. II 2013, 334.

¹⁴¹ Vgl. Abschnitt 19.2 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 UStAE.

¹⁴² Vgl. Abschnitt 19.2 Abs. 1 Nr. 1 UStAE.

¹⁴³ Vgl. Abschnitt 19.2 Abs. 2 S. 1 und 3 UStAE.

Vorgaben des Unionsrechts

Der Richtliniengeber sieht für den Kleinunternehmer nach Art. 282 ff. MwStSystRL vor, dass ein Mitgliedstaat Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen einzuführen hat. Nach Art. 290 MwStSystRL muss dem Kleinunternehmer das Recht eingeräumt werden, neben der Steuerbefreiung auch die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelungen zu wählen. Verfahrensrechtliche Vorgaben wurden vom Richtliniengeber nicht gemacht, weshalb die Gestaltung des dem Kleinunternehmer einzuräumenden Wahlrechts dem Mitgliedstaat überlassen wird.¹⁴⁴ Die gewählte Gestaltung muss vor ihrer Einführung im Rahmen einer vorausgehenden Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses nach Art. 398 MwStSystRL gewürdigt werden.

Trotz des Konsultationsverfahrens ist eine Harmonisierung nicht eingetreten. Bisher sind auch keine Harmonisierungsvorschläge der Europäischen Union ergangen. Das Bedürfnis zur Festlegung von vereinfachten Modalitäten ergibt sich aus Art. 281 MwStSystRL. Eine vereinfachte Handhabung der Sonderregelung für Kleinunternehmer, die durch eine Bindungswirkung auf der Basis von jährlichen Erklärungen besteht, wurde bisher auf europäischer Ebene nicht vorgeschlagen.¹⁴⁵

bb. Verzicht auf Steuerbefreiung

Nationale Verwirklichung im UStG

Ein Unternehmer kann die in § 9 Abs. 1 UStG genannten Umsätze als steuerpflichtig behandeln. Werden die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Umsätze ausgeführt oder sind Tatbestände nach § 9 Abs. 2 UStG gegeben, so können Unternehmer den Verzicht auf Steuerbefreiung erklären. Für die Möglichkeit zur Optierung besteht durch das Gesetz keine Frist. Dies beruht auf der Tatsache, dass der Unternehmer nicht in jedem Fall sofort erkennen kann, ob eine Optierung ratsam und zweckmäßig ist. Eine Verweh- rung der Optierung auf Grund einer Frist würde dem Zweck der Regelung, dem Unternehmer eine Wahlmöglichkeit zu überlassen, zuwiderlaufen.¹⁴⁶ Der Verzicht ist jedoch für die Fälle der Lieferung von Grundstücken nur

¹⁴⁴ Vgl. *Langer*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 82. Erg.-Lfg./März 2010, MwStSystRL Art. 281–294, Rz. 21.

¹⁴⁵ Vgl. *Friedrich-Vache*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 97. Erg.-Lfg./April 2012, § 19, Rz. 6.

¹⁴⁶ Vgl. *Flockermann*, DStZ 1967, 190.

bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin des Zwangsversteigerungsverfahrens möglich.¹⁴⁷

Die Erklärung zur Optierung zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG wie auch ihr Widerruf können nach Auffassung der Finanzverwaltung bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung erfolgen.¹⁴⁸ Dem Gesetzestext ist diese zeitliche Begrenzung nicht zu entnehmen. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung scheint nach dem Vergleich des Wortlautes mit § 19 Abs. 2 S. 1 UStG und § 23 Abs. 3 S. 1 UStG keine offensichtlich vergleichbare Situation im rechtssystematischen Sinn zu sein. Aus rechtssystematischer Sicht hätte der Gesetzgeber den Wortlaut gleich gefasst, hätte er eine zeitliche Begrenzung in diesem Sinne vorgesehen.¹⁴⁹ Die Auffassung der Finanzverwaltung ist zudem unbegründet, da sie der BFH-Rechtsprechung zum rückwirkenden Wechsel zur Sollbesteuerung entspringt.¹⁵⁰ Der BFH hat deshalb in seinem Urteil v. 19.12.2013 klargestellt, dass dem Urteil v. 10.12.2008¹⁵¹ keine übertragbare Beurteilung zu entnehmen ist, die eine zeitliche Begrenzung für § 9 UStG in Betracht zöge.¹⁵² Der BFH lehnt folglich die Auffassung der Finanzverwaltung hinsichtlich der zeitlichen Begrenzung ab, da diese den Steuerpflichtigen in seiner Ausübung eines Wahlrechtes unverhältnismäßig einschränkt.¹⁵³ Damit kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung bis zum Ablauf der Anfechtbarkeit der Steuerfestsetzung

¹⁴⁷ S. § 9 Abs. 3 S. 1 UStG.

¹⁴⁸ Vgl. Abschnitt 9.1 Abs. 3 S. 1 UStAE.

¹⁴⁹ Vgl. *Meyer/Hartmann*, UR 2011, 241, 242.

¹⁵⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 1.10.2010, IV D 3-S 7198/09/10002, 2010/076001, BStBl. I 2010, 768 als Anpassung an die Rechtsprechung des BFH zum rückwirkenden Wechsel zur Sollbesteuerung (BFH, Urteil v. 10.12.2008, XI R 1/08, BStBl. II 2009, 1026); zur Änderung der Verwaltungsauffassung – s. *Meyer/Hartmann*, UR 2011, 241.

¹⁵¹ BFH, Urteil v. 10.12.2008, XI R 1/08, BStBl. II 2009, 1026.

¹⁵² Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.2013, V R 6/12, UR 2014, 572; Urteil v. 19.12.2013, V R 7/12, UR 2014, 579.

¹⁵³ Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.2013, V R 6/12, UR 2014, 572; Urteil v. 19.12.2013, V R 7/12, UR 2014, 579.

oder zur Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO zurückgenommen werden.¹⁵⁴

Für die Abgabe einer Verzichtserklärung nennt der Gesetzgeber keinen ausdrücklichen Empfänger, sodass schlüssiges Verhalten zur Ausübung des Wahlrechts genügt.¹⁵⁵ Der Verzicht kann durch steuerpflichtige Behandlung des Umsatzes in der Rechnung zum Ausdruck gebracht werden.¹⁵⁶ Eine bestimmte Form des Verzichtes ist im Grundsatz nicht vorgesehen und ergibt sich nach dem Gesetz nur bei Umsätzen im Sinne des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens in dem nach § 311b BGB notariell zu beurkundenden Vertrag.¹⁵⁷

Vorgaben des Unionsrechts

Die europäische Ermächtigung zur Einführung einer Option zur Besteuerung von steuerbefreiten Umsätzen ergibt sich nach Art. 137 Abs. 1 MwStSystRL. Die Mitgliedstaaten werden durch die Richtlinie wörtlich dazu ermächtigt, den Unternehmern die Entscheidungsfreiheit über die Besteuerung von steuerbefreiten Umsätzen einzuräumen. Ebenso werden die Mitgliedstaaten wörtlich dazu ermächtigt, Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts festzulegen und den Umfang nach Bedarf einzuschränken.¹⁵⁸ Insoweit fehlt es an einer Konkretisierung möglicher Einschränkungen, sodass es dem Mitgliedstaat überlassen bleibt, im nationalen Gesetz das Recht auf Optierung zu definieren und zu begrenzen.

Das in Art. 137 MwStSystRL verankerte Wahlrecht stellt eine Rückausnahme für die in Kapitel 3 festgelegten Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten dar. Dem Mitgliedstaat ist es deshalb nicht gestattet, seine Einschränkungen auf die Rückausnahme von der Steuerbefreiung zu beziehen. Lediglich der

¹⁵⁴ Die wirksame Optionsausübung ist in einem weiteren anhängigen Revisionsverfahren XI R 40/13 Gegenstand richterlicher Beurteilung, sodass auch dem XI. Senat die Gelegenheit geboten wird, zur Rechtsfortbildung beizutragen; vgl. *Wüst*, UR 2014, 576.

¹⁵⁵ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2013, 126, 129.

¹⁵⁶ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2013, 126, 129.

¹⁵⁷ S. § 9 Abs. 3 S. 2 UStG.

¹⁵⁸ Vgl. Art. 137 Abs. 2 MwStSystRL.

Kreis möglicher Steuerpflichtiger, die unter die Steuerbefreiung fallen, darf eingegrenzt werden.¹⁵⁹

cc. Verzicht auf Differenzbesteuerung

Nationale Verwirklichung im UStG

Im Jahr 1995 wurde die Differenzbesteuerung für Lieferungen von Gebrauchsgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, die ein Unternehmer von einem Verkäufer erwirbt, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, in Anpassung an die europäische Richtlinie in § 25a UStG neu gefasst. Bemessungsgrundlage der Differenzbesteuerung ist der Unterschiedsbetrag aus dem Verkaufs- und dem Einkaufspreis. Dem Wiederverkäufer werden die Nachteile aus der Umsatzsteuerlast bei der Anwendung der regulären Besteuerung zum Teil genommen. Es findet eine Anpassung an nichtunternehmerische Geschäfte statt, indem die Steuerlast des Wiederverkäufers gemildert wird. Im Ergebnis bewirkt die Differenzbesteuerung eine Behandlung des Wiederverkäufers, als hätte ihm ein fiktiver Vorsteuerabzug zugestanden.¹⁶⁰

Bei der Anwendung der Differenzbesteuerung kann der Wiederverkäufer die Gesamtheit aller ausgeführten Verkäufe und Einkäufe eines Besteuerungszeitraums miteinbeziehen.¹⁶¹ Soweit der Wiederverkäufer von dieser Anwendung absieht, kann er auf die Differenzbesteuerung bei jeder einzelnen Lieferung verzichten.¹⁶² Vom Gesetzgeber wurde der Empfänger des Verzichts nicht ausdrücklich genannt, weshalb ein schlüssiges Erklärungsverhalten genügt.¹⁶³ Der Verzicht muss deshalb dem Finanzamt nicht gesondert mitgeteilt werden.¹⁶⁴ Der Ausweis der regulären Umsatzsteuer in der Rechnung oder die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten in Abweichung von § 25a Abs. 6 S. 2 UStG gibt Aufschluss über den Verzicht und stellt eine Ausübung des Wahlrechts in formfreier Art und Weise dar. Die Finanzverwaltung ver-

¹⁵⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 12.1.2006, Rs. C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Slg. 2006, I-589, Rz. 35.

¹⁶⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 16.4.1997, XI R 87/96, BStBl. II 1997, 585.

¹⁶¹ S. § 25a Abs. 4 S. 1 UStG.

¹⁶² S. § 25a Abs. 8 S. 1 UStG; Abschnitt 25a.1 Abs. 21 S. 1 UStAE.

¹⁶³ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2013, 126, 128.

¹⁶⁴ Vgl. *Langer*, in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, 78. Erg.-Lfg./Juni 2009, § 25a, Rz. 194.

weist bei der Ausübung des Verzichts auf die Erklärung zur Optierung nach § 9 UStG.¹⁶⁵ Der Verzicht kann dem folgend bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklärt werden.¹⁶⁶ Bis zu diesem Zeitpunkt kann ebenso der Verzicht rückgängig gemacht werden.

Vorgaben des Unionsrechts

Der Richtliniengeber sieht für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammelstücke und Antiquitäten Sonderregelungen nach Art. 311 ff. MwSt-SystRL vor. Für den steuerpflichtigen Wiederverkäufer nach Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL wird die Differenzbesteuerung als Sonderregelung eingeführt. Der Richtliniengeber hat neben Begriffsbestimmungen auch Voraussetzungen aufgeführt, an die die Sonderregelung gebunden ist. Ebenso wird dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer das Wahlrecht auf Verzicht zugesprochen. Der Wiederverkäufer kann in diesem Fall jede einzelne Lieferung nach den regulären Umsatzsteuerregelungen ausführen und von der Anwendung der Sonderregelung absehen.¹⁶⁷

Dem Mitgliedstaat wird auf Grund der Richtlinie die Verpflichtung auferlegt, einem jeden Wiederverkäufer die Möglichkeit auf einen Verzicht zur Anwendung der Differenzbesteuerung einzuräumen. Dieser Verpflichtung ist der nationale Gesetzgeber durch § 25a Abs. 8 UStG entsprechend nachgekommen.¹⁶⁸

b. Verfahrensvorschlag für die umsatzsteuerliche Organschaft

Der Vergleich mit anderen Umsatzsteuervorschriften hat gezeigt, dass der Gesetzgeber es nicht in jedem Fall als erforderlich ansieht, einen Verzichtswillen dem Finanzamt zuzutragen. Im Sinne der Gewinnung eines erhöhten Informationsgrades für die Finanzverwaltung scheint diese Verfahrensweise für die Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht zielführend. Es müsste daher in Anlehnung an das Verzichtsverfahren des Kleinunternehmers die ausdrückliche Mitteilung über den Verzichtswillen gefordert werden.

¹⁶⁵ Vgl. Abschnitt 25a.1 Abs. 21 S. 2 UStAE.

¹⁶⁶ Vgl. *Radeisen*, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 3/09, § 25a, Rz. 164.

¹⁶⁷ Vgl. Art. 319 MwStSystRL.

¹⁶⁸ Vgl. *Radeisen*, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 3/09, § 25a, Rz. 16.

Das Verzichtsverfahren sieht nach der Interpretation des nationalen Gesetzgebers in Abweichung zum Antrags- und Erklärungsverfahren eine ausdrückliche Rückwirkung vor. Der Verzicht kann rückwirkend bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklärt werden. Die Verzichtserklärung macht in jedem Fall eine Willensäußerung des Steuerpflichtigen notwendig, sodass es dem Finanzamt nicht zusteht, einen Verzicht ohne abgegebene Erklärung anzunehmen.

Eine vergleichbare Vorgabe zur Einführung eines Verzichtsverfahrens kann der Richtlinie nicht entnommen werden. Der Richtliniengeber sieht in den verglichenen Umsatzsteuervorschriften ausdrücklich das Wahlrecht des Steuerpflichtigen vor, ohne dieses Wahlrecht näher zu beschreiben. Da der Richtlinie keine vergleichbare Verzichtserklärung bekannt ist, kann im Einklang mit dem Unionsrecht nur eine Erklärung zur Anwendung des Grundsatzes implementiert werden. Mit der Einführung der umsatzsteuerlichen Organschaft sieht der Gesetzgeber im ersten Schritt daher eine Ausnahme von der Selbständigkeit der Organgesellschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, welcher nur in einem nächsten Schritt mit Hilfe einer Erklärung zur Anwendung der Selbständigkeit der Organgesellschaft durchbrochen werden kann.

Bereits Birkenfeld führte aus, dass Rechtssicherheit in der Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft erlangt werden könnte, wenn dem Unternehmer die Möglichkeit zusteht, die Organschaft abzuwählen. Es soll deshalb nachfolgend versucht werden, einen möglichen Formulierungsvorschlag, in Anlehnung an die im ersten Schritt analysierten Umsatzsteuervorschriften, zu entwickeln.

Formulierungsvorschlag

§ 2 UStG – Unternehmer, Unternehmen.

(...)

*2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). **Die juristische Person kann dem Finanzamt des Organträgers bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären, dass die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird.***

Erläuterung des Formulierungsvorschlages

Die Wirkungen der Organschaft treten ein, wenn die Voraussetzungen vorliegen. Erst in einem zweiten Schritt könnte die Organgesellschaft von der Anwendung der Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft durch Verzicht absehen. Dieser Verzichtswille müsste dem Finanzamt gesondert schriftlich mitgeteilt werden. Der Verzicht würde seine Wirkung durch Zugang der einseitigen Willenserklärung beim Finanzamt erlangen. Mit dem Zugang der Willenserklärung wirkt der Verzicht ab der Verzichtsabgabe.

Aus der Möglichkeit der Verzichtserklärung ergäbe sich mehr Rechtssicherheit für die an der Organschaft beteiligten Unternehmen. Diese Rechtssicherheit geht aber nicht so weit wie beim Antragsverfahren. Denn solange der Verzicht nicht ausdrücklich erklärt wird, kommt es bei Vorliegen der Voraussetzungen zu den Wirkungen der Organschaft. Die Frage wird dann sein, bis zu welchem Zeitpunkt der Verzicht erklärt werden kann. Gleichlaufend zur Verzichtserklärung des Kleinunternehmers könnte zur Vermeidung von Nachteilen für den Steuerpflichtigen auch ein rückwirkender Verzicht denkbar sein. Gegen eine solche Ausgestaltung des Verfahrens spricht aber, dass die Finanzbehörden insbesondere bei Insolvenzverfahren schutzlos wären.

4. Feststellungsverfahren

Mehr Rechtssicherheit könnte schließlich über ein Feststellungsverfahren erreicht werden. Die Regelung der Organschaft könnte um eine Verfahrensregelung ergänzt werden, nach der durch Grundlagenbescheid über das Bestehen der Organschaft zu entscheiden ist.

a. Umsatzsteuerbefreiung auf Grundlage einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde

Das Umsatzsteuerrecht kennt ein solches Verfahren z.B. in § 4 Nr. 20 UStG.

Nationale Verwirklichung im UStG

Nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a S. 2 UStG werden die Umsätze bestimmter kultureller Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit. Der Gesetzgeber macht diese Befreiung davon abhängig, dass diese Einrichtungen die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen, wie es staatliche Einrichtungen tun. Damit diese Aufgabenerfüllung festgestellt werden kann, muss bei der zuständigen Landesbehörde ein Feststellungsverfahren eingeleitet werden. Erst nachdem die

Landesbehörde die gleiche kulturelle Aufgabenerfüllung bescheinigt hat, kann von der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift Gebrauch gemacht werden.

Die für die Erteilung der Bescheinigung zuständige Landesbehörde kann nicht nur vom Unternehmer, sondern auch von Amts wegen eingeschaltet werden.¹⁶⁹ Das Ergebnis des Verfahrens wird dem Unternehmer durch Ausstellung einer Bescheinigung oder durch Ablehnung mitgeteilt. Erst durch Vorlage der Bescheinigung kann von der Steuerbefreiung Gebrauch gemacht werden, da die Bescheinigung insoweit materiell-rechtliche Voraussetzung zur Steuerbefreiung ist.¹⁷⁰ Die Bescheinigung ergeht als Grundlagenbescheid, an den die Finanzbehörde gebunden ist.¹⁷¹ Das Recht der Finanzbehörde, die Steuerbefreiung zu verweigern, bleibt von der Bescheinigung unberührt, wenn die Finanzbehörde feststellt, dass die betreffende Einrichtung nicht mit der einer öffentlichen Einrichtung vergleichbar ist.¹⁷² Demnach entscheidet die Finanzbehörde in eigener Zuständigkeit darüber, ob die Voraussetzungen, abgesehen von der gleichartigen kulturellen Aufgabenerfüllung, im Übrigen vorliegen.¹⁷³

Vorgaben des Unionsrechts

Die nationale Vorschrift beruht auf Art. 132 Abs. 1 Buchstabe n MwSt-SystRL. Nach dieser Vorschrift können kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen von der Umsatzsteuer befreit werden, wenn der Mitgliedstaat die betreffende Einrichtung als eine kulturelle Einrichtung anerkennt. Der Mitgliedstaat wird nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Richtlinie dazu ermächtigt, über die betreffenden Einrichtungen zu entscheiden und bestimmte Einrichtungen von der Anwendung der Befreiungsvorschrift auszuschließen.¹⁷⁴ Der Mitgliedstaat hat im Rahmen seiner Ermächtigung den Grundsatz der Neutralität zu beachten, sodass gleichartige kulturelle Dienstleistungen nicht ohne Rechtfertigung

¹⁶⁹ Vgl. Abschnitt 4.20.5 Abs. 2 i.V.m. 4.21.5 Abs. 2 S. 1 UStAE.

¹⁷⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 24.9.1998, V R 3/98, BStBl. II 1999, 147.

¹⁷¹ Vgl. BFH, Urteil v. 20.8.2009, V R 25/08, BStBl. II 2010, 15; Abschnitt 4.20.5 Abs. 2 i.V.m. 4.21.5 Abs. 2 S. 4 UStAE.

¹⁷² Vgl. BFH, Urteil v. 20.4.1988, X R 20/82, BStBl. II 1988, 796.

¹⁷³ Vgl. Abschnitt 4.20.5 Abs. 2 i.V.m. 4.21.5 Abs. 2 S. 5 UStAE.

¹⁷⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 3.4.2003, Rs. C-144/00, Hoffmann, Slg. 2003, I-2921, Rz. 21.

unterschiedlich behandelt werden dürfen.¹⁷⁵ Die Beurteilung der Gleichartigkeit der kulturellen Leistung trifft nach deutscher Richtlinienumsetzung die zuständige Landesbehörde. Die Finanzverwaltung soll mit dieser verfahrensrechtlichen Regelung von dem spezifischen Fachwissen der Landesbehörde profitieren. Dem Grundsatz der Neutralität wird damit entsprechend Beachtung geschenkt.

b. Vergleich mit den Vorschriften zur körperschaftsteuerlichen Organschaft

Ein ähnliches Verfahren sieht die Körperschaftsteuer bei der Organschaft vor. Eine körperschaftsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn die Voraussetzungen im Sinne der §§ 14 ff. KStG vorliegen. Um mehr Rechtssicherheit zu erlangen, hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz v. 20.2.2013 durch Einführung eines Feststellungsverfahrens versucht, positiv auf die Verfahrensökonomie einzuwirken.¹⁷⁶ Durch Feststellungsbescheid soll ermittelt werden, ob eine körperschaftsteuerliche Organschaft anerkannt wird.¹⁷⁷ Das Ergebnis der Feststellung wird sowohl dem Organträger als auch der Organgesellschaft durch Zustellung des Bescheids bekannt gegeben. Das Verfahren sieht keine rechtlich voneinander unabhängigen Feststellungen gegen verschiedene Personen vor. Die Feststellungsergebnisse ergehen über die Beteiligten inhaltlich nur einheitlich.¹⁷⁸ Jedoch ist anzumerken, dass dem Feststellungsbescheid keine ausdrückliche Feststellung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft zu entnehmen ist. Da aber die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft nur zulässig ist, wenn die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gegeben sind, enthält der Feststellungsbescheid konkludent eine Feststellung über die steuerliche Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft.¹⁷⁹ Erfolgt mittels Feststellungsbescheid keine Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft, so ist die Ablehnung der Organschaft

¹⁷⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 3.4.2003, Rs. C-144/00, Hoffmann, Slg. 2003, I-2921, Rz. 22.

¹⁷⁶ Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, BGBl. I 2013, 285.

¹⁷⁷ Vgl. BT-Drucks. 17/10774, 20.

¹⁷⁸ Vgl. BT-Drucks. 17/10774, 20.

¹⁷⁹ Vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305, 313.

zu schlussfolgern. Diese verfahrensrechtliche Feststellung sorgt für mehr Rechtssicherheit bei allen Beteiligten.¹⁸⁰

Der Feststellungsbescheid hat in der Körperschaftsteuer die Funktion eines Grundlagenbescheids.¹⁸¹ Der Grundlagenbescheid hat damit Bindungswirkung für die Körperschaftsteuerbescheide der Beteiligten. Zum Erlass eines Grundlagenbescheides werden die Beteiligten in die Pflicht genommen, eine Feststellungserklärung gegenüber dem Finanzamt abzugeben. Diese Erklärung ist erstmalig für die Feststellungszeiträume abzugeben, die nach dem 31.12.2013 beginnen. Das Feststellungsergebnis hat gemäß dem Veranlagungszeitraum Auswirkung auf das gesamte Kalenderjahr.¹⁸² Bindungswirkung erlangt der Grundlagenbescheid nur für das Kalenderjahr, für das er erlassen wurde. Daher muss für jeden Veranlagungszeitraum erneut eine Feststellungserklärung abgegeben werden.

c. Verfahrensvorschlag zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Der Gesetzgeber hat das Feststellungsverfahren vor allem bei solchen Steuervorschriften verankert, bei denen eine Voraussetzung unklar ist. Aus diesem Grund könnte sich ein Feststellungsverfahren auch bei der umsatzsteuerlichen Organschaft anbieten. Mit der Einleitung des Feststellungsverfahrens werden die Beteiligten in die Pflicht genommen, eine Feststellungserklärung abzugeben. Darüber hinaus ergeht mit dem Abschluss des Feststellungsverfahrens ein zu erlassener Feststellungsbescheid, welcher die Funktion eines Grundlagenbescheides hat.

Dem Unionsrecht sind keine Konkretisierungen zur Implementierung eines Feststellungsverfahrens zu entnehmen. In dem Wortlaut der Richtlinie zur Steuerbefreiung von kulturellen Dienstleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe n MwStSystRL kann in Hinblick auf die „Anerkennung kultureller Einrichtungen“ eine Verfahrensweise entnommen werden, welche ein Feststellungsverfahren im Einklang mit dem europäischen Verständnis erkennen lässt. Eine Rechtfertigung zur Einführung eines Feststellungsverfahrens kann dem Wortlaut von Art. 11 MwStSystRL diesbezüglich nicht entnommen werden.

¹⁸⁰ Vgl. *Keller*, DStZ 2013, 64.

¹⁸¹ S. § 14 Abs. 5 S. KStG.

¹⁸² S. § 31 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 7 EStG.

Nach dem Vorschlag von *Wäger*¹⁸³ könnte Rechtssicherheit in der Anwendung der Regelung zur Organschaft damit erreicht werden, dass der Gesetzgeber ein Verfahren zur Feststellung einer Organschaft einführt. *Wäger* schlägt vor, „§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG um eine Verfahrensregelung zu ergänzen, nach der durch Grundlagenbescheid über das Bestehen der Organschaft zu entscheiden ist“¹⁸⁴. An diesen Vorschlag anknüpfend soll nachfolgend versucht werden, einen Formulierungsvorschlag zu konkretisieren.

Formulierungsvorschlag

§ 2 UStG – Unternehmer, Unternehmen.

(...)

*2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft) **und ein antragsbedingtes Feststellungsverfahren dies durch Bescheid bestätigt.***

Erläuterung des Formulierungsvorschlages

Dem Verfahren zur Feststellung der Organschaft liegt das Gesetz als Beurteilungsmaßstab zu Grunde, weshalb die zur Erklärung Verpflichteten oder die Finanzverwaltung keinen Einfluss auf die Reichweite der Feststellung nehmen können. Die Einleitung eines Feststellungsverfahrens ermächtigt folglich nicht dazu, den Rahmen möglicher Feststellungen zu begrenzen, beispielsweise Organgesellschaften bewusst aus dem Organkreis auszuschließen.

In Ausgestaltung dieses Vorschlags könnten sowohl der Unternehmer als auch die Finanzverwaltung das Feststellungsverfahren einleiten. In Anlehnung an § 21 AO könnte die Einleitung des Feststellungsverfahrens beim zuständigen Finanzamt eines jeden Mitgliedes gestellt werden. Ebenso kann ein jedes Finanzamt, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, eine Feststellung der Organschaft einleiten. Zur Ausstellung eines Grundlagenbescheides dürfte jedoch nur das für den Organträger zuständige Finanzamt ermächtigt sein. Für die Organschaft bildet das Unternehmen des Organträgers das einzige Unternehmen im Sinne der Umsatzsteuer. Das für die Organschaft zuständige Finanzamt ist das Finanzamt des

¹⁸³ Vgl. *Wäger*, UVR 2013, 205, 211.

¹⁸⁴ *Wäger*, UVR 2013, 205, 211.

Organträgers, da der Organträger als einziger Unternehmer im Bezirk seines Finanzamtes sein Unternehmen ganz oder vorwiegend betreibt.

Der Feststellungsbescheid des Finanzamtes des Organträgers hätte für die Umsatzsteuer die Funktion eines Grundlagenbescheids. Die Finanzämter der Organgesellschaften wären an den Grundlagenbescheid gebunden. Zum Erlass eines Grundlagenbescheides werden die Beteiligten verpflichtet, eine Feststellungserklärung gegenüber dem Finanzamt des möglichen Organträgers abzugeben. Mit Hilfe eines Erklärungsformulars müsste der Finanzverwaltung eine entsprechende Informationsgrundlage geboten werden, damit sie das Feststellungsverfahren durchführen kann. Informationsgrundlagen würden durch zu- oder ablehnungsbedürftige Abfrage und ergänzend durch eine erweiternde Erläuterung durch die zur Erklärung Verpflichteten geschaffen werden.

Die Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft würden erst mit Bekanntgabe des Grundlagenbescheids mit Wirkung für die Zukunft eintreten.¹⁸⁵ Bis zum Abschluss des Feststellungsverfahrens erfolgt die getrennte Erfassung von Organträger und Organgesellschaften. Erst durch Vorlage des Grundlagenbescheids kann von der Organschaft Gebrauch gemacht werden, da die Bescheinigung insoweit materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anwendung der Regelungen zur Organschaft ist. Die Rechtsunsicherheit in einer bislang nicht erkannten Organschaft wäre durch ein Feststellungsverfahren beseitigt.

5. Fazit

Im vorstehenden Kapitel wurden die verschiedenen Varianten einer Neuregelung der umsatzsteuerlichen Organschaft einzeln dargestellt. Die aus den verschiedenen Varianten gewonnenen Erkenntnisse sollen nachfolgend abschließend und einzeln bewertet werden. Die Wertung dient dem Zweck, die bestmögliche Lösung zu finden. Maßstab sind die Gewinnung eines höheren Informationsgrades für die Finanzverwaltung und die Erreichung von mehr Rechtssicherheit für die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen.

Eine Neuregelung dergestalt, dass die Wirkungen der Organschaft nur bei einer etwaigen Erklärung (sog. „Erklärungsverfahren“) eintreten, bietet u.E. nicht die gewünschte Rechtssicherheit. Weder die Finanzverwaltung noch

¹⁸⁵ Vgl. *Wäger*, UVR 2013, 205, 211.

die an der Organschaft beteiligten Unternehmen erhalten die notwendige Sicherheit für das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Denn das Vorliegen der Voraussetzungen der Organschaft würde von der Finanzverwaltung erst im Nachhinein geprüft. Die Problematik der unentdeckten Organschaft wäre zwar gelöst, auch hätten die Finanzbehörden einen höheren Informationsgrad, doch die Rechtssicherheit über das Vorliegen der Voraussetzungen wäre nicht gegeben. Auch nicht für die Finanzbehörden, da sowohl Organträger als auch Organgesellschaft später die Voraussetzungen der Organschaft (organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung) in Frage stellen können.

Mit der Wahl zur Einführung eines sog. „Verzichtverfahrens“ würde ebenfalls keine Rechtssicherheit eintreten. So hätten die Finanzbehörden keine Sicherheit. Ebenso wenig hätte der Organträger Rechtssicherheit, ob er die Umsätze der Organgesellschaft der Besteuerung zu unterwerfen hat. Aufgrund der Möglichkeit, auf die Wirkungen der Organschaft bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung zu verzichten, hätte die Organgesellschaft einen ungerechtfertigt großen Gestaltungsspielraum. Insbesondere in Insolvenzverfahren wäre dies mehr als problematisch und würde die bereits heute bestehenden Probleme eher noch verschärfen. Zudem hätte auch die Organgesellschaft keine Rechtssicherheit in Bezug auf das Vorliegen der Voraussetzungen der Organschaft (organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung).

Ein Feststellungsverfahren würde für die Beteiligten die größtmögliche Sicherheit bringen. Die Frage wird aber sein, ob dieses Verfahren nicht zu aufwendig ist. Der Steuervereinfachung dient dieser Ansatz jedenfalls nicht. Rechtssicherheit besteht für die Beteiligten zudem nur für den Zeitraum, für den der Grundlagenbescheid ergangen ist. Es schließt sich die Frage an, welche Folgen der Wegfall einer der drei Voraussetzungen (organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung) aufgrund einer Änderung des Sachverhalts hätte. Es liegt auf der Hand, dass die Wirkungen der Organschaft nicht eintreten können, wenn eine der drei Voraussetzungen wegfällt. Dieser Konflikt könnte nur dadurch gelöst werden, dass der Steuerpflichtige jährlich durch Abgabe einer Feststellungserklärung das Finanzamt über Änderungen in der Organschaft informiert und ggf. Nachweise zum geänderten Sachverhalt übergibt. Diese dem Finanzamt zugetragenen Informationen und Dokumente müssten von der Verwaltung dann verarbeitet werden. Die jährliche Verarbeitung von Feststellungserklärungen und der Erlass von Grundlagenbescheiden würden für die Finanzverwaltung jedoch eine Erschwernis und keine Verwaltungsvereinfachung bedeuten.

Das sog. Antragsverfahren ist aus unserer Sicht der beste Ansatz für die Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft. Dieses Verfahren überzeugt aufgrund der Verfahrensökonomie. Es schafft zudem die gewünschte Rechtssicherheit für Unternehmen und für die Finanzverwaltung. Mit Hilfe eines Antragsformulars erhält das für den Organträger zuständige Finanzamt die ausreichende Informationsgrundlage. Die Rechtssicherheit wird dadurch erreicht, dass es sich bei dem Antrag um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für das Vorliegen der Organschaft handelt. In der Gestattung durch die Finanzbehörde handelt es sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt, der unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden kann. Die Wirkungen der Organschaft treten also nur bei Abgabe des Antrags ein. Der Antragsteller hat Rechtssicherheit, bis sich der Sachverhalt ändert und die Voraussetzungen der Organschaft nicht mehr vorliegen. Dies hat aber der Steuerpflichtige selbst in der Hand.

Ergänzend könnte sich anbieten, den Organträger zur Abgabe einer jährlichen Erklärung bzw. Mitteilung zu verpflichten. Die Erklärung bzw. Mitteilung müsste über die tatsächlichen umsatzsteuerlichen Verhältnisse informieren. Zu diesen grundlegenden Daten könnte ein Beteiligungsspiegel gehören. Dieser Beteiligungsspiegel müsste unter Angabe von Namen, Anschrift, Steuernummer, USt-Identifikationsnummer, Rechtsform, Stimmrechtsanteil und Form der Beschlussfassung geführt werden. Der Finanzverwaltung wird damit die Möglichkeit gegeben, mit nur geringem Aufwand eine Überprüfung auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen und so über das Fortbestehen der umsatzsteuerlichen Organschaft zu entscheiden. Die Abgabe dieser notwendigen Erklärung oder Mitteilung könnte in Anlehnung an die Körperschaftsteuerliche Organschaft durch Integrierung einer Anlage ORG in die Umsatzsteuererklärung geschehen.

V. Auslegung von Art. 11 MwStSystRL zur Einführung einer Alternative zum Automatismus

Die vom deutschen Gesetzgeber im Rahmen der Richtlinienumsetzung von Art. 11 MwStSystRL vorgesehene Systematik birgt auf Grund ihres Automatismus Rechtsunsicherheit für alle Beteiligten. Davon abweichend haben andere Mitgliedstaaten andere Formen der Richtlinienumsetzung gewählt. Wie die Kommission bereits bestätigt hat, ist der Wortlaut von Art. 11 MwSt-

SystRL kurz.¹⁸⁶ Vielleicht zu kurz, da die Umsetzung in den verschiedenen Mitgliedstaaten deutlich differiert. So wurde beispielsweise in anderen Mitgliedstaaten ein Antragsverfahren eingeführt.¹⁸⁷

Der Richtlinienumsetzung geht zwar das Konsultationsverfahren voraus, jedoch sorgt dieses nicht für die Harmonisierung innerhalb eines europäischen Rahmens im Sinne des Richtliniengebers. Der konsultierte Mehrwertsteuerausschuss verfügt nicht über das Recht, Richtlinienumsetzungen im Hinblick auf die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts abzulehnen. Erkennt der Mehrwertsteuerausschuss eine Richtlinienumsetzung, die nicht im Rahmen einer zulässigen Richtlinienauslegung vorgesehen ist, so kann der Ausschuss lediglich Anregungen an den Mitgliedstaat richten. Diese Anregungen dürfen vom Mitgliedstaat nicht gänzlich ignoriert werden, da das Ignorieren einen Anlass für die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens bieten würde.¹⁸⁸

Die vom Richtliniengeber als Kannvorschrift ausgestaltete Vorschrift zur Mehrwertsteuergruppe gestattet es den Mitgliedstaaten, über die Einführung einer solchen Regelung frei zu entscheiden.¹⁸⁹ Dieses Wahlrecht ist ausdrücklich an den jeweiligen Mitgliedstaat gerichtet, da der Mitgliedstaat grundsätzlich Adressat der Richtlinie ist und zur Umsetzung verpflichtet wird. Ein weitergehendes Wahlrecht ist im Wortlaut des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nicht zu finden.¹⁹⁰ Eine gelebte Freiheit in der Wahl der Umsetzungsform ist nicht richtlinienkonform. Der Mitgliedstaat, der sich für die Einführung einer Regelung zur Mehrwertsteuergruppe entscheidet, bindet sich an die

¹⁸⁶ Vgl. EG-Kommission v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, 632, 632.

¹⁸⁷ Andere Mitgliedstaaten (z.B. die Niederlande und Irland) haben für die Mehrwertsteuergruppe ein Antragsverfahren vorgesehen. Das Antragsverfahren wurde im Rahmen der Rechtsprechung des EuGH nicht als unvereinbar mit der Richtlinie angesehen – vgl. EuGH, Urteil v. 18.10.2007, Rs. C-355/06, UR 2007, 889, Rz. 7; v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 8.

¹⁸⁸ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2014, 120, 122; erkennend, dass im Rahmen des Konsultationsverfahrens Differenzen festgestellt wurden – vgl. EG-Kommission, v. 2.7.2009, KOM (2009) 325 endgültig, UR 2009, 632, 633; zu der Ausgestaltung in den einzelnen Mitgliedstaaten – vgl. *Dahm/Hamacher*, IStR 2013, 820, 823 ff.

¹⁸⁹ Vgl. *Wäger*, UVR 2013, 205, 206.

¹⁹⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 25.4.2013, Rs. C-480/10, Kommission/Schweden, UR 2013, 423, Rz. 34.

wörtlichen und systembedingten Vorgaben der Richtlinie. Die Richtlinie sieht insoweit wörtlich vor, dass eine Konsultation des Mehrwertsteueraussschusses erfolgen muss. Darüber hinaus müssen Begriffe und Voraussetzungen autonom und einheitlich ausgelegt werden. Auch die in der Regelung zur Mehrwertsteuergruppe implizierten Vorgaben, nämlich die Behandlung als ein Steuerpflichtiger, müssen durch Umsetzung der Richtlinie für einheitliche Rechtsfolgen sorgen.

Auf Grund der vom Richtliniengeber formulierten Vorgaben ist die Einführung eines Wahlrechtes für den Mitgliedstaat nach Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nicht ersichtlich. An anderer Stelle der MwStSystRL sieht der Richtliniengeber dies für den Mitgliedstaat ausdrücklich vor. Nach Art. 137 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen ein „Wahlrecht“ einräumen. Auch im Rahmen der Rechnungsausstellung gestattet der Richtliniengeber die Einführung eines Wahlrechtes.¹⁹¹ Diese wörtliche Ermächtigung fehlt in Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL gänzlich. Eine systembedingte Vorgabe zur Einführung eines Wahlrechtes ist ebenfalls nicht erkennbar.

Deshalb bleibt den Mitgliedstaaten nur nach Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL die Befugnis, Maßnahmen zu ergreifen, die Steuerhinterziehung oder -umgehung vorbeugen. Der Rahmen möglicher Maßnahmen zur Erlangung einer Vorbeugewirkung ist weit zu spannen. Der EuGH hat bisher lediglich darauf abgestellt, dass eine Maßnahme auch zur Verhinderung von Steuermissbrauch in der Lage sein muss.¹⁹² Eine plausible Begründung für die Einführung einer vorbeugenden Maßnahme ist demnach ausreichend,¹⁹³ da die gegenteilige Auffassung die Unwirksamkeit einer getroffenen Maßnahme nachweisen muss.¹⁹⁴

Dem Gesetzgeber wird mit Hilfe des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL die Tür zur Ergreifung von Maßnahmen geöffnet. Als eine Maßnahme könnte die Einführung eines Antragsverfahrens in Betracht gezogen werden. Dieses Antragsverfahren muss aber den Anforderungen an eine Vorbeugemaßnahme

¹⁹¹ Vgl. Art. 223 MwStSystRL.

¹⁹² Vgl. EuGH, Urteil v. 9.4.2013, Rs. C-85/11, Kommission/Irland, UR 2013, 418, Rz. 49.

¹⁹³ Vgl. *Birkenfeld*, UR 2014, 120, 125.

¹⁹⁴ Zu der gescheiterten Nachweiserbringung durch die Europäische Kommission – vgl. EuGH, Urteil v. 25.4.2013, Rs. C-480/10, Kommission/Schweden, UR 2013, 423, Rz. 39.

gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung standhalten. Nachfolgend muss daher die Rechtfertigung für die Einführung eines Antragsverfahrens näher durchleuchtet werden.

VI. Auslegung von Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL zur Rechtfertigung der Einführung eines Antragsverfahrens

Nach der Art und Weise, wie sie das deutsche Umsatzsteuerrecht kennt, würde ein Antragsverfahren mehr Rechtssicherheit für die Mitglieder einer Organschaft und der Finanzverwaltung bedeuten. Diese Rechtssicherheit wird erlangt, wenn die Antragstellung durch die Gesamtheit der Mitglieder einer Organschaft gegenüber der Finanzverwaltung erforderlich gemacht wird. Mit einer Genehmigung durch die Finanzverwaltung wird dem einheitlichen Willen der Mitglieder einer Organschaft zugestimmt und über die Anwendung der umsatzsteuerlichen Organschaft entschieden.

Allgemein entspricht es dem Grundsatz der Rechtssicherheit, dass der von der finanziellen Belastung Betroffene in der Lage sein muss, das Ausmaß an Verpflichtungen, die sich nach einer steuerlichen Regelung ergeben können, erkennen kann.¹⁹⁵ Der EuGH hat zur Rechtssicherheit ausgeführt, dass das Ausmaß an Verpflichtungen für den Betroffenen vorhersehbar sein muss.¹⁹⁶ Diese Rechtssicherheit gewährleistet die deutsche Richtlinienumsetzung nicht, sodass es bisweilen zu einem hohen administrativen Aufwand aus der Rückabwicklung einer nicht gelebten oder zu Unrecht gelebten Organschaft kommt und sich darüber hinaus noch Zinsbelastungen aus Steuernachzahlungen ergeben können. Die nicht gelebte oder zu Unrecht gelebte Organschaft hat aufgrund nicht erkannter Verpflichtungen Einfluss auf die Steuerzahllast, da die steuerlichen Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zu Unrecht oder unzutreffend nicht beachtet wurden.

Die nicht gelebte Organschaft kann beispielsweise zu einem verkappten Haftungsinstrument führen, wenn der Organträger für die Steuerschulden einer insolventen Organgesellschaft eintreten muss. Mit seiner Rolle als Schuldner der Umsatzsteuer hat der Organträger eine finanzielle Belastung aus der zu leistenden Steuerzahlung. Auf Grund des nicht kalkulierten Haftungsrisikos sind die Steuerzahlungen von der Zahlungsfähigkeit des Organträgers

¹⁹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.6.2009, Rs. C-170/08, Nijemeisland, Slg. 2009, I-5127, Rz. 44.

¹⁹⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.11.2001, Rs. C-301/97, Niederlande/Rat, Slg. 2001, I-8853, Rz. 43; v. 21.2.2006, Rs. C-255/02, Halifax u.a., UR 2006, 232, Rz. 72.

abhängig. Befindet sich die Organgesellschaft nicht in Insolvenz, so besteht dennoch ein Steuerausfallrisiko, da es dem Organträger an einem zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch gegenüber den Organgesellschaften fehlt. Die Steuerzahllast des Organträgers für Steuerschulden der Organgesellschaft kann somit zu einer tatsächlichen finanziellen Belastung führen.¹⁹⁷ Da nach dem finanziellen Maßstab eine negative Belastung für den Organträger aus einer auferlegten Verpflichtung eintreten kann, gilt es, den Grundsatz der Rechtssicherheit zu überprüfen.¹⁹⁸

Der Grundsatz der Rechtssicherheit kann es daher erforderlich machen, dass ein Wahlrecht über die Anwendung der Regelung zur Organschaft eintretende Verpflichtungen für die Betroffenen erkennen lässt. Die Einführung eines Antragsverfahrens würde die Mitglieder einer Organschaft über die finanziellen Belastungen aus den sich ergebenden Rechtsfolgen in Kenntnis setzen. Eine gewonnene Rechtssicherheit spricht jedoch noch nicht für eine gerechtfertigte Maßnahme, die eine vorbeugende Wirkung gegen Steuermisbrauch erzielt. Der Gesetzgeber hat zwar bei den erforderlichen Maßnahmen einen breiten Beurteilungsspielraum, sie müssen jedoch darauf abzielen, als Vorbeugemaßnahme gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung zu wirken. Es bedarf deshalb einer nachvollziehbaren Begründung, mit welcher Vorbeugewirkung bei der Einführung der Maßnahme zu rechnen ist. Der tatsächlich zu erzielende Effekt aus der Einführung einer Maßnahme muss nicht nachgewiesen werden.

Als nachvollziehbare Begründung könnte daher geltend gemacht werden, dass sich jede Organgesellschaft mit der Abgabe eines Antrags, die nur unter Zustimmung aller Mitglieder einer Organschaft erfolgen kann, zur Erfüllung der sich mit dem Antrag ergebenden Pflichten bereit erklärt. Mit dem Antragsverfahren könnte deshalb sichergestellt werden, dass der Organträger seiner Verpflichtung und ausschließlichen Befugnis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für die Organschaft ordnungsgemäß nachkommen kann.¹⁹⁹ Der Organträger muss für diese Zwecke zur Einholung der Angaben, die zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung erforderlich sind, berechtigt sein.

¹⁹⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 23.9.2009, VII R 43/08, BStBl. II 2010, 215.

¹⁹⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.9.2007, Rs. C-409/04, Teleos u.a., UR 2007, 774, Rz. 48.

¹⁹⁹ Mit Begründung einer Mehrwertsteuergruppe wird es den Mitgliedern versagt, weiterhin getrennt Umsatzsteuererklärungen abzugeben, da die Umsatzsteuererklärung für die Organschaft nur einheitlich erfolgen darf – vgl. EuGH, Urteil v. 22.5.2008, Rs. C-162/07, Ampliscientifica/Amplifin, UR 2008, 534, Rz. 19.

Ebenso muss die Organgesellschaft in jedem Fall dazu verpflichtet werden, die notwendigen Angaben gegenüber dem Organträger offen und wahrheitsgemäß darzulegen.

Fehlt es an einer Verpflichtung für die Organgesellschaft, so könnten fehlerhafte oder keine Angaben gegenüber dem Organträger die ordnungsgemäße Steueranmeldung nach § 167 AO nicht in jedem Fall ausschließen. Aus der fehlerhaften Steueranmeldung ergibt sich ein zu reduzierendes Restrisiko hinsichtlich des Steueraufkommens. Das Steueraufkommen wäre durch verkürzte Steuerabführung gefährdet, weshalb sowohl von einem bewussten als auch einem unwissentlichen Missbrauch durch die Beteiligten in Zusammenhang mit der Organschaft gesprochen werden kann.

Bisher fehlt es an einer Verpflichtung für die Organgesellschaft zur Erteilung umsatzsteuerlicher Auskünfte für Zwecke der umsatzsteuerlichen Organschaft. Die dem Zivilrecht entspringenden Auskunftspflichten erfüllen nicht die erforderlichen Anforderungen an die umsatzsteuerlichen Auskünfte im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft.²⁰⁰ Mit dem Antragsrecht soll für Zwecke einer Steuermisbrauchsverhinderung mittels Auskunftspflicht eine Rechtsgrundlage geschaffen werden, die zu einer ordnungsgemäßen Steueranmeldung auch im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft verhelfen soll. Mit der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Steueranmeldung wird der Möglichkeit eines Steuermisbrauchs entgegengewirkt.

VII. Schlussbemerkung

Die erkannte Rechtsunsicherheit, die sich aufgrund des Automatismus in der Verwirklichung der Rechtsfolgen ergibt, kann nicht weiter hingenommen werden. Die Rechtsunsicherheit widerspricht der Intention der Organschaft, als Instrument der Verwaltungsvereinfachung zu wirken.²⁰¹ Ein Blick über die Grenzen gibt Aufschluss darüber, dass andere Mitgliedstaaten ebenso von dem Wahlrecht zur Einführung einer Regelung über die Mehrwertsteuergruppe Gebrauch gemacht haben. Mit der Einführung eines Antragsverfahrens könnte dem Wunsch, das Rechtsinstitut als eine uneingeschränkte Vereinfachungsregelung wirken zu lassen, mehr entsprochen werden, als es der zwingende Eintritt der Rechtsfolgen ermöglicht. Zugleich wird der verkapp-

²⁰⁰ Vgl. *Wäger*, DB 2014, 915, 919.

²⁰¹ Zur Intention einer Verwaltungsvereinfachung mit Hilfe des Rechtsinstituts einer umsatzsteuerlichen Organschaft – vgl. BT-Drucks. V/1581, 10.

ten Haftung als Nebeneffekt der umsatzsteuerlichen Organschaft der Zahn gezogen. Dass die umsatzsteuerliche Organschaft als Haftungsinstrument missbraucht wird, war vom historischen Gesetzgeber nicht vorgesehen. Dass der Organträger die Steuerschulden aus einer nicht gelebten Organschaft zu tragen hat, ergibt sich bisweilen aus dem Automatismus eintretender Rechtsfolgen. Ebenso kann der Insolvenzverwalter einer Organgesellschaft die Eingliederung in den Organträger anzweifeln und die Rückgriffsmöglichkeiten des Organträgers für geleistete Steuerzahlungen verwehren, da es an einer Anerkennung oder Genehmigung eines bestehenden Organschaftsverhältnisses für die Vergangenheit fehlt.

Mit der Einführung eines Wahlrechts zur Beantragung der umsatzsteuerlichen Organschaft soll durch ein transparentes Verfahren für die Antragsberechtigten und die Finanzverwaltung über die Anwendung der Vorschrift nur entschieden werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Daran anknüpfend wäre es einem Insolvenzverwalter nicht möglich, das Organschaftsverhältnis für die Vergangenheit anzuzweifeln, da mit der Antragstellung eine zustimmende Willensäußerung der Organgesellschaft gegeben ist. Ebenso kann der Insolvenzverwalter nicht durch einseitige Willensäußerung die Verbindung zu den anderen Mitgliedern der Organschaft für die Vergangenheit widerrufen. Aus den bisherigen Ausführungen des Gesetzgebers zum Antragsverfahren kann abgeleitet werden, dass der Widerruf im Antragsverfahren nur bis zum Beginn eines Kalenderjahres zurückwirken kann, und das auch nur dann, wenn die Bindungswirkung abgelaufen ist.

Mit Hilfe eines Antragsverfahrens wird der Ermittlungsaufwand für die Antragsberechtigten sowie für die Finanzverwaltung vorgezogen und ergibt sich nicht erst im Nachhinein im Rahmen einer Betriebs- oder Umsatzsteuer Sonderprüfung. Überraschungen in der Besteuerungspraxis könnten durch die so gewonnene Transparenz minimiert werden. Dieser Transparenz wird darüber hinaus fortwährend mittels jährlicher Aktualisierung der Erkenntnisse aus der Antragsgenehmigung durch Überprüfung der Sach- und Rechtslage Rechnung getragen.

Die Einführung eines Antragsverfahrens würde als Maßnahme gegen einen Steuermisbrauch die ordnungsgemäße Beachtung der eintretenden Rechtsfolgen sicherstellen. Als eine solche Maßnahme gewährleistet das Antragsverfahren die Einhaltung der Anforderungen, die sich nach dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben. Darüber hinaus steht das Antragsverfahren mit dem Zweck, Verwaltungsvereinfachung mit Hilfe der Mehrwertsteuer-

gruppe zu erlangen, im Einklang. Es gilt daher abschließend der Wunsch an den Gesetzgeber, von den Möglichkeiten, die Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL gewährt, Gebrauch zu machen.

VIII. Anhang

Literaturhinweise

Birkenfeld, Wolfram, in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Lfg. 57/Okttober 2011, Köln

Birkenfeld, Wolfram, Rückwirkung in der Umsatzsteuer, UR 2013, 126

Birkenfeld, Wolfram, Organschaft als Mehrwertsteuergruppe, UR 2014, 120

Bleckmann, Nils: Die organisatorische Eingliederung – das aktuelle BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft, BB 2013, 855

Dahm, Joachim/Hamacher, Rolfjosef, Umsatzsteuerliche Organschaft – Reform wider Willen, IStR 2013, 820

Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305

Forster, Eduard/Trejo, Klaus, Aktuelle Bestandsaufnahme zur umsatzsteuerlichen Organschaft, UStB 2010, 16–30

Friedrich-Vache, Heidi, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 101. Erg.-Lfg./September 2012

Hahne, Klaus D., in Hahne (Hrsg.), Die Umsatzsteuer in Kreditinstituten, Heidelberg 2007

Hidien, Jürgen W./Lohmann, Reinhard, Organisatorische Eingliederung als Tatbestandsmerkmal der umsatzsteuerlichen Organschaft bei fehlender Personalunion der Geschäftsleitungen in GmbH-Organisationsgesellschaften, GmbHR 2008, 917

Hubertus, Oliver/Fetzer, Marion, Umsatzsteuerliche Organschaft: Personengesellschaft kann Organgesellschaft sein, DStR 2013, 1468

Hummel, David, Begriff der juristischen Person im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaftsregelungen aus verfassungsrechtlicher Sicht, UR 2010, 207

Huschens, Ferdinand, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Januar 2014

Klenk, Friedrich, 40 Jahre Mehrwertsteuer, StuW 1994, 277

Klenk, Friedrich, Durchschnittsbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe – Vorschlag für eine gemeinschaftskonforme Fassung des § 24 UStG, UR 2002, 597

Klenk, Friedrich, in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 67. Erg.-Lfg./März 2012

Küffner, Thomas/Streit, Thomas: Einbeziehung eines Nichtsteuerpflichtigen in eine Organschaft – Zugleich Anmerkungen zum Urteil des EuGH im Vertragsverletzungsverfahren Kommission/Irland, UR 2013, 401

Küffner, Thomas/Maunz, Stefan/Rust, Michael: Organschaft: Organisatorische Eingliederung – Änderung von Abschn. 2.8 UStAE und offene Fragen, MwStR 2013, 221

Landsrath, Helmut, Umsatzsteuervergütung für humanitäre Hilfen auf dem Abstellgleis, UR 2003, 383

Langer, Michael, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 80. Erg.-Lfg./Oktober 2009

Langer, Ronny/Hammerl, Robert, BMF beseitigt teilweise Unsicherheit bei der umsatzsteuerlichen Organschaft, DStR 2013, 896

Leonard, Axel, Taugt die Organschaft noch als Gestaltungsinstrument bei steuerfreien Umsätzen?, DStR 2010, 721

Mann, Peter, in Küffner/Stöcker/Zugmaier, UStG, April 2014

Maunz, Stefan, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 1/09

Meyer, Bernd/Hartmann, Bernd, Zeitliche Grenzen der Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG, UR 2011, 241

Nieskens, Hans, Anmerkung: EuGH-Urteil Rs. C-162/07, UR 2008, 534

Plikat, Marc R., Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht, UStB 2012, 253

Püscher, Wolfgang, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 105. Erg.-Lfg./April 2013

Radeisen, Rolf-Rüdiger, in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, 159. Lfg. 11/2011

Reiß, Wolfram, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 104. Erg.-Lfg./März 2013

Ruiner, Christoph/Pfeifer, Gregor, Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht, GmbHR 2011, 1073

Scharpenberg, Benno, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 6/09

Stadie, Holger, in Rau/Dürrwächter, UStG, Lfg. 147 Juli 2011

Stadie, Holger: Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 2. Auflage, Köln 2012

Straub, Sabine, Zwingender Eintritt der Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft bei schwach ausgeprägter wirtschaftlicher Eingliederung – Übereignung eines Grundstücks durch den Organträger und Ausführung der Baumaßnahmen durch die Organgesellschaft als einheitliche Leistung, UR 2009, 344

Tehler, Hermann-Josef, Teilweise Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach § 24 UStG, UR 2007, 917

Tehler, Hermann-Josef, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 96. Erg.-Lfg./Februar 2012

von Streit, Georg, Organgesellschaft bei Beteiligung nicht unternehmerisch tätiger Gesellschaften, UStB 2006, 255

Wagner, Wilfried, in Sölch/Ringleb, UStG, EL 56/Okttober 2006

Widmann, Werner, Primärrechtliche Defizite der Binnenmarktübergangsregelung, UR 2012, 32

Wäger, Christoph: Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in Spindler/Tipke/Rödger (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, 1189

Wäger, Christoph, Unionsrechtliche Grundlagen der Organschaft unter Berücksichtigung aktueller EuGH-Rechtsprechung, UVR 2013, 205

Wäger, Christoph, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft im Wandel, DB 2014, 915

Zugmaier, Oliver/Streit, Thomas, in H/M, UStG-Kommentar, Lfg. 4/11

Vereinfachung des Steuerrechts durch Abbau und Begrenzung der Bagatellsteuern

Dipl.-Vw./Dipl.-Bw. (FH) Damian Fichte

Deutsches Steuerzahlerinstitut

RA Katharina te Heesen

Bund der Steuerzahler NRW

Inhaltsverzeichnis

I.	Bagatellsteuern – ein kaum beachtetes Problem des Steuerrechts	99
II.	Bagatellsteuern in Deutschland	99
III.	Nachteile und Mängel der Bagatellsteuern	103
	1. Kleine Steuern – große Anzahl an Betroffenen	103
	2. Komplizierung des Steuerrechts	104
	3. Ungerechte und altmodische Bagatellsteuern	105
	4. Unverhältnismäßige Steuervollzugs- und Folgekosten	109
	5. Wettbewerbsverzerrungen, Wohlfahrtsverluste und Widersprüche zur EU-Steuerharmonisierung	111
IV.	Fazit und Handlungsempfehlungen	113
	1. Abschaffung von drei Bundessteuern	113
	2. Integration und Ersatz von Bagatellsteuern	114
	3. Neuordnung kommunaler Bagatellsteuern	114
	4. Verzicht auf neue Bagatellsteuern, Befristung und Evaluation bestehender Bagatellsteuern	115
	5. Am Anfang steht die Diskussion	116
V.	Anhang: Bagatellsteuern von A bis Z	116

I. Bagatellsteuern – ein kaum beachtetes Problem des Steuerrechts

Das deutsche Steuerrecht ist kompliziert und teilweise ungerecht. Dieser Befund begleitet die steuerpolitische Debatte seit Jahrzehnten. Immer wieder wurden Reformversuche unternommen, um das Steuerrecht spürbar zu vereinfachen; oft sind sie gescheitert. Die Vereinfachungsmaßnahmen konzentrierten sich hauptsächlich auf Änderungen der aufkommenstarken und bekannten Steuerarten, vor allem der Einkommensteuer.

Weitgehend außer Acht blieb in der steuerpolitischen Diskussion die Möglichkeit, das Steuerrecht durch Abschaffung von Steuern zu vereinfachen. Hierbei geht es nicht um die Abschaffung quantitativ bedeutender Steuern, sondern um den Abbau von sogenannten Bagatellsteuern. Diese sind hinsichtlich ihres Aufkommens zwar relativ unbedeutend, belasten aber eine Vielzahl von Bürgern und Unternehmen und stellen deshalb ein nicht zu unterschätzendes Ärgernis dar. Mittlerweile ist rund die Hälfte aller in Deutschland erhobenen Steuerarten als Bagatellsteuern zu klassifizieren. Daher sollte die Steuerpolitik den Bagatellsteuern mehr Beachtung schenken.

Im Folgenden definieren und erläutern wir die einzelnen Bagatellsteuern und weisen auf ihre Nachteile und Mängel hin. Schließlich zeigen wir auf, wo die Steuerpolitiker ansetzen sollten, um das Steuerrecht zu vereinfachen, und geben entsprechende Handlungsempfehlungen.

II. Bagatellsteuern in Deutschland

Als Bagatellsteuern werden Steuern bezeichnet, deren Aufkommen im Vergleich zum Gesamtsteueraufkommen sehr gering ist. Bis zu welchem konkreten Anteil am Gesamtsteueraufkommen eine Steuer als Bagatellsteuer zu beurteilen ist, ist nicht übereinstimmend definiert. Wir klassifizieren im Folgenden alle Steuern als Bagatellsteuern, die einen Anteil am Gesamtsteueraufkommen von maximal 0,2 Prozent ($\approx 1,2$ Mrd. Euro) haben.

Gemäß dieser Abgrenzung können 21 Steuerarten und damit etwa die Hälfte aller Steuerarten in Deutschland (!) mit einem Gesamtaufkommen von rund sechs Milliarden Euro in 2014 als Bagatellsteuern eingestuft werden.¹ Damit hatten die 21 Bagatellsteuern einen Anteil am gesamten Steueraufkommen von weniger als ein Prozent (siehe Tabelle 1). Zum Vergleich: Die Einnah-

¹ Eine ausführlichere Übersicht über alle Bagatellsteuern befindet sich im Anhang.

men aus der Stromsteuer betragen 2014 6,6 Milliarden Euro. Eine einzige Steuer war somit mit ihrem relativ geringen Aufkommen ergiebiger als 21 einzelne Bagatellsteuern.

Tabelle 1: Bagatellsteuern in Deutschland

Steuerart	Ertrags- hoheit	Aufkommen 2014 in Mio. Euro	Anteil am gesamten Steuerauf- kommen in %
Kaffeesteuer	Bund	1.016	0,16
Luftverkehrsteuer	Bund	990	0,15
Kernbrennstoffsteuer	Bund	708	0,11
Schaumweinsteuer	Bund	412	0,06
Zwischenerzeugnissteuer	Bund	15	<0,01
Alkopopsteuer	Bund	1	<0,01
Biersteuer	Länder	684	0,11
Feuerschutzsteuer	Länder	409	0,06
Sportwettsteuer	Länder	226	0,04
Spielbankabgabe	Länder	91	0,01
Vergnügungssteuern (darunter: Tanzsteuer, Kinosteuer, Spielautoma- tensteuer, Sexsteuer und Wettbürosteuer)	Kommunen	784	0,12
Hundesteuer	Kommunen	309	0,05
Zweitwohnungsteuer	Kommunen	119	0,02
Betten- bzw. Übernachtungsteuer	Kommunen	53	0,01
Jagd- und Fischereisteuer	Kommunen	10	<0,01
Schankerlaubnissteuer	Kommunen	<1	<0,01
Pferdesteuer	Kommunen	<1	<0,01
Summe		5.827	0,91

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Statistisches Bundesamt.

Darüber hinaus sind der Steuererfindungsfantasie keine Grenzen gesetzt. Vor allem Gemeinden zeigen sich kreativ. Sie haben als Ausfluss ihres verfassungsrechtlich verankerten Selbstverwaltungsrechts die Möglichkeit, kommunale Verbrauch- und Aufwandsteuern einzuführen. Allerdings haben sie sich den Vorgaben der Bundesländer zu unterwerfen und sind nicht befugt, den bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartige Steuern einzuführen. Zudem muss die kommunale Steuer einen örtlichen Bezug aufweisen. Diese Vorgaben eröffnen den Gemeinden – trotz vorgehend genannter Einschränkungen – eine schier unendliche Möglichkeit, neue Steuern zu erfinden. So wurde in einzelnen Gemeinden Nordrhein-Westfalens jüngst die Einführung einer Solariumsteuer, einer Funkmastensteuer oder einer Motorbootsteuer erwogen (siehe Tabelle 2 und Kasten 1).

Tabelle 2: Diskutierte, aber nicht eingeführte Bagatellsteuern in Deutschland

Steuerart	geplante Steuereigenschaften	Gründe gegen die Einführung
Funkmastensteuer	Besteuerung von Mobilfunkantennen	Verzicht wegen rechtlicher Unsicherheiten (z.B. Örtlichkeit)
Motorbootsteuer	Besteuerung des Haltens eines Motorboots	Unverhältnismäßigkeit zwischen Ertrag und Aufwand
Solariumsteuer	Besteuerung jeder Sonnenbank	Unverhältnismäßigkeit zwischen Ertrag und Aufwand
Verpackungsteuer	Besteuerung von Einwegverpackungen	Konkurrenz zur Bundesgesetzgebungskompetenz
Waffenbesitzsteuer	Besteuerung des Besitzes einer Schusswaffe	Unverhältnismäßigkeit zwischen Ertrag und Aufwand, rechtliche Unsicherheiten
Windradsteuer	Besteuerung von Windrädern	Konkurrenz zur Bundesgesetzgebungskompetenz

Quelle: Eigene Recherchen.

Andererseits wurden in der Vergangenheit einige Bagatellsteuern abgeschafft (siehe Tabelle 3). So wurden beispielsweise 1981 zum Zwecke der Steuervereinfachung mit der Essigsäuresteuer, der Spielkartensteuer und der Zündwarensteuer gleich drei Bundessteuern abgeschafft. 1991/92 wurden zur Förderung des Finanzplatzes Deutschland die Börsenumsatz-, Gesell-

schafter- und Wechselsteuer abgeschafft. 1993 entfielen mit der Leuchtmittelsteuer, der Salzsteuer, der Teesteuer und der Zuckersteuer sogar vier Bagatellsteuern auf einmal. Grund dafür war die Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf EU-Ebene. Zuletzt entfiel 2010 mit der Getränkesteuer eine kommunale Bagatellsteuer.²

Tabelle 3: Abgeschaffte Bagatellsteuern in Deutschland in den letzten fünf Jahrzehnten

Jahr	abgeschaffte Steuer
1965	Süßstoffsteuer
1972	Speiseeissteuer
1981	Essigsäuresteuer, Spielkartensteuer, Zündwarensteuer
1991	Börsenumsatzsteuer
1992	Gesellschaftsteuer, Wechselsteuer
1993	Leuchtmittelsteuer, Salzsteuer, Teesteuer, Zuckersteuer
1998	Verpackungsteuer
2010	Getränkesteuer
2017	Kernbrennstoffsteuer (befristet bis 31.12.2016)

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Statistisches Bundesamt.

Kasten 1: Exotische Steuerideen aus dem In- und Ausland

Vor allem an Wochenenden bilden sich in Köln längere Warteschlangen vor Bars, Clubs und Diskotheken. Daher hat die Stadt Köln 2012 die Einführung einer „*Warteschlangensteuer*“ erwogen. Die Veranstalter sollten für die Nutzung des öffentlichen Straßenraums vor ihren Läden zur Kasse gebeten werden. Nach heftiger Kritik nahm die Stadt Köln von ihrem Plan jedoch letztlich Abstand.

Luckau in Brandenburg hat zwei erfolglose Versuche vorgenommen, eine „*Windradsteuer*“ einzuführen. Die Gemeinde wollte so dieerspargelung der Landschaft und die Lärmbelästigung eindämmen. Das Ministerium für Inneres und Kommunales genehmigte die Windradsteuer jedoch nicht. Diese würde auch dem politischen Vorhaben „Energiewende“ entgegenstehen.

² Darüber hinaus haben einige Bundesländer die kommunale Jagd- sowie die Kinosteuer abgeschafft.

Auf EU-Ebene wird derzeit über die Einführung einer „*Plastiktütensteuer*“ bzw. einer Abgabe auf Plastiktüten aus Umweltschutzgründen diskutiert. Dünne Plastiktüten würden nach Meinung der EU-Politiker die Weltmeere verschmutzen und zum Tod vieler Tiere beitragen. Die Mitgliedsstaaten sollen nun auf eine Verringerung der Plastiktütenanzahl hinwirken – hierzu können sie eine Abgabe auf Plastiktüten erheben.

Absurde Ideen kommen auch aus anderen EU-Staaten. So führte bspw. Frankreich jüngst eine *Sondersteuer auf „Energy Drinks“* ein, die das französische Verfassungsgericht jedoch als verfassungswidrig beurteilte. Rumänien erhebt aus gesundheitspolitischen Gründen eine *Steuer auf „Fast Food“* bzw. Lebensmittel mit einem hohen Fett- und Zuckergehalt. In Ungarn hat die erwogene Einführung einer *Internetsteuer* für große Aufregung gesorgt.

III. Nachteile und Mängel der Bagatellsteuern

Eine Steuer erlangt erst dann ihre Legitimation, wenn sie mit allgemein anerkannten Grundsätzen der Abgabenerhebung bzw. den Besteuerungsgrundsätzen im Einklang steht. Auch eine Bagatellsteuer kann grundsätzlich hinreichend begründet werden und ein gerechtfertigter Teil eines modernen und zeitgemäßen Steuerrechts sein. Doch praktisch weisen fast alle in Deutschland erhobenen Bagatellsteuern Mängel und Nachteile auf, die im Folgenden erläutert werden.

1. Kleine Steuern – große Anzahl an Betroffenen

Weil die Bagatellsteuern nur ein geringes Aufkommen generieren, wird häufig angenommen, dass auch die Anzahl der Betroffenen gering ist. Doch dies ist ein Trugschluss. Tatsächlich wird fast jeder Bürger mit Bagatellsteuern belastet.

So sind die meisten Bagatellsteuern zwar von Unternehmen zu entrichten; Steuerschuldner ist somit nicht der einzelne Bürger, sondern ein Unternehmen. Damit wird der Anschein erweckt, dass nur wenige Adressaten die Steuern zahlen. Allerdings überwälzen die belasteten Unternehmen die Steuer in der Regel auf den Verbraucher. Der Steuerträger ist damit nicht hauptsächlich der Betreiber des Kernkraftwerks, die Fluggesellschaft, der Kaffee- und Bierhersteller, der Vermieter sowie Kinobesitzer, Tanz- oder sonstige Veranstalter. Steuerträger sind vielmehr die Stromzahler (Kernbrennstoffsteuer),

Flugpassagiere (Luftverkehrsteuer), Kaffee- und Bierkonsumenten (Kaffee- und Biersteuer), Mieter (Zweitwohnungsteuer), Besucher von Kinos oder Tanzveranstaltungen (Vergnügungsteuern) sowie Besucher sonstiger Veranstaltungen.

Von Bagatellsteuern sind damit nahezu alle Bürger betroffen. Sie haben den überwiegenden Teil der Bagatellsteuern aus ihrem Einkommen zu tragen, indem sie für die belasteten Güter und Dienstleistungen höhere Preise zahlen müssen.

→ Der Verzicht auf die Erhebung von Bagatellsteuern würde nahezu alle Bürger entlasten.

2. Komplizierung des Steuerrechts

Seit jeher gilt das deutsche Steuerrecht als umfangreich und kompliziert. Der US-Ökonom und ehemalige Reagan-Berater *Arthur Laffer* wird dazu mit den Worten zitiert: „Die Steuersprache ist heute Deutsch. Deutschland scheint herausgefunden zu haben, wie man Steuern auf alles erhebt, was da kreucht und fleucht, läuft, schwimmt, steht oder einfach nur still dasitzt.“ Nach Aussagen von *Paul Kirchhof* gibt es in Deutschland rund 200 Steuergesetze mit rund 33.000 Paragrafen. In der Vergangenheit wurde zudem noch die Zahl von 70.000 bis 100.000 Verordnungen genannt. Eine Determinante der Komplexität des deutschen Steuerrechts ist zweifellos auch die Anzahl der erhobenen Steuern. Hierbei tragen die 21 Bagatellsteuern maßgeblich zur Komplizierung des Steuerrechts bei.

Die Komplexität des Steuerrechts führt dazu, dass die Besteuerung als ungerecht wahrgenommen wird und dadurch die Steuermentalität und Steuermoral (siehe Kasten 2) beeinträchtigt werden. Die Steuermentalität und Steuermoral in Deutschland sind einer aktuellen empirischen Erhebung³ nach weiterhin gut bzw. hoch. Die Bürger haben grundsätzlich eine positive Einstellung zu Steuern. Sie sind nach wie vor bereit, Steuern zu zahlen. Allerdings empfindet eine große Mehrheit der Bürger das Steuerrecht als ungerecht, was auch eine Folge von dessen Komplexität ist.

³ Vgl. Forschungsstelle für empirische Sozialökonomik (FORES), Steuerkultur und Steuermoral in Deutschland 2014, Köln 2014.

Kasten 2: Steuermentalität und Steuermoral

Als *Steuermentalität* wird die grundsätzliche Einstellung der Bürger zum Steuersystem, zur Steuerpflicht und zur Steuergerechtigkeit bezeichnet.

Steuermoral meint hingegen die Einstellung der Bürger zur Steuerehrlichkeit und Steuerverheimlichung bzw. Steuerhinterziehung.

Hinzu kommt, dass der Bürger durch die Vielzahl von Steuern häufig nicht mehr erkennen kann, welcher Steuerbelastung er ausgesetzt ist. Dieses Problem wird durch die kommunalen Bagatellsteuern noch verschärft. Jede Gemeinde kann andere, nicht im Bewusstsein der Bürger existente Steuern (z.B. eine Wettbürosteuer) erheben. Eine flächendeckende Erhebung ist auch nicht angestrebt; eine Übersicht über die Erhebung von einzelnen kommunalen Steuern in den Gemeinden ist nicht vorhanden. Der Bürger kann somit ohne viel Aufwand kaum erkennen, welche kommunale Steuer wo erhoben wird. Auch die Bundesländer sprechen sich nicht ab. So ist in manchen Bundesländern die Erhebung bestimmter Steuern nicht erlaubt. In Bayern darf z.B. keine Pferdesteuer eingeführt werden und in Nordrhein-Westfalen keine Jagd- und Fischereisteuer. Das Steuerdickicht nimmt daher nicht mehr zu überblickende Wirrungen an, was dazu führen kann, dass der Bürger trotz bestem Wissen und Gewissen zum Steuerhinterzieher wird. Dies haben jüngst selbst einige Politiker erfahren müssen, die anscheinend mangels besseren Wissens keine Zweitwohnungsteuer gezahlt haben.

→ Der Abbau von Bagatellsteuern würde das Steuerrecht vereinfachen.

3. Ungerechte und altmodische Bagatellsteuern

Viele Bagatellsteuern verstoßen gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, weil sie die Steuerzahler nicht abhängig von ihrem verfügbaren Einkommen als anerkanntem Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern. Stattdessen knüpfen sie an deren speziellen Verbrauchs- oder Verhaltensgewohnheiten an, die jedoch kein geeigneter Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte sind. Dies führt zu einer ungerechten und ungleichmäßigen Lastenverteilung, weil die Belasteten mehr Steuern zahlen müssen als Steuerzahler mit gleicher Leistungsfähigkeit, aber anderen Verbrauchs- oder Verhaltensgewohnheiten (siehe Kasten 3). Ausgenommen hiervon sind kommunale Aufwandsteuern, wie z.B. die Pferdesteuer oder früher die Hundesteuer. Es wird dabei auf eine besondere Konsumfähigkeit des Steuerpflichtigen geschlossen, da er sein Einkommen

oder Vermögen für einen besonderen, also einen über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgehenden Aufwand ausgibt. Er gilt in der Folge als leistungsfähiger und wird daher zusätzlich besteuert. Allerdings gilt der besteuerte Aufwand in der heutigen Gesellschaft kaum noch als Luxus. So ist das Halten eines Hundes kaum mehr als Luxus zu rechtfertigen. Auch das Pferd kann schwerlich als Luxusgut beurteilt werden, sondern ist vielmehr Bestandteil des Breitensports.

Kasten 3: Verbrauchsgewohnheiten als ungeeigneter Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – ein Beispiel

Man stelle sich zwei Steuerzahler in gleicher wirtschaftlicher Situation, also mit gleich hohem Einkommen und gleich hohen steuerlichen Abzügen vor. Beide sind damit gleich leistungsfähig. Zudem sei angenommen, beide konsumieren Waren in gleich hohem Wertumfang – mit einem Unterschied: Der eine trinkt Tee, der andere stattdessen Kaffee. Gerechtere wäre es, beide mit demselben Steuerbetrag zu belasten. Dies wäre auch bei der Belastung mit der Einkommen- und der Umsatzsteuer der Fall. Der Kaffeetrinker zahlt aber aufgrund seiner Konsumgewohnheiten, die mit einer speziellen Verbrauchsteuer (Kaffeesteuer) belastet werden, mehr Steuern als der Teetrinker. Dies widerspricht der gerechten Lastenverteilung bzw. der Steuergerechtigkeit.

Ebenfalls ungerecht ist die steuerliche Doppelbelastung einiger Güter und Dienstleistungen. Die meisten Bagatellsteuern sind spezielle Verbrauchsteuern, die bestimmte Güter oder Dienstleistungen belasten. Diese Güter und Dienstleistungen unterliegen aber bereits der allgemeinen Verbrauchsbesteuerung im Rahmen der Umsatzsteuer. Die Erhebung einer zusätzlichen speziellen Verbrauchsteuer führt daher letztlich zu einer Doppelbelastung der bereits besteuerten Güter und Dienstleistungen. Hinzu kommt, dass die Bagatellsteuer selbst zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer zählt und dadurch eine kumulierte Steuerbelastung entsteht, indem eine Steuer auf eine andere Steuer erhoben wird.

Einige der Bagatellsteuern werden außerdem zur problematischen Verhaltenslenkung eingesetzt. So sollen beispielsweise Alkoholsteuern zur Einschränkung des Alkoholkonsums beitragen. Die Hundesteuer – vor allem auf das Halten von Kampfhunden – wird auch mit der Eindämmung der Hundehaltung in den Kommunen gerechtfertigt. Aus ordnungspolitischer Sicht sind in einer freiheitlichen Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung

Eingriffe in die Konsumentensouveränität bzw. Konsumfreiheit und somit verbrauchslenkende Steuern jedoch grundsätzlich abzulehnen. Lenkungssteuern bzw. Sozialzwecknormen tragen vor allem zur Komplizierung des Steuerrechts bei und laufen der Steuergerechtigkeit zuwider. Es besteht die Gefahr, dass sie die Steuermentalität und das gesellschaftliche Klima negativ beeinträchtigen. So kann die verstärkte Erhebung von Lenkungssteuern dazu führen, dass immer mehr neue Opfergruppen (Raucher, Alkoholkonsumenten, Tierbesitzer, Reisende und Pendler) gesucht werden, die steuerlich stärker belastet werden könnten, um die Steuerbelastung der Mehrheit zulasten entsprechender Minderheiten zu begrenzen. Als Folge könnte ein widersinniges Gerechtigkeitsverständnis gefördert werden, wonach solche Steuern als gerecht empfunden werden, die nur die anderen zahlen. Bevor also Lenkungssteuern eingesetzt werden, sollten zunächst ordnungsrechtliche Maßnahmen geprüft werden.

Bagatellsteuern sind aber nicht nur aus finanzwissenschaftlicher Sicht ungerecht. Sie werden auch von den betroffenen Bürgern selbst als ungerecht empfunden. Zum einen stoßen sie auf Unverständnis bei den Bürgern. Maßgeblicher Grund dafür ist, dass viele der Bagatellsteuern sowie ihre Einführungsgründe veraltet und nicht mehr aktuell sind. Beispielsweise wurde die Schaumweinsteuer 1902 zur Deckung der Kosten einer Flottenvermehrung des Deutschen Reiches eingeführt. Die Flotte ist mittlerweile gesunken, die Steuer gibt es immer noch. Die Bier- und Kaffeesteuer sind genauso wie die Tanz- und Kinosteuer ebenfalls Relikte. Kein Steuerzahler kann es nachvollziehen, warum ausgerechnet auf Bier und Kaffee, die mittlerweile als Volksgetränke gelten, Sondersteuern erhoben werden. Problematisch dabei ist, dass die originären Rechtfertigungsgründe der Steuer nicht regelmäßig überprüft werden. Würden sie überprüft, müssten sie zwangsläufig als überholt beurteilt und folgerichtig abgeschafft werden. Dies trifft bereits auf die jüngsten Steuern, die Kernbrennstoffsteuer und die Luftverkehrssteuer, zu (siehe Kasten 4).

Kasten 4: Luftverkehrs- und Kernbrennstoffsteuer – neu, aber nicht mehr erforderlich

Bei ihrer Einführung zum 1. Januar 2011 wurden die Luftverkehrs- und Kernbrennstoffsteuer mit der Haushaltskonsolidierung begründet. Damals erwartete die Bundesregierung im Zuge der Finanzkrise relativ niedrige Steuereinnahmen und damit hohe Haushaltsdefizite. Die beiden neuen Steuern sollten dem entgegenwirken.

Doch die Einnahmeerwartungen wurden im Nachhinein übertroffen. Der Bund nahm ab 2011 jährlich 25 bis 30 Mrd. Euro mehr ein als während der Beratungen über die Einführung der neuen Steuern prognostiziert. Im Nachhinein waren die Kernbrennstoff- und die Luftverkehrssteuer also gar nicht erforderlich gewesen, weil sich die Steuereinnahmen weitaus positiver als erwartet entwickelt hatten. Folgerichtig müssten sie wieder abgeschafft werden.

Ganz unverständlich für die Bürger wird es dann, wenn die Steuerpolitik widersprüchlich ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Reduzierung der Umsatzsteuer auf bestimmte Güter oder Dienstleistungen vorgenommen und diese dann unter anderem zur Begründung für die Einführung einer Bagatellsteuer auf die gleichen Güter oder Dienstleistungen herangezogen wird. Bei der Einführung der sogenannten Bettensteuer ist genau dies geschehen. Zunächst wurde der Steuersatz auf Übernachtungen von 19 auf 7 Prozent abgesenkt („Mövenpick-Steuer“) und kurze Zeit später wurde die Bettensteuer in einigen Gemeinden eingeführt. Auch bei der Luftverkehrssteuer ist mittlerweile eine solche Widersprüchlichkeit zu erkennen (siehe weiter unten Kasten 6).

Zum anderen weckt die Erhebung von Bagatellsteuern bei den Bürgern ein relatives Ungerechtigkeitsgefühl. So fühlt sich beispielsweise der Kaffeetrinker gegenüber dem Teetrinker ungerecht behandelt, genauso wie der Hundehalter gegenüber dem Katzenhalter oder der Erst- gegenüber dem Zweitwohnsitzinhaber. Bei der sogenannten Bettensteuer fühlt sich derjenige, der aus privaten Gründen in einem Hotel übernachtet, gegenüber demjenigen, der aus beruflichen Gründen nächtigt, ungleich behandelt.

Aus diesen Gründen können Bagatellsteuern die Akzeptanz steuerrechtlicher Regelungen mindern und damit zur Reduzierung der Steuermentalität und der Steuermoral führen. Die ablehnende Haltung gegenüber dem Steuerrecht kann auch die Politikverdrossenheit fördern. Vor allem die Erhebung veralteter Steuern, bei denen die Einführungsgründe offensichtlich nicht mehr stichhaltig sind, kann bei den Bürgern eine negative Politikmeinung verstärken. Wenn Steuern mit immer neuen Rechtfertigungsversuchen fortgeführt werden, obwohl die originären Einführungsgründe im Zeitablauf entfallen sind, kann dies von den Wählern als Betrug gewertet werden. Die im Volksmund verbreitete Meinung, dass „die da oben sowieso machen, was sie wollen“, erhält dadurch neue Nahrung.

→ Die Abschaffung von (vor allem veralteten) Bagatellsteuern würde die Steuergerechtigkeit erhöhen, die Akzeptanz des Steuerrechts fördern sowie die Politikverdrossenheit mindern.

4. Unverhältnismäßige Steuervollzugs- und Folgekosten

Nicht nur die Intransparenz des Steuerrechts, sondern auch unnötige Rechtsstreitigkeiten leisten der Rechtsunsicherheit Vorschub. Schlagzeilen machte vor kurzem die Luftverkehrsteuer, über die das Bundesverfassungsgericht entscheiden musste. Jüngst beschäftigte auch die Kernbrennstoffsteuer die Gerichte. So entschied das Finanzgericht Hamburg, dass sie verfassungswidrig ist, und verpflichtete die Zollämter, den Kraftwerksbetreibern Steuern in Höhe von 2,2 Mrd. Euro zu erstatten. Das Verfahren ging zum Europäischen Gerichtshof, der jedoch keinen Verstoß gegen das EU-Recht erkannte. Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in dieser Sache steht indes noch aus.

Auch die Zweitwohnungsteuer stand 2006 vor dem Bundesverfassungsgericht und könnte nun bald schon wieder Gegenstand von Klagen sein, denn einige Satzungen knüpfen bei der Berechnung der Zweitwohnungsteuer an den Einheitswert an. Dieser ist jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzhofes verfassungswidrig; eine entsprechende Klage liegt dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vor.

Auf kommunaler Ebene ist vor allem die „Bettensteuer“ umstritten. So untersagte das Bundesverwaltungsgericht die Besteuerung von beruflich bedingten Übernachtungen. Auch nachdem das Bundesverwaltungsgericht sein Urteil gesprochen hatte und die Gemeinden ihre Satzungen den Vorgaben anpassten, wurden weitere rechtliche Zweifel laut und neue Klagen angestrengt. Hierbei ist vorwiegend strittig, ob der Hotelier die Befugnis besitzt, den Beherbergungsgast nach der beruflichen Veranlassung der Übernachtung zu fragen. Dies bejahte das Finanzgericht Bremen, wohingegen das Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen es verneinte.

Es zeigt sich damit, dass die Einführung einer neuen Steuer zumeist mehrere Anläufe benötigt, bis die Steuer letztlich rechtmäßig erhoben werden kann. So bedurfte es fünf Satzungen und der damit in Zusammenhang stehenden Gerichtsverfahren, bis eine rechtmäßige Zweitwohnungsteuer-Satzung gefunden war. Nordrhein-Westfalen genehmigte die Einführung einer Wettbürosteuer sogar mit dem ausdrücklichen Hinweis, dass rechtliche Pro-

bleme bestehen könnten.⁴ Selbst die seit sehr langer Zeit bestehende Hundesteuer war kürzlich wieder Gegenstand eines Rechtsstreits. Hier stellte das Bundesverwaltungsgericht 2014 fest, dass eine Kampfhundesteuer in Höhe von 2.000 Euro/Jahr erdrosselnde Wirkung hat und damit rechtswidrig ist. Diese Rechtsunsicherheiten führen nicht nur zu Verwirrung und Verärgerung der Bürger, sondern stellen einen nicht zu rechtfertigenden Einführungsaufwand in Relation zu den späteren geringen Steuereinnahmen dar.

Kasten 5: Lustlos wegen der Sexsteuer

Einem Freier in Bonn war nach einem Steuerirrtum die Lust vergangen. Die Stadt Bonn erhebt nämlich eine Sexsteuer. Diese wird mittels eines Automaten, der einem Parkscheinautomaten ähnelt, erhoben. Täglich vor Arbeitsbeginn sollen die Steuerpflichtigen des Gewerbes für sechs Euro daraus ein Ticket ziehen, um der Steuerpflicht nachzukommen. Ein Freier interpretierte den Sexsteuerautomaten jedoch falsch. Er zog ein Ticket für sechs Euro, fuhr mit seinem Auto zur ersten Prostituierten und hielt ihr sein Ticket entgegen. Diese beschimpfte den Ahnungslosen wild, woraufhin der Freier zur nächsten „Steuerautomatenscheinbesitzerin“ fuhr. Diese Dame war allerdings schlagkräftig und ob des Angebots so wenig erfreut, dass sie dem Freier eine Ohrfeige verpasste. Der Freier gab bei den Damen entmutigt auf und stellte einen Erstattungsantrag an die Stadt Bonn.

Jede einzelne Steuer ruft einen speziellen, fixen Verwaltungs- und Bürokratieaufwand hervor. Im Verhältnis zu ihrem Aufkommen ist dieser Aufwand bei den meisten Bagatellsteuern besonders hoch. Auch dadurch wird die Effizienz der Besteuerung reduziert. Vor allem bei kommunalen Bagatellsteuern sind die Vollzugskosten hoch und die Nettoeinnahmen entsprechend niedrig, sodass sich die Erhebung der Steuern für die Kommune kaum rechnet. Verwaltungs- und Bürokratieaufwand entstehen zum Beispiel bei der Hundesteuer, bei der die Steuerlast nach unterschiedlichen Hundarten gestaffelt ist. So gibt es verschiedene Steuersätze für Halter von Jagdhunden, Wach-

⁴ In dem Genehmigungsschreiben des nordrhein-westfälischen Ministeriums für Inneres und Kommunales vom 13. Mai 2014 heißt es dazu wörtlich: „Ob die vorstehende Bewertung, ..., letztlich einer verwaltungsrechtlichen Prüfungsstandhalte, kann nicht sicher prognostiziert werden. Allerdings wird mit der neuen Steuer zwangsläufig auch juristisches Neuland bestritten. Rechtssicherheit wird voraussichtlich erst nach Vorliegen obergerichtlicher Rechtsprechung erreicht sein.“

hunden, Kampfhunden etc. und zudem Sozialtarife. Jede Gemeinde unterhält dabei eigene Vollzugsbehörden und verursacht dadurch besonders hohe Kosten.

Bei der „Bettensteuer“ haben vor allem Hotelbetreiber einen übermäßigen Bürokratieaufwand, weil sie bei ihren Gästen abfragen müssen, ob Übernachtungen privat oder beruflich bedingt sind. Dabei entstehen zwangsläufig Vollzugsdefizite, die zu Ungerechtigkeiten führen und die Steuer zu einer „Dummensteuer“ mutieren lassen. Aber auch Unternehmer sind Leidtragende der Bettensteuer. Sie müssen ihrem Arbeitnehmer entweder im Voraus bescheinigen, dass die Reise beruflich veranlasst ist, oder aber im Nachhinein einen Antrag auf Erstattung der Bettensteuer stellen. Letzteres wird häufig unterlassen, da die zu erstattende Bettensteuer geringer ausfällt als die entstehenden Verwaltungskosten der Rückforderung und Überwachung der Erstattung.

Die meisten Bagatellsteuern werden zwar zur Einnahmenerzielung erhoben, jedoch sind sie für den Fiskalzweck entbehrlich. Allein aufgrund ihres geringen Aufkommens leisten sie keinen nennenswerten Beitrag zur dauerhaften und nachhaltigen Sicherung der Staatseinnahmen. Hinzu kommt, dass sie keine effizienten Einnahmequellen sind. Denn wie eben erläutert, sind ihre Vollzugskosten relativ hoch. Das Kosten-Nutzen-Verhältnis ist im Vergleich zu anderen Steuern damit ungünstig. Erachtet die Politik Steuermehreinnahmen als notwendig, weil eine Kreditfinanzierung nicht möglich und Ausgabenkürzungen nicht gewollt sind, bedarf es nicht der Einführung neuer Steuern bzw. der Aufrechterhaltung von Bagatellsteuern. Die Mehreinnahmen können auch mit dem übrigen steuerlichen Instrumentarium erzielt werden. Der Vorteil ist, dass keine neuen umfangreichen Gesetze, Durchführungsverordnungen und sonstige Vorgaben erforderlich sind, die neue Verwaltungs- und Bürokratiekosten hervorrufen.

→ Der Verzicht auf Bagatellsteuern würde zur Rechtssicherheit beitragen, die Verwaltungs- und Bürokratiekosten reduzieren und somit die Effizienz des Steuerrechts erhöhen.

5. Wettbewerbsverzerrungen, Wohlfahrtsverluste und Widersprüche zur EU-Steuerharmonisierung

Bagatellsteuern verursachen Wettbewerbsverzerrungen. So benachteiligt beispielsweise die Luftverkehrssteuer den Luftverkehr sowohl im Inland

gegenüber anderen Verkehrsarten als auch inländische Flughäfen gegenüber ausländischen Standorten (siehe auch Kasten 6).

Kasten 6: Widersprüchliche Finanzpolitik – erst besteuern, dann bezuschussen

Die Probleme der Luftverkehrsbranche und des Luftverkehrsstandorts Deutschland hat auch die Politik erkannt. Sie bezuschusst nun die Deutsche Flugsicherung. Diese wollte die Gebühren drastisch erhöhen, da sie ein negatives Eigenkapital im tiefroten Bereich ausweist. Da jedoch erhöhte Gebühren für die Flugsicherung die deutschen Fluggesellschaften stärker belastet hätten als ausländische, springt nun der Bund ein und überweist in den kommenden fünf Jahren 500 Millionen Euro an die Flugsicherung, damit die Belastungen für die Fluggesellschaften in einem erträglichen Maß bleiben. Der Bund nimmt also Einnahmen aus der Luftverkehrsteuer und gibt davon einen Teil wieder zurück. Dies ist ein paradoxes Hin und Her, welches zudem noch unnötige Verwaltungskosten produziert.

Bagatellsteuern können zu Ausweichreaktionen der Steuerzahler führen und verursachen somit Zusatzlasten, was die Effizienz der Besteuerung mindert. Beispielsweise erhöht die Kaffeesteuer den inländischen Kaffeepreis. Die Konsumenten konsumieren tendenziell weniger Kaffee, weichen auf andere (nicht besteuerte) Produkte aus oder verlagern ihre Käufe ins Ausland. Dies führt tendenziell zu Wohlfahrtsverlusten.

Bagatellsteuern auf Bundesebene konterkarieren die Bemühungen um eine Harmonisierung des Steuerrechts auf EU-Ebene. So wird beispielsweise eine Kaffeesteuer bzw. -abgabe außer in Deutschland nur noch in Belgien, Dänemark, Lettland und Rumänien erhoben. Eine Luftverkehrsabgabe gibt es z.B. noch in Frankreich, Italien, Kroatien, Österreich oder Großbritannien. Staaten wie Dänemark, Niederlande oder Malta haben sie mittlerweile abgeschafft.

→ Die Abschaffung der Bundes-Bagatellsteuern würde Wettbewerbsverzerrungen beseitigen, das Wirtschaftswachstum erhöhen und die EU-Steuerharmonisierung fördern.

IV. Fazit und Handlungsempfehlungen

Bagatellsteuern sind mit diversen Nachteilen und Mängeln behaftet. Daher scheint es die beste Lösung zu sein, auf ihre Erhebung zu verzichten und keine neuen Bagatellsteuern mehr einzuführen. Dabei geht es nicht um eine ersatzlose Abschaffung aller Bagatellsteuern. Manche Bagatellsteuern können in andere Steuern integriert oder reformiert werden.

Eine Abschaffung der Bagatellsteuern hätte viele Vorteile: Nahezu alle Bürger würden entlastet werden. Das Steuerrecht würde spürbar vereinfacht und seine Effizienz erhöht. Die Abschaffung von Bagatellsteuern würde zu mehr Rechtssicherheit sowie zum Abbau von Bürokratielasten und Verwaltungskosten beitragen. Wettbewerbsverzerrungen würden beseitigt und das Wirtschaftswachstum sowie die EU-Steuerharmonisierung gefördert werden. Schließlich würde der Verzicht auf die Erhebung der Bagatellsteuern die Steuermentalität und Steuermoral erhöhen.

Eine solche Bagatellsteuer-Reform dürfte auf vergleichsweise geringen politischen Widerstand stoßen, weil es deutlich mehr Gegner als Befürworter von Bagatellsteuern gibt. Hinzu kommt, dass die Einnahmeausfälle relativ gering wären. Dafür könnten bis zu 21 Einzelsteuern entfallen. Für Steuerpolitiker wäre die Reformrendite überaus hoch, da der Nutzen einer solchen Reform ihre Kosten klar übersteigt. Vor allem können Steuerpolitiker mit geringem Aufwand zeigen, dass eine umfangreiche Steuerreform und Modernisierung des Steuerrechts möglich ist. Auch bei einer geringen Entlastungssumme wäre der Abbau von Bagatellsteuern für jeden Bürger spürbar. Dies wäre ein wichtiges Zeichen für die Bürger und würde die Akzeptanz des Steuerrechts erhöhen sowie die Politikverdrossenheit mindern.

1. Abschaffung von drei Bundessteuern

Die Kaffeesteuer und die Luftverkehrsteuer sollten ersatzlos zusammen mit der Kernbrennstoffsteuer, die ohnehin bis Ende 2016 befristet ist, entfallen. Die zusätzlichen Einnahmeausfälle von rund zwei Milliarden Euro sind durch die – auch ohne diese Bagatellsteuern – steigenden Steuereinnahmen

des Bundes leicht aufzufangen.⁵ Sie würden das Bestreben, die verfassungsrechtliche Schuldengrenze einzuhalten, nicht wesentlich konterkarieren. Da die Kernbrennstoffsteuer zum 31. Dezember 2016 ausläuft, könnten zu diesem Datum auch die beiden erstgenannten Steuern abgeschafft werden. Für die Politiker der Regierungsparteien hätte dieses Datum den Vorteil, dass es kurz vor der nächsten Bundestagswahl liegt. Damit könnten durch Umsetzung der entlastenden und populären Maßnahmen zu diesem Zeitpunkt ihre Wiederwahlchancen erhöht werden.

2. Integration und Ersatz von Bagatellsteuern

Wünschenswert wäre es auch, die vier Alkoholsteuern (Bier-, Schaumwein-, Zwischenerzeugnis- und Alkopopsteuern) abzuschaffen. Vor allem die Bier- und die Schaumweinsteuer sind veraltet; ihre Erhebung sorgt für Unverständnis bei den Bürgern. Allerdings kann die Biersteuer nicht im nationalen Alleingang abgeschafft werden, weil dem ein vorgegebener EU-Mindeststeuersatz entgegensteht. Für die anderen Steuern sind hingegen keine Mindeststeuersätze vorgegeben. Will die Politik jedoch nicht auf die Alkoholsteuern verzichten, sollten sie vereinfacht werden. Hier bietet es sich an, alle Alkoholsteuern in das neue Alkoholsteuergesetz, das zum 1. Januar 2018 in Kraft tritt, zu integrieren. Dabei sollten die geltenden unterschiedlichen Regeln zur Besteuerung der verschiedenen alkoholischen Getränke vereinheitlicht werden.

Die Spielbankabgabe wird von den Spielbanken anstatt der sonst für Unternehmen anfallenden Steuern erhoben. Aus Gründen der Steuervereinfachung ist zu erwägen, die Spielbankabgabe abzuschaffen und stattdessen eine Einkommen- und Lotteriesteuerpflicht der Spielbanken umzusetzen.

3. Neuordnung kommunaler Bagatellsteuern

Die kommunalen Bagatellsteuern sollten nach Möglichkeit abgeschafft werden, da deren Ertrag meist in keinem annehmbaren Verhältnis zu den Erhebungskosten steht. Empfehlenswert ist eine grundlegende Reform der Kom-

⁵ Eine weitere Möglichkeit zur teilweisen Gegenfinanzierung bestünde in der Herausnahme des Kaffees aus dem Katalog der mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz belasteten Güter, weil Kaffee kein existenznotwendiges Gut ist. Unter der Annahme einer vollständigen Steuerüberwälzung auf den Endverbraucher könnte dadurch schätzungsweise ein Viertel der Mindereinnahmen kompensiert werden.

municipal finances, bei der die kommunale Finanzautonomie gestärkt und die finanzielle Ausstattung der Kommunen verbessert werden. Doch eine solche Reform dürfte nur mittel- bis langfristig umsetzbar sein. Kurzfristig sollten daher zumindest keine neuen Bagatellsteuern eingeführt werden. Solange eine Abschaffung bestehender Bagatellsteuern nicht möglich oder nicht gewollt ist, sollte wenigstens ihre Erhebung optimiert werden.

Da die Bundesländer die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben, sollten sie sich untereinander abstimmen, welche Bagatellsteuern erhalten werden sollten, und dies in ein Gesetz aufnehmen sowie die Einführung neuer kommunaler Bagatellsteuern verbieten. Im Rahmen dieser Abstimmung sollten sie eine verbindliche Musteratzung für jede kommunale Steuer erstellen. Dies würde die Rechtssicherheit erhöhen, da bekannt wäre, welche Steuern erhoben werden dürfen. Die Satzungen wären rechtmäßig und Rechtsstreitigkeiten könnten so vermieden werden.

Aufgrund der gleichlautenden Satzungen könnten die Gemeinden die Steuern im Rahmen einer interkommunalen Zusammenarbeit gemeinsam erheben und somit Erhebungs- und Verwaltungskosten einsparen. Der Nettoertrag und damit die Effizienz der Steuern würden sich folglich erhöhen.

4. Verzicht auf neue Bagatellsteuern, Befristung und Evaluation bestehender Bagatellsteuern

Auch wenn die Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen wünschenswert und politisch möglich ist, verkennen wir die Schwierigkeiten aufgrund politischer Widerstände und rechtlicher Vorgaben nicht. Realistischerweise kann die Umsetzung deshalb nur schrittweise und mittel- bis langfristig erfolgen.

Bis dahin sollten die Gebietskörperschaften zunächst auf die Einführung neuer Bagatellsteuern verzichten, indem sich die Politik hierzu beispielsweise eine Selbstverpflichtung auferlegt. Sofern bzw. solange eine Abschaffung bestehender Bagatellsteuern nicht gewollt ist, sollten sie zumindest befristet und in regelmäßigen Abständen auf ihre Notwendigkeit überprüft werden. Die Politik sollte vor allem die Aktualität der Einführungsgründe diskutieren und den Bürgern gegenüber rechtfertigen, warum sie einzelne Bagatellsteuern weiterhin erheben will. Schließlich wäre zu erwägen, die Belastung der Bürger mit Bagatellsteuern transparent zu machen. Hierzu

bietet sich zum Beispiel ein regelmäßiger Bericht über Bagatellsteuern – etwa unter dem Dach des ifst – an.

5. Am Anfang steht die Diskussion

Doch zunächst muss das derzeit noch unbeachtete Thema Bagatellsteuern überhaupt in die steuerpolitische (Vereinfachungs-)Diskussion rücken. Realistisch betrachtet wäre es schon ein erster Erfolg, wenn die Politik es auf ihre steuerpolitische Agenda setzen würde. Die Politiker müssen also für dieses Thema zunächst sensibilisiert werden. Mit unserem Diskussionsbeitrag möchten wir einen Anstoß für diese notwendige steuerpolitische Debatte geben.

V. Anhang: Bagatellsteuern von A bis Z

Alkopopsteuer

Aufkommen ⁶ :	1 Mio. Euro (<0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Bund
Einführungsdatum:	1.7.2004
Einführungsgrund:	Ergänzung zum Abgabeverbot von Alkopops an Kinder und Jugendliche
Steuergegenstand:	alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops)
Bemessungsgrundlage:	alkoholische Süßgetränke mit einem Alkoholgehalt zwischen 1,2 und 10 Volumenprozent, die trinkfertig mit bestimmten Spirituosen gemischt in verkaufsfertigen, verschlossenen Behältnissen abgefüllt sind
Steuersatz:	5.550 Euro/hl Alkohol; Alkopops mit einem Alkoholgehalt von 5,5 Prozent, abgefüllt in einer 0,275-Liter-Flasche, werden mit umgerechnet 0,84 Euro besteuert

⁶ Aufkommen jeweils im Jahr 2014.

Bettensteuer⁷

Aufkommen:	53 Mio. Euro (0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	1.11.2010
Einführungsgrund:	Fiskalzweck (Steermehreinnahmen)
Steuergegenstand:	privat veranlasste Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb
Bemessungsgrundlage:	Bruttoübernachtungspreis
Steuersatz:	je nach Kommune unterschiedlich, zumeist 5 Prozent oder fester Betrag von 1–3 Euro

Biersteuer

Aufkommen:	684 Mio. Euro (0,11 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Länder
Einführungsdatum:	Ursprung im 15. Jahrhundert, bereits im Mittelalter unterschiedlich bezeichnete Abgaben auf Bier (Bierungeld, Bierziese, Bierpfennig, Trankgeld, Schank- oder Malzaufschlag)
Einführungsgrund:	Fiskalzweck (Steermehreinnahmen)
Steuergegenstand:	Bier
Bemessungsgrundlage:	Stammwürzgehalt des Bieres
Steuersatz:	0,787 Euro/Grad Plato (Maßeinheit für den Stammwürzgehalt); ein durchschnittlich starkes Bier wird umgerechnet mit 9,44 ct/l besteuert

⁷ Je nach Kommune wird die Bettensteuer als Beherbergungs- oder Kulturförderungsabgabe bezeichnet.

Feuerschutzsteuer

Aufkommen:	409 Mio. Euro (0,06 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Länder
Einführungsdatum:	1.2.1939, bereits seit 1931 Feuerschutzabgaben
Einführungsgrund:	Förderung bzw. Finanzierung des Feuerlöschwesens und des Brandschutzes
Steuergegenstand:	Versicherungsentgelt für Feuer-, Wohngebäude- und Hausratversicherung
Bemessungsgrundlage:	14–40 Prozent des Entgelts für bestimmte Feuer-, Wohngebäude- und Hausratversicherungen
Steuersatz:	19 oder 22 Prozent

Hundesteuer

Aufkommen:	309 Mio. Euro (0,05 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	Anfang 19. Jahrhundert, bereits im Mittelalter unterschiedliche Hundeabgaben
Einführungsgrund:	Verringerung der Hundeanzahl, Luxusbesteuerung
Steuergegenstand:	Hundebesitz
Bemessungsgrundlage:	Anzahl der Hunde
Steuersatz:	je nach Hunderasse und Kommune unterschiedlicher Mengensteuersatz

Jagd- und Fischereisteuer

Aufkommen:	10 Mio. Euro (<0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	1919, bereits im Mittelalter Naturalabgaben auf Jagd- und Fischfang
Einführungsgrund:	Luxusbesteuerung
Steuergegenstand:	Ausübung des Jagdrechts
Bemessungsgrundlage:	Jahresjagdwert bzw. Pachtpreis
Steuersatz:	10–15 Prozent

Kaffeesteuer

Aufkommen:	1.016 Mio. Euro (0,16 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Bund
Einführungsdatum:	22.6.1948, bereits im 17. Jahrhundert Einfuhrzoll auf Kaffee
Einführungsgrund:	Fiskalzweck (Steuernehreinnahmen)
Steuergegenstand:	Kaffee
Bemessungsgrundlage:	Kaffeemenge
Steuersatz:	2,19 Euro/kg (Röstkaffee) bzw. 4,78 Euro/kg (löslicher Kaffee)

Kernbrennstoffsteuer

Aufkommen:	708 Mio. Euro (0,11 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Bund
Einführungsdatum:	1.1.2011 (Befristung bis 31. Dezember 2016)
Einführungsgrund:	Konsolidierung des Bundeshaushalts bzw. Fiskalzweck (Steuernehreinnahmen)
Steuergegenstand:	Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wird
Bemessungsgrundlage:	Menge eines Kernbrennstoffs
Steuersatz:	145 Euro/g

Kinosteuer

Aufkommen:	0,2 Mio. Euro (<0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	30.3.1920, bereits Ende des 18. Jahrhunderts Besteuerung von Theateraufführungen mit der sogenannten Lustbarkeitsteuer
Einführungsgrund:	Fiskalzweck (Steuernehreinnahmen)
Steuergegenstand:	Filmveranstaltungen und -vorführungen
Bemessungsgrundlage:	Eintrittskarte und Zahl der ausgegebenen Eintrittskarten/Entgelt/Fläche
Steuersatz:	0,50–3 Euro je 10 m ² oder 15–30 % des Entgelts

Luftverkehrsteuer

Aufkommen:	990 Mio. Euro (0,15 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Bund
Einführungsdatum:	1.1.2011
Einführungsgrund:	Konsolidierung des Bundeshaushalts bzw. Fiskalzweck (Steermehreinnahmen)
Steuergegenstand:	Abflüge von Fluggästen von inländischen Standorten
Bemessungsgrundlage:	Flugzielort
Steuersatz:	7,50–42,18 Euro/Flug

Pferdesteuer

Aufkommen:	k.A. (<0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	1.1.2013
Einführungsgrund:	Luxusbesteuerung
Steuergegenstand:	Halten und entgeltliches Benutzen von Pferden
Bemessungsgrundlage:	Anzahl der Pferde
Steuersatz:	je nach Kommune unterschiedlicher Mengensteuersatz

Schankerlaubnissteuer

Aufkommen:	0,3 Mio. Euro (<0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	23.4.1906, bereits im Mittelalter Schankabgaben
Einführungsgrund:	gesundheits- und sozialpolitische Zielsetzung
Steuergegenstand:	Erlaubnis zum Betrieb einer Gastwirtschaft oder eines Kleinhandels mit Branntwein
Bemessungsgrundlage:	Umsatz
Steuersatz:	2–30 Prozent

Schaumweinsteuer

Aufkommen:	412 Mio. Euro (0,06 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Bund
Einführungsdatum:	1.7.1902 (zum 30.11.1933 abgeschafft, zum 4.9.1939 wieder eingeführt)
Einführungsgrund:	Deckung der Kosten einer Flottenvermehrung des Deutschen Reiches (1902) sowie Kriegszuschlag zur Finanzierung des Krieges (1939)
Steuergegenstand:	Schaumweine
Bemessungsgrundlage:	Schaumweine mit 1,2–15 Volumenprozent
Steuersatz:	0,51–1,36 Euro/l

Sexsteuer

Aufkommen:	k.A. ⁸
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	19.12.2003
Einführungsgrund:	Überwachung des Prostitutionsgewerbes, Fiskalzweck (Steuernehreinnahmen)
Steuergegenstand:	sexuelle Vergnügungen und sexuelle Handlungen gegen Entgelt, Sex- und Erotikmessen
Bemessungsgrundlage:	Raumgröße, Einnahmen aus Eintrittspreisen oder Pauschalen
Steuersatz:	je nach Bemessungsgrundlage und Kommune unterschiedlich

⁸ Teil der Vergnügungsteuer, deren Gesamtaufkommen im Jahr 2014 784 Mio. Euro betrug.

Spielautomatensteuer

Aufkommen:	k.A. ⁹
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	28.6.1955, bereits vorher Besteuerung von diversen Spielapparaten im Rahmen der Vergnügungsteuer
Einführungsgrund:	Bekämpfung der Spielsucht, Fiskalzweck (Steuer-mehreinnahmen)
Steuergegenstand:	Aufstellung eines Spielapparats
Bemessungsgrundlage:	Spielapparat, unterschieden nach mit oder ohne Gewinnmöglichkeit
Steuersatz:	je nach Kommune unterschiedlich

Spielbankabgabe

Aufkommen:	91 Mio. Euro (0,01 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Länder
Einführungsdatum:	27.7.1938, bereits im Mittelalter Abgaben auf den Glücksspielbetrieb
Einführungsgrund:	vereinfachte Abgeltungsteuer als Ersatz für Einkommen- und Lotteriesteuer
Steuergegenstand:	Betrieb einer Spielbank
Bemessungsgrundlage:	Bruttospielertrag, d.h. die Differenz zwischen Spieleinsätzen und Spielgewinnen
Steuersatz:	20–80 Prozent

Sportwettsteuer¹⁰

Aufkommen:	226 Mio. Euro (0,04 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Länder
Einführungsdatum:	1.7.2012 als Erweiterung der Rennwett- und Lotteriesteuer
Einführungsgrund:	Liberalisierung des Sportwettenmarkts
Steuergegenstand:	Wetten auf Sportereignisse
Bemessungsgrundlage:	Wetteinsatz
Steuersatz:	5 Prozent

⁹ Teil der Vergnügungsteuer, deren Gesamtaufkommen im Jahr 2014 784 Mio. Euro betrug.

¹⁰ Teil der Rennwett- und Lotteriesteuer, deren Gesamtaufkommen im Jahr 2014 1.673 Mio. Euro betrug.

Tanzsteuer

Aufkommen:	k.A. ¹¹
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	30.3.1920, bereits Ende des 18. Jahrhunderts Besteuerung von Tanzveranstaltungen mit der sogenannten Lustbarkeitsteuer
Einführungsgrund:	Fiskalzweck (Steuernehreinnahmen)
Steuergegenstand:	musikalische Veranstaltung gewerblicher Art
Bemessungsgrundlage:	Raumgröße, Einnahmen aus Eintrittskarten
Steuersatz:	1–4 Euro je 10 m ² oder 20–30 % des Entgelts

Wettbürosteuer

Aufkommen:	k.A. ¹²
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	9.7.2014, bereits zuvor von einigen Kommunen als Vergnügungsteuer erhoben
Einführungsgrund:	Eindämmung der Spielsucht, Verbesserung des Stadtbilds
Steuergegenstand:	Vermitteln oder Veranstalten von Pferdewetten und Sportwetten in Einrichtungen, die neben der Annahme von Wertscheinen auch das Mitverfolgen von Wettergebnissen ermöglichen
Bemessungsgrundlage:	Quadratmeter
Steuersatz:	je nach Kommune unterschiedlich

Zweitwohnungsteuer

Aufkommen:	119 Mio. Euro (0,02 % des Gesamtsteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Kommunen
Einführungsdatum:	1.1.1972
Einführungsgrund:	Heranziehung von auswärtigen Wohnungsbesitzern zur Finanzierung kommunaler Leistungen
Steuergegenstand:	Nutzung einer Zweitwohnung oder eines Wohnwagens
Bemessungsgrundlage:	Mietwert
Steuersatz:	10–12 Prozent

¹¹ Teil der Vergnügungsteuer, deren Gesamtaufkommen im Jahr 2014 784 Mio. Euro betrug.

¹² Teil der Vergnügungsteuer, deren Gesamtaufkommen im Jahr 2014 784 Mio. Euro betrug.

Zwischenerzeugnissteuer

Aufkommen:	15 Mio. Euro (<0,01 % des Gesamteueraufkommens)
Ertragshoheit:	Bund
Einführungsdatum:	1.1.1993, bereits vorher Besteuerung von Zwischenerzeugnissen im Rahmen der Branntweinsteuer
Einführungsgrund:	Harmonisierung der Verbrauchsteuern in der EU
Steuergegenstand:	Zwischenerzeugnisse
Bemessungsgrundlage:	Zwischenerzeugnisse mit 1,2–22 Volumenprozent, die nicht der Schaumwein- oder Biersteuer unter- liegen
Steuersatz:	1,02–1,53 Euro/l

**Der neue Reinvestitionstarif:
Abbau der steuerlichen
Benachteiligung
von Personenunternehmen
gegenüber Kapitalgesellschaften**

**Ein Vorschlag zur Fortentwicklung
des § 34a EStG als Bestandteil
eines konsistenteren Ertragsteuersystems
zur Stärkung des Mittelstands**

StB Dipl.-Vw. Dr. Daniel J. Zöllner

Ebner Stolz, Stuttgart

Zusammenfassung

Für den Mittelstand als Rückgrat der deutschen Volkswirtschaft ist es von essenzieller Bedeutung, dass die bestehende steuerliche Benachteiligung einbehaltener Gewinne in Personenunternehmen weiter abgebaut wird. Der Gesetzgeber sollte eine weitgehende Belastungsneutralität zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften anstreben. Hierzu bietet es sich an, den bestehenden § 34a EStG in drei aufeinander aufbauenden Reformpaketen schrittweise fortzuentwickeln. Auf diese Weise könnte die Attraktivität der Vorschrift und die Entscheidungsneutralität im deutschen Ertragsteuerrecht deutlich gesteigert werden.

Belastungs- und Aufkommenswirkungen

Simulationsrechnungen für ein Beispielunternehmen zeigen die Auswirkungen der ersten beiden hier vorgeschlagenen Reformpakete in einem Belastungsvergleich aus Unternehmenssicht. Aus den Berechnungen lassen sich auch Rückschlüsse auf die möglichen fiskalischen Auswirkungen ziehen. Aufkommensverluste wären demnach, wenn überhaupt, nur in geringem Umfang zu befürchten.

Reformpaket 1: Belastung operativer Gewinne angleichen

Die Anpassung der ertragsteuerlichen Gesamtbelastung auf einbehaltene Gewinne in Personenunternehmen an die Belastung thesaurierter Gewinne in Kapitalgesellschaften zählt zu den vorrangigen Maßnahmen des ersten Reformpakets. Hierzu wird die Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer modifiziert und im Gegenzug der nominelle Steuersatz auf einbehaltene Gewinne in gewerblichen Personenunternehmen (Reinvestitionstarif) an den Körperschaftsteuersatz angeglichen. Zudem sind Korrekturen in der Größe „nicht entnommener Gewinn“ des § 34a EStG erforderlich. Auf diese Weise könnte der Gesetzgeber eine weitgehend rechtsformneutrale Steuerbelastung „normaler“ operativer Gewinne, die im Unternehmen reinvestiert werden, erreichen.

Reformpaket 2: Mehrfachbelastung reinvestierter Beteiligungserträge abbauen

Im zweiten Reformpaket wird vorgeschlagen, Erträge eines Personenunternehmens aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Dividenden, Veräußerungsgewinne) steuerfrei zu stellen, soweit die Erträge im Personenunternehmen verbleiben und reinvestiert werden. Zu diesem Zweck sollte ein

„einkommensteuerliches Schachtelprivileg“ analog zu § 8b KStG eingeführt und das Teilabzugsverbot des § 3c EStG eingeschränkt werden.

Reformpaket 3: Nachversteuerung modifizieren

An die Stelle des pauschalen Nachversteuerungssatzes von 25 % sollte die Besteuerung von Nachversteuerungsbeträgen im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens treten. So kann die effektive wirtschaftliche Belastung aus der latenten Nachversteuerung von Unternehmensgewinnen zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften angeglichen werden. Diesem Zweck dienen auch die weiteren Maßnahmen des dritten Reformpakets. So sollten insbesondere liquide Mittel zwischen verschiedenen Betrieben oder Unternehmensbeteiligungen desselben Personenunternehmers ohne sofortige Nachversteuerung umgeschichtet werden können. Bei Einbringungen von Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft sollten nachversteuerungspflichtige Beträge steuerfrei aufgelöst werden, soweit eine spätere Nachversteuerung der thesaurierten Gewinne im Zuge der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen gesichert ist. Ferner könnte erwogen werden, das Tarifgefüge in der Einkommensteuer besser aufeinander abzustimmen und den steuerpflichtigen Anteil der Einkünfte im Teileinkünfteverfahren von derzeit 60 % auf 53 % abzusenken.

Vereinfachung

Die „Einfachheit“ des Steuerrechts lässt sich schwerlich anhand des Umfangs der steuerlichen Vorschriften messen. Vielmehr erfordert die komplexe wirtschaftliche Realität auch ein hinreichend differenzierendes steuerliches Regelungsnetzwerk. Eine Vereinfachung lässt sich allerdings durch ein in sich schlüssigeres Steuersystem erreichen. Wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte und Entscheidungen sollten vergleichbare wirtschaftliche Belastungen aus der Besteuerung nach sich ziehen. Durch die vorliegenden Reformvorschläge würde ein Höchstmaß an Konsistenz erreicht, wenn alle drei Reformpakete umgesetzt werden. Die in ihrer Belastungswirkung aufeinander abgestimmten vorgeschlagenen Neuregelungen könnten komplizierte Vorteilhaftigkeitsberechnungen in vielen Fällen des § 34a EStG überflüssig machen. Dies gilt insbesondere, wenn auch das Tarifgefüge aus Thesaurierungssteuersatz, Nachversteuerung und normalem Einkommensteuertarif angepasst würde. Zudem könnten schwierige Abgrenzungsfragen mangels wirtschaftlich bedeutender Belastungsunterschiede künftig entbehrlich werden.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	129
II.	Gleichbehandlung operativer Gewinne (Reformpaket 1)	132
	1. Tarif: Anpassung des Steuersatzes auf einbehaltene Gewinne	133
	2. Bemessungsgrundlage: Umfang des nicht entnommenen Gewinns	137
III.	Schachtelprivileg für reinvestierte Beteiligungserträge (Reformpaket 2)	143
	1. Einführung eines einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs in § 34a EStG.	144
	2. Modifiziertes Teilabzugsverbot (§ 3c EStG) beim einkommensteuerlichen Schachtelprivileg	145
IV.	Angleichung der latenten Nachversteuerungsbelastung (Reformpaket 3)	151
	1. Nachversteuerung im Teileinkünfteverfahren	151
	2. Ausweitung der personenbezogenen Wirkung des § 34a EStG.	152
	3. Aufschieb der Nachversteuerung in bestimmten Umwandlungsfällen	157
	4. Exkurs: Anpassung des Tarifgefüges	161
V.	Belastungsvergleich und Aufkommenswirkungen	164
VI.	Literaturhinweise	168

I. Einleitung

Die deutsche Wirtschaft ist geprägt von einer mittelständischen Unternehmenslandschaft. Viele dieser mittelständischen Unternehmen werden in der Rechtsform der Personengesellschaft geführt. Ein großer Teil davon ist international tätig. Die Besteuerung der Personengesellschaften muss sich daher ebenfalls an internationalen Maßstäben messen lassen. Eine steuerliche Mehrbelastung verschlechtert die Wettbewerbsposition von Personenunternehmen¹, die aus erwirtschafteten Mitteln investieren und nicht alle Gewinne ausschütten, gegenüber Kapitalgesellschaften. Damit gehen negative Auswirkungen auf das Wirtschaftswachstum und auf eine effiziente Ressourcenallokation in der deutschen Volkswirtschaft einher.²

Bei Kapitalgesellschaften unterliegen reinvestierte Gewinne einer Gesamtbelastung aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer (Hebesatz 400 %) und Solidaritätszuschlag von ca. 30 %. Demgegenüber unterliegen Gewinne bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Mitunternehmer sowie Einzelunternehmen im Falle der Regelbesteuerung einer Gesamtbelastung aus Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag von bis zu ca. 47 % (bei 45 % Einkommensteuersatz und 400 % GewSt-Hebesatz). Im Regelfall werden solche Personenunternehmen bei Reinvestitionen steuerlich deutlich schlechter gestellt als Kapitalgesellschaften.

Damit international tätige deutsche Personengesellschaften wettbewerbsfähig sein können, sollte sich ihre Besteuerung an den gleichen Maßstäben und Kriterien orientieren wie die Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Dies gilt für die Bemessungsgrundlage ebenso wie für die Höhe des nominellen Steuersatzes und den Zeitpunkt der Besteuerung von Gewinnen und Gewinnentnahmen. Auf diese Weise kann der Netto-Cashflow bei einbehaltenen Gewinnen in Personenunternehmen an den von Kapitalgesellschaften angeglichen werden, so dass im Ergebnis gleich hohe liquide Mittel zur Innenfinanzierung der Personenunternehmen zur Verfügung stehen. Hinsichtlich der materiell-rechtlichen Wirkung sollte daher eine der Besteuerung von Kapitalgesellschaften möglichst vergleichbare Besteuerung von Personenunternehmen erreicht und in diesem Sinne eine weitgehende Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung für einbehaltende Gewinne angestrebt werden.

¹ Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschafter und Einzelunternehmen.

² Nicht zuletzt können zu hohe Steuerbelastungen zu volkswirtschaftlich ineffizienten Ausweichreaktionen und komplizierten Ausweichgestaltungen verleiten.

Mit § 34a EStG kennt das deutsche Einkommensteuergesetz seit der Unternehmensteuerreform 2008 ein steuertechnisches Instrument, welches die steuerliche Belastung einbehaltener Gewinne in Personenunternehmen näher an die Besteuerung von Kapitalgesellschaften heranführt. Die sog. Thesaurierungsbegünstigung³ erlaubt es dem Gesellschafter einer Personengesellschaft bzw. dem Einzelunternehmer, auf Antrag einen Teil des im Unternehmen einbehaltenen Gewinns nach einem gesonderten flachen Tarif zu versteuern.⁴

Die Einführung des § 34a EStG war das Ergebnis einer steuerpolitischen Abwägung von Vor- und Nachteilen verschiedener Alternativen für eine weitgehend rechtsformneutrale Besteuerung. Bewusst hat sich der Gesetzgeber seinerzeit gegen die Einführung des für Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzips auch für große und mittelgroße Personengesellschaften entschieden und stattdessen am geltenden Transparenzprinzip für alle Personengesellschaften und Einzelunternehmen festgehalten.

Bei der konkreten Ausgestaltung des geltenden § 34a EStG bestehen jedoch nicht zu vernachlässigende Mehrbelastungen bei einbehaltenen Gewinne in Personenunternehmen im Vergleich zu thesaurierten Gewinnen in Kapitalgesellschaften.⁵ Dem Gesetzgeber ist es bislang jedenfalls nicht gelungen, die

³ Diese Bezeichnung hält der Verfasser für unangebracht, handelt es sich doch nicht um eine Begünstigung für Personenunternehmen, sondern um ein Instrument zur Abmilderung einer steuerlichen Benachteiligung gegenüber Kapitalgesellschaften.

⁴ Ähnliche Ansätze zur Angleichung der steuerlichen Belastung von Gewinnen aus Personenunternehmen wurden im Vorfeld der Unternehmensteuerreform 2008 bereits im „T-Modell“ von *Kessler et al.* (2005) sowie in der „Tarifrücklage“ von *Fechner/Lethaus* (2006) entwickelt. Mit der Einführung des § 34a EStG hat sich der Gesetzgeber bewusst gegen alternative Ansätze zur wirtschaftlichen Angleichung der ertragsteuerlichen Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften entschieden, wie sie z.B. vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006) im Rahmen einer Dualen Einkommensteuer vorgeschlagen wurden. Auch eine Option zur Körperschaftsteuer für Einzelunternehmen und Personengesellschaften als Möglichkeit zur Erhöhung der Entscheidungsneutralität in der deutschen Ertragsbesteuerung hat der Gesetzgeber bislang nicht konkret ins Auge gefasst. Vgl. z.B. *Hey* (2013) zur Ausgestaltung eines solchen „körperschaftsteuerlichen Integrationsmodells“.

⁵ Vgl. u.a. *Homburg* (2007).

Orientierung am steuerlichen Belastungsniveau einer Kapitalgesellschaft für Personenunternehmen folgerichtig umzusetzen.⁶

Seit ihrer Einführung wurde die Regelung in der Fachliteratur mitunter scharf kritisiert und teilweise ihre Abschaffung gefordert.⁷ Auch von politischer Seite wird die konkrete Ausgestaltung des § 34a EStG vor dem Hintergrund der eigentlichen Zielsetzung der Norm teilweise in Frage gestellt.⁸ Zu den wesentlichen Kritikpunkten zählt, dass sich die Inanspruchnahme der „Thesaurierungsbegünstigung“ in der geltenden Fassung des § 34a EStG erst ab einer langen Mindestanlagedauer und nur bei einem sehr hohen persönlichen Einkommensteuersatz lohnt.

Der vorliegende Reformvorschlag kann diese Schwächen des geltenden § 34a EStG beseitigen oder zumindest deutlich abmildern. Der hier verfolgte Reformansatz hält grundsätzlich am Instrument des § 34a EStG fest und entwickelt die Vorschrift schrittweise fort.⁹ Die detaillierten Vorschläge knüpfen gesetzestechisch am bestehenden § 34a EStG an und lassen sich in drei „Reformpakete“ gliedern. Diese sind hinreichend unabhängig voneinander, um auch einer schrittweisen Umsetzung durch den Gesetzgeber zugänglich zu sein. Hierzu entwickelte „Formulierungshilfen“ sollen als Anregungen und Diskussionsgrundlage verstanden werden, wie die Fortentwicklung des § 34a EStG in den drei Reformpaketen technisch umgesetzt werden könnte. Sie sollen keineswegs dem politischen Meinungsbildungsprozess in einem möglichen Gesetzgebungsverfahren vorgreifen.

⁶ Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht muss der Gesetzgeber das Gebot der Folgerichtigkeit als Grenze für seinen steuerrechtlichen Gestaltungsspielraum beachten; vgl. z.B. BVerfG v. 9.12.2008 (2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08), BVerfGE 122, 210, zur „Pendlerpauschale“.

⁷ Für eine Abschaffung des § 34a EStG sprechen sich *Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer* (2008) aus.

⁸ Zu impliziten Kritikpunkten an § 34a EStG vgl. die Antworten der Bundesregierung zu der kleinen Anfrage der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Thesaurierungsbegünstigung (2012), BT-Drs. 17/10355.

⁹ Für eine moderate Modifikation des § 34a EStG sprechen sich sehr früh bereits *Fechner/Bäumel* (2008) und *Kavcic* (2008) aus sowie später z.B. *Dörfler/Fellinger/Reichl* (2009) und jüngst *Köhler et al.* (2013).

II. Gleichbehandlung operativer Gewinne (Reformpaket 1)

Die Maßnahmen des ersten Reformpaketes bewirken die Angleichung der steuerlichen Belastung operativer Gewinne in Personenunternehmen gegenüber thesaurierten operativen Gewinnen in Kapitalgesellschaften. Hierzu sollte die Anrechnung der Gewerbesteuer auf den progressiv versteuerten Gewinnanteil eines Personenunternehmens begrenzt werden und im Gegenzug die Höhe des flachen Tarifs des § 34a EStG auf einbehaltene Gewinne in Personenunternehmen an den Körperschaftsteuersatz angeglichen werden. Einbehaltene Gewinne dienen der Reinvestition im Unternehmen, weshalb dieser flache Tarif fortan als „Reinvestitionstarif“ bezeichnet wird. Zudem bedarf es Modifikationen in der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, die höchstens mit dem Reinvestitionstarif versteuert werden kann.

Die Anwendung des flachen Steuersatzes im geltenden § 34a EStG ist an einen Antrag des Steuerpflichtigen gebunden. Dies wird auch für den Reinvestitionstarif in der hier vorgeschlagenen Fortentwicklung des § 34a EStG beibehalten. Denn der Einzelunternehmer oder Mitunternehmer einer Personengesellschaft soll auch weiterhin die unteren Progressionsbereiche des Einkommensteuertarifs durch seine Unternehmensgewinne nutzen und Freibeträge ausschöpfen können. Zum Vergleich: Auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nutzt die unteren Bereiche des Progressionstarifs durch sein Geschäftsführergehalt.

Um eine gleich hohe nominelle Gesamtbelastung auch bei Gewerbesteuerhebesätzen unter 380 % herzustellen, wird die Anrechnung der Gewerbesteuer (§ 35 EStG) auf den progressiv versteuerten Gewinnanteil eines Personenunternehmens begrenzt. Im Gegenzug wird die Höhe des Reinvestitionstarifs in Personenunternehmen an den Körperschaftsteuersatz angeglichen.¹⁰ Dazu sollte der Reinvestitionstarif bei gewerblichen Gewinnen von derzeit 28,25 % auf 15 % abgesenkt werden. Eine Angleichung der steuerlichen Belastung einbehaltener Gewinne in Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften macht es zudem erforderlich, dass bestimmte steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (allen voran die Gewerbesteuer) den Teil des Gewinns nicht mindern dürfen, der höchstens mit dem Reinvestitionstarif versteuert werden kann. Anpassungsbedarf besteht ferner bei der Höhe des nachversteuerungspflichtigen Betrags gem. § 34a EStG. Hier muss berücksichtigt werden, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft

¹⁰ Zu Wechselwirkungen des geltenden § 34a EStG mit der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG siehe *Rohler* (2008).

bzw. der Einzelunternehmer ggf. Entnahmen aus dem Unternehmen tätigen muss, um damit die Reinvestitionstarifsteuer zu begleichen.

1. Tarif: Anpassung des Steuersatzes auf einbehaltene Gewinne

Status quo:

Die Unternehmenssteuerbelastung auf Gewinne einer Kapitalgesellschaft setzt sich aus 15 % Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer in Höhe von z.B. 14 % bei unterstelltem Hebesatz von 400 % zusammen. Der geltende § 34a EStG sieht einen besonderen Steuersatz auf einbehaltene Gewinne in Personenunternehmen in Höhe von 28,25 % vor. Die Gewerbesteuer kann grundsätzlich über § 35 EStG (ggf. nur zum Teil) angerechnet werden. Dies gilt derzeit auch für den Gewinnanteil, der mit dem flachen Steuersatz in Höhe von 28,25 % versteuert wird.

Reformvorschlag:

Die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG sollte nicht mehr für den Gewinnanteil eines Personenunternehmens möglich sein, der dem Reinvestitionstarif zugeführt wird. Denn für eine Kapitalgesellschaft existiert ebenfalls keine Möglichkeit zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer.

Hierzu wird der auf die Einkommensteuerschuld anrechenbare Teil der Gewerbesteuer anteilig auf denjenigen Gewinnanteil eines Personenunternehmens begrenzt, der progressiv nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern ist. Der zur Gewerbesteueranrechnung verfügbare Teil des Gewinns berechnet sich als die Summe der positiven gewerblichen Einkünfte abzüglich derjenigen gewerblichen Einkünfte, die nach dem Reinvestitionstarif versteuert werden. Das weitere Anrechnungsverfahren erfolgt nach der bekannten Methodik des § 35 EStG.

Der Reinvestitionstarif auf einbehaltene Gewinne nach § 34a EStG wird im Gegenzug an den für Kapitalgesellschaften geltenden Körperschaftsteuersatz von 15 % angepasst. Die Absenkung des Reinvestitionstarifs gilt allerdings nur für nicht entnommene Gewinne aus Gewerbebetrieb. Für Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit kommt eine Absenkung des Reinvestitionstarifs so lange nicht in Betracht, wie diese Gewinne nicht der Gewerbesteuer (oder einer vergleichbaren Gemeindesteuer) unterliegen.

Wirkung des Reformvorschlags:

Nach § 35 EStG ist die Anrechnung einerseits auf das 3,8-Fache des Gewerbesteuermessbetrags gedeckelt. Höchstens kann andererseits die tatsächliche Gewerbesteuer angerechnet werden. Die mit dem Thesaurierungssatz in Höhe von derzeit 28,25 % besteuerten Gewinne eines Personenunternehmens unterliegen daher auch in Gemeinden mit einem vergleichsweise geringen Gewerbesteuerhebesatz (unter 380 %) einer Gesamtbelastung aus Gewerbe- und Einkommensteuer in Höhe von 28,25 %. Der für thesaurierte Gewinne in Kapitalgesellschaften maßgebliche kumulative Steuersatz aus Gewerbe- und Körperschaftsteuer liegt bei Gewerbesteuerhebesätzen unter 380 % dagegen niedriger.

Die hier vorgeschlagenen Maßnahmen stellen sicher, dass Unternehmen auch in Gemeinden mit einem vergleichsweise geringen Gewerbesteuerhebesatz weitgehend rechtsformunabhängig mit Gewerbesteuer belastet werden können, soweit Gewinne im Unternehmen verbleiben. Ein weiterer Effekt aus der Anpassung des Reinvestitionstarifs in § 34a EStG ergibt sich beim Solidaritätszuschlag, der in der Folge für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen einheitlich ($15 \% * 5,5 \% =$) 0,825 % auf einbehaltene Gewinne betragen würde.

Nachstehende Tabelle 1 verdeutlicht die Wirkweise des hier vorgeschlagenen modifizierten Gewerbesteuer-Anrechnungsverfahrens in Verbindung mit dem angepassten Reinvestitionstarif anhand eines Zahlenbeispiels bei unterschiedlich hohen Gewerbesteuerhebesätzen. Unterstellt wird jeweils ein Unternehmensgewinn vor Steuern in Höhe von 900.000 EUR, wovon 500.000 EUR thesauriert und mit dem angepassten Steuersatz in Höhe von 15 % (Reinvestitionstarif) besteuert werden. Die verbleibenden 400.000 EUR werden dem progressiven Einkommensteuersatz des Gesellschafters unterworfen. Dieser sei hier vereinfachend mit 45 % angenommen.

Tabelle 1: Steuerbelastung bei angepasstem Steuersatz und modifiziertem Anrechnungssystem

Hebesatz	200 %	300 %	380 %	400 %	430 %
Unternehmensgewinn	900.000	900.000	900.000	900.000	900.000
dem Reinvestitions- tarif (15 %) zugeführter Gewinn	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
progressiv besteuert Gewinn	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
festzustellender Anteil progressiv versteuert Gewinn	44,44 %	44,44 %	44,44 %	44,44 %	44,44 %
tatsächliche Gewerbsteuer auf gesamten Gewinn	63.000	94.500	119.700	126.000	135.450
tatsächliche Gewerbe- steuer auf progressiv versteuerten Gewinn	28.000	42.000	53.200	56.000	60.200
max. anrechenbare Gewerbsteuer*	28.000	42.000	53.200	53.200	53.200
zur Anrechnung verfü- bare Einkommensteuer (Steuersatz 45 %)	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000
festzusetzende Einkom- mensteuer (progressiver Tarif nach Anrechnung zzgl. Reinvestitionstarif)	227.000	213.000	201.800	201.800	201.800
Gesamtsteuer- belastung**	302.485	319.215	332.599	338.899	348.349
Steuerbelastung des reinvestierten und flach besteuerten Gewinns**	114.125	131.625	145.625	149.125	154.375
prozentuale Steuer- belastung auf den reinvestierten Gewinn	22,83 %	26,33 %	29,13 %	29,83 %	30,88 %
* Begrenzung auf das 3,8-Fache des GewSt-Messbetrags					
** Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und tatsächlicher Gewerbesteuer					

Formulierungshilfen:

§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3) im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit dem Reinvestitionstarif nach Absatz 1a zu berechnen; dies gilt nicht, soweit für die Gewinne der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 oder die Steuerermäßigung nach § 34 Absatz 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 4 handelt.“

§ 34a Abs. 1 EStG wird folgender Absatz 1a angefügt:

„(1a) ¹Der Reinvestitionstarif beträgt 15 Prozent für nicht entnommene Gewinne aus Gewerbebetrieb. ²Der Reinvestitionstarif beträgt 28,25 Prozent für nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit.“

§ 35 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene, nicht mit dem Reinvestitionstarif nach § 34a Absatz 1a Satz 1 EStG versteuerte gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag), ...“

§ 35 Abs. 1 Satz 2 und Satz 4 EStG werden wie folgt gefasst:

„(1) ²Der Ermäßigungshöchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln

$$\frac{\text{Summe der positiven, nicht mit dem Reinvestitionstarif nach § 34 a Absatz 1a Satz 1 versteuerten gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven, nicht mit dem Reinvestitionstarif nach § 34 a Absatz 1a Satz 1 versteuerten Einkünfte}} \times \text{geminderte tarifliche Steuer}$$

⁴Geminderte tarifliche Steuer ist die tarifliche Steuer nach Abzug der Reinvestitionstarifsteuer nach § 34a Abs. 1a Satz 1 EStG und nach Abzug von Beträgen auf Grund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung der ausländischen Steuern nach § 32d Absatz 6 Satz 2, § 34c Absatz 1 und 6 dieses Gesetzes und § 12 des Außensteuergesetzes.

2. Bemessungsgrundlage: Umfang des nicht entnommenen Gewinns

Status quo:

Zahlt eine Kapitalgesellschaft ihre Körperschaftsteuer oder bildet sie handelsbilanziell entsprechende Rückstellungen dafür, mindern diese zwar nicht die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Da die entsprechenden Mittel aber tatsächlich nicht mehr für spätere Ausschüttungen an die Gesellschafter zur Verfügung stehen, unterliegen die Körperschaftsteuerzahlungen keiner Nachversteuerung beim Anteilseigner (Abgeltungsteuer bzw. Teileinkünfteverfahren). Entnimmt der Mitunternehmer einer Personengesellschaft oder der Einzelunternehmer dem Unternehmen liquide Mittel, um damit die Einkommensteuer auf den Gewinn aus dem Personenunternehmen zu zahlen, zählt dieser Betrag dagegen nicht zum einbehaltenen Gewinn i.S.d. § 34a EStG. Ein Betrag, der für die Zahlung des Reinvestitionstarifs auf die einbehaltenen Gewinnanteile entnommen wird, unterliegt somit stets der vollen progressiven Einkommensteuerbelastung und damit Belastungen von bis zu 45 % zzgl. Solidaritätszuschlag.¹¹

Auch die derzeitige Behandlung der Gewerbesteuer im Kontext des § 34a EStG führt zu einer höheren effektiven Steuerbelastung auf einbehaltene Gewinne in Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften. Als (steuerlich nicht abzugsfähige) Betriebsausgabe zählt die Gewerbesteuer nicht zum einbehaltenen Gewinn i.S.d. § 34a EStG.¹² Daher unterliegt die Gewerbesteuer stets dem progressiven Einkommensteuertarif und kann nicht dem Reinvestitionstarif zugeführt werden. Im Falle einer Kapitalgesellschaft mindert die Gewerbesteuerzahlung bzw. die Gewerbesteuerrückstellung zwar ebenfalls nicht den steuerpflichtigen Gewinn. Der entsprechende Betrag wird allerdings mit nur 15 % Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert.¹³ Der Gewerbesteuerbetrag steht des Weiteren auch nicht für eine

¹¹ Vgl. *Dörfler et al.* (2009), 70.

¹² Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellt die Gewerbesteuer unter Auslegung des § 4 Abs. 5b EStG eine Betriebsausgabe dar, die erst außerbilanziell zu korrigieren ist und so den steuerpflichtigen Gewinn erhöht. Vgl. BMF-Schreiben v. 11.8.2008, BStBl. I, S. 838, Rz. 16; bestätigt durch FG Münster, Urteil v. 19.2.2014, 9 K 511/14 F.

¹³ Zur Kritik an der fehlenden Einbeziehung nicht abziehbarer Betriebsausgaben in den einbehaltenen Gewinn vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Ziels der weitgehenden Gleichbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften siehe *Schiffers* (2007).

Ausschüttung zur Verfügung und kann in der Folge nicht Gegenstand der Versteuerung im Rahmen der Abgeltungsteuer oder des Teileinkünfteverfahrens sein.

Reformvorschlag:

Zur Beseitigung der bestehenden Höherbelastung gegenüber einer Kapitalgesellschaft darf ein für die Zahlung des Reinvestitionstarifs (zzgl. Solidaritätszuschlag) benötigter Betrag nicht den Umfang des einbehaltenen Gewinns mindern, welcher höchstens dem Reinvestitionstarif zugeführt werden kann („nicht entnommener Gewinn“ i.S.d. § 34a EStG). Zudem muss (weiterhin) sichergestellt werden, dass in Höhe der Steuer auf einbehaltene Gewinne in einem späteren Veranlagungszeitraum auch keine Nachversteuerung i.S.d. § 34a Abs. 4 EStG ausgelöst wird.

Der bestehende § 34a EStG wird dahingehend ergänzt, dass der „nicht entnommene Gewinn“ auch die Reinvestitionstarifsteuer i.H.v. 15 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) umfasst, die bei maximal zulässiger Besteuerung nach dem Reinvestitionstarif anfallen würde. Rechnerisch erhält man das gewünschte Ergebnis, indem der nach den bisher geltenden Vorschriften ermittelte „nicht entnommene Gewinn“ – korrigiert um die weiteren hier vorgeschlagenen Ergänzungen – mit dem Faktor $1/(1-15,825\%)$ multipliziert wird.¹⁴ Die resultierende Größe gibt den Betrag an, der maximal dem Reinvestitionstarif zugeführt werden kann.

Die Ausweitung der Gewinngröße, die höchstens mit dem Reinvestitionstarif versteuert werden kann, führt allein noch nicht zu der gewünschten Belastungsgleichheit gegenüber thesaurierten Gewinnen in Kapitalgesellschaften. In Höhe der Reinvestitionstarifsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag), die auf den *tatsächlich* dem Reinvestitionstarif unterworfenen Gewinn entfällt, wird eine nachversteuerungsfreie Entnahme ermöglicht. Diese Entnahme kann entweder im Jahr der Gewinnentstehung oder in einem späteren Veranlagungszeitraum erfolgen, ohne dann eine Nachversteuerung auszulösen. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit einer steuerfreien Entnahme der Reinvestitionstarifsteuer schon im geltenden Recht (§ 34a Abs. 3 Satz 2 EStG). Die derzeitige Regelung setzt aber faktisch voraus, dass bestehende nachversteuerungspflichtige Beträge zuvor entnommen werden (§ 34a Abs. 4 Satz 1 EStG). Als Erweiterung gegenüber dem geltenden Recht

¹⁴ Bei Gewinnen aus Land- und Forstwirtschaft bzw. aus selbständiger Arbeit tritt an die Stelle des Reinvestitionstarifs von 15 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) der Reinvestitionstarif von 28,25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag).

wird sichergestellt, dass die sofortige oder spätere steuerfreie Entnahme in Höhe der Reinvestitionstarifsteuer vorrangig auch dann möglich ist, wenn noch ein positiver nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a Abs. 3 EStG vorhanden ist (Möglichkeit zur vorrangigen und nachversteuerungsfreien Entnahme der Reinvestitionstarifsteuer). Mit dieser Erweiterung geht eine partielle Aufgabe der grundsätzlich geltenden Verwendungsreihenfolge einher, wonach nachversteuerungspflichtige Beträge vorrangig als entnommen gelten. Systematisch ist diese Erweiterung durch einen Vergleich mit einer Kapitalgesellschaft gerechtfertigt, die ihre Körperschaftsteuerschuld begleicht, ohne dadurch eine weitere Besteuerung auszulösen – und zwar unabhängig davon, ob Gewinne für spätere Ausschüttungen zur Verfügung stehen, die beim Anteilseigner eine Dividendenbesteuerung auslösen.

Zur Beseitigung der Ungleichbehandlung im Hinblick auf die Gewerbesteuer wird § 34a EStG dahingehend fortentwickelt, dass die Gewerbesteuer, die auf den gesamten Gewinn des Einzelunternehmens bzw. den gesamten Gewinnanteil des Mitunternehmers entfällt, den „nicht entnommenen Gewinn“ i.S.d. § 34a EStG nicht mindert. Insoweit der einbehaltene Gewinn tatsächlich dem Reinvestitionstarif unterworfen wird, muss berücksichtigt werden, dass der auf diesen Gewinnanteil entfallende Gewersteuerbetrag einen Aufwand des Unternehmens darstellt und daher nicht entnommen werden kann. Das Gleiche gilt für weitere Betriebsausgaben, die einem steuerlichen Abzugsverbot unterliegen (§ 4 Abs. 5 EStG).¹⁵

Konkret wird § 34a EStG derart ergänzt, dass die Gewerbesteuer ausdrücklich zum „nicht entnommenen Gewinn“ zählt. Als Folge kann die Gewersteuerzahlung folgerichtig dem Reinvestitionstarif i.H.v. 15 % unterworfen werden. Der nachversteuerungspflichtige Betrag nach § 34a Abs. 3 EStG ist um den anteiligen Gewersteuerbetrag zu mindern, der auf den tatsächlich der Reinvestitionstarifsteuer zugeführten Gewinn des Personenunternehmens entfällt. Einer besonderen Regelung zur vorrangigen steuerfreien Entnahme bedarf es vorliegend nicht, da die Gewerbesteuer – anders als die Einkommensteuer – von der Personengesellschaft bzw. dem Einzelunternehmen als Gewerbesteuerpflichtigem zu zahlen ist und der entsprechende Betrag

¹⁵ Der vorliegende Vorschlag sieht von Anpassungen in § 34a EStG im Zusammenhang mit verrechenbaren Verlusten ab. Für einen möglichen Reformansatz einer systematisch konsistenten Verlustnutzung im Kontext der Besteuerung eines umfassenden „personenbezogenen Unternehmens“ siehe *Zöller* (2011), Kapitel 4.6. Zur Frage, wie sich der „nicht entnommene Gewinn“ im geltenden § 34a EStG bei verrechenbaren Verlusten bestimmt, siehe *Wendt* (2009).

ohnehin nicht mehr für eine Entnahme zur Verfügung steht. Gleiches gilt für weitere Betriebsausgaben, die einem steuerlichen Abzugsverbot unterliegen (§ 4 Abs. 5 EStG).

Wirkung des Reformvorschlags:

Die hier vorgeschlagenen Reformschritte zur Fortentwicklung des § 34a EStG führen dazu, dass gewerbliche Personenunternehmen hinsichtlich reinvestierter Gewinne gegenüber Kapitalgesellschaften materiell gleichgestellt werden können. Damit würde die effektive Steuerbelastung einbehaltener Gewinne auf das Niveau wie bei Kapitalgesellschaften abgesenkt und die Wettbewerbsfähigkeit international tätiger Personenunternehmen verbessert.

Beispiel: Effektive Steuerbelastung bei vollständiger Thesaurierung

Der auf eine natürliche Person entfallende Gewinnanteil einer gewerblichen Personengesellschaft betrage 1 Mio. EUR, der „Gewerbsteuersatz“ 13,25 % (das entspricht einem Gewerbesteuerhebesatz von knapp 380 %) und der persönliche Einkommensteuersatz des Mitunternehmers 45 %. Die auf seinen Gewinnanteil zu entrichtende Einkommensteuer muss der Mitunternehmer entnehmen, da ihm sonst nicht genügend Mittel zur Begleichung der Steuerschuld zur Verfügung stehen. Weitere Entnahmen oder Einlagen tätigt er nicht. Sieht man aus Vereinfachungsgründen vom Solidaritätszuschlag ab, muss der Mitunternehmer unter Berücksichtigung der Gewerbesteueranrechnung einen Betrag in Höhe von ca. 206.840 EUR für seine Einkommensteuer entnehmen. Zusammen mit der Gewerbesteuer in Höhe von 132.500 EUR betragen die Ertragsteuern ca. 339.340 EUR. Da die entnommene Einkommensteuer und die (steuerlich nicht abzugsfähige) Gewerbesteuer dem progressiven Einkommensteuersatz unterliegen, werden nur ca. 660.660 EUR mit dem Thesaurierungssatz besteuert. Die effektive Steuerbelastung des Bruttogewinns beträgt somit ca. 34 % und liegt damit deutlich über dem nominellen Thesaurierungssatz in Höhe von 28,25 %.

Unter den hier vorgeschlagenen Modifikationen des „nicht entnommenen Gewinns“ könnte der Mitunternehmer dagegen seinen vollen Bruttogewinnanteil vor Steuern mit dem Reinvestitionstarif i.H.v. 15 % zzgl. 13,25 % Gewerbesteuer versteuern. Er würde insofern dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft materiell gleichgestellt.

Die vorgeschlagene Möglichkeit zur vorrangigen und nachversteuerungsfreien Entnahme der Reinvestitionstarifsteuer ist vergleichbar mit der bereits bestehenden Möglichkeit zur vorrangigen und nachversteuerungsfreien Entnahme von Erbschaftsteuer, die auf die Übertragung des Unternehmens entfällt (§ 34a Abs. 4 Satz 2 EStG). Die hier vorgeschlagene Fortentwicklung zur vorrangigen und nachversteuerungsfreien Entnahme der Reinvestitionstarifsteuer berücksichtigt darüber hinaus, dass Entnahmen für Steuervorauszahlungen im Veranlagungszeitraum der Gewinnentstehung und die spätere tatsächlich festgesetzte Reinvestitionstarifsteuer ggf. nicht übereinstimmen.

Beispiel: Steuervorauszahlung und festgesetzte Reinvestitionstarifsteuer

Ein Einzelunternehmer reinvestiert in den Jahren 01 bis 05 jeweils einen Betrag i.H.v. 500.000 EUR in seinem Unternehmen. Diesen Betrag führt er stets dem 15 %igen Reinvestitionstarif zu. Entnahmen für Steuervorauszahlungen stimmen regelmäßig mit der tatsächlichen Reinvestitionssteuer i.H.v. 79.125 EUR (15 % Reinvestitionstarif zzgl. Solidaritätszuschlag) überein. Im Jahr 06 entnimmt der Unternehmer für Steuervorauszahlungen, die nach den Vorjahreswerten festgesetzt werden, erneut 79.125 EUR. Im Jahr 06 kommt es zu einem deutlich höheren Gewinn als in den Vorjahren. Der Unternehmer reinvestiert daher 600.000 EUR des Jahresgewinns in 06 und führt diesen Betrag dem Reinvestitionstarif zu. Im Jahr 08 wird die Einkommensteuer für 06 vom zuständigen Finanzamt festgesetzt. Die darin enthaltene Reinvestitionstarifsteuer ist um 15.825 EUR (inkl. Solidaritätszuschlag) höher als die Vorauszahlung für 06. Den Differenzbetrag muss der Unternehmer entsprechend nachzahlen. Diesen Betrag kann der Unternehmer in 08 nachversteuerungsfrei aus dem Betriebsvermögen entnehmen.

Formulierungshilfen:

§ 34a Abs. 2 EStG wird wie folgt gefasst:

„(2) ¹Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres. ²Betriebsausgaben, die nach § 4 Absatz 5 oder § 4 Absatz 5b nicht abzugsfähig sind, erhöhen den nicht entnommenen Gewinn im Sinne des Satzes 1. ³Der nach den Sätzen 1 und 2 ermittelte nicht entnommene Gewinn erhöht sich um den Betrag, der sich durch Multiplikation des Faktors $X/(1-X)$ mit dem nach den Sätzen 1 und 2 ermittelten Betrag ergibt; dabei entspricht X der Summe aus dem Reinvestitionstarif nach Absatz 1a und dem darauf entfallenden Solidaritätszuschlag.

§ 34a Abs. 3 EStG wird wie folgt gefasst:

(3) ¹Der Begünstigungsbetrag ist der im Veranlagungszeitraum nach Absatz 1 Satz 1 auf Antrag begünstigte Gewinn. ²Der Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums, vermindert um die darauf entfallende Steuerbelastung nach Absatz 1 und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag und vermindert um die in dem Begünstigungsbetrag enthaltenen Betriebsausgaben, die nach § 4 Absatz 5 oder § 4 Absatz 5b nicht abzugsfähig sind, vermehrt um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres und den auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, vermindert um den Nachversteuerungsbetrag im Sinne des Absatzes 4 und den auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 5 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums. ³Dieser ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen. ⁴Die in dem Begünstigungsbetrag nach Satz 2 enthaltenen Betriebsausgaben, die nach § 4 Abs. 5 oder § 4 Abs. 5b nicht abzugsfähig sind, sind anteilig zu ermitteln; der maßgebliche Anteil entspricht dem Verhältnis des Begünstigungsbetrags zu dem gesamten auf den Betrieb oder Mitunternehmeranteil entfallenden und um die darin enthaltenen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 oder § 4 Abs. 5b erhöhten Gewinn.

§ 34a Abs. 4 wird wie folgt gefasst:

(4) ¹In Höhe des Nachversteuerungsbetrags nach den Sätzen 2 bis 4 ist vorbehaltlich Absatz 5 eine Nachversteuerung durchzuführen, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Absatz 3 festgestellt wurde. ²Der Nachversteuerungsbetrag des Veranlagungszeitraums ergibt sich, soweit der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn zuzüglich der auf den Begünstigungsbetrag nach Absatz 3 entfallenden Reinvestitionstarifsteuer nach Absatz 1 und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag übersteigt. ³Der Nachversteuerungsbetrag eines Veranlagungszeitraums vermindert sich, soweit in einem vorangegangenen Veranlagungszeitraum die auf den Begünstigungsbetrag nach Absatz 3 entfallende Reinvestitionstarifsteuer nach Absatz 1 einen nach Abzug des nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinns verbleibenden positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigt (nicht entnommene Reinvestitionstarifsteuer). ⁴Satz 3 gilt nicht, soweit die nicht entnommene Reinvestitionstarifsteuer in einem vorherigen Veranlagungszeitraum den Nachversteuerungsbetrag gemindert hat. ⁵Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent. ⁶Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern.

III. Schachtelprivileg für reinvestierte Beteiligungserträge (Reformpaket 2)

Das zweite Reformpaket beinhaltet die Einführung eines Schachtelprivilegs für Erträge eines Personenunternehmens aus Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft. Hiermit wird das Ziel einer Belastungsgleichheit gegenüber Beteiligungserträgen einer Kapitalgesellschaft verfolgt, die unter die Steuerbefreiung nach § 8b KStG fallen.

1. Einführung eines einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs in § 34a EStG

Status quo:

Während Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Dividenden, Veräußerungsgewinne) bei einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich¹⁶ zu effektiv 95 % steuerfrei sind (§ 8b KStG), unterliegen die gleichen Erträge bei einer Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Mitunternehmer zu 60 % der Besteuerung gemäß dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG). Daraus ergibt sich für Personengesellschaften ein Liquiditäts- und Rentabilitätsnachteil, sofern die Beteiligungserträge einbehalten und re-investiert werden.

Reformvorschlag:

Die gesetzestechnische Umsetzung betrifft einerseits die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns, welcher dem Reinvestitionstarif unterworfen wird. Andererseits wirkt sich die „§ 8b-Analogie“ auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag aus. Dieses einkommensteuerliche Schachtelprivileg ist an einen separaten Antrag des Steuerpflichtigen gebunden. Mit diesem Antrag wird dem Steuerpflichtigen weiterhin die Möglichkeit eingeräumt, die Beteiligungserträge bereits im Jahr der Einnahmenerzielung abschließend im Teileinkünfteverfahren zu besteuern. Dies ist unabhängig davon möglich, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige operative Gewinne des Personunternehmens dem 15 %igen Reinvestitionstarif zuführt.

In § 34a EStG wird eine Ergänzung vorgenommen, wonach Dividenden (analog zu § 8b Abs. 1 KStG) und Gewinne aus Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften (analog zu § 8b Abs. 2 KStG) als einbehaltene Gewinne gelten. Diese Beteiligungserträge werden nicht mit dem Reinvestitionstarif des § 34a EStG besteuert, sondern bis zu Ihrer Entnahme steuerfrei gestellt. Auf eine Besteuerung von 5 % der Beteiligungserträge, wie sie § 8b Abs. 3 und 5 KStG vorsehen, wird im vorliegenden Vorschlag verzich-

¹⁶ Eingeführt durch Gesetz v. 28.2.2013 (BGBl. I 2013, S. 561 ff.) regelt § 8b Abs. 4 KStG für Dividenden, die einer Kapitalgesellschaft nach dem 28.2.2013 zufließen, dass die 95 %ige Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG nur noch für Dividenden aus Beteiligungen von mind. 10 % gilt (sog. Streubesitzdividenden). Mit dieser Sonderregelung verfolgte der Gesetzgeber in Reaktion auf das EuGH-Urteil v. 20.10.2011 (C-284/09) das Ziel, die deutschen Regelungen zur Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften als Dividendenempfänger EU-rechtkonform auszugestalten.

tet.¹⁷ Systematisch ist eine solche pauschale Besteuerung nicht gerechtfertigt, da Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen (z.B. Refinanzierungsaufwendungen) beim Zahlungsempfänger regelmäßig zu voll steuerpflichtigen Einnahmen führen. Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot führt daher zu einer teilweisen ertragsteuerlichen Doppelbelastung.¹⁸ Abweichend davon könnte die hier vorgeschlagene Ergänzung eine Besteuerung von 5 % der Beteiligungserträge derart abbilden, dass lediglich 95 % der Beteiligungserträge steuerfrei gestellt werden. Die verbleibenden 5 % der Beteiligungserträge wären dann dem Reinvestitionstarif zu unterwerfen und wie operative Gewinne des Personenunternehmens zu behandeln.

Das Abzugsverbot für die mit steuerfreien Beteiligungserträgen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (§ 3c Abs. 2 EStG) müsste für eine konsequente Anlehnung an das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg entsprechend suspendiert werden (analog § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG). Siehe hierzu die detaillierten Ausführungen unter Abschnitt 2.

Die steuerfrei erzielten Beteiligungserträge müssen bei Entnahme nachversteuert werden. Hinsichtlich der Nachversteuerung werden sie daher so behandelt wie einbehaltene operative Gewinne nach den Regeln des § 34a EStG. Um eine Nachversteuerung zu gewährleisten, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag entsprechend um Beteiligungserträge zu erhöhen.

2. Modifiziertes Teilabzugsverbot (§ 3c EStG) beim einkommensteuerlichen Schachtelprivileg

Status quo:

Nach § 3c Abs. 2 EStG unterliegen Aufwendungen des Steuerpflichtigen einem 40 %igen Teilabzugsverbot, soweit diese Aufwendungen mit Einkünften im Zusammenhang stehen, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen und somit nur zu 60 % steuerpflichtig sind. Besagte Aufwendungen sind im Ergebnis also nur zu 60 % steuerlich abzugsfähig.

¹⁷ Die hier vorgeschlagenen Ausweitung des § 34a EStG enthält auch keine zu § 8b Abs. 4 KStG analoge Regelung zur vollen Steuerpflicht von Streubesitzdividenden. Für Personenunternehmen besteht keine EU-rechtliche Notwendigkeit für eine solche Sonderregelung.

¹⁸ Siehe hierzu analog die Begründung zur Anpassung des Teilabzugsverbots unter 2.

Reformvorschlag:

Analog zu § 8b KStG muss auch im Rahmen des einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs § 3c EStG für Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen suspendiert werden. Betroffen sind insbesondere Refinanzierungsaufwendungen, die damit keiner Abzugsbeschränkung mehr unterliegen.

Teileinkünfte sind deshalb nur teilweise steuerpflichtig, weil sie bereits auf Ebene der Kapitalgesellschaft steuerlich vorbelastet sind (mit ca. 30 % Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag). Die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG erscheint zunächst systematisch gerechtfertigt zu sein. Sie verkennt jedoch, dass die mit den Teileinkünften im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben beim Zahlungsempfänger regelmäßig der normalen Besteuerung unterliegen. Zudem sollte es für die ertragsteuerliche Gesamtbelastung nicht darauf ankommen, ob das Unternehmen oder der Gesellschafter bzw. Unternehmer die Aufwendungen trägt.

Beispiel: Überschießende Wirkung des Teilabzugsverbots

Ein Einzelunternehmer hält eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen. Die Kapitalgesellschaft hatte der Einzelunternehmer durch Bareinlage von 125.000 EUR gegründet. Die Kapitalgesellschaft erwirtschaftet jährlich einen Gewinn vor Steuern von ca. 7.143 EUR. Nach einer Unternehmensteuerbelastung von 30 % (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag) bzw. 2.143 EUR schüttet sie den Nettogewinn i.H.v. 5.000 EUR jährlich als Dividende aus. Diese Dividenden unterliegen zu 60 % bzw. 3.000 EUR dem persönlichen Steuersatz des Einzelunternehmers von 42%. Zur Finanzierung eines Großteils der Bareinlage hat das Einzelunternehmen seinerzeit ein Darlehen i.H.v. 100.000 EUR aufgenommen. Die Refinanzierungsaufwendungen von jährlich 5.000 EUR stellen Betriebsausgaben dar, die dem Teilabzugsverbot unterliegen. Steuerlich abzugsfähig sind demnach 3.000 EUR, die von den steuerpflichtigen Dividenden abgezogen werden können. Bezogen auf den betrachteten Sachverhalt verbleibt eine Bemessungsgrundlage von 0 EUR. Die wirtschaftliche Gesamtbelastung des von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinns beläuft sich damit auf ca. 2.143 EUR Unternehmenssteuern der Kapitalgesellschaft.

Hätte die Kapitalgesellschaft das Darlehen dagegen selbst aufgenommen, hätten die Finanzierungsaufwendungen den steuerpflichtigen Gewinn auf

2.143 EUR gemindert (der Wert der Beteiligung wäre entsprechend geringer, da die Kapitalgesellschaft 100.000 EUR weniger Eigenkapital besäße). Nach Abzug von 30 % bzw. 643 EUR Unternehmensteuern der Kapitalgesellschaft könnten 1.500 EUR als Dividende ausgeschüttet werden. Dieser Dividende stünden nun keine Refinanzierungsaufwendungen auf Ebene des Einzelunternehmens gegenüber. Es ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage von $(60 \% * 1.500 =)$ 900 EUR und bei unterstelltem Steuersatz von 42 % eine Steuerschuld von 378 EUR. Die wirtschaftliche Gesamtbelastung beläuft sich somit auf 1.021 EUR. Die Anwendung des Teilabzugsverbots im wirtschaftlich vergleichbaren Ausgangssachverhalt führt somit zu einer um 1.122 EUR höheren Gesamtsteuerbelastung.

Ohne Anwendung des Teilabzugsverbots könnte der Einzelunternehmer die Refinanzierungsaufwendungen vollständig abziehen, was im Ausgangssachverhalt zu einer Steuerbelastung im Einzelunternehmen in Höhe von $[42 \% * (3.000 - 5.000) =]$ -840 EUR führen würde (also zu einer Steuerentlastung, sofern verrechenbar mit anderen positiven Einkünften). Zusammen mit der Vorbelastung mit Unternehmensteuern der Kapitalgesellschaft betrüge die wirtschaftliche Belastung damit 1.303 EUR. Die immer noch vorhandene Differenz zur Steuerbelastung bei Refinanzierung durch die Kapitalgesellschaft selbst hat ihre Ursache in einem nicht sauber aufeinander abgestimmten Tarifgefüge aus Einkommensteuertarif einerseits und ca. 30 %iger Unternehmensbesteuerung mit nachgelagerter Besteuerung der Dividenden im Teileinkünfteverfahren andererseits.

Es wäre systematisch jedoch nicht gerechtfertigt, das Abzugsverbot des § 3c EStG im Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen im Sinne des vorliegenden Reformvorschlags gänzlich zu suspendieren. Soweit im Rahmen des hier vorgeschlagenen einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs z.B. eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder die Anschaffungskosten der Beteiligung im Zusammenhang mit der Berechnung des steuerfreien Veräußerungsgewinns betroffen sind, ist ein steuerlicher Abzug grundsätzlich zu 100 % zu versagen, sofern der Antrag auf steuerfreie Beteiligungserträge gestellt worden ist. Im Sinne der Rechtsklarheit sieht der vorliegende Vorschlag die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes auf Teilwertabschreibungen bereits dann vor, wenn der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der entsprechenden Beteiligung in dem aktuellen oder einem vorherigen Veranlagungszeitraum steuerfreie Beteiligungserträge im Sinne des einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs erzielt hat. Im

Gegenzug wird der nachversteuerungspflichtige Betrag gemindert, insoweit Betriebsvermögensminderungen im Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen steuerlich nicht abgezogen werden können. Das Abzugsverbot greift jedoch nur, insoweit ein positiver nachversteuerungspflichtiger Betrag vorhanden ist, der entsprechend gemindert werden kann. Darüber hinausgehende Wertminderungen oder Anschaffungskosten, die dem Grunde nach dem Abzugsverbot des § 3c EStG unterliegen, können wie bisher zu 60 % steuerlich abgezogen werden.

Auch auf Substanzverluste im Zusammenhang mit nicht fremdüblich überlassenen Gesellschafterdarlehen kann es gerechtfertigt sein, dass das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG in der hier beschriebenen modifizierten Form Anwendung findet. Der Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG wurde durch das ZollkodexAnpG¹⁹ mit Wirkung für nach dem 31.12.2014 beginnende Wirtschaftsjahre insbesondere auf fremdunüblich überlassene Darlehen eines zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters ausgeweitet.²⁰ Diese Neuregelung hat ihr Vorbild in der Schwestervorschrift des § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. des Körperschaftsteuergesetzes und würde de lege ferenda entsprechend auch für die hier vorgeschlagene Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen gelten. Das Abzugsverbot im Zusammenhang mit fremdunüblich überlassenen Gesellschafterdarlehen gilt de lege ferenda ebenfalls nur für auf die Substanz bezogene Minderungen des Betriebsvermögens, nicht aber für laufende Betriebsausgaben wie z.B. Refinanzierungsaufwand. Die beschriebenen Auswirkungen auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag gelten entsprechend.

¹⁹ Gesetz zu Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2014 S. 2417.

²⁰ Vgl. *Bolik/Zöller/Kindler* (2014) für eine kritische Analyse der Gesetzesänderung.

Formulierungshilfen:²¹

§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3) im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit dem Reinvestitionstarif nach Absatz 1a zu berechnen; dies gilt nicht, soweit für die Gewinne der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 oder die Steuerermäßigung nach § 34 Absatz 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 4 handelt oder soweit steuerfreie Beteiligungserträge im Sinne des Absatzes 1b in dem Gewinn enthalten sind.

§ 34a Abs. 1a EStG wird folgender Absatz 1b angefügt:

„(1b) ¹Sind in dem nicht entnommenen Gewinn Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese – nicht um die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 geminderten – Erträge auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 0 Prozent zu versteuern (steuerfreie Beteiligungserträge); § 3 Nr. 40 Satz 3 und Satz 4 gelten entsprechend. ²§ 3c Absatz 1 ist nicht anwendbar; § 3c Absatz 2 ist nicht auf Betriebsausgaben anzuwenden, die mit steuerfreien Beteiligungserträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. ³Betriebsvermögensminderungen, auf die § 3c Absatz 2 anwendbar ist, dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden, sofern sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Anteilen oder Wertpapieren stehen, mit denen der Steuerpflichtige steuerfreie Beteiligungserträge erzielt hat; dies gilt nur, soweit ein nachversteuerungspflichtiger Betrag vorhanden ist, der durch die nicht abzugsfähigen Betriebsvermögensminderungen nach Absatz 3 Satz 6 gemindert werden kann.

²¹ Die Änderungen des zweiten Reformpaketes sind fett und unterstrichen abgebildet. Ausgangspunkt ist die jeweilige Vorschrift inklusive der im Zuge des Reformpaketes 1 vorgenommenen Änderungen. Der derzeitige Gesetzestext sowie die Änderungen des Reformpaketes 1 (fett markiert) werden mit dargestellt, sofern dies der besseren Übersicht dient.

§ 34a Abs. 2 EStG wird wie folgt gefasst:

„(2) ¹Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres. ²Betriebsausgaben, die nach § 4 Absatz 5 oder § 4 Absatz 5b nicht abzugsfähig sind, erhöhen den nicht entnommenen Gewinn im Sinne des Satzes 1. ³Der nach den Sätzen 1 und 2 ermittelte nicht entnommene Gewinn erhöht sich um den Betrag, der sich durch Multiplikation des Faktors $X/(1-X)$ mit dem nach den Sätzen 1 und 2 ermittelten und um steuerfreie Beteiligungserträge im Sinne des Absatzes 1b geminderten Betrag ergibt; dabei entspricht X der Summe aus dem Reinvestitionstarif nach Absatz 1a und dem darauf entfallenden Solidaritätszuschlag.

§ 34a Abs. 3 EStG wird folgender Satz 5 angefügt:

(3) ⁵Der nach den Sätzen 1 bis 4 ermittelte nachversteuerungspflichtige Betrag eines Veranlagungszeitraums erhöht sich um steuerfreie Beteiligungserträge im Sinne des Absatzes 1b und vermindert sich um die darauf entfallende Gewerbesteuer. ⁶Der nach den Sätzen 1 bis 5 ermittelte nachversteuerungspflichtige Betrag eines Veranlagungszeitraums vermindert sich um Betriebsvermögensminderungen, auf die Absatz 1b Satz 3 im Veranlagungszeitraum anzuwenden ist.

§ 35 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene, nicht mit dem Reinvestitionstarif nach § 34a Absatz 1a Satz 1 EStG und nicht mit dem Steuersatz von 0 Prozent nach § 34a Absatz 1b versteuerte gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag), ...“

§ 35 Abs. 1 Satz 2 EStG wird wie folgt gefasst:

„(1) ²Der Ermäßigungshöchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

Summe der positiven, nicht mit dem Reinvestitionstarif nach § 34a Absatz 1a Satz 1
und nicht mit dem Steuersatz von 0 Prozent nach § 34a Absatz 1b
versteuerten gewerblichen Einkünfte

Summe aller positiven, nicht mit dem Reinvestitionstarif nach § 34a Absatz 1a Satz 1
und nicht mit dem Steuersatz von 0 Prozent nach § 34a Absatz 1b
versteuerten Einkünfte

* geminderte tarifliche Steuer

IV. Angleichung der latenten Nachversteuerungsbelastung (Reformpaket 3)

Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen sollten auch unter Einbeziehung der späteren Nachversteuerung zunächst einbehaltener Gewinne möglichst gleich hoch belastet werden. Denn für das Investitionskalkül eines Unternehmers kommt es neben der absoluten Höhe auch auf den Zeitpunkt der Besteuerung an. In dem dritten hier vorgeschlagenen Reformpaket geht es um eine weitere Angleichung der effektiven Steuerbelastung zwischen einbehaltenen Gewinnen in Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Während die ersten beiden Reformpakete eine Belastungsangleichung einbehaltener operativer Gewinne (Reformpaket 1) und einbehaltener Beteiligungserträge (Reformpaket 2) zum Ziel haben, liegt der Fokus in Reformpaket 3 auf Zeitpunkt und Höhe der Nachversteuerung.

1. Nachversteuerung im Teileinkünfteverfahren

Status quo:

Die Nachversteuerung des § 34a EStG erfolgt derzeit mit einem pauschalen Steuersatz von 25 %. Dieser entspricht dem Abgeltungssteuersatz des § 32d EStG. Anders als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer können Gesellschafter einer persönlich geführten Kapitalgesellschaft i.d.R. zum Teileinkünfteverfahren optieren (§ 32d Abs. 2 EStG). Durch die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens kann der Gesellschafter gegebenenfalls die unteren Progressionsbereiche ausnutzen und so die effektive Steuerbelastung aus der Dividendenbesteuerung im Vergleich zur Abgeltungsteuer mindern.

Reformvorschlag:

Die Nachversteuerung des § 34a EStG soll ebenfalls im Teileinkünfteverfahren erfolgen können, anstatt wie bisher ausschließlich mit pauschalen 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag). So wird eine nominelle Belastungsgleichheit gegenüber Dividenden einer persönlich geführten Kapitalgesellschaft erreicht. Zudem wird so eine intertemporale Progressionsglättung auch nach Anwendung des flachen Reinvestitionstarifs ermöglicht, was nicht nur die Attraktivität des § 34a EStG in der Praxis deutlich erhöhen dürfte, sondern auch der Steuergerechtigkeit in einer periodenübergreifenden Sicht zuträglich wäre.

Die Besteuerung im Teileinkünfteverfahren erfordert zunächst die Schaffung einer zusätzlichen Kapitaleinkunftsart („Einkünfte aus Nachversteuerungsbeträgen nach § 34a Abs. 4 EStG“). Diese Einkünfte werden sodann im Teileinkünfteverfahren teilweise (derzeit: 40 %) von der Steuer befreit. Der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG) findet auf die Einkünfte aus Nachversteuerungsbeträgen keine Anwendung.

Formulierungshilfen:

In § 3 EStG wird folgende Nummer 40b eingefügt:

„40b. 40 Prozent der Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nr. 12;“

In § 20 Abs. 1 EStG wird folgende Nummer 12 eingefügt:

„12. Nachversteuerungsbeträge im Sinne des § 34a Absatz 4;“

In § 20 Abs. 9 EStG wird folgender Satz 5 angehängt:

„(9) ⁵Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nr. 12.“

2. Ausweitung der personenbezogenen Wirkung des § 34a EStG

Status quo:

Der geltende § 34a EStG ermöglicht auf der persönlichen Besteuerungsebene des Unternehmers (z.B. Einzelunternehmer oder Mitunternehmer) je Betrieb oder Mitunternehmeranteil eine Besteuerung einbehaltener Gewinne mit dem Reinvestitionstarif. Der Rechtsnorm unterliegt damit eine betriebs- und personenbezogene Sicht. Die Übertragung von nachversteuerungspflichtigen Beträgen zwischen verschiedenen Betrieben bzw. Mitunternehmerantei-

len eines Steuerpflichtigen ist grundsätzlich nicht möglich. Eine Ausnahme besteht für die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG. Unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 5 EStG können auf Antrag nachversteuerungspflichtige Beträge „mitübertragen“ werden.²² Weitere Ausnahmen sieht § 34a Abs. 7 EStG vor. Danach gehen nachversteuerungspflichtige Beträge bei einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG bzw. einer Einbringung zu Buchwerten nach § 24 UmwStG auf den Rechtsnachfolger bzw. den neuen Mitunternehmeranteil über.

Außerhalb ausdrücklicher Ausnahmen in § 34a EStG ist es grundsätzlich jedoch nicht möglich, nachversteuerungsverhaftete Gewinne aus einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil für Investitionen in einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil desselben Unternehmers einzusetzen, ohne eine Nachversteuerung auszulösen. Der ausgelöste Nachversteuerungsbetrag schmälert nicht nur die Liquidität des Unternehmers, sondern senkt zusätzlich die Nachsteuerrendite auf die geplante Investition in dem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil. Im Umkehrschluss besteht die Gefahr, dass der Unternehmer die betriebswirtschaftlich eigentlich sinnvolle (da rentable) Investition unterlässt. Stattdessen würden die Gewinne im ursprünglichen Betrieb verbleiben, obwohl die Vorsteuerrendite dort gegebenenfalls geringer ist. Die latente Nachversteuerungsbelastung führt in solchen Fällen zu einem „Lock-in-Effekt“, d.h. die einbehaltenen Gewinne bleiben quasi in dem Betrieb „eingeschlossen“, in dem sie erwirtschaftet wurden. In der Konsequenz gehen mit den bestehenden Beschränkungen in § 34a EStG Anreizwirkungen einher, die zu volkswirtschaftlich unerwünschten Fehlallokationen führen können.²³

Dieser „Lock-in-Effekt“ benachteiligt Personenunternehmen, die mehrere Betriebe bzw. Mitunternehmeranteile umfassen, gegenüber Unternehmen mit einer Kapitalgesellschaft an der Konzernspitze. Denn über die Kapitalgesellschaft an der Konzernspitze besteht die Möglichkeit, Nettogewinne aus Tochterkapitalgesellschaften zu 95 % nachversteuerungsfrei innerhalb des Konzerns umzuschichten und im eigenen Betrieb oder in anderen Tochter-

²² Zu Fragen der Nachversteuerung im Rahmen des geltenden § 34a EStG bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen nach § 6 Abs. 5 EStG vgl. *Pohl* (2008).

²³ Siehe zur volkswirtschaftlichen Wirkung des „Lock-in-Effektes“ ausführlich *Sinn* (1991a) und *Sinn* (1991b).

gesellschaften zu reinvestieren.²⁴ Nettogewinne aus Tochterpersonengesellschaften können über die Kapitalgesellschaft an der Konzernspitze komplett ohne Nachversteuerung umgeschichtet werden. Erst bei einer Ausschüttung der Konzernspitze an natürliche Personen als Gesellschafter wird die endgültige Nachversteuerungsbelastung über die Abgeltungsteuer oder das Teileinkünfteverfahren hergestellt.

Reformvorschlag:

Der geltende § 34a EStG wird zu einer umfassenderen personenbezogenen Wirkungsweise fortentwickelt. Als Orientierung dient das Ideal eines einheitlichen „personenbezogenen Unternehmens“, welches alle Betriebe und Mitunternehmeranteile des Steuerpflichtigen umfasst.²⁵ Danach darf es erst dann zu einer Nachversteuerung kommen, wenn der Steuerpflichtige Mittel aus dem personenbezogenen Gesamtunternehmen für private Konsumzwecke entnimmt. Eine konsequente Umsetzung des personenbezogenen Unternehmens würde u.a. bedeuten, dass der Entnahme- und der Einlagebegriff auf das Gesamtunternehmen zu beziehen wäre. Zudem dürfte die Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils keine Nachversteuerung auslösen, wenn der Veräußerungserlös in entsprechender Höhe in andere Betriebe oder Mitunternehmeranteile des „personenbezogenen Unternehmens“ reinvestiert würde.

So weit geht der hier vorgeschlagene Reformansatz jedoch nicht. Aus Gründen der administrativen Praktikabilität und Rechtskontinuität soll stattdessen an der Regelungstechnik des bestehenden § 34a EStG angesetzt und diese weiterentwickelt werden. Stattdessen soll mit möglichst einfachen gesetzestechnischen Mitteln eine steuerneutrale Übertragung von nachversteuerungsverhafteten Beträgen zwischen den verschiedenen transparent besteuerten Unternehmen bzw. Unternehmensanteilen eines Unternehmers zugelassen werden.

Eine wesentliche Wirkung des „personenbezogenen Unternehmens“ kann bereits dadurch erreicht werden, indem Entnahmen liquider Mittel aus einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil zwecks Reinvestition in einen anderen

²⁴ Der ausgeschüttete Nettogewinn einer Tochterkapitalgesellschaft kann von der Mutterkapitalgesellschaft wegen § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG im Ergebnis zu 95 % steuerfrei bezogen und sodann in eine andere Tochtergesellschaft eingelegt werden.

²⁵ Zur konsequenten Umsetzung eines solchen „personenbezogenen Unternehmens“ mit Gewinnbesteuerungsebene und Nachversteuerung bei konsumtiver Verwendung siehe *Zöller* (2011), Kapitel 4.2.

Betrieb oder Mitunternehmeranteil desselben Mitunternehmers ermöglicht wird, ohne eine Nachversteuerung auszulösen. Auf diese Weise wird der oben beschriebene „Lock-in-Effekt“ weitgehend beseitigt. Mit § 34a Abs. 5 EStG existiert bereits ein gesetzestechnisches Instrument, um das Ziel umzusetzen. Hierzu bedarf es zunächst der (ggf. nur klarstellenden) gesetzlichen Regelung, dass auch Geldbeträge für Zwecke des § 34a EStG unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 EStG im Ergebnis ohne Nachversteuerung überführt oder übertragen werden können.²⁶ Des Weiteren ist erforderlich, eine entsprechende nachversteuerungsfreie Übertragung von Wirtschaftsgütern (inkl. liquider Mittel) zwischen zwei Mitunternehmeranteilen des Steuerpflichtigen zu ermöglichen.²⁷ Diese ist vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bislang nämlich nicht abgedeckt.

Kommt es innerhalb der Sperrfrist zu einer Entnahme oder Veräußerung zuvor steuerneutral nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragener Wirtschaftsgüter, ist unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen. Es kommt dann zur rückwirkenden steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven in dem das Wirtschaftsgut abgebenden Betrieb. Es besteht jedoch kein Grund, in solchen Fällen auch die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags rückwirkend zu versagen.²⁸ Denn der Nachversteuerungsbetrag bleibt nach wie vor bei demselben Steuerpflichtigen verhaftet. Die Folgen einer Sperrfristverletzung i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG werden für Zwecke des § 34a Abs. 5 Satz 2 EStG daher ausgeschlossen.

Um Fehlanreize vorzubeugen, geht der nachversteuerungspflichtige Betrag anteilig auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil über. Der Anteil bestimmt sich über das Verhältnis aus dem Buchwert des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts zum Buchwert des Betriebsvermögens des

²⁶ Nach Auffassung der Finanzverwaltung fällt die Übertragung oder Überführung von Geldbeträgen bislang nicht unter die Vorschrift des § 34a Abs. 5 Satz 2 EStG. Vgl. BMF-Schreiben v. 11.8.2008, Rz. 32.

²⁷ Nach Auffassung des I. BFH-Senats ist eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften verfassungsrechtlich geboten, obwohl der reine Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine solche Möglichkeit nicht vorsieht (BFH-Beschluss v. 10.4.2013, I R 80/12). Der BFH hat dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Entscheidung vorgelegt.

²⁸ Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist im Falle einer Sperrfristverletzung auch die Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags rückwirkend zu versagen. Vgl. BMF-Schreiben v. 11.8.2008, Rz. 32.

abgebenden Betriebs bzw. des auf den Mitunternehmer entfallenden Anteils am Gesamthandsvermögen, erhöht bzw. gemindert um eine Ergänzungsbilanz und Sonderbetriebsvermögens des Mitunternehmers. Auf pragmatische Weise soll so der Möglichkeit vorgebeugt werden, einen Betrieb oder Mitunternehmeranteil durch Übertragungen oder Überführungen in einen anderen Betrieb gänzlich von nachversteuerungspflichtigen Beträgen zu „befreien“ und so nachversteuerungsfreies Entnahmepotenzial beim abgebenden Unternehmen zu generieren.²⁹

Formulierungshilfen:

In § 34a Absatz 5 werden folgende Sätze 3 bis 5 angefügt:

²Eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn der Steuerpflichtige beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag, der anteilig auf den Buchwert des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts entfällt, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen; der maßgebliche Anteil bestimmt sich über das Verhältnis aus dem Buchwert des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts zum Buchwert des Betriebsvermögens des abgebenden Betriebs bzw. des auf den Mitunternehmer entfallenden Anteils am Gesamthandsvermögen unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanz und Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers. ³Satz 2 gilt auch für Wirtschaftsgüter, die unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der der Mitunternehmer beteiligt ist, in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er ebenfalls beteiligt ist, und umgekehrt. ⁴Die Sätze 2 und 3 gelten insbesondere für die Übertragung oder Überführung von Geldbeträgen, sonstigen Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben oder Geldforderungen. ³Eine nach den Sätzen 2 bis 4 erfolgte Übertragung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags ist nicht auf Grund eines schädlichen Ereignisses im Sinne des § 6 Absatz 5 Satz 4 bis 6 rückgängig zu machen.

²⁹ Für eine stringente Lösung zur konsequenten Umsetzung einer vorrangigen Verwendung nachversteuerungspflichtiger Beträge im gesamten „personenbezogenen Unternehmen“ siehe Zöller (2011), Kapitel 4.5. Wegen der damit einhergehenden tiefer greifenden Eingriffe in das deutsche Ertragssteuersystem wird diese Lösung vorliegend zu Gunsten einer leichter umsetzbaren, pragmatischen Lösung nicht verfolgt.

3. Aufschiebung der Nachversteuerung in bestimmten Umwandlungsfällen

Status quo:

Bei einer Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes wird der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag nicht unmittelbar steuerpflichtig aufgelöst. Stattdessen geht der nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über (§ 34a Abs. 7 Satz 2 EStG). Die Regelung durchbricht damit die grundsätzlich geltende Nachversteuerung im Falle einer Veräußerung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG). Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG führt der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fort. Auch in diesen Fällen kommt es zu keiner steuerpflichtigen Auflösung im Zeitpunkt der Übertragung (§ 34a Abs. 7 Satz 1 EStG).

Mit diesen beiden Sonderregelungen zur Weiterführung eines nachversteuerungspflichtigen Betrags kommt es faktisch zu einem Aufschiebung der Nachversteuerung. Nach der im vorliegenden Reformvorschlag verfolgten Systematik kann dies dadurch gerechtfertigt werden, dass die einbehaltenen Gewinne weiterhin dem Unternehmen zur Verfügung stehen. Zu einer Nachversteuerung kommt es im Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahme durch den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger, so dass das Aufkommen aus den nachversteuerungspflichtigen Beträgen der Staatskasse nicht verloren geht.

Demgegenüber kommt es nach der geltenden Rechtslage zwingend zu einer Nachversteuerung, wenn ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft eingebracht wird oder es zu einem Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kommt (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Reformvorschlag:

Ein Aufschiebung der Nachversteuerung bis zur tatsächlichen Entnahme aus dem Unternehmen sollte in Übertragungs- bzw. Umwandlungsfällen nicht die Ausnahme, sondern die Regel sein. Dabei kommt es aus systematischer Sicht darauf an, dass die einbehaltenen Gewinne weiterhin dem Unternehmen zur Verfügung stehen und eine spätere Nachversteuerung bei Entnahme bzw. Ausschüttung der Gewinne sichergestellt ist.

Nicht entscheidend ist dagegen, in welcher Rechtsform das Unternehmen weitergeführt wird. Denn auch im Falle einer Kapitalgesellschaft ist die Nachversteuerung über die Abgeltungsteuer oder das Teileinkünfteverfahren gesichert. Zu einer steuerlichen Statusverbesserung im Zuge einer Einbringung oder Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft kommt es insoweit nicht. Es bedarf daher keiner steuerpflichtigen Auflösung des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Stattdessen wird vorgeschlagen, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Fällen der Einbringung des ganzen Betriebs oder des ganzen Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) oder im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 25 UmwStG) vollständig verfallen zu lassen, ohne eine Nachversteuerung auszulösen. Wird lediglich ein Teilbetrieb eingebracht (§ 20 UmwStG), geht der nachversteuerungspflichtige Betrag anteilig unter. Maßgeblich für die Berechnung dieses Anteils ist der Wert des Teilbetriebs am gesamten Betrieb des Einzelunternehmens bzw. der Personengesellschaft. Aus Gründen der Praktikabilität wird auf die steuerlichen Buchwerte abgestellt, unter Einbeziehung etwaiger Sonder- und Ergänzungsbilanzen. Insofern entspricht die Systematik der vorgeschlagenen Änderung in § 34a Abs. 5 EStG hinsichtlich der Übertragung oder Überführung einzelner Wirtschaftsgüter und Geldbeträge.

Voraussetzung für den steuerfreien Untergang des (anteiligen) nachversteuerungspflichtigen Betrags ist jeweils, dass Deutschland das Besteuerungsrecht an den Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft und an dem Gewinn aus der späteren Veräußerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung vollständig behält. Im Sinne einer EU-rechtskonformen Ausgestaltung ist die Nachversteuerung bei Beschränkung oder Verlust des deutschen Besteuerungsrechts zu stunden. Hierzu kann auf § 6 Abs. 5 des Außensteuergesetzes zurückgegriffen werden.

In Fällen des § 20 UmwStG bedarf es weiterer Anpassungen, um eine Nachversteuerung im Rahmen der Abgeltungsteuer oder des Teileinkünfteverfahrens auch tatsächlich sicherzustellen. Insoweit nachversteuerungspflichtige Beträge in Folge der Umwandlung bzw. Einbringung verfallen, sind die Anschaffungskosten der Anteile an der – das übertragene Betriebsvermögen aufnehmenden – Kapitalgesellschaft zu mindern. Auf diese Weise wird gewährleistet, dass die aufgeschobene Nachversteuerung spätestens bei Veräußerung der erhaltenen Kapitalgesellschaftsanteile nachgeholt wird.

Eine Einlagenrückgewähr der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter muss zudem wie eine steuerpflichtige Dividende behandelt werden, soweit

ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im Zuge der Umwandlung oder Einbringung untergegangen ist. Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten, gehören Bezüge nach geltendem Recht allerdings nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Allerdings mindern sich die Anschaffungskosten der Beteiligung um die zurückgewährten Einlagen.³⁰ Bei Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG führt die Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagenkonto zu einem Veräußerungserlös, der nach Verrechnung mit den Anschaffungskosten zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen kann (§ 17 Abs. 4 EStG). Im Sinne der Sicherstellung des Steueraufkommens im Zuge einer Nachversteuerung (als Kapitaleinkünfte oder Veräußerungsgewinne im Sinne des § 17 EStG) wird die hier vorgeschlagene Neuregelung auf Fälle begrenzt, in denen der Steuerpflichtige an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG beteiligt ist bzw. wird.

Um eine Umgehung der Verwendungsreihenfolge weitgehend zu verhindern und im Falle einer Einlagenrückgewähr bzw. einer Kapitalherabsetzung eine vorrangige Besteuerung in Höhe des nachversteuerungspflichtigen Betrags, der im Zuge der Umwandlung oder Einbringung untergegangen ist, zu gewährleisten, sind zudem Anpassungen beim steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) und beim Sonderausweis (§ 28 KStG) erforderlich.

Insoweit ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im Zuge der Einbringung oder Umwandlung ohne Nachversteuerung untergeht, darf sich das steuerliche Einlagekonto der aufnehmenden Kapitalgesellschaft nicht erhöhen. Insoweit das eingebrachte Betriebsvermögen das Nennkapital der aufnehmenden Kapitalgesellschaft erhöht, erhöht sich der Sonderausweis i.S.d. § 28 KStG. Aus Vereinfachungsgründen gilt ein nachversteuerungspflichtiger Betrag vorrangig als in das Nennkapital der aufnehmenden Kapitalgesellschaft eingezahlt und erhöht den Sonderausweis nach § 28 KStG.

Sind an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt einer Kapitalherabsetzung bzw. Einlagenrückgewähr noch weitere Gesellschafter beteiligt, kann es zu einer Verschiebung der Belastung aus der Nachversteuerung von dem einbringenden Einzelunternehmer oder Mitunternehmer auf die anderen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft kommen. Diese Verschiebung ist m.E. vertretbar. Dem vorrangigen Ziel – der Sicherstellung des Aufkommens aus

³⁰ BFH, Urteil v. 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362.

einer Nachversteuerung – wird mit den vorgeschlagenen Änderungen weitestgehend entsprochen.

Formulierungshilfen:

§ 34a Abs. 7 EStG wird wie folgt gefasst:

(7) ¹In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. ²In den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes geht der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend anteilig, wenn ein Teilbetrieb oder der Teil eines Mitunternehmeranteils übertragen oder eingebracht wird. 4Der maßgebliche Anteil des übergehenden nachversteuerungspflichtigen Betrags bestimmt sich in Fällen des Satzes 3 über das Verhältnis aus dem steuerlichen Wert des übertragenen oder eingebrachten Betriebsvermögens zum steuerlichen Wert des Betriebsvermögens des gesamten Betriebs bzw. des Gesamthandsvermögens unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanz und Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers.

In § 34a EStG wird folgender Absatz 7a eingefügt:

(7a) ¹Abweichend von Absatz 6 Satz 1 Nr. 2 geht auf Antrag des Steuerpflichtigen ein nachversteuerungspflichtiger Betrag in Fällen der §§ 20 oder 25 des Umwandlungssteuergesetzes vollständig oder anteilig unter. ²Der höchstens untergehende Anteil des nachversteuerungspflichtigen Betrags bestimmt sich in Fällen der Einbringung eines Teilbetriebs bzw. eines Teils eines Mitunternehmeranteils über das Verhältnis aus dem steuerlichen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens zum steuerlichen Wert des Betriebsvermögens des gesamten Betriebs bzw. des Gesamthandsvermögens unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanz und Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers. ³Satz 1 gilt nicht im Falle des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung an den im Zuge der Einbringung oder Umwandlung erhaltenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

In § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG wird um nachfolgenden Halbsatz ergänzt:

(3) ¹Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile; Veräußerungspreis und Anschaffungskosten verringern sich, insoweit nachversteuerungspflichtige Beträge nach § 34a Absatz 7a des Einkommensteuergesetzes untergehen.

In § 27 Abs. 1 KStG wird folgender Satz 6 angefügt:

(1) ⁶Soweit in den Fällen des § 20 oder § 25 des Umwandlungsgesetzes ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im Sinne des § 34a Abs. 7a EStG untergeht und dieser Betrag über die Erhöhung des Sonderausweises nach § 28 Absatz 1 Satz 5 hinaus geht, erhöht sich das steuerliche Einlagekonto im Sinne des Satzes 1 nicht.

In § 28 Abs. 1 KStG wird folgender Satz 5 angefügt:

(1) ⁵Geht das Betriebsvermögen in Fällen des § 20 oder § 25 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, erhöht sich der Sonderausweis, soweit sich durch die Einbringung oder Umwandlung das Nennkapital der Kapitalgesellschaft erhöht und nachversteuerungspflichtige Beträge im Sinne des § 34a Abs. 7a EStG untergehen.

4. Exkurs: Anpassung des Tarifgefüges

Status quo:

Eine steuerliche (Vor-)Belastung unternehmerischer Gewinne wird durch die Nachversteuerung auf ihr endgültiges Besteuerungsniveau hochgeschleust (kumulierte Steuerbelastung). Die geltenden Besteuerungsregeln belasten Personenunternehmen im Falle der sofortigen Entnahme des erzielten Gewinns regelmäßig weniger als Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter. Ein sofort entnommener Gewinn unterliegt bei einem Personenunternehmen dem progressiven Einkommensteuersatz von bis zu 45 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Unter Berücksichtigung der Gewerbesteueranrechnung (ohne Hinzurechnungen) bei unterstelltem Hebesatz von 400 % beträgt die Gesamtbelastung bis zu $[(45\% - 3,8 * 3,5\%) * 1,055 + 14\% =]$ 47,44 %. Zum Vergleich wird der GmbH-Gesellschafter dagegen mit 48,33 % belastet, sofern die Abgeltungsteuer zur Anwendung kommt.

Im Falle des Teileinkünfteverfahrens würde die kumulierte Belastung sogar bis zu 49,81 % betragen.

Indem sich § 34a EStG hinsichtlich der Gesamtbelastung aus flach versteuerten Gewinnen in Personenunternehmen zzgl. Nachversteuerung an der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern orientiert, ist die Versteuerung nach dem normalen Einkommensteuertarif auch bei reinvestierten Gewinnen in Personenunternehmen oftmals die steuerlich günstigere Alternative. Insbesondere das derzeit nicht gut aufeinander abgestimmte Tarifgefüge führt zu komplexen Vorteilhaftigkeitsanalysen im Zusammenhang mit dem geltenden § 34a EStG.³¹ In vielen Fällen liegt darin die Ursache für die mangelnde Attraktivität und Praxistauglichkeit der Vorschrift.

Reformansatz:

Nachfolgende Überlegungen legen den Anpassungsbedarf innerhalb des Teileinkünfteverfahrens dar, sofern der Gesetzgeber das Ziel einer weiteren Annäherung der Gesamtbelastung unterschiedlicher unternehmerischer Einkünfte untereinander sowie im Vergleich zu anderen Einkunftsarten verfolgen sollte. Die skizzierten Anregungen sind nicht Gegenstand des konkreten Reformvorschlags zur Fortentwicklung des § 34a EStG. Auf Formulierungshilfen wird daher verzichtet.

Die kumulierte Steuerbelastung aus der steuerlichen Belastung auf Unternehmensebene einerseits und der Nachversteuerung andererseits sollte sich im Sinne einer weitgehend rechtsformneutralen Besteuerung und zur Gleichbehandlung verschiedener Einkunftsarten in der synthetischen Einkommensteuer am regulären Einkommensteuertarif orientieren. Um dieses Ziel zu erreichen, könnte der steuerpflichtige Anteil im Teileinkünfteverfahren angepasst werden. Soll sich die Belastungsgleichheit bei einem unterstellten Einkommensteuersatz von 45 % einstellen, müsste der steuerpflichtige Anteil von derzeit 60 % auf 53 % reduziert werden.

Sofern der Gesetzgeber an der Abgeltungsteuer grundsätzlich festhält (z.B. bei Dividenden von Kapitalgesellschaften, an denen der Gesellschafter keine maßgebliche Beteiligung i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG hält), sollte der flache Steuersatz ebenfalls leicht abgesenkt werden. Wie derzeit auch sollte

³¹ Eine Systematisierung der in der Literatur vorgebrachten Vorteilhaftigkeitsanalysen nehmen *Schanz/Kollruss/Zipfel* (2008) vor. Für weitere Vorteilhaftigkeitsberechnungen siehe z.B. *Houben/Maiterth* (2008a), *Houben/Maiterth* (2008b) sowie *Ortmann-Babel/Zipfel* (2007).

der Abgeltungsteuersatz unterhalb des Spitzensteuersatzes im Teileinkünfteverfahren liegen. Bei einem steuerpflichtigen Anteil von 53 % läge die Spitzenbelastung im Teileinkünfteverfahren (ohne Solidaritätszuschlag) bei $(0,53 \cdot 45 \% =)$ 23,85 %. Der Abgeltungsteuersatz könnte daher auf 23 % sinken.

Belastungswirkung des Reformansatzes:

Nachfolgende Tabelle zeigt die steuerliche Belastung eines Personenunternehmens, dessen Gewinn sofort mit dem vollen Einkommensteuersatz von 45 % zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert wird, im Vergleich zur kumulierten Steuerbelastung im Falle einer Kapitalgesellschaft mit einer natürlichen Person als Gesellschafter, der die Beteiligung im Privatvermögen hält. Der Gewerbesteuerhebesatz betrage 400 %. Tabelle 2 weist für die Kapitalgesellschaft die Belastungswirkung bei Anwendung der geltenden Abgeltungssteuer sowie bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (TEV) mit einem steuerpflichtigen Anteil 60 % (derzeitige Rechtslage) und 53 % (modifiziertes TEV) aus.

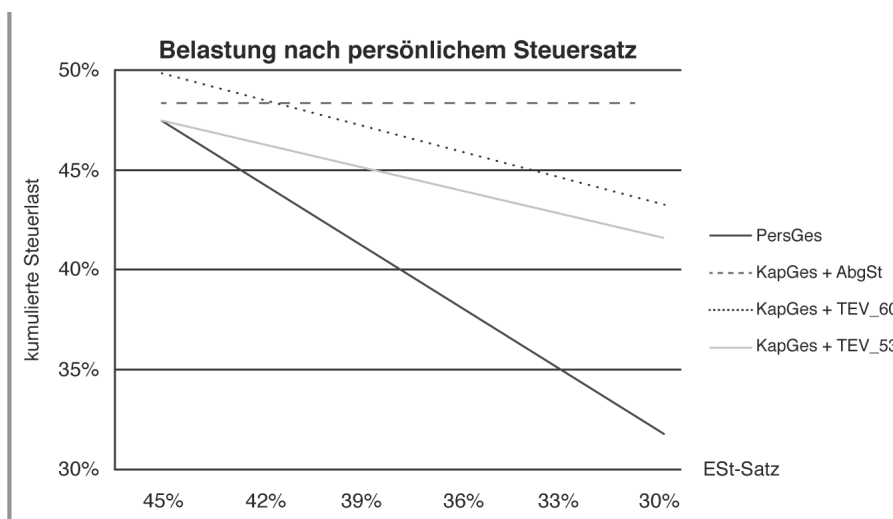
Tabelle 2: Belastungsvergleich bei modifiziertem Teileinkünfteverfahren

Einkommensteuersatz 45%	Personenunternehmen	Kapitalgesellschaft und Abgeltungssteuer	Kapitalgesellschaft und TEV (60 %)	Kapitalgesellschaft und TEV (53 %)
Steuerbelastung Unternehmensgewinn bei sofortiger Gewinnentnahme bzw. Ausschüttung	47,44 %	29,83 %	29,83 %	29,83 %
Steuersatz auf Ausschüttung	–	26,38 %	28,49 %	25,16 %
Gesamtsteuerbelastung	47,44 %	48,33 %	49,81 %	47,48 %

Bei einem steuerpflichtigen Anteil von 53 % im Teileinkünfteverfahren würde die kumulierte Belastung aus Unternehmenssteuern und Dividendenbesteuerung beim Anteilseigner mit 47,48 % fast genau der Belastung bei einem Personenunternehmen entsprechen, dessen Gewinne mit dem persönlichen Steuersatz des Unternehmers besteuert werden (47,44 %). Die Belastungsgleichheit wird allerdings nur beim Spitzensteuersatz von 45 % erreicht. Dies zeigt Abbildung 1 (Schnittpunkt der dunkelgrauen mit der hellgrauen Geraden).

Abbildung 1 verdeutlicht weitere Zusammenhänge des Tarifgefüges. Für Einkommensteuersätze unter 45 % führt die sofortige Besteuerung von Gewinnen des Personenunternehmens mit dem normalen Einkommensteuertarif zu geringeren Belastungen als bei einer Kapitalgesellschaft im Teileinkünfteverfahren mit 53 %. Allerdings wird der Belastungsunterschied gegenüber dem geltenden Recht (Teileinkünfteverfahren mit 60 %, gepunktete Gerade) für jeden Einkommensteuersatz deutlich reduziert.

Abbildung 1: Vergleich der Gesamtbelastung bei verschiedenen Einkommensteuersätzen



Ein Vergleich mit der Gesamtbelastung aus Unternehmensbesteuerung und Abgeltungsteuer (gestrichelte Gerade) zeigt, dass die Belastung beim modifizierten Teileinkünfteverfahren mit einem steuerpflichtigen Anteil von 53 % bei jedem unterstellten Einkommensteuersatz darunter liegen würde. Daraus ergibt sich die Forderung, dass auch der Abgeltungsteuersatz abgesenkt werden sollte.

V. Belastungsvergleich und Aufkommenswirkungen

Im Folgenden wird die Besteuerung eines Unternehmers betrachtet, der Gewinne aus seinem gewerblichen Personenunternehmen (Modellunternehmen) erzielt. Im ersten Jahr (Jahr 0) erzielt das Modellunternehmen einen operativen Gewinn in Höhe von 1 Mio. EUR. Daneben veräußert das Personenunternehmen eine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer

Kapitalgesellschaft. Der entsprechende Veräußerungsgewinn in Höhe von 300.000 EUR fließt in das Ergebnis des gewerblichen Personenunternehmens ein. Nach Abzug aller Steuern reinvestiert der Unternehmer den Nettogewinn in seinem Personenunternehmen vollständig.

Betrachtet wird ein Reinvestitionszeitraum von sieben Jahren. Bis zum Ende des siebten Jahres belässt der Unternehmer sämtliche Gewinne nach Abzug bzw. Entnahme von Steuern im Unternehmen, reinvestiert sie dort und entnimmt sämtliche Mittel unmittelbar zu Beginn des achten Jahres aus dem Unternehmen.³² Die Reinvestition erwirtschaftet eine angenommene Bruttorendite in Höhe von 5 % pro Jahr. Der Unternehmer stellt in jedem Jahr den Antrag auf Besteuerung nach § 34a EStG für den maximal möglichen Betrag des jährlichen Gewinns. Dabei wird unterstellt, dass der Unternehmer in jedem Jahr genau den Betrag entnimmt, den er zur Begleichung der auf den Gewinn entfallenden Einkommensteuerschuld zzgl. Solidaritätszuschlag benötigt.

Bei den Simulationsrechnungen wird die Besteuerung nach der geltenden Rechtslage des § 34a EStG mit der Besteuerung nach hypothetischer Umsetzung der Reformpakete 1 und 2 verglichen.³³ Eine erforderliche Nachversteuerung erfolgt stets mit dem Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag.

Tabelle 3 zeigt die Ergebnisse der Simulationsrechnung. Um die betrachteten Reformszenarien aus Sicht des Unternehmers mit dem geltenden Recht zu vergleichen, gibt Tabelle 3 das Endvermögen nach Abzug der angefallenen Steuern unter dem jeweiligen Besteuerungsszenario an. Der Wert des Betriebsvermögens vor Entnahme gibt dabei die Höhe des Endvermögens an, das aus dem im Unternehmen einbehaltenen Nettogewinn des Erstjahres zuzüglich der daraus erwirtschafteten Nettorendite über den siebenjährigen Reinvestitionszeitraum entsteht. Der Wert des Betriebsvermögens nach Entnahme gibt entsprechend das Endvermögen aus der Sicht des Unternehmers nach Abzug der Nachversteuerung i.S.d. § 34a Abs. 4 EStG für den Fall

³² Unter den hier verwendeten Annahmen und Parametern ist eine Besteuerung nach § 34a EStG gegenüber einer Regelbesteuerung vorzuziehen, wenn die Reinvestition über einen Zeitraum von zwei oder mehr Jahren erfolgt. Von einer progressiven Versteuerung der internen Rendite der letzten Reinvestitionsrendite vor Entnahme („Zinseszins“) wird aus Vereinfachungsgründen abgesehen.

³³ Eine Modellierung von Umstrukturierungs- und Übertragungsfällen, die von Reformpaket 3 betroffen wären, würde den Rahmen der vorliegenden Ausarbeitung übersteigen.

einer vollständigen Entnahme an. Dieser Wert repräsentiert die Höhe des Vermögens, welches dem Unternehmer nach Zahlung aller hier betrachteten Steuern, insbesondere nach Abzug der Nachversteuerung, am Ende des siebenjährigen Betrachtungszeitraums zur freien Verwendung (z.B. für den privaten Konsum) verbleiben würde.

Tabelle 3 zeigt zudem die Auswirkungen der Reformvorschläge auf das Steueraufkommen unter den Annahmen des Modells. Die über den siebenjährigen Betrachtungszeitraum geleisteten Steuerzahlungen werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten fällig. Um die Steuerzahlungen der verschiedenen Jahre dennoch miteinander vergleichen zu können, werden die jeweiligen Steuerzahlungen auf einen Zeitwert zum Ende des Reinvestitionszeitraums aufgezinst und aufsummiert. Die Aufzinsung erfolgt mit einem unterstellten Bruttozinssatz in Höhe von 3 %.³⁴

Tabelle 3: Modellrechnungen zum fortentwickelten § 34a EStG

Szenario § 34a EStG	Status quo	Reformpaket 1	Reformpaket 2
Wert Betriebsvermögen vor Entnahme	1.088.109	1.206.917	1.275.260
Nachversteuerungspflichtiger Betrag	679.576	1.086.917	1.275.260
Nachversteuerungsbetrag	179.238	286.674	336.350
Wert nach Entnahme	908.870	920.243	938.910
Summe aufgezinster Steuerbeträge ohne Nachversteuerung	657.530	552.772	493.538
Summe aufgezinster Steuerbeträge inkl. Nachversteuerung	836.768	839.446	829.888

Ein höheres Endvermögen, das sich durch die geringere Steuerbelastung in der Reinvestitionsphase ergibt, kann mit einer höheren kumulierten Steuerzahlung einhergehen. Wie Tabelle 3 zeigt, steigen sowohl der Wert des Endvermögens nach Entnahme ($920.243 > 908.870$ bzw. um 1,25 %) als auch die

³⁴ Der Aufzinsung liegt gedanklich zu Grunde, dass der Fiskus die Steuereinnahmen zwischen Zahlung (hier gleichbedeutend mit Fälligkeit) und Ende des Betrachtungszeitraumes zum Bruttozins anlegen könnte. Vgl. zum analogen Fall einer Abzinsung auf einen Anfangszeitpunkt Zöller (2011), 151. Dass der Bruttozins unter der Bruttorendite des Unternehmens liegt, spiegelt ein höheres Risiko unternehmerischer Investitionen wider.

Summe der aufgezinnten Steuerbeträge ($839.446 > 836.768$ bzw. um 0,32 %) in den Berechnungen zum Reformpaket 1. Nach dieser Betrachtung würden mit der Umsetzung des Reformpaketes 1 über den gesamten Betrachtungszeitraum und unter den hier getroffenen Modellannahmen leichte Steuermehreinnahmen einhergehen. Die Umsetzung auch des Reformpaketes 2 würde durch die Einführung eines einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs den Wert des Modellunternehmens weiter erhöhen (auf 938.910 bzw. um 3,31 % gegenüber dem Status quo). Die Summe der aufgezinnten Steuerzahlungen würde hier leicht unter den Wert des Status quo sinken (auf 829.888 bzw. um 0,82 %).

Wie diese Berechnungen zeigen, gehen mit der hier vorgeschlagenen Fortentwicklung des § 34a EStG nicht zwingend fiskalische Mindereinnahmen einher. Zwar kommt es in beiden Szenarien „Reformpaket 1“ und „Reformpaket 2“ zu einer Absenkung der „Summe der aufgezinnten Steuerzahlungen ohne Nachversteuerung“. Gleichzeitig erhöht sich aber der nachversteuerungspflichtige Betrag, was zu einer entsprechend höheren Entnahmebesteuerung nach Beendigung der Reinvestitionsphase führt.

Um die Rechtsformneutralität der vorgeschlagenen Änderungen zu beurteilen, ist ein Vergleich der steuerlichen Belastung bei einer Kapitalgesellschaft mit einer natürlichen Person als Gesellschafter geboten. Unter den Voraussetzungen des Simulationsmodells würde sich bei einer Modellkapitalgesellschaft unter analogen Annahmen ein Endvermögenswert in Höhe von 1.269.565 ergeben. Dieser Wert liegt leicht unter dem entsprechenden Endvermögenswert des Modellpersonenunternehmens nach Umsetzungen des Reformpaketes 2 in Höhe von 1.275.260. Die Differenz ist den 5 % nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (sog. Schachtelstrafe) des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG geschuldet, die im hier vorgeschlagenen einkommensteuerlichen Schachtelprivileg nicht nachvollzogen wird.

Hält der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft die Beteiligung im Privatvermögen, kommt bei der vollständigen Ausschüttung im Anschluss an den siebenjährigen Reinvestitionszeitraum die Abgeltungsteuer zur Anwendung. Nach Abzug der Abgeltungsteuer beträgt der Wert des Endvermögens 934.717. Dieser Betrag steht dem Gesellschafter zu seiner freien Verwendung zur Verfügung. Wiederum als Folge der „Schachtelstrafe“ liegt er ebenfalls leicht unter dem entsprechenden „Wert nach Entnahme“ des Modellpersonenunternehmens in Tabelle 3.

Die Berechnungen zeigen, dass der derzeitige § 34a EStG (Status quo) gegenüber der Besteuerung von Kapitalgesellschaften inkl. der Belastung mit Abgeltungsteuer bei Ausschüttung zu einer höheren Belastung führt. Der Grund liegt in der effektiv höheren Belastung einbehaltener Gewinne. Eine deutliche Annäherung an die Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft könnte bereits mit der Umsetzung des Reformpaketes 1 erreicht werden. Bezogen auf die operativen Gewinne des Modellunternehmens stellt dieser erste Reformschritt bereits eine Steuerbelastung wie bei einer Kapitalgesellschaft her.

Unter den hier getroffenen Annahmen des Simulationsmodells gelangt man zu einer weitgehend rechtsformneutralen Belastung, wenn das Modellunternehmen das einkommensteuerliche Schachtelprivileg des Reformpaketes 2 nutzen kann. Vorliegend bewirkt dieses einkommensteuerliche Schachtelprivileg, dass die Gewinne aus der Veräußerung der Kapitalgesellschaft im Erstjahr steuerfrei sind und erst bei Entnahme nach dem siebenjährigen Reinvestitionszeitraum der Nachversteuerung zugeführt werden. Abgesehen von der 5 %igen Schachtelstrafe entspricht die Belastung im Szenario „Reformpaket 2“ der Belastung im Falle einer Kapitalgesellschaft.

VI. Literaturhinweise

Bolik/Zöller/Kindler (2014), Alle Jahre wieder: Jahresendrallye des Steuergesetzgebers – das JStG 2015 heißt ZollkodexAnpG, BB 2014, 2974, für eine ausführliche Darstellung der Neuregelung.

Dörfler/Fellinger/Reichl (2009), Kleine Schritte, große Wirkung – Vorschläge zur Fortentwicklung des § 34 a EStG, DStR Beihefter zu Heft 29/09, 69.

Fechner/Bäumel (2008), Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigsten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personennunternehmen, Aufruf zur moderaten Modifikation des § 34 a EStG!, DB 08, 1652.

Fechner/Lethaus (2006), Die Tarifrücklage, Eine Alternative zur satzermäßigsten Besteuerung von Personennunternehmen, September 2006, ifst-Schrift Nr. 437.

Homburg (2007), Die Abgeltungsteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung, DStR 07, 686.

Houben/Maiterth (2008a), Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, StuW 08, 228.

Houben/Maiterth (2008b), „Reichensteuer“ und Thesaurierungsbegünstigung versus 42 %iger Spitzensteuersatz, FR 08, 1044.

Kavcic (2008), Steuerbelastungsunterschiede durch Einführung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG: Verbesserungsmöglichkeiten/ Lösungsalternativen, FR 08, 404.

Kessler/Birkenfeld/Kaminski/Märkle/Mössner/Offerhaus/Söffing/Wassermeyer (2005), Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenernehmen, Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern der Ernst & Young AG, WPG, BB, 1653–1660.

Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer (2008), Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, DB 08, 1405.

Köhler/Ortmann-Babel/Gauß/Zöllner/Overesch (2013), „Steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft – Diagnose und Empfehlungen“, Studie von Ernst & Young im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, 2013.

Hey (2013), Die Körperschaftsteuerliche Lösung, in Lang/Eilfort (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Olzog Verlag, München, 2013, 287.

Ortmann-Babel/Zipfel (2007), Unternehmensteuerreform 2008 II: Besteuerung von Personengesellschaften insbesondere nach der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung, BB 07, 2205.

Pohl (2008), Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung bei der Umstrukturierung von Personenernehmen nach § 6 Abs. 5 EStG, BB 08, 1536.

Rohler (2008), Wechselwirkung der neuen Thesaurierungsbegünstigung (§ 34 a EStG) mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG, GmbH-StB 08, 238.

Schanz/Kollruss/Zipfel (2008), Zur Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen: Stand der Diskussion und Beispiele, DStR 08, 1702.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2006), Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005. Expertisen, Sachverständigenrat zur Begutachtung der Gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, 2006.

Schiffers (2007), Unternehmensteuerreform 2008: Sondertarif für nicht entnommene Gewinne nach § 34a EStG – Fluch oder Segen? GmbHR 07, 841.

Sinn (1991a), Taxation and the cost of capital: the “old view”, the “new view”, and “another view”, Tax Policy and the Economy 5 (1991), 25–54.

Sinn (1991b), The vanishing Harberger triangle, Journal of Public Economics 45.3 (1991), 271–300.

Wendt (2009), „Meistbegünstigung“ des nicht entnommenen Gewinns nach § 34 a EStG? DStR 09, 406.

Zöller (2011), Die zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS) – Systematische Entwicklung und ökonomische Analyse eines Reformvorschlags für Deutschland, Beiträge zur Finanzwissenschaft, Mohr Siebeck, 2011.

Vorschlag zur Reform der Vorauszahlungen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

Manuel Mentzel, Bachelor of Laws

Inhaltsverzeichnis

I.	Vorwort	173
II.	Aktuelle Situation	173
	1. Vergleich Unternehmer – Arbeitnehmer	173
	2. Problem der Nachzahlungen	174
III.	Die Reform der Vorauszahlungen	175
	1. Grundlagen	176
	2. Vorteile	178
	3. Risiken	178
IV.	Umsetzung im Unternehmen	179
	1. Unternehmen mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen	179
	2. Unternehmen mit umsatzsteuerfreien Umsätzen	179
	3. Vorauszahlungen bei Personengesellschaften	179
V.	Umsetzung in der Verwaltung	181
VI.	Internationaler Vergleich	181
VII.	Gewerbsteuer	182
VIII.	Berechnungsschema	182
	1. Festsetzung der Bemessungsgrundlage	182
	2. Umsatzanmeldung	184

I. Vorwort

Nach meinem Studium an der Verwaltungshochschule in Ludwigsburg hatte ich mich dazu entschieden, das Steuerrecht von der Seite anderer Verfahrensbeteiligter und Betroffener kennenzulernen. Durch das Studium und die aktuelle Tätigkeit in einer Steuerberaterkanzlei kann ich sowohl die Ziele und Wünsche der Finanzverwaltung als auch die der Steuerpflichtigen und weiteren Verfahrensbeteiligten in dem vorliegenden Vorschlag berücksichtigen.

II. Aktuelle Situation

1. Vergleich Unternehmer – Arbeitnehmer

Im deutschen Steuerrecht sind laufende Vorauszahlungen gesetzlich vorgeschrieben. Diese werden im Veranlagungsverfahren auf die festgesetzte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet. Die Festsetzung der Vorauszahlung unterscheidet sich zwischen reinen Arbeitnehmern und Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erzielen.

Arbeitnehmern wird monatlich direkt von ihrem Gehalt Lohnsteuer einbehalten und vom Arbeitgeber an das Finanzamt abgeführt. Auf diese Weise erhält der Arbeitnehmer bereits den versteuerten Nettolohn. Die einbehaltene Lohnsteuer wird bei Festsetzung der Einkommensteuer wie Vorauszahlungen angerechnet. Wurde dem Arbeitnehmer im laufenden Jahr zu viel Lohnsteuer einbehalten, kann er die Differenz mit Einreichung der Einkommensteuererklärung zurückfordern.

Im Gegensatz dazu müssen Steuerpflichtige, die Einnahmen aus anderen Einkunftsarten, wie beispielweise Gewinne aus Gewerbebetrieb oder einer freiberuflichen Tätigkeit, erzielen, Vorauszahlungen separat an das Finanzamt abführen. Aus Vereinfachungsgründen wird im weiteren Verlauf dieser Ausarbeitung diese Gruppe als Unternehmer bezeichnet.

Einkommensteuervorauszahlungen werden gemäß der gesetzlichen Regelung quartalsweise erhoben und fällig. Die Höhe der aktuellen Vorauszahlungen wird vom Finanzamt grundsätzlich im Bescheid des zuletzt veranlagten Jahres festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlungen dienen die Einkommensverhältnisse des zuletzt veranlagten Jahres.

Davon kann in begründeten Fällen abgewichen werden. So werden zum Beispiel die Vorauszahlungen gesondert berechnet, wenn bereits bekannt

ist, dass sich die Einkommensverhältnisse grundlegend ändern werden oder im zuletzt veranlagten Jahr ein Verlustvortrag aufgebraucht wurde. Diese Abweichungen müssen allerdings in den meisten Fällen von den Sachbearbeitern in den Finanzämtern manuell angestoßen werden.

Von der Systematik lässt sich die monatliche Lohnsteuer mit den vierteljährlichen Vorauszahlungen der Unternehmer vergleichen.

Beim Vergleich dieser Gruppen fallen zwei grundsätzliche Unterschiede auf.

1. Arbeitnehmer müssen monatliche Zahlungen an das Finanzamt leisten, während Unternehmer diese Zahlungen nur vierteljährlich leisten müssen. Von Unternehmern wird eine erhöhte Sorgfaltspflicht verlangt. Dies wird beispielsweise ersichtlich aus der längeren Aufbewahrungsfrist oder aus Verbraucherschutzvorschriften, die bei Unternehmern keine Anwendung finden. Aus demselben Grund kann der Unterschied des Vorauszahlungszeitraums gerechtfertigt sein. Aus dieser erhöhten Sorgfaltspflicht ist es berechtigt, dass ein Unternehmer Geld in eigener Verantwortung zurückhalten muss, um die vierteljährlichen Vorauszahlungen begleichen zu können.
2. Bei Arbeitnehmern erhöhen sich mit einer Gehaltserhöhung automatisch auch die zu zahlende Lohnsteuer und der Steuersatz. Dies geschieht durch die Lohnabrechnung und kann vom Arbeitnehmer nicht beeinflusst werden. Unternehmer müssen dagegen unabhängig von der aktuellen wirtschaftlichen Situation die Vorauszahlungen leisten, die das Finanzamt mit der letzten eingereichten Steuererklärung festgesetzt hat. Eine Anpassung der Vorauszahlungen ist zwar auf Antrag des Unternehmers möglich, allerdings wird dies in der Regel lediglich in Fällen mit einer deutlichen Reduzierung des Gewinns beantragt. Beim direkten Vergleich eines Unternehmers und eines Arbeitnehmers lässt sich dadurch ein deutlicher Liquiditätsvorteil seitens des Unternehmers feststellen, da sich die Gewinnsteigerung erst im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das betreffende Jahr auf die zu zahlende Steuer auswirkt.

2. Problem der Nachzahlungen

Oftmals verwenden Unternehmer den laufenden Gewinn für außergewöhnliche Investitionen, außerplanmäßige Schuldentilgung oder für private Ausgaben. Dabei beachten sie nicht, dass die festgesetzten und gezahlten Vorauszahlungen nicht der derzeitigen wirtschaftlichen Situation des Unter-

nehmens entsprechen. Insbesondere wenn im Vorjahr ein niedriger Gewinn erwirtschaftet oder durch steuerliche Gestaltung errechnet wurde und im laufenden Jahr bessere Ergebnisse erzielt werden können. Die dadurch entstehenden Nachzahlungen führen oft zu Liquiditätsengpässen, hohen Steuerrückständen und Steuerausfall.

Beispiel:

Ein Unternehmer erzielt im Jahr 2012 einen steuerlichen Gewinn von 60.000 €. Aufgrund einer Preiserhöhung und allgemein guter Konjunktur-entwicklung beträgt der erzielte Gewinn im Jahr 2013 90.000 €. Bei Anwendung der Grundtabelle beträgt der Grenzsteuersatz 42 %. Die Einkommensteuernachzahlung für das Jahr 2013 beträgt 12.600 €.

Unternehmer, die eine hohe Nachzahlung erwarten, versuchen die Steuernachzahlung möglichst lang hinauszuzögern. Dies lässt sich zum Beispiel durch die Abgabe der Steuererklärung zum letztmöglichen Zeitpunkt der Abgabefrist oder darüber hinaus ermöglichen. Durch dieses Verhalten des Unternehmers entsteht für die Finanzverwaltung ein erhöhter Verwaltungsaufwand. So muss die Abgabe der Steuerklärungen wiederholt zum Teil unter Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld angemahnt werden.

Um die Nachzahlungen begleichen zu können, müssen Unternehmer häufig Kredite aufnehmen oder Geld, das für den laufenden Geschäftsbetrieb benötigt wird, aus dem Unternehmen nehmen. Dadurch wird das Unternehmen zusätzlich geschwächt. Falls betroffene Unternehmer die Zahlungen dennoch nicht bei Fälligkeit entrichten können, werden Stundungen mit Ratenzahlung beantragt oder die fälligen Beträge einfach nicht beglichen. Zur Bearbeitung dieser Problemfälle benötigt die Finanzverwaltung zusätzliches Personal. Die Stundungsanträge müssen bearbeitet und überwacht sowie die Steuerrückstände mithilfe der Vollstreckung eingetrieben werden.

III. Die Reform der Vorauszahlungen

Das Ziel der Vorauszahlungsreform ist, im Rahmen der Einkommensteuer- veranlagung Steuernachzahlungen und -erstattungen zu reduzieren, sodass lediglich ein kleiner Bruchteil der festgesetzten Steuer nachgezahlt oder erstattet werden muss.

Dadurch soll die Finanzverwaltung von den bereits oben genannten Verwaltungsaufgaben entlastet werden. Die dadurch entstehenden Ressourcen können zum Beispiel für umfassendere Betriebsprüfungen, genauere Prüfungen

im Rahmen des Veranlagungsverfahrens und somit zu einem effizienteren Verwaltungsablauf und einer gesteigerten Steuergerechtigkeit beitragen.

Für Unternehmer dient die Reform der Vermeidung von unnötigen Finanzierungskosten, Liquiditätsengpässen und ermöglicht eine genauere Planung der Verwendung von Betriebsvermögen. Zusätzlich wird durch die Vermeidung einer hohen Nachzahlung vielen Unternehmern die Angst vor der Abgabe der Steuererklärung genommen. Die Bearbeitung der Jahresabschlüsse sowie der Steuererklärungen kann somit zeitnaher und fristgerecht erfolgen.

1. Grundlagen

Das Konzept sieht monatliche Vorauszahlungen für alle Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung vor.

Bemessungsgrundlage der monatlichen Vorauszahlungen ist der tatsächliche Umsatz des aktuellen Monats. Anhand der letzten drei veranlagten Jahre ermittelt das Finanzamt die durchschnittliche Brutto-Umsatzrendite in Prozent. Dieser ermittelte Prozentsatz wird auf den laufenden monatlichen Umsatz angewendet. Der mithilfe dieser Berechnung ermittelte Vorauszahlungsgewinn wird unter Berücksichtigung von 1/12 der Sonderausgaben und sonstigen steuerlichen Freibeträgen zu einem zu versteuernden Vorauszahlungseinkommen angemeldet (Bsp. Kapitel VIII. 1. Festsetzung der Bemessungsgrundlage).

Sämtliche für die Berechnung benötigten Werte können von den Steuerpflichtigen aus dem letzten Steuerbescheid entnommen und in das Elsterformular oder ein sonstiges Steuerberechnungsprogramm eingegeben werden. Dadurch wird lediglich durch Eingabe des Umsatzes in das Formular die zu zahlende Einkommensteuervorauszahlung berechnet. Die Vorauszahlung wird wie die Umsatzsteuervoranmeldung am 10. Tag des Folgemonats fällig.

Für besondere Geschäftsvorfälle, zum Beispiel Preissteigerungen, außergewöhnliche Ausgaben oder Ähnliches, sieht das Konzept die Möglichkeit vor, den tatsächlichen Gewinn (Gewinnanmeldung) anzumelden. Ein Wechsel von Umsatz- zur Gewinnanmeldung ist jederzeit möglich. Um Missbrauch durch eine geschickte Kombination aus Umsatz- und Gewinnanmeldung zur Reduzierung der Vorauszahlungen zu vermeiden, ist ein Wechsel von der Gewinn- zur Umsatzanmeldung dagegen nicht zulässig.

Die Anmeldung erfolgt zeitgleich mit der Umsatzsteuervoranmeldung. Das bestehende Umsatzsteuervoranmeldungsformular muss lediglich um drei weitere Funktionsfelder erweitert werden:

- Erzielter Monatsumsatz
- Erzielter Monatsgewinn
- Errechnete Steuerschuld

Zur „Standardisierung“ der Voranmeldungen werden die gesetzlichen Regelungen im Bezug auf die Umsatzsteuervoranmeldung auch auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angewendet. Zum einen wird die Möglichkeit der Dauerfristverlängerung gegeben, zum anderen werden die gleichen Schwellen für den Übergang von der monatlichen in die quartalsweise oder jährliche Anmeldung gelten.

Als letzter Punkt sieht das Konzept eine gesetzliche Mitteilungspflicht vor. Soweit die festzusetzende Steuer abzüglich der bereits vorausbezahlten Steuer einen Betrag von 2.500 € übersteigt, muss dies innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntwerden der steuererheblichen Tatsachen angemeldet werden. Wenn eine solche Steuernachzahlung nicht fristgerecht angemeldet wird, entstehen mit Ablauf des zweiten Monats Nachzahlungszinsen in Höhe von 0,5 % pro Monat.

Diese gesetzliche Mitteilungspflicht ist notwendig, um steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu vermeiden und das Erreichen der Reformziele zu ermöglichen.

Beispiel:

Das Finanzamt ermittelt aufgrund der letzten drei Jahre eine Brutto-Umsatzrendite von 2,5 %. Nach dem ersten Halbjahr ist erkennbar, dass sich eine Rendite von 5 % realisieren lässt. Ohne eine verpflichtende Regelung würde der Gewerbetreibende seinen Umsatz mithilfe der 2,5 % der Steueranmeldung unterwerfen, da er dadurch zum aktuellen Zeitpunkt weniger Steuern zahlen müsste. Lediglich im Fall einer niedrigeren Rendite würde der Gewerbetreibende auf die Gewinnmethode wechseln. Aufgrund der steuerlichen Mitteilungspflicht muss der Steuerpflichtige die Veränderung in der Brutto-Umsatzrendite an das Finanzamt melden, soweit die Mehrsteuer den Betrag von 2.500 € für den bereits abgelaufenen Zeitraum übersteigt.

2. Vorteile

Durch das Konzept wird die Steuer von den Gewinnen gezahlt, durch welche sich die Steuer begründet. Für verantwortungsbewusste Unternehmer ergeben sich keine großen Veränderungen. Lediglich in die Umsatzsteuervoranmeldung muss eine weitere Zahl eingegeben bzw. von der Buchhaltung eingespielt werden.

Unternehmern mit Liquidationsengpässen oder drohender Zahlungsunfähigkeit hilft das Konzept bei der Vermeidung von hohen Steuernachzahlungen, die in vielen Fällen mit hohen Zinsen bis zu Pfändungen seitens des Finanzamtes einhergehen. Ebenfalls werden Steuerausfälle vermieden, da Steuerpflichtige den erwirtschafteten Gewinn nicht zweckfremd verwenden können.

In den ersten Jahren entsteht den Steuerpflichtigen ein Liquiditätsverlust im laufenden Geschäftsbetrieb, da die Steuer abweichend von den Vorjahren deutlich früher bezahlt werden muss. Dieser Liquiditätsverlust seitens der Steuerpflichtigen bedeutet gleichzeitig eine Steigerung der Steuereinnahmen. Diese Steuermehreinnahmen könnten im Rahmen eines Sonderprogramms zur Förderung der Wirtschaft verwendet werden, um so den Liquiditätsnachteil zu verringern.

3. Risiken

Die Durchführbarkeit dieses Konzeptes ist im Wesentlichen von der verfahrensrechtlich wirksamen Bekanntgabe der Berechnungen der Brutto-Umsatzrendite und anderen relevanten Daten sowie von der Anpassung der Formulare auf Elster abhängig. Eine Einführung der monatlichen Vorauszahlungen ist daher erst bei vollständiger technischer Funktionalität vertretbar.

Eines der größten Risiken sehe ich daher bei der Umsetzung des Konzeptes seitens der Finanzverwaltung. Wie es sich bereits in den Projekten ElStAM und E-Bilanz gezeigt hat, ist die technische Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben in einem vertretbaren zeitlichen Rahmen schwierig. Mit Einführung der monatlichen Vorauszahlungen muss das automatisierte Verfahren voll funktionsfähig sein und darf sich nicht in einer Beta- oder Testphase befinden.

IV. Umsetzung im Unternehmen

1. Unternehmen mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen

Bei Unternehmen mit umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen ergeben sich die kleinsten Änderungen. Da die Umsätze bereits zum jetzigen Zeitpunkt monatlich an das Finanzamt gemeldet werden, muss lediglich eine weitere Kennzahl im Formular eingetragen werden. Bei bisher quartalsweiser Umsatzsteuervoranmeldung kann es durch die Überschreitung der für die Vorauszahlung relevanten Umsatzschwellen zur Verpflichtung der monatlichen Abgabe der Erklärung kommen. Bei Unternehmen mit einer umsatzsteuerlichen Organschaft, bei der bisher lediglich der Organträger zu Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet war, muss mit Einführung der Anmeldevorauszahlungen auch die Organgesellschaft eine eigene Anmeldung abgeben. Da die monatliche Buchhaltung aber bereits zum heutigen Zeitpunkt für die Umsatzsteuervoranmeldung des Organträgers notwendig ist, ist der tatsächliche Aufwand überschaubar.

2. Unternehmen mit umsatzsteuerfreien Umsätzen

Insbesondere für Ärzte, Vermietungsunternehmer, aber auch alle anderen Unternehmen, die ausschließlich umsatzsteuerfreie Umsätze tätigen, ergeben sich die größten Änderungen. Aktuell besteht keine Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteueranmeldung. Durch die Vorauszahlungsreform entsteht für diese Betriebe die Pflicht zur monatlichen oder quartalsweise Buchführung sowie Anmeldung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

3. Vorauszahlungen bei Personengesellschaften

Anders als bei Einzelunternehmern und Kapitalgesellschaften besteht bei Personengesellschaften in Form einer GbR, KG, aber auch einer Erbengemeinschaft die Problematik, dass die Einkünfte jeweils anteilig bei den Gesellschaftern mit dem persönlichen Steuersatz zu versteuern sind.

Bei strikter Durchführung des vorliegenden Vorschlages würde dies bedeuten, dass entweder für jeden Gesellschafter eine eigene Anmeldung erfolgen muss, oder dass die Gesellschaft jeden Monat den Gesellschaftern den Umsatz mitteilen müsste. Die erste Möglichkeit ist aufgrund des Steuergeheimnisses nicht möglich, da die steuerlichen Informationen, z.B. der Steuersatz, an die Gesellschaft übermittelt werden müssten. Bei bestimmten Personengesellschaftsformen haben die Gesellschafter nur ein beschränktes

Mitbestimmungs- und Informationsrecht. Durch die monatliche Bekanntgabe der Umsätze müssten diese Rechte deutlich ausgeweitet werden. Ebenso würde dies einen erheblichen zeitlichen Mehraufwand sowohl für die Gesellschafter als auch für die Gesellschaft bedeuten.

Eine mögliche Lösung dieses Problems lässt sich mithilfe der Grundidee des vorliegenden Konzeptes finden. Diese Grundidee sieht vor, dass sich Vorauszahlungen aus den laufenden Umsätzen und damit aus dem laufenden Gewinn erwirtschaften und gezahlt werden können. Für Gesellschafter, die keine laufenden Zahlungen aus der Personengesellschaft erhalten, würde dies bedeuten, dass diese auch keine monatlichen Vorauszahlungen leisten müssten. Laufende Zahlungen können Vorabgewinne oder Entnahmen sein. Ergänzend oder alternativ könnten lediglich die geschäftsführenden Gesellschafter zur Abgabe einer Anmeldung verpflichtet werden. Die Anmeldung müsste in diesem Fall von jedem betroffenen Gesellschafter individuell durchgeführt werden.

Als zweiter Lösungsweg besteht die Möglichkeit, dass die Personengesellschaft lediglich die Umsätze an das zuständige Finanzamt meldet, allerdings keine Vorauszahlungen leistet. Die Finanzverwaltung übermittelt anhand der gespeicherten Daten in einem automatisierten Verfahren die anteiligen monatlichen Gewinne an die für die Gesellschafter örtlich zuständigen Finanzämter. Dort werden anhand dieser Daten die Vorauszahlungen festgesetzt und per Lastschrift eingezogen. Bei Vorauszahlungen von wenigen Euro könnte von einer monatlichen Festsetzung abgesehen werden. In einem automatisierten Verfahren mit aktuellen Datensätzen ist der komplette Vorgang ohne Personalaufwand seitens der Finanzverwaltung durchführbar und innerhalb weniger Minuten bei den für die Gesellschafter zuständigen Finanzämtern.

Diese Alternative ist für mehrgliedrige Personengesellschaften besser geeignet. In einem vollautomatisierten System würde eine Anmeldung einer Tochtergesellschaft innerhalb von wenigen Minuten den Gesellschaftern über mehrere Gesellschaften zugerechnet werden können.

Für Steuerpflichtige, die an mehreren Gesellschaften oder durch eine Gesellschaft und ein Einzelunternehmen Einkünfte erzielen, ist dieses Verfahren vorteilhaft, da der Steuerpflichtige für die Abgabe der eigenen Anmeldung nicht auf sämtliche Mitteilungen der Gesellschaften warten muss.

V. Umsetzung in der Verwaltung

Für eine erfolgreiche Einführung in das System müssen die technischen Voraussetzungen – wie bereits oben erwähnt – erfüllt sein.

Durch das automatisierte System müssten lediglich Problemfälle manuell bearbeitet werden. Die dafür benötigten Mitarbeiter werden durch den Wegfall der Verwaltungsaufgaben im Rahmen der Stundungen, Fristverlängerungen etc. frei und können mit diesen Aufgaben betraut werden.

VI. Internationaler Vergleich

Im Rahmen der Ausarbeitung des Reformkonzeptes konnte ich keinen Staat finden, der die Vorauszahlungen zur „Einkommensteuer“ monatlich festsetzt. Lediglich in Frankreich können die Vorauszahlungen auf 10 Monatsraten verteilt werden. In Italien sind grundsätzlich nur zwei Vorauszahlungen vorgesehen. Eine Verteilung der Zahlungen auf 6 Raten ist möglich, dies lässt sich die italienische Finanzverwaltung allerdings mit einem Aufschlag von 0,33 % pro Monat vergüten. In vielen anderen europäischen Ländern sowie in den USA sind die Vorauszahlungen quartalsweise oder seltener zu zahlen, wodurch jeweils hohe Zahlungen geleistet werden müssen. Die Bemessungsgrundlage ist jeweils die letztjährige Steuerschuld.

Dies könnte zu der Annahme führen, dass eine Reform der Vorauszahlungen nicht notwendig ist. Andererseits sind die Steuergesetze in einer Zeit vor der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens entstanden. Das vorliegende Verfahren wäre ohne moderne Datenübermittlung und Computertechnik aufgrund eines immensen monatlichen Arbeitsaufwandes der Finanzverwaltung nicht praktikabel und durchführbar.

Deutschland könnte durch die Reform einen Wettbewerbsvorteil gegenüber den europäischen Nachbarn erlangen und das Konzept exportieren.

In Ländern, in denen die Steuererklärungs- und -entrichtungsmoral gering ist, könnte das System zu gesicherten und regelmäßigen Einnahmen führen. Da die Unternehmer bereits zum heutigen Zeitpunkt zeitnah Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben müssen (Art. 250 ff. MWStSyRL), hätten die Staaten die Möglichkeit, sowohl Umsatz- als auch Einkommensteuer einzuziehen.

Für die betroffenen Länder wäre es dabei von Vorteil, wenn ein wirtschaftlich gesundes Partnerland den ersten Schritt macht. Nach einigen Jahren

können die gesammelten Erfahrungen sowie die Technik dann mit diesen Staaten geteilt und so zu einem stabileren Europa beigetragen werden.

VII. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer soll im Rahmen dieser Reform bewusst nicht berücksichtigt werden. Für eine Reform der Gewerbesteuervorauszahlungen müsste jede Gemeinde mit den technischen Voraussetzungen für den Eingang und die Bearbeitung der Anmeldungen ausgestattet werden. Dies verursacht für die Kommunen hohe Kosten, die aufgrund des knappen Budgets viele Kommunen in anderen Bereichen einsparen müssten.

Nach zwei bis drei Jahren kann mithilfe von Vergleichen zwischen den Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer- sowie den Gewerbesteuer-nachzahlungen ermittelt werden, ob eine Ausweitung auf die Gewerbesteuer realisierbar und wirtschaftlich sinnvoll ist. Für die Unternehmen würde sich bei der Erweiterung um die Gewerbesteuer kein Mehraufwand ergeben. Die Kommunen und die Finanzverwaltung müssten dabei die technischen Voraussetzungen schaffen (vgl. Kap. III. 3. Risiken).

VIII. Berechnungsschema

1. Festsetzung der Bemessungsgrundlage

	2011	2012	2013
Gewerbebetrieb			
Umsatz	512.984,00 €	545.824,00 €	575.085,00 €
Gewinn	48.532,00 €	52.784,00 €	50.187,00 €
Umsatzrendite in %	9,461	9,671	8,727
Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung ergibt sich aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahre.			9,286
Selbstständige Tätigkeit			
Umsatz	23.245,00 €	20.045,00 €	19.008,00 €
Gewinn	19.785,00 €	17.517,00 €	16.831,00 €
Umsatzrendite in %	85,115	87,388	88,547
Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung ergibt sich aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahre.			87,017

	2011	2012	2013	
Nichtselbstständige Arbeit Ehepartner				
Einnahmen- überschuss	48.000,00 €	49.500,00 €	51.250,00 €	
Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung ergibt sich aus den Einkünften des Vorjahres.				51.250,00 €
Kapitaleinkünfte soweit tariflich				
Einnahmen- überschuss	2.500,00 €	2.400,00 €	2.300,00 €	
Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung ergibt sich aus den Einkünften des Vorjahres.				2.300,00 €
Vermietung und Verpachtung				
Einnahmen	12.000,00 €	12.000,00 €	12.000,00 €	
Einnahmen- überschuss	-495,00 €	236,00 €	119,00 €	
Umsatzrendite	-4,125	1,967	0,992	
Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung ergibt sich aus dem Durchschnitt der letzten drei Jahre.				-0,389
Abzugsfähige Sonderausgaben	6.555,00 €	6.732,00 €	6.647,00 €	6.647,00 €
Abzugsfähige AgB	125,00 €	36,00 €	98,00 €	98,00 €
Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlung ergibt sich aus dem Vorjahr.				
Steuerermäßigung Handwerker u. Haushaltsnahe Dienstleistung				
	1.158,00 €	587,00 €	642,00 €	XXX
Die Steuerermäßigungen gemäß § 35a EStG werden aufgrund der strengen Voraussetzungen nur auf Antrag im Rahmen der Einkommensteuer gewährt.				
Grund- (1) oder Splitting- (2) Tarif				2
Monats- (1), Quartals- (2) oder Jahres- (3) Anmeldung				1

Die grau hinterlegten Werte müssen einmalig nach der Bekanntgabe des Jahressteuerbescheides vom Steuerpflichtigen in die Software zur Anmeldung der Umsätze (Elster, DATEV, ...) eingegeben werden.

2. Umsatzanmeldung

Gewerbebetrieb	
Umsatz des Monats	52.125,00 €
Brutto-Umsatzrendite in %	9,286
berechneter Monatsgewinn	4.840,33 €
Selbstständige Arbeit	
Umsatz des Monats	1.699,87 €
Brutto-Umsatzrendite in %	87,017
berechneter Monatsgewinn	1.479,18 €
nichtselbstständige Arbeit Ehegatte	51.250,00 €
davon monatlich 1/12	4.270,83 €
Kapitaleinkünfte	2.300,00 €
davon monatlich 1/12	191,67 €
Vermietung und Verpachtung	
Umsatz des Monats	1.000,00 €
Brutto-Umsatzrendite in %	-0,389
berechneter Monatsgewinn	-3,89 €
abzüglich:	
abzugsfähige Sonderausgaben	6.647,00 €
abzugsfähige AgB	98,00 €
davon monatlich 1/12	-562,08 €
zu versteuerndes Monatseinkommen	10.216,03 €
Steuersatz	28,56 %
Die Anmeldesoftware errechnet anhand des zu versteuernden Monatseinkommens den Steuersatz. Dabei wird das zu versteuernde Monatseinkommen mit 12 multipliziert. Anhand des sich daraus ergebenden zu versteuernden Einkommens wird der Durchschnittssteuersatz ermittelt. Dieser Steuersatz wird auf das zu versteuernde Monatseinkommen angewandt.	
Vorauszahlungsbetrag	2.917,70 €

Die grau hinterlegten Werte sind die einmalig einzugebenden Werte (siehe VIII. 1.).

Die kursiv gesetzten Werte sind die vom Steuerpflichtigen im Rahmen der Umsatzanmeldung in die Software zur Anmeldung der Umsätze (Elster, DATEV, ...) einzugebenden Werte.

Vereinfachung des Besteuerungs- verfahrens zur Umsatzsteuer auf nationaler Ebene

Änderung des Besteuerungszeitraums für die Abgabe von Umsatzsteuer- jahreerklärungen bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Dipl.-Finanzwirt (FH) Martin Eberlein,
Betriebsprüfer

I. Ausgangsfall

Ein Unternehmer ermittelt unter den Voraussetzungen des § 4a Einkommensteuergesetz (EStG) seinen Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (z.B. vom 1.4. bis 31.3.). Somit ist das gesamte betriebliche Rechnungswesen auf diesen (abweichenden) Gewinnermittlungszeitraum ausgelegt.

Zur Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung ist in allen diesen Fällen eine aufwändige Umrechnung aller umsatzsteuerlicher Besteuerungsgrundlagen auf das Kalenderjahr (vom 1.1. bis 31.12.) erforderlich.

II. Bisherige/aktuelle Gesetzeslage

§ 16 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bestimmt den Besteuerungszeitraum.

Nach § 16 Absatz 1 Satz 2 UStG ist der Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr. Dies gilt auch dann, wenn der Unternehmer für Ertragsteuerzwecke seinen Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt. Ein abweichendes Wirtschaftsjahr ist dem Umsatzsteuerrecht im Gegensatz zu § 4a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG fremd.

Anstelle des Kalenderjahres als Regelbesteuerungszeitraum kommt in folgenden Fällen (Ausnahmen) lediglich ein verkürzter Besteuerungszeitraum in Betracht:

- wenn ein Drittlandsunternehmer elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in der EU erbringt und vom Wahlrecht der Einortregistrierung (One-Stop-Shop) gem. § 18 Abs. 4c UStG Gebrauch macht (§ 16 Abs. 1a UStG);
- wenn der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt hat (§ 16 Abs. 3 UStG);
- durch Bestimmung des Finanzamts, wenn der Eingang der Steuer gefährdet erscheint oder der Unternehmer damit einverstanden ist (§ 16 Abs. 4 UStG).

Im ersten Fall (§ 16 Abs. 1a UStG) ist der Besteuerungszeitraum zwingend das Kalendervierteljahr. In den beiden anderen Fällen (§ 16 Abs. 3 und 4 UStG) ist der Besteuerungszeitraum auf einen Teil des Kalenderjahres beschränkt.

Für den Regelbesteuerungszeitraum mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist gegenwärtig jedoch noch keine Abweichung vom Kalenderjahr zugelassen.

III. Vereinbarkeit mit Europarecht

Die Abs. 1 bis 4 des § 16 UStG basieren auf Art. 179 und 250–252 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Nach Art. 252 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten „jeden anderen Zeitraum“ (als die in Art. 252 Abs. 1 MwStSystRL genannten ein, zwei oder drei Monate) festlegen, solange dieser ein Jahr nicht überschreitet. Damit wird deutlich, dass der Besteuerungszeitraum eines Kalenderjahres i.S.v. § 16 UStG tatsächlich nur von untergeordneter Bedeutung im System der MwStSystRL ist.

IV. Argumentation

Ziel dieses Reformvorschlages ist es, den Besteuerungszeitraum für die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung vom Kalenderjahr auch auf das abweichende Wirtschaftsjahr zu ermöglichen. Damit blieben den Unternehmen, der Steuerberatung und dem Personal in den Finanzverwaltungen sehr umfangreiche (und auch fehlerbehaftete) Umrechnungen der Besteuerungsgrundlagen auf das Kalenderjahr erspart.

Diese angestrebte Gesetzesänderung steht somit im Interesse der Steuervereinfachung und einer wesentlich verbesserten Wirtschaftlichkeit für die damit betroffenen Personenkreise.

Auch die politische Umsetzbarkeit sollte gegeben sein, da sich aufgrund der unverändert laufend einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen (in Form von Vorauszahlungen) keine Auswirkungen auf die Steuerverteilung oder auf das Steueraufkommen ergeben können.

V. Vorzuschlagende Gesetzesänderung

Eine mögliche Formulierung im Absatz 1 des § 16 UStG könnte daher lauten:

„Bei einem abweichendem Wirtschaftsjahr i.S.d. § 4a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG entspricht der Besteuerungszeitraum dem abweichenden Wirtschaftsjahr“.

VI. Fazit

Argumente, die gegen diese Ausführungen sprechen, sind bislang nicht bekannt geworden. Aus diesem Grund ist eine zeitnahe Gesetzesänderung in diesem Sinne mehr als nur wünschenswert.

Optimierung bei der Erhebung von Gewerbesteuer

Martin Zimmel
HASPA Finanzholding

I. Problemstellung

Der nachfolgende norddeutsche (echte) Praxisfall betrifft grundsätzlich alle gewerblichen Unternehmen, die Betriebsstätten in mehr als einer der rund 11.000 Gemeinden unterhalten und somit mit mehreren Gemeinden die Gewerbesteuer eigenständig abrechnen müssen; größere Unternehmen bzw. Konzerne rechnen häufig mit dutzenden bzw. hunderten Gemeinden ab.

- a) Ein Unternehmen mit Sitz in Hamburg gibt im Januar 2014 dort seine Gewerbesteuererklärung für 2012 ab (Gewerbeertrag z.B. EUR 1.000.000 x Steuermesszahl 3,5 % = EUR 35.000 Gewerbesteuermessbetrag).
- b) Das Hamburger Finanzamt nimmt noch keine finale Veranlagung vor (z.B. weil zunächst ungeprüft der Zinslauf gestoppt werden soll), sondern erteilt – auf Basis der abgegebenen Steuererklärung – im März 2014 einen Bescheid über eine „Anpassung der Vorauszahlungen“, in dem der Gewerbesteuermessbetrag für 2012 von im Beispiel EUR 35.000 „wie erklärt“ festgestellt wird.
- c) Sofern das Unternehmen mehrere Betriebsstätten hat, ergeht verwaltungsintern ein sogenannter „Grundlagenbescheid“ an die jeweiligen Gemeinden, in dem der auf sie entfallende Anteil am Gewerbesteuermessbetrag mitgeteilt wird.
- d) Die Gemeinden passen daraufhin ebenfalls ihre Vorauszahlungen durch Erteilung eines Bescheids an (anteiliger Gewerbesteuermessbetrag x jeweiliger Hebesatz der Gemeinde = Gewerbesteuer der Gemeinde). Man müsste mit Blick auf § 19 Abs. 5 GewStG, wonach Vorauszahlungen durch *Abrundung* auf einen vollen Euro-Betrag festzusetzen sind, erwarten, dass z.B. folgender Bescheid ergeht:

„Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag EUR 8.070,72 x Hebesatz 300
Gewerbesteuerschuld = **EUR 24.212,00**“
(*nachrichtlich: rechnerisch EUR 24.212,16*)

Dies geschieht in der Praxis auch teilweise. Es gibt aber auch viele Gemeinden, die in diesem Fall tatsächlich (unerklärlich) zu viel abrunden ...

„Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag EUR 8.070,72 x Hebesatz 300
Gewerbesteuerschuld = **EUR 24.208,00**“
(*nachrichtlich: rechnerisch EUR 24.212,16*)

oder aber entgegen § 19 Abs. 5 GewStG centgenau abrechnen ...

„Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag EUR 8.070,72 x Hebesatz 300
 Gewerbesteuerschuld = **EUR 24.212,16**“
 (nachrichtlich: rechnerisch EUR 24.212,16)

Zwischenfazit: Die Rechenlogik und Einhaltung des § 19 Abs. 5 GewStG bei Vorauszahlungsbescheiden unterscheiden sich von Gemeinde zu Gemeinde.

- e) Im Juni 2014 erlässt das Hamburger Finanzamt den „endgültigen“ Bescheid (üblicherweise unter Vorbehalt der Nachprüfung) für 2012. Vorliegend veranlagt es „wie erklärt“ (Gewerbesteuermessbetrag bleibt im Beispiel bei EUR 35.000).
- f) Verwaltungsintern ergeht erneut ein Grundlagenbescheid an alle Gemeinden (mit bis auf die Nachkommastelle exakt gleich hohen anteiligen Gewerbesteuermessbeträgen). Hier kommt nun das BMF-Schreiben vom 22.3.2001 (IV A 4 – S 0512 – 2/ 01) ins Spiel, in dem zumindest für die im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern klar und verbindlich geregelt ist, dass „Beträge von weniger als 1 Euro weder erhoben noch erstattet werden“. In Abhängigkeit vom vorangegangenen Vorauszahlungsbescheid gibt es in der Praxis auf Basis des obigen Zahlenbeispiels folgende Varianten:

	Vorauszahlungsbescheid	Zugang finaler Bescheid über ...	Differenz	Abbuchung	Anmerkung
1	24.212,00 €	24.212,16 €	0,16 €	ja, wird genau so abgebucht	BMF-Schreiben nicht beachtet
2	24.212,00 €	24.212,16 €	0,16 €	ja, gemeinsam mit nächster Vz.	BMF-Schreiben nicht beachtet
3	24.212,00 €	24.212,16 €	0,16 €	nein	kein Hinweis im Bescheid auf BMF-Schreiben
4	24.212,00 €	nein		nein	Bescheid wird gar nicht versendet
5	24.208,00 €	24.212,16 €	4,16 €	ja	BMF-Schreiben greift nicht
6	24.212,16 €	24.212,16 €	- €	nein	
7	24.212,16 €	nein		nein	Bescheid wird gar nicht versendet

Es ist mithin offensichtlich, dass die Gemeinden mit unterschiedlicher Software bzw. Anwendungen arbeiten, um die Gewerbesteuer zu erheben; teilweise werden dabei nicht einmal das Gesetz bzw. das – zum Teil bei den Gemeinden unbekannte – BMF-Schreiben beachtet.

II. Ziel/Maßnahmen

Verringerung der von den Finanzämtern erlassenen Bescheide über rundungsbedingte Kleinstbeträge z.T. im Centbereich durch

- Verwendung bundeseinheitlicher Software zur Gewerbesteuererhebung (analog ELSTER) mit gleicher Rechenlogik bei Vorauszahlungen und Veranlagung.
- Abschaffung des § 19 Abs. 5 GewSt.

In letzter Konsequenz scheint es unter Effizienzgesichtspunkten als „große Lösung“ überlegenswert, dass das Betriebsfinanzamt nicht nur den Grundlagenbescheid, sondern auch einheitlich die Gewerbesteuerbescheide für alle Gemeinden erteilt.

III. Vorteile

- Die Gemeinde spart Geld für die Anschaffung (größere Abnahmemengen führen in der Regel zu niedrigeren Anschaffungskosten) und Wartung der Software (nur *ein* Softwareanbieter erbringt Wartungsdienstleistungen, nicht mehrere).
- Die Fehleranfälligkeit nimmt ab, wenn es nur *einen* qualifizierten Anbieter gibt; in der Praxis ist ungeachtet des oben beschriebenen Sachverhalts immer wieder zu beobachten, dass unerklärliche Fehler bei der Bescheiderstellung passieren.
- Entlastung des Personalbudgets der Gemeinden, die sich – einmal professionell im Bereich der Gewerbesteuererhebung aufgestellt – um andere Themen kümmern können, als Bescheide über eine Nachzahlung von EUR 0,16 zu erlassen und diesen dann auch noch per Lastschrift einzuziehen.
- Einsparung von Kosten für Druck/Versand von „sinnlosen“ Steuerbescheiden.
- In der Folge natürlich auch Entlastung der Umwelt.
- Entlastung der Unternehmen durch schlankere Behandlung der Gewerbesteuer in der Finanzbuchhaltung.

**Irrungen und Wirrungen
im Kampf gegen Steuerverkürzung
und Steuervermeidung –
Ein Reformansatz zur Straffung
des § 50d EStG**

**Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert,
Tobias Hagemann, M.Sc., LL.M.,
Christian Kahlenberg, M.Sc.**

Europa-Universität Viadrina

Inhaltsverzeichnis

I.	Treaty Override	196
1.	§ 50d EStG: Von der verfahrensrechtlichen Regulierung des Steuerabzugsverfahrens zum materiellen Treaty Override	197
a.	§ 50d Abs. 8 EStG: Verhinderung von Steuerverkürzung	198
b.	§ 50d Abs. 9 EStG: Vermeidung von Minder- und Keinmalbesteuerung	200
c.	Zwischenergebnis	201
2.	Regelungsverhältnis zwischen § 50d Abs. 8 und Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG	203
3.	Rechtsverhältnis, Rechtsentwicklung und gesetzgeberische Anordnung	205
a.	Würdigung unter Berücksichtigung von § 50d Abs. 9 S. 3 a.F. (vor dem AmtshilfeRLUmsG)	205
b.	Würdigung unter Berücksichtigung von § 50d Abs. 9 S. 3 n.F. (nach dem AmtshilfeRLUmsG)	206
c.	Verhältnis zu abkommensrechtlichen Rückfallklauseln	207
4.	Würdigung des Status Quo	208
II.	Reformansatz zur Straffung von § 50d EStG	209
1.	Problemorientierte Analyse der gesetzgeberischen Intentionen und Normenvielfalt	209
a.	Vermeidung einer Keinmalbesteuerung als gesetzgeberisches Ziel	209
aa.	Vermeidung von Keinmalbesteuerung durch Besteuerungsverzicht im anderen Staat	211
bb.	Keinmalbesteuerung als Folge der pflichtwidrigen Nichtdeklaration von Einkünften	216
b.	Normenvielfalt als die Rechtssicherheit gefährdender Präsenz ..	219
2.	Zwischenergebnis und formelle Überlegungen zur Reform	219
3.	Muster einer unilateralen Generalvorschrift	220
4.	Vorteile der Reform	222
III.	Thesenförmiges Ergebnis	224

Zur Vermeidung potentieller Doppelbesteuerung bedient sich die deutsche Abkommenspolitik grundsätzlich der Freistellungsmethode und gewährleistet damit eine kapitalimportneutrale Besteuerung von Auslandsinvestitionen. Die Beseitigung einer virtuellen Doppelbesteuerung birgt aber auch die Gefahr einer Keimnalbesteuerung, der der deutsche Gesetzgeber verstärkt durch unilaterale Regelungen zu begegnen versucht. Entsprechende Regelungen finden sich insbesondere im Katalog des § 50d EStG, wobei die dortigen Einzelvorschriften verschiedene Ziele verfolgen und sich demzufolge gegenläufig verhalten können. Sofern sich Normen aber tatbestandlich überschneiden, kann das gesetzgeberische Ziel verfehlt werden, was gleichzeitig zu Unsicherheiten in der Rechtsanwendung führt. Eine solche Situation kennzeichnet aktuell das Rechtsverhältnis zwischen und Zusammenwirken von § 50d Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG. Anstatt kasuistischer Regelungen ist eine grundlegende Reform geboten, der sich die folgenden Ausführungen widmen. Ziel ist es dabei, den derzeitigen Missstand zu beseitigen, ohne die gesetzgeberische Zielsetzung aus den Augen zu verlieren. Ausgangspunkt für einen Reformvorschlag liefern zunächst Problemfelder, die im Rahmen einer Analyse durch Arbeitsthesen konkretisiert werden und anschließend als Maßstab für die abschließende Überprüfung der Tragfähigkeit des entwickelten Reformvorschlags dienen.

I. Treaty Override

Die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (Anrechnungs- vs. Freistellungsmethode) können auch wettbewerbspolitischen Zielen dienen. Dabei ist zwischen der Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität zu unterscheiden. Letztere bewirkt, dass eine Wettbewerbsneutralität der Besteuerung in dem Wirtschaftsraum sichergestellt ist, in dem die Geschäftstätigkeit stattfindet.¹ Sofern ein ausländisches Engagement vorliegt, soll das im Zielstaat herrschende Steuerniveau zur Geltung kommen. Aufgrund der Stellung als Exportnation ist aus wettbewerbspolitischen Gründen naheliegend, dass Deutschland der Kapitalimportneutralität folgt.² Deshalb vermeidet Deutschland in bilateralen Verträgen (Doppelbesteuerungsabkommen) regelmäßig die drohende Doppelbesteuerung über die Freistellungsmethode, die aber bei fehlender oder unzureichender Besteuerung des Betätigungsstaates zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder Minderbesteuerung führen kann.³ Dieses Phänomen wird insbesondere in Deutschland als problematisch angesehen, weshalb das deutsche Steuerrecht sich – neben Vorschriften gegen missbräuchliche Steuerverkürzung – zunehmend Sonderregelungen bedient, die auf eine Beseitigung doppelter Nicht- bzw. Minderbesteuerung abzielen. Als prominentestes Beispiel gilt in diesem Zusammenhang der Katalog des § 50d EStG. Dabei ist dem Gesetzgeber zwar sicherlich darin zuzustimmen, Maßnahmen gegen missbräuchliche Gestaltungen und unzureichende Besteuerung in Form der doppelten Nicht- oder Minderbesteuerung zu ergreifen; am Grundsatz der Freistellungsmethode sollte gleichwohl festgehalten werden.⁴

In jüngster Vergangenheit wird aber an der Verfassungsmäßigkeit solcher Vorschriften gezweifelt, sofern diese das Abkommensrecht überschreiben (Treaty Override). Auch wenn insoweit bisher „lediglich“ drei Einzelvorschriften dem BVerfG zur Normenkontrolle vorgelegt wurden,⁵ sind die in

¹ Vgl. nur *Schön*, *StuW* 2012, 213 ff.

² Vgl. auch *Frotscher*, *Internationales Steuerrecht*, 2009, 83 Rz. 160.

³ Vgl. zu den Nachteilen auch *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 2011, 22.

⁴ Vgl. *Lehner*, *FR* 2011, 1091, der darauf hinweist, dass dies nicht durch unilaterale Maßnahmen geschehen sollte; eingehend auch *Lüdicke*, *Deutsche DBA-Politik*, 2008, 65 ff.

⁵ Vgl. die anhängigen Verfahren beim BVerfG (Aktenzeichen: 2 BvL 1/12, BvL 15/14 und 2 BvL 21/14).

den Vorlagebeschlüssen gefassten Argumente gleichwohl auf andere Vorschriften mit vergleichbarem, nämlich abkommensüberschreibendem, Regelungsmechanismus übertragbar. Schwerpunktmäßig beschäftigen sich die nachfolgenden Ausführungen mit § 50d Abs. 8 und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG, weil hier aus dem Zusammenwirken beider Normen besondere Verwerfungen entstehen, weshalb dieser Bereich von erheblicher Rechtsunsicherheit geprägt und eine Reform der bestehenden Vorschriften dringend geboten ist. Der Gesetzgeber ist folglich zwangsläufig angewiesen, sich dieser Thematik beherzt anzunehmen, zumal im Falle einer Verfassungswidrigkeit die Vorschriften nichtig und damit die mit ihnen verfolgten gesetzgeberischen Intentionen gefährdet würden.

Die Verfasser plädieren daher für eine Straffung des Katalogs dahingehend, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG gestrichen und der Anwendungsbereich von § 50d Abs. 8 EStG ausgeweitet wird. Die Motive und Rechtfertigungsgründe für einen solchen Reformansatz liefern die nachfolgenden Ausführungen. Im Zentrum der Untersuchung stehen dabei die verfolgten gesetzgeberischen Ziele im Zusammenhang mit den betroffenen Vorschriften, wobei der Reformansatz anstrebt, sich etwaig ergebende Verwerfungen und Probleme unter Wahrung dieser Ziele zu beseitigen.

Bevor auf die konkrete Problemstellung eingegangen werden kann, ist es zunächst notwendig, die gesetzgeberischen Intentionen für die Einführung des § 50d EStG im Allgemeinen sowie der Regelungen in § 50d Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG im Besonderen darzulegen.

1. § 50d EStG: Von der verfahrensrechtlichen Regulierung des Steuerabzugsverfahrens zum materiellen Treaty Override

Auslöser für die Einführung des § 50d EStG waren ursprünglich zwei Judikate des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.10.1986⁶, in denen der I. Senat entschied, dass Schuldner von Vergütungen, die nach einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einer vorbehaltlos vereinbarten Steuerbefreiung unterliegen, unmittelbar unter Berufung auf das DBA auf einen Quellensteuereinbehalt nach § 50a Abs. 4 EStG verzichten können, ohne in Haftung genommen zu werden. Die durch diese Entscheidungen verursachte „Unsicherheit beim Steuerentlastungsverfahren“ sollte durch den im Rahmen des Steuerreformgesetz 1990 ins Einkommensteuergesetz ein-

⁶ Vgl. BFU, Urteil v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171; v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253.

gefügten § 50d beseitigt werden.⁷ Seither soll „ungeachtet des Abkommens“ der Schuldner der Vergütung zunächst eine Quellensteuer einbehalten, welche im Anschluss erstattet wird.⁸ Die Norm wirkt aufgrund ihrer Formulierung zwar ebenfalls abkommensüberschreibend und mag damit auch als sog. Treaty Override bezeichnet werden.⁹ Gleichwohl bleibt der sich aus dem DBA ergebende Anspruch auf Steuerfreiheit bestehen, muss allerdings regelmäßig durch Erstattung geltend gemacht werden.¹⁰

Was mit drei Absätzen zu besagtem Steuerabzugsverfahren begann, hat sich inzwischen zur wohl komplexesten Vorschrift des deutschen internationalen Steuerrechts entwickelt und weist insgesamt nunmehr zwölf Absätze auf. Hierbei finden sich vermehrt Reparaturnormen und punktuelle Änderungen der sich aus der DBA-Anwendung ergebenden Besteuerungsfolgen.¹¹ Zu diesen Vorschriften gehören auch die im vorliegenden Beitrag adressierten Normen (§ 50d Abs. 8 und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG), welche ihrerseits jeweils „ungeachtet des Abkommens“ gelten. Nachfolgend werden die mit den hier thematisierten Vorschriften vom Gesetzgeber ursprünglich verfolgten Intentionen kurz dargestellt.

a. § 50d Abs. 8 EStG: Verhinderung von Steuerverkürzung

Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2003¹² wurde § 50d Abs. 8 in das EStG aufgenommen. Die Vorschrift dient dazu, eine Keimnalbesteuerung zu verhindern, die dadurch entsteht, dass der Steuerpflichtige pflichtwidrig seine Einkünfte im anderen Staat nicht erklärt und diese dort folglich unbesteuert bleiben.¹³ Um die Keimnalbesteuerung zu vermeiden, wird die sich aus einem DBA ergebende Freistellung unter den Vorbehalt eines vom

⁷ Siehe auch BT-Drs. 11/2157, 166.

⁸ Unberührt bleibt hingegen die Möglichkeit einer Freistellung im Steuerabzugsverfahren, wenn die entsprechenden Voraussetzungen über eine Freistellungsbescheinigung nachgewiesen werden können.

⁹ Vgl. dazu auch *Gosch*, IStR 2008, 415.

¹⁰ Im Schrifttum wird deshalb zutreffend vertreten, dass es sich bei § 50d Abs. 1 EStG nicht um einen Treaty Override handelt, vgl. z.B. *Hahn-Joecks*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d Rz. B 2; *Boochs* in Lademann, EStG, § 50d Rz. 26.

¹¹ Vgl. *Klein/Hagena*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 50d Rz. 3.

¹² Siehe BGBl. I 2003, 2645.

¹³ Siehe BT-Drs. 15/1562, 39 f.; BR-Drs. 660/03, 66.

Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweises gestellt, durch welchen dieser belegt, dass die Einkünfte im Ausland deklariert wurden; wobei offengelassen wird, ob die Einkünfte im Ausland besteuert wurden oder eine Besteuerung aufgrund eines Verzichts des anderen Staates unterbleibt.

Damit zielt die Norm nicht allgemein auf die Verhinderung einer Nichtbesteuerung von Einkünften, sondern lediglich auf die Verhinderung einer Nichtbesteuerung aufgrund von Steuerverkürzung ab.¹⁴ Liegt ein Besteuerungsverzicht im Ausland vor, so „akzeptiert“¹⁵ Deutschland die Nichtbesteuerung als Akt der Steuerhoheit des anderen Vertragsstaates.¹⁶ Ein solcher Verzicht kann grundsätzlich dann vorliegen, wenn der andere Staat die Einkünfte ganz allgemein steuerfrei stellt¹⁷, die Steuer im Einzelfall erlässt¹⁸, aber auch, wenn die Einkünfte in diesem Staat abstrakt nicht steuerbar sind¹⁹. Dem entsprechend kann eine Besteuerung in Deutschland nach § 50d Abs. 8 Satz 2 EStG rückwirkend geändert werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erst verspätet erbringt. Dadurch soll ausweislich der Gesetzesbegründung das Besteuerungsrecht des anderen Staates „geschützt“ werden.²⁰

¹⁴ *Frotscher* weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass Abs. 8 keine allgemeine Subject-to-tax-Klausel darstellt, siehe *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 50d Rz. 181.

¹⁵ BFH, Urteil v. 11.1.2012 – I R 27/11, BFH/NV 2012, 862.

¹⁶ Vgl. auch *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 50d Rz. 179.

¹⁷ Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 50d Rz. 179.

¹⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 5.3.2008 – I R 54, 55/07, BFH/NV 2008, 1487.

¹⁹ Siehe BFH, Beschluss v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985; Beschluss v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623; Urteil v. 11.1.2012, I R 27/11, BFH/NV 2012, 862.

²⁰ Siehe Deutscher Bundestag, Drucksache 15/1562, 40; kritisch dazu *Gosch*, in *Kirchhoff*, EStG, § 50d Rz. 35a, der ausführt, dass eine sich „fürsorglich“ um das Besteuerungsrecht des anderen Staates kümmernde Vorschrift die auf ihrer Grundlage eingenommenen Gelder an diesen Staat weiterleiten würde; vgl. kritisch auch *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 27, der vorschlägt, anstelle von Subject-to-tax-Klauseln gegen Steuerverkürzung bevorzugt eine Spontanauskunft an den anderen Staat zu übermitteln.

b. § 50d Abs. 9 EStG: Vermeidung von Minder- und Keinmalbesteuerung

Anders als Abs. 8 zielt der durch das Jahressteuergesetz 2007²¹ in das Gesetz aufgenommene § 50d Abs. 9 EStG ausweislich der Gesetzesbegründung darauf ab, eine Freistellung von Einkünften zu versagen, wenn diese im anderen Staat nicht besteuert werden.²² Dabei adressiert die Norm allerdings nur zwei konkrete Problembereiche:

Einerseits soll eine Freistellung von Einkünften dann suspendiert werden, wenn das DBA durch den anderen Staat so angewendet wird, dass sich ein Qualifikationskonflikt ergibt, infolgedessen die in Deutschland freigestellten Einkünfte gar nicht oder nur zu einem begrenzten Steuersatz besteuert werden (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG).²³

Andererseits werden solche Einkünfte der Besteuerung unterworfen, die im anderen Staat nur deshalb steuerlich nicht erfasst sind, weil der Steuerpflichtige dort lediglich im beschränkten Umfang steuerpflichtig ist (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG). Letztere Vorschrift betrifft demnach nur die Einkünfte, welche der andere Staat im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst und somit nicht besteuern kann, nicht aber solche, die der andere Staat trotz bestehender Steuerpflicht sachlich (und damit „bewusst“) von der Besteuerung befreit.²⁴ Folglich will das Gesetz erreichen, dass das Besteuerungsrecht an Deutschland zurückfällt, falls der andere Staat als Quellenstaat von dem ihm abkommensrechtlich zugestandenem Besteuerungsrecht an bestimmten Einkünften im Rahmen der dortigen beschränkten Steuerpflicht „rechtlich keinen Gebrauch“ macht.²⁵ Anders als Abs. 8 adressiert die Vorschrift somit jene Fälle, in denen ein Besteuerungsverzicht nicht allgemein, sondern einzig gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen gewährt wird und sich dadurch ausdrückt, dass die betroffenen Einkünfte nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden. Auf eine pflichtwidrige Nichtdeklaration kommt es hier nicht an.

²¹ Vgl. BGBl. I 2006, 2878.

²² Siehe BT-Drs. 16/2712, 38.

²³ Siehe BT-Drs. 16/2712, 61.

²⁴ Siehe BT-Drs. 16/2712, 62.

²⁵ Vgl. BFH, Beschluss v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985; Beschluss v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623.

Man kann mutmaßen, dass dieser Auffassung der Gedanke zugrunde liegt, der andere Staat habe in diesem Fall „nicht bewusst“ auf die Besteuerung verzichtet, wie es in Abs. 8 der Fall ist, weshalb auch kein Grund besteht, dessen Steuersouveränität zu „schützen“. So heißt es dann auch in der Gesetzesbegründung, die Vorschrift greife nicht „in die diesem Staat zugewiesenen Besteuerungsrechte ein“²⁶. Für einen unbewussten Verzicht im Ausland spricht auch die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens verwendete Terminologie, wonach die Norm solche Fälle erfassen soll, in denen der andere Staat die Einkünfte nicht besteuern „kann“. Schließlich wird dies auch durch die mit Abs. 9 ausweislich der Gesetzesbegründung verbundene Intention der Vermeidung einer dem „Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechenden Nichtbesteuerung“²⁷ zum Ausdruck gebracht.²⁸ Im Rahmen von Abs. 8 wurde bei bewusstem Verzicht (i.d.R. Steuerfreistellung) durch den anderen Staat ein korrekturbedürftiger Widerspruch nicht erkannt. Mit einigem guten Willen kann man dem Gesetzgeber mithin attestieren, die Norm solle keinen Eingriff in die Steuerhoheit des anderen Staates vornehmen.²⁹ Dafür spricht wiederum, dass auch nach Abs. 9 eine Freistellung bestehen bleibt, wenn eine Besteuerung im anderen Staat nicht nur deshalb ausbleibt, weil die Einkünfte dort nicht von der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden, sondern weil der andere Staat Einkünfte sachlich von der Besteuerung befreit.³⁰

c. Zwischenergebnis

Zunächst sei also festgehalten, dass der deutsche Gesetzgeber mit § 50d Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zwei voneinander unabhängige Rechtsnormen geschaffen hat, die in ihren Zielen und teilweise auch in ihren Rechtsfolgen voneinander abweichen. Beide Vorschriften haben allerdings gemein, dass sie (jeweils für bestimmte Fälle) eine Keimnalbesteuerung verhindern sollen.

²⁶ BT-Drs. 16/2712, 62.

²⁷ BT-Drs. 16/2712, 61.

²⁸ Kritisch dazu aber zutreffend *Vogel*, IStR 2007, 228.

²⁹ Ein solcher Eingriff läge hingegen vor, wenn der andere Staat bewusst bestimmte Einkünfte nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst, um somit Arbeitskräfte für den nationalen Arbeitsmarkt zu gewinnen.

³⁰ Also gerade ein solcher Verzicht, welcher in Abs. 8 durch die Nachweismöglichkeit „geschützt“ werden soll, vgl. BT-Drs. 15/1562, 40.

Während Abs. 8 eine Vorschrift zur Bekämpfung der Steuerverkürzung darstellt, wird eine solche von Abs. 9 nicht erfasst. Dagegen bleibt nach Abs. 8 eine Freistellung bestehen, wenn (und soweit) der andere Staat „bewusst“ auf die Besteuerung der Einkünfte verzichtet und der Steuerpflichtige dies nachweist. Hieraus kann demzufolge eine Keinmalbesteuerung erwachsen, die „akzeptabel“ erschien. Dies gilt in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 fort, weil von dieser Vorschrift ebenfalls keine sachlichen Steuerbefreiungen im anderen Staat erfasst werden. Vielmehr will § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG die Freistellung nur dann versagen, wenn die Besteuerung im anderen Staat aufgrund der Nichterfassung von Einkünften im Rahmen der dortigen beschränkten Steuerpflicht unterbleibt.

Zusammenfassend gilt deshalb:

- § 50d Abs. 8 EStG bekämpft die Steuerverkürzung, akzeptiert aber grundsätzlich die Keinmalbesteuerung, wenn diese nicht auf pflichtwidriger Nichtdeklaration der Einkünfte im anderen Staat basiert;
- § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG bekämpft die Minder- und Keinmalbesteuerung als Ergebnis von Besteuerungslücken bei im Ausland nicht steuerbaren Einkünften, akzeptiert jedoch die Keinmalbesteuerung aufgrund sachlicher Steuerbefreiungen.

Jedoch ist seit Bestehen der beiden Vorschriften eine Vielzahl an Urteilen der Finanzgerichtsbarkeit ergangen, die sich mit einer möglichen Konkurrenz zu befassen hatten,³¹ da beide Vorschriften überschneidende Tatbestände aufweisen. In Konstellationen, in denen ein Sachverhalt von beiden Rechtsvorschriften erfasst wird, kann sich nämlich ein Konkurrenzproblem ergeben. Angesichts der abweichenden gesetzgeberischen Zielsetzung ist für Zwecke einer der gesetzgeberischen Intention entsprechenden Rechtsanwendung eine konsequente Trennung der beiden Vorschriften erforderlich.

³¹ BFH, Urteil v. 20.5.2015 – I R 68/14, BFH/NV 2015, 1502; Urteil v. 20.5.2015 – I R 69/15, BFH/NV 2015, 1395 (NV); BFH, Beschluss v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985; Beschluss v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623; Urteil v. 11.1.2012, I R 27/11, BFH/NV 2012, 862; FG Hamburg v. 21.8.2013 – I K 87/12, EFG 2013, 1932; FG Düsseldorf v. 11.10.2013 – 13 K 4438/12 E, EFG 2014, 48; FG Köln v. 18.10.2013 – I V 1635/13, EFG 2014, 204.

2. Regelungsverhältnis zwischen § 50d Abs. 8 und Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG

Für den Bereich von abkommensrechtlich freigestellten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eines unbeschränkt Steuerpflichtigen³² kann die abkommensrechtliche Freistellung durch § 50d Abs. 8 EStG oder auch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG überschrieben werden. Weil beide Vorschriften an unterschiedliche Voraussetzungen anknüpfen, gleichwohl aber auch, wie dargelegt, Gemeinsamkeiten aufweisen, drängt sich die Frage auf, welche Rechtsnorm im konkreten Fall Vorrang hat.

Hierzu muss man zunächst den Überschneidungsbereich betrachten: Beide Vorschriften knüpfen an eine ausbleibende Besteuerung im ausländischen Staat an. Während § 50d Abs. 8 EStG speziell und ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst, umfasst § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG vielmehr sämtliche Einkunftsarten (z.B. Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen). Sachlich ist § 50d Abs. 8 EStG als Nachweisvorschrift konzipiert. Dagegen nennt § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG als sachliche Voraussetzung allein die ausbleibende Steuerpflicht im ausländischen Staat aufgrund der beschränkten Steuerpflicht; es kommt demnach auf eine fehlende Steuerbarkeit von Einkünften an.

Mithin ist zu konstatieren, dass sich die hier relevanten Rechtsnormen, aufgrund der nicht deckungsgleichen Tatbestandsmerkmale, nicht in einem *lex specialis*, sondern vielmehr in einem idealkonkurrierenden Verhältnis gegenüberstehen.³³ Beide Regelungen konkurrieren also, wenn:

- ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem DBA-Ausland bezieht **und**
- die betreffenden Einkünfte dort jedoch aufgrund der lediglich beschränkten Steuerpflicht nicht erfasst sind.³⁴

³² Dabei knüpft der Grundtatbestand an § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG an, nicht hingegen an die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, vgl. auch *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 35.

³³ Vgl. allgemein zu den Begrifflichkeiten *Woerner*, BB 1983, 846 m.w.N. In allen übrigen Konstellationen wirken beide Regelungen autonom und absolut.

³⁴ Als Beispiel dienten bislang Piloten irischer oder britischer Fluggesellschaften, Seeleute liberianischer Schiffe auf hoher See, Berufskraftfahrer, dort und m.w.N. *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d, Rz. 35.

Hervorzuheben ist weiter, dass der Wortlaut in § 50d Abs. 8 EStG quantitativ-konditional ausgestaltet („soweit“ und nicht „wenn“), sodass bei lediglich teilweise deklarierten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit der entsprechende Nachweis nur diesen Teil vor der inländischen Nachversteuerung verschont. Demgegenüber enthält § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ein qualitativ-konditionales Verständnis („wenn“), wodurch die Vorschrift – nach derzeitigem Verständnis des BFH³⁵ – bei einer teilweisen steuerlichen Erfassung im Ausland nicht einschlägig ist.³⁶ Für diesen besonderen Fall des Überschneidungsbereichs – die bewusste Steuerbefreiung wurde nur für einen Teil der betreffenden Einkünfte gewährt – wären die Tatbestandsmerkmale von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllt, sodass sich für solche Fälle ein konkurrierendes Rechtsverhältnis beider Vorschriften entbehrt.³⁷ Zugleich könnte aber danach zu fragen sein, ob für den verbleibenden Anteil von Einkünften eine Nachversteuerung möglicherweise auf § 50d Abs. 8 EStG gestützt werden könnte. Demnach strahlt das qualitativ-konditionales Verständnis („wenn“) in § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG auch auf die Anwendung von § 50d Abs. 8 EStG aus. Sofern eine Besteuerung aber insgesamt fehlt, kann nur ein Nachweis über den Besteuerungsverzicht (Abs. 8) vor einem Besteuerungsrückfall schützen. Mithin kann bereits hier konstatiert werden, dass die Anwendung beider Vorschriften für den Bereich der partiell besteuerten – also minderbesteuerten – Einkünfte schon im Ansatz leerläuft. Mithin kann es im Folgenden nur noch um den Bereich der doppelt nichtbesteuerten Einkünfte gehen.

³⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623; Urteil v. 20.5.2015 – I R 68/14, BFH NV/2015, 1502; Urteil v. 20.5.2015 – I R 69/15, BFH/NV 2015, 1395 (NV).

³⁶ A.A. etwa FG Berlin-Brandenburg v. 29.4.2014 – 3 K 3227/13, IStR 2014, 529 (m. Anm. *Weinschütz*).

³⁷ Aufgrund des konditionalen Verständnisses in § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG wäre aber eine Aufteilung der Einkünfte dahingehend verfehlt (vgl. BFH v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58; v. 19.12.2013 – I B 109/13, IStR 2014, 527 und Urteil v. 20.5.2015 – I R 68/14, BFH/NV 2015, 1502; Urteil v. 20.5.2015 – I R 69/15, BFH/NV 2015, 1395 (NV) sowie im Schrifttum *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 41, 41d m.w.N.; *Lüdicke*, IStR 2013, 724; *Cloer/Leich*, SteuK 2014, 151).

3. Rechtsverhältnis, Rechtsentwicklung und gesetzgeberische Anordnung

Aus den offensichtlich divergierenden Zielsetzungen beider Vorschriften kann man durchaus folgern, dass eine parallele Anwendung wohl nicht der Intention des historischen Gesetzgebers entspricht. Aus diesem Grund hielt es der Gesetzgeber wohl für geboten, die Frage, welcher Vorschrift für den identifizierten Überschneidungsbereich nun der Vorzug zu gewähren ist, normativ „klarzustellen“. Die ursprüngliche gesetzgeberische Anordnung wurde aber jüngst korrigiert.

a. Würdigung unter Berücksichtigung von § 50d Abs. 9 S. 3 a.F. (vor dem AmtshilfeRLUmsG)

Eine bestehende Normenkonkurrenz wäre zunächst allgemein und nach dem Grundsatz *lex posterior derogat legi priori* lösbar, womit vorliegend § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG vorrangig greifen würde. Dies gilt jedoch nur, soweit es an einer anderweitigen gesetzlichen Anordnung fehlt. Doch wurde das relevante Rangverhältnis ursprünglich von der Subsidiaritätsklausel in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG a.F. zugunsten des § 50d Abs. 8 EStG – und damit spiegelbildlich – normiert, sodass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG in dem nämlichen Überschneidungsbereich weitestgehend leer lief.³⁸ Diese Beurteilung entsprach auch dem bisherigen höchstrichterlichen Verständnis.³⁹ Eine abweichende Beurteilung widersprach ferner sowohl dem Regelungsverständnis als auch der gesetzessystematischen Stellung von § 50d Abs. 8 EStG. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG blieb demnach nur für andere Einkunftsarten anwendbar. Diese Würdigung wurde aber nunmehr durch § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG n.F. abgeändert.

³⁸ Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 41 f.; *Urbahns*, StuB 2011, 420; *Becker*, BB 2012, 1393; *Kempermann*, FR 2012, 467; *Hilbert*, IStR 2012, 313; *Möhrle/Groschke*, IStR 2012, 610; a.A. *Sedemund/Hegner*, IStR 2012, 315; *Sedemund*, IStR 2012, 613.

³⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 11.1.2012 – I R 27/11, BFH/NV 2012, 862.

**b. Würdigung unter Berücksichtigung von § 50d Abs. 9 S. 3 n.F.
(nach dem AmtshilfeRLUmG)**

Ausweislich der Gesetzesbegründung und als direkte Reaktion auf die oben zitierte Rechtsprechung des BFH⁴⁰ wurde im Rahmen des AmtshilfeRLUmG⁴¹ eine Anpassung der Subsidiaritätsklausel in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG vorgenommen, welche fortan das Rangverhältnis beider Vorschriften umkehrt.⁴² Anlass für die Änderung war die Auffassung, dass eine Freistellung über Erbringung des Nachweises gemäß § 50d Abs. 8 EStG trotz Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG „nicht der gesetzgeberischen Intention“⁴³ entspreche. Deshalb wurde das Rangverhältnis dahingehend angepasst, dass Abs. 8 nunmehr nur noch unberührt bleibt, soweit die Freistellung dadurch in einem weitergehenden Umfang eingeschränkt wird. Diese Anpassung bewirkt, dass die Vorschriften sich nunmehr in einem Konsumptionsverhältnis (additional-kumulativ)⁴⁴ gegenüberstehen; also nebeneinander zur Anwendung gelangen.⁴⁵ Damit konkretisierte der Gesetzgeber seine Differenzierung: Eine Keimmalbesteuerung soll akzeptiert werden, wenn der andere Staat allgemein auf eine Besteuerung von Einkünften verzichtet, nicht aber, wenn Einkünfte nur deshalb nicht besteuert werden, weil sie im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im anderen Staat nicht erfasst werden, also dort abstrakt nicht steuerpflichtig sind.

In Konsequenz müssen Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nunmehr neben § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG auch noch die Voraussetzungen des Abs. 8 erfüllen, um in den Genuss einer Freistellung zu

⁴⁰ Vgl. ebenda.

⁴¹ Vgl. BGBl. I 2013, 1809.

⁴² Vgl. BT-Drs. 17/10604, 16.

⁴³ BT-Drs. 139/13, 140.

⁴⁴ Vgl. *Kahlenberg/Melkonyan*, IWB 2015, 118.

⁴⁵ Ein solches Ergebnis bestätigend BFH, Beschluss v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985; FG Berlin-Brandenburg v. 29.4.2014 – 3 K 3227/13, IStR 2014, 529 (m. Anm. *Weinschütz*); für eine parallele Anwendung auch *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 41g; *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 50d Rz. 190; *Loschelder*, in *Schmidt*, EStG, § 50d Rz. 59; *Hagemann*, StuB 2014, 877; *Kahlenberg/Melkonyan*, IWB 2015, 118.

gelangen. Für solche Steuerpflichtigen bestehen damit inzwischen erhöhte Anforderungen.⁴⁶

c. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Rückfallklauseln

Schließlich umfasst die in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG normierte Subsidiaritätsklausel auch das Regelungsverhältnis von § 50d Abs. 9 EStG zu besonderen DBA-Rückfallklauseln (wie z.B. Subject-to-tax-Klauseln). Das nunmehr auch für Abs. 8 geltende Rechtsverhältnis zu § 50d Abs. 9 EStG galt bereits vorher schon im Verhältnis zu besonderen DBA-Rückfallklauseln. Danach bleiben solche Bestimmungen von § 50d Abs. 9 EStG unberührt, soweit sie die Freistellung in einem weitergehendem Umfang einschränken, und stehen sich folglich ebenfalls in einem Konsumptionsverhältnis gegenüber. Sofern die abkommensrechtlichen Bestimmungen nicht weitergehend wirken, greift § 50d Abs. 9 EStG demnach ein und „überschreibt“ das abkommensrechtliche Auslegungsergebnis. Den DBA-rechtlichen Bestimmungen kommt folglich auch keine Abschirmwirkung zu.⁴⁷ Sofern die abkommensrechtlichen Freistellungseinschränkungen hingegen weitere Anforderungen normieren – also weiter gehen –, greift § 50d Abs. 9 EStG nicht mehr ein (streng genommen aber auch bereits bei Normenidentität bzw. Gleichlauf): Einerseits fehlt es dann nämlich bereits an dem Tatbestandsmerkmal der DBA-rechtlich gebotenen Freistellung und andererseits bedarf es rechtsfolgenseitig keiner unilateralen Korrektur mehr, weil bereits auf bilateraler Ebene keine Freistellung mehr gewährt wurde.

Abschließend kann deshalb festgestellt werden, dass DBA-rechtliche Rückfallklauseln wohl nur dann eine Wirkung entfalten, wenn sie erhöhte Freistellungsvoraussetzungen fordern; andernfalls schlägt § 50d Abs. 9 EStG durch. Zwar wird vereinzelt davon ausgegangen, dass auch abkommensrechtliche Umschaltklauseln vorrangig greifen können.⁴⁸ Diese Auffassung ist aber nur ein weiterer Beleg dafür, zu welcher Komplexität und Rechtsunsicherheit eine derartige Verklausulierung von Rechtsnormen beiträgt. Denn auch wenn eine solche Auffassung durchaus systematisch und denklologisch zutreffend erscheint, widerspricht sie doch dem klaren Wortlaut der gesetzlichen Anordnung.

⁴⁶ Vgl. *Hagemann*, StuB 2014, 877; *Kahlenberg/Melkonyan*, IWB 2015, 118.

⁴⁷ Vgl. auch *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 41 f.

⁴⁸ Vgl. z.B. BR-Drs. 528/11, 37 zum DBA-Spanien; gegen einen solchen Vorrang *Hagemann/Kahlenberg*, IWB 2015, 160.

4. Würdigung des Status Quo

Während die Rechtsprechung § 50d Abs. 8 EStG zunächst als „speziellere“ Vorschrift interpretierte, mit der Folge einer potentiellen Begünstigung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Kollisionsbereich⁴⁹, hat der Gesetzgeber seine ursprüngliche Ziele nunmehr geändert und möchte beide Vorschriften parallel anwenden. Grundsätzlich gilt somit das Ziel, die Keimnalbesteuerung von Einkünften zu vermeiden, wobei diese ausschließlich dann akzeptiert wird, wenn der andere Staat allgemein auf eine Besteuerung von Einkünften verzichtet. Erfasst der andere Staat hingegen die Einkünfte nur bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht, so soll eine Freistellung nicht erfolgen.

Des Weiteren ist auch beachtenswert, dass beide Vorschriften durch den I. Senat des BFH als verfassungswidrig befunden wurden, weil sie die abkommensrechtliche Freistellungsmethode einseitig überschreiben (sog. Treaty override).⁵⁰ Allein diese Erkenntnis stellt für Steuerpflichtige und Berater eine erhebliche Rechtsunsicherheit dar, weil eine Aussage über den Verfahrensausgang beim BVerfG nicht eindeutig antizipiert werden kann.⁵¹

Schließlich trägt die Adjustierung von § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG, der das Rangverhältnis beider Vorschriften regelt, nunmehr dazu bei, dass die bisher in bestimmten Fällen akzeptierte Nichtbesteuerung (§ 50d Abs. 8 EStG) zukünftig zum Methodenwechsel führt. Die Verklausulierung komplexer Einzelvorschriften führt nunmehr dazu, dass der ursprünglich intendierte Zweck, der Freistellungserhalt bei Nachweis eines Besteuerungsverzichts⁵² des ausländischen Staates, in diesen Fällen nicht weiter verfolgt werden kann. Mit anderen Worten: Der Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG wurde durch die Umkehrung des Rechtsverhältnisses (teilweise) der Anwendungsbereich entzogen. Das Resultat für den Kollisionsbereich beider Vorschriften ist folglich eine – im Regelfall – überflüssige Vorschrift, weil die Freistellung im Ergebnis zukünftig kaum mehr erhalten bleibt, gemäß Abs. 8 aber bei entsprechendem Nachweis gewährt wird!

⁴⁹ Ein Kollisionsbereich liegt vor, da Abs. 9 zu einem Rückfall führen würden, aber Abs. 8 diesen Rückfall suspendiert.

⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056; Beschluss v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985.

⁵¹ Gegen eine Verfassungswidrigkeit äußerten sich zuletzt *Lehner*, IStR 2014, 189 ff.; *Musil*, IStR 2014, 192 ff.; *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421 ff.

⁵² In Form einer Nichterfassung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht.

Die Reform der § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG ist demzufolge zwangsläufig und gleichermaßen erforderlich. Andernfalls füllt eine für den Regelfall überflüssige Vorschrift unnötigerweise und verkomplizierend das deutsche Steuerrecht.

II. Reformansatz zur Straffung von § 50d EStG

Im bisherigen Verlauf wurden die mit den Einzelvorschriften des Gesetzgebers verfolgten Ziele sowie ihr Verhältnis zueinander aufgezeigt. Um auf einen Reformvorschlag hinzuwirken, werden im Folgenden die Normen hinsichtlich der Erreichung dieser Ziele analysiert, wobei besondere Beachtung darauf gelegt wird, aufgrund der gegenwärtigen Rechtslage bestehende Probleme aufzuzeigen, die im Rahmen der Reform beseitigt werden sollen. Zum Zwecke der Formulierung eines Reformvorschlags werden in diesem Abschnitt aus der Analyse sodann Arbeitsthesen für die Reform abgeleitet, welche im darauf folgenden Kapitel aufgegriffen werden und den Grundstein für den Reformansatz legen.

1. Problemorientierte Analyse der gesetzgeberischen Intentionen und Normenvielfalt

a. Vermeidung einer Keimnalbesteuerung als gesetzgeberisches Ziel

Beide Vorschriften (§ 50d Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG) haben ein gemeinsames Ziel: die Vermeidung der Keimnalbesteuerung in bestimmten Fällen.⁵³ Diese Zielsetzung entspricht dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip, welches eine Einmalbesteuerung vorsieht.⁵⁴ Davon können jedoch Ausnahmen gemacht werden, auch wenn dies zu Ungleichbehandlungen führt und damit vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes rechtfertigungsbedürftig ist.⁵⁵ Eine solche Ausnahme erfolgt aus deutscher Sicht z.B. durch den auf Grundlage von § 34c Abs. 5 EStG ergan-

⁵³ Vgl. BT-Drs. 302/1/12, 58; BT-Drs. 139/13, 139.

⁵⁴ Vgl. nur *Schaumburg*, FS Frotscher, 2013, 514; siehe zuletzt auch FG Berlin-Brandenburg v. 29.4.2014 – 3 K 3227/13, IStR 2014, 529 (m. Anm. *Weinschütz*).

⁵⁵ Siehe z.B. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2013, § 19 Rz. 2 betreffend wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen als Durchbrechung des Gleichheitssatzes.

genen Auslandstätigkeitserlass⁵⁶, mit dem aus volkswirtschaftlich zweckmäßigen Gründen ausländische Einkünfte auch ohne DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt werden. Nachweise soll der Steuerpflichtige in diesen Fällen nicht zu erbringen haben.⁵⁷ Die Ungleichbehandlung, welche mitunter auch zu einer Keimnalbesteuerung führen kann⁵⁸, ist jedoch aufgrund des mit dem Erlass verbundenen Begünstigungszwecks als Rechtfertigungsgrund gleichheitsrechtlich unbedenklich.⁵⁹ Es steht deshalb nach Ansicht der Verfasser außer Frage, dass auch im DBA-Fall die Keimnalbesteuerung nicht generell ausgeschlossen werden darf. Vielmehr ist zu beachten, dass die Keimnalbesteuerung unterschiedliche Ursachen haben kann, wie auch § 50d Abs. 8 und Abs. 9 belegen.⁶⁰ Ferner ist zu beachten, dass sich die Leistungsfähigkeit im internationalen Steuerrecht anders als im nationalen Kontext gestaltet. Hierbei kommt im Fall der kapitalimportneutralen Freistellungsmethode insbesondere der Teilleistungsfähigkeit – also der Leistungsfähigkeit im anderen Staat – Bedeutung zu.⁶¹ Dabei ist einerseits zu beachten, dass gegen den Gleichheitsgrundsatz nicht verstoßen werden kann, wenn Bürger in ausländischen Staaten niedrigere Steuern zahlen.⁶² Andererseits kann in diesen Fällen eine Keimnalbesteuerung gerade erst zu einem „leistungsfähigkeitsgerechten“ Ergebnis führen, wenn dies zu einer steuerlichen Gleichbehandlung mit dortigen Steuerpflichtigen führt.⁶³ Aus den vorstehenden

⁵⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 31.10.1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470.

⁵⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 31.10.1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470; BMF-Schreiben v. 20.6.2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980; kritisch z.B. *Strunk*, in Korn, EStG, § 50d Rz. 41; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, 2009, 227.

⁵⁸ Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, 2009, 227 f., der davon ausgeht, dass eine Keimnalbesteuerung in diesen Fällen sogar wahrscheinlicher ist, da in den betroffenen Staaten häufig weniger entwickelte Finanzverwaltungen anzutreffen seien.

⁵⁹ Vgl. auch *Gosch*, IStR 2013, 326.

⁶⁰ Ausführlich dazu *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, 2009, 57 ff.

⁶¹ Vgl. BFH, Urteil v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056; *Schaumburg*, FS Frotscher, 2014, 510.

⁶² Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2011, Rz. 4.11 m.w.N.

⁶³ Vgl. auch *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, 2009, 104.

Gründen ist es deshalb sinnvoll, die verschiedenen Motive des Gesetzgebers zu analysieren, um hieraus Rechtfertigungsgründe zu filtern.

aa. Vermeidung von Keinmalbesteuerung durch Besteuerungsverzicht im anderen Staat

Angesichts der obigen Ausführungen verstößt eine aus einem bewussten Besteuerungsverzicht des anderen Staates resultierende Keinmalbesteuerung zunächst nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil durch Besteuerungsverzicht und Freistellung erst die Teilleistungsfähigkeit im anderen Staat gewahrt wird. Es ist deshalb nur zutreffend, dass Deutschland im Rahmen von § 50d Abs. 8 EStG die Freistellung „akzeptiert“, wenn der andere Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet. Denn anderenfalls würde Deutschland die vom anderen Staat „bewusst“ gewährten Steuervergünstigungen egalisieren und somit (indirekt) in dessen Steuerhoheit eingreifen. Ausweislich der Gesetzesbegründung wollte der Gesetzgeber hingegen gerade das ausländische Besteuerungsrecht schützen, sodass ein dagegen gerichteter Eingriff wohl offenkundig gegen den geäußerten gesetzgeberischen Willen verstößt. Dass gerade dies jedoch die verwaltungsseitige Praxis⁶⁴ im Rahmen der Anwendung abkommensrechtlicher Rückfallklauseln darstellt, sollte den Gesetzgeber anregen, über mögliche Handlungsalternativen nachzudenken.

Arbeitsthese 1: Eine vom ausländischen Gesetzgeber durch bewussten Besteuerungsverzicht induzierte Keinmalbesteuerung ist aus deutscher Sicht zu akzeptieren und darf nicht durch einen Treaty Override kassiert werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch die Frage, ob sich diese Akzeptanz auf jene Fälle beschränken darf, in denen der andere Staat einen Besteuerungsverzicht in der Form vornimmt, als er steuerpflichtige Einkünfte sachlich von der Besteuerung befreit. Ein „bewusster“ Besteuerungsverzicht kann sich nämlich in vielerlei Hinsicht ausdrücken.⁶⁵ Die vom Gesetzgeber in den Absätzen 8 und 9 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgenommene sachliche Differenzierung bezüglich der Art des Besteuerungsverzichts lässt vermuten, dass der Gesetzgeber nur im Fall von Abs. 8 einen „bewussten“ hoheitlichen

⁶⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 20.6. 2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006, DStR 2013, 1894 und kritisch dazu bereits *Lüdicke*, IStR 2013, 721 ff.; *Schönfeld*, IStR 2013, 757 ff.

⁶⁵ Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im internationalen Steuerrecht, 2009, 63 ff.

Akt des anderen Staates erkennt, welchen er akzeptiert und schützt. Dagegen wird ein schutzwürdiger Verzicht nicht im Fall von Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 (keine Erfassung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht) gesehen. Dies lässt die Frage aufkommen, ob dieser Differenzierung nicht ein Denkfehler zugrunde liegt: Wie mit Arbeitsthese 1 konstatiert, ist es geboten, steuerliche Entscheidungen anderer Staaten zu akzeptieren, da anderenfalls deren Steuerpolitik, z.B. in Form bewusster Besteuerungsverzichte als Investitionsanreiz, konterkariert würde. Dies gilt jedoch auch dann, wenn der Verzicht sich ausschließlich gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen auswirkt und dementsprechend unabhängig davon, in welcher Form der Verzicht erfolgt. Durch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG konterkariert Deutschland somit die autonome Entscheidung des anderen Staates, auf sein Besteuerungsrecht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu verzichten.⁶⁶

Es wurde jedoch ebenfalls gezeigt, dass dem Gesetzgebungsverfahren ein anderer Gedanke zugrunde lag: Danach wollte Deutschland die Einkünfte besteuern, die der andere Staat nicht besteuern „kann“, nicht aber wohl jene, die er nicht besteuern *will*.⁶⁷ Doch auch die fehlende Steuerbarkeit von Einkünften nach nationalem Recht (und mithin auch die fehlende Einbeziehung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht) kann als bewusster Verzicht zu werten sein, wie man diesen bei einer sachlichen Steuerbefreiung annehmen würde.⁶⁸ Steuerpolitisch und ökonomisch sind beide Fälle nämlich insoweit vergleichbar, als der ausländische Gesetzgeber eine bewusste Entscheidung darüber trifft, ob die betreffenden Einkünfte dort einer Besteuerung unterliegen sollen. Und so kann auch im Anwendungsbereich von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG „das Ergebnis einer bewussten legislatorischen Entscheidung des ausländischen Gesetzgebers“⁶⁹ kassiert werden. Es ist deshalb bereits im Grundsatz verfehlt, eine im Ausland lediglich beschränkt Steuerpflichtigen gewährte Nichtbesteuerung von einem allgemeinen Verzicht zu unterscheiden. Auch über die Nichtaufnahme in den Katalog beschränkt

⁶⁶ Vgl. *Gosch*, in Kirchhoff, EStG, § 50d Rz. 41d.

⁶⁷ Dafür spricht auch, dass im Gesetzesentwurf zunächst Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 grundsätzlich dann greifen sollte, wenn der andere Staat die Einkünfte „nicht besteuert“, vgl. BR-Drs. 622/06, 14, in der finalen Fassung jedoch nur dann greift, wenn die „nicht steuerpflichtig“ sind.

⁶⁸ Vgl. auch *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 63.

⁶⁹ *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d EStG Rz. 103.

steuerpflichtiger Einkünfte kann der ausländische Gesetzgeber wirtschaftliche Anreize setzen.⁷⁰ Auch dieser Anwendungsbereich ist deshalb – angesichts des akzeptierten Verzichts in Abs. 8 auch aus Sicht des deutschen Gesetzgebers – als schutzwürdig anzusehen. Ein Besteuerungsrückfall an Deutschland darf hier nicht erfolgen.

Arbeitsthese 2: Ein schutzwürdiger Besteuerungsverzicht kann im anderen Staat auch dann vorliegen, wenn die Einkünfte dort abstrakt nicht steuerpflichtig sind.

Und so stellt sich denn die Frage, was dem Gesetzgeber bezüglich jener Fälle anzuraten ist, in denen die Nichtbesteuerung aus einer „unbewusste[n] Besteuerungslücke“⁷¹ resultiert, bei welcher der ausländische Staat nicht vorsätzlich auf sein Besteuerungsrecht verzichtete, sondern schlichtweg mangels Steuerbarkeit nicht besteuern „kann“. Richtigerweise wird man wohl nur schwer feststellen können, ob der ausländische Staat bestimmte Einkünfte bewusst oder unbewusst nicht in den Katalog beschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte aufgenommen hat. Dies darf u.E. aber keinesfalls dazu verleiten, in diesen Fällen – nach dem Motto: Im Zweifel gegen den Steuerpflichtigen – pauschal einen Besteuerungsrückfall anzuordnen. Vielmehr wird die Steuersouveränität des anderen Staates effektiv nur durch die Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung gewahrt.⁷² Man wird wohl außerdem unterstellen dürfen, dass der ausländische Gesetzgeber seine Vorschriften ganz gezielt ausgestaltet. Aus diesem Grund ist die sachliche Differenzierung betreffend die Akzeptanz eines generellen Steuerverzichts im Ausland mit der Folge einer Keimnalbesteuerung und die Nichtakzeptanz eines nur beschränkt Steuerpflichtigen gewährten (bewussten oder unbewussten) Besteuerungsverzichts mit der Folge der potentiellen Aufhebung ausländischer politischer Entscheidungen nicht sachgemäß.

Diese Aussage wird dadurch bestätigt, dass auch Deutschland im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht darauf verzichtet, inländische Zinsen der

⁷⁰ Zutreffend mit Beispiel auch *Vogel*, IStR 2007, 228.

⁷¹ *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d EStG Rz. 103.

⁷² Siehe auch *Lüdicke*, Deutsche DBA-Politik, 93, mit dem Hinweis, dass die Vermeidung virtueller Doppelbesteuerung neben der Wahrung der Steuersouveränität noch die grundsätzliche Aufteilung der Steuergüter nach den DBA respektiert und ferner die Besteuerung nicht von Einzelheiten der Besteuerung im anderen Staat abhängig gemacht wird.

beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen, wenn das Kapitalvermögen nicht durch inländischen Grundbesitz, inländische Rechte oder durch in ein inländisches Schiffsregister eingetragene Schiffe gesichert ist.⁷³ Während vormals seit 1930⁷⁴ solche Einkünfte nicht der beschränkten Steuerpflicht unterlagen, hat der Gesetzgeber im Jahr 1965⁷⁵ die (im Inland gesicherten) Einkünfte von der beschränkten Steuerpflicht erfasst, um damit einem unerwünschten Kapitalzufluss entgegenzuwirken.⁷⁶ Auch durch die Erfassung und Nichterfassung von Einkünften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht werden somit wirtschaftliche Anreize gesetzt. So kann man es denn auch als bewusste Maßnahme verstehen, Zinseinkünfte nicht von der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen, um damit die Einfuhr von Kapital zu fördern.⁷⁷ Insoweit irritiert es, dass die Gesetzesbegründung gerade im Ausland nicht erfasste Zinseinkünfte als Anwendungsbeispiel für § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nennt.⁷⁸ Anstatt einer „dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechenden“ Nichtbesteuerung kommt es hierbei nämlich vielmehr zu einem dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechenden Eingriff in die souveräne Entscheidung des ausländischen Staates durch den deutschen Gesetzgeber!⁷⁹ Damit verfehlt die Vorschrift ihr eigenes, ursprünglich intendiertes Ziel. Der deutsche Gesetzgeber hat dieses Problem wohl übersehen und sollte sich deshalb fragen, wie darauf zu reagieren wäre, wenn andere Staaten durch Rückfallklauseln deutsche Investitionsanreize und damit deutsches Besteuerungssubstrat kassieren würden.

Arbeitsthese 3: § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliegt einem Denkfehler und führt im Ergebnis dazu, dass eine bewusste Entscheidung des ausländischen Gesetzgebers von Deutschland korrigiert wird. Eine entsprechende Vorschrift gehört deshalb abgeschafft.

⁷³ Siehe § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c) Doppelbuchst. aa) EStG.

⁷⁴ Verordnung über die Aufhebung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag und der beschränkten Steuerpflicht bei festverzinslichen Wertpapieren v. 16.10.1930 (RGBl. I S. 464), § 49 Abs. 1 Ziffer 5 Satz 2 a.F.

⁷⁵ Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und des Kapitalverkehrsteuergesetzes v. 25. März 1965 (BGBl. I S. 147).

⁷⁶ Vgl. BT-Drs. IV/2345, 5.

⁷⁷ Vgl. Vogel, IStR 2007, 228.

⁷⁸ Vgl. BT-Drs. 16/2712, 61.

⁷⁹ Vgl. Vogel, IStR 2007, 228.

Nach Auffassung des BFH ist § 50d Abs. 9 EStG jedoch rein fiskalisch motiviert.⁸⁰ Die auch vor diesem Hintergrund bestehende Zweckverfehlung und Sinnwidrigkeit der Norm zeigt das Beispiel irischer Piloten: Irland besteuerte – ungeachtet des ihm abkommensrechtlich zustehenden Besteuerungsrechts – bis zum VZ 2011 beschränkt steuerpflichtige Piloten insofern nicht, als das Gehalt auf Flüge ohne Start oder Landung in Irland entfiel.⁸¹ Das Motiv könnte in der bewussten Förderung des Arbeitsstandortes Irland begründet liegen.⁸² Jedenfalls hat Irland sein Steuerrecht mit Wirkung ab dem VZ 2011 insoweit angepasst, dass nunmehr das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht auch bei beschränkt Steuerpflichtigen ausgeschöpft wird.⁸³ Aus dieser Anpassung könnte man folgern, dass der Auslöser für die Anpassung ein ausländisches Begehren bezüglich der Abschöpfung des irischen Besteuerungssubstrats war. Denn nicht zuletzt in Anbetracht der Tatsache, dass die deutsche Finanzverwaltung großes Bemühen zeigte, solche Fälle einem Besteuerungsrückfall auf Grundlage von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zuzuführen, dürfte es auch bis nach Irland vorgedrungen sein, dass eine Nichtausnutzung des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechts im Zweifel vom ausländischen Staat – und insbesondere von Deutschland – (über-)kompensiert würde. Weil mit diesem Vorgehen die bezweckten wirtschaftlichen Anreize zumindest egalisiert wurden, stellte sich im konkreten Fall für Irland lediglich die Frage, ob man die Steuern selbst vereinnahmen oder stattdessen z.B. Deutschland überlassen sollte. Die Antwort auf diese Frage dürfte auf der Hand liegen!

Dieses Beispiel ist auf weitere steuerpolitische Investitionsanreize übertragbar und verdeutlicht, dass unilaterale Überschreibungsnormen in vielfältiger Weise mittelfristig wohl auch aus fiskalischer Sicht nicht zu rechtfertigen sind.

⁸⁰ Vgl. BFH, Beschluss v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFH/NV 2014, 1985; Beschluss v. 19.12.2013 – I B 109/13, BFH/NV 2014, 623; Urteil v. 11.1.2012, I R 27/11, BFH/NV 2012, 862.

⁸¹ Zur Rechtslage auch *Zech/Reinhold*, IWB 2014, 384 ff.

⁸² So etwa *Sedemund*, IStR 2012, 614 ff. mit dem Hinweis auf eine versteckte Beihilfe. Als ähnliches Motiv hat z.B. Belgien in bestimmten Fällen darauf verzichtet, im Ausland ansässige Geschäftsführer von belgischen Kapitalgesellschaften zu besteuern, siehe dazu BFH, Urteil v. 5.3.2008 – I R 54, 55/07, BFH/NV 2008, 1487.

⁸³ Dazu auch Revenue Operational Manual 5.5.29, “Tax Treatment of Flight Crew Members”, abrufbar unter: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/ebrief/archive/2012/no-272012.html> (letzter Abruf: 9.1.2015).

bb. Keinmalbesteuerung als Folge der pflichtwidrigen Nichtdeklaration von Einkünften

Die doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften kann jedoch auch dadurch bedingt sein, dass der Steuerpflichtige die Einkünfte pflichtwidrig im anderen Staat nicht erklärt. Die Verfasser stimmen grundsätzlich mit dem Gesetzgeber überein, dass solche Fälle nicht durch die abkommensrechtliche Freistellung begünstigt werden sollten.⁸⁴ Doppelbesteuerungsabkommen dienen vornehmlich dem Zweck, eine Doppelbesteuerung zu verhindern, und gewähren dafür dem Steuerpflichtigen Abkommensschutz. Ein Schutzbedürfnis kann aber nur der Steuerpflichtige haben, der seine Einkünfte bzw. Steuern auch tatsächlich deklariert hat; denn ohne eine entsprechende Deklaration könnte eine potentielle Doppelbesteuerung gar nicht erst entstehen. Und so basiert auch das Prinzip der virtuellen Doppelbesteuerung auf dem Gedanken, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht kennt.⁸⁵ Daher könnte § 50d Abs. 8 EStG auch eine rein deklaratorische Bedeutung beigemessen werden, sofern dadurch lediglich klargestellt wird, dass bei Steuerverkürzung eine teleologische Reduktion des Abkommensschutzes geboten wäre. Dies spricht aber dann auch dafür, diese teleologisch gebotene Reduktion auf alle Einkunftsarten auszuweiten. Sofern demnach die Steuerdeklaration fehlt, sollte der Abkommensschutz dahingehend entfallen, dass ein Besteuerungsrückfall zu erfolgen hat.

Zwar steht das Besteuerungsrecht in solchen Fällen dem anderen Staat zu, weshalb es konsequent wäre, die auf Grundlage einer unilateralen Vorschrift vereinnahmten Steuern auch an diesen Staat abzuführen.⁸⁶ Auch nach Rechtsprechung des BFH wird ein inländisches Besteuerungsrecht nicht durch auf der Verletzung von Erklärungspflichten basierender Nichtbesteuerung im Ausland begründet.⁸⁷ Dies ändert jedoch im Grundsatz nichts an der gebotenen Vermeidung einer Keinmalbesteuerung, die durch rechtswidriges Verhalten entstanden ist. Treffender wäre deshalb aber ein verbesserter Austausch

⁸⁴ Im Grundsatz ebenso befürwortend *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 225; *Lehner*, FR 2011, 1091.

⁸⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 11.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056.

⁸⁶ Vgl. *Gosch*, in Kirchhoff, EStG, § 50d Rz. 35a.

⁸⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 31.7.1974 – I R 27/73, BStBl. II 1975, 61; *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 226.

von Informationen zwischen den Staaten.⁸⁸ Angemessen erschiene deshalb die Praxis, die Festsetzung von Steuern aufgrund einer die Nichterklärung im anderen Staat angehenden Vorschrift wie § 50d Abs. 8 EStG stets mit einer Auskunft an den betroffenen Staat zu verbinden, sodass es diesem Staat ermöglicht wird, sein Besteuerungsrecht auszuüben.⁸⁹ § 50d Abs. 8 Satz 2, 3 EStG liefern verfahrensrechtlich das notwendige Instrument, eine Steuerfestsetzung später unbefristet zu ändern, um potentielle Doppelbesteuerungen zu vermeiden.⁹⁰

Arbeitsthese 4: Im Fall der Nichterklärung von Einkünften im anderen Staat ist eine Keimnalbesteuerung abkommensrechtlich nicht schutzwürdig und deshalb zu beseitigen.

Allerdings muss die Besteuerung – dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) entsprechend – alle Steuerpflichtigen gleich behandeln; anderenfalls ist eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

Nach Rechtsprechung des BVerfG liegt eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, wenn durch eine Rechtsnorm eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt wird als eine andere, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.⁹¹ Dem steht derzeit der Gleichlauf von § 50d Abs. 8 und Abs. 9 entgegen: Während aufgezeigt werden konnte, dass das Rangverhältnis beider Vorschriften vormals grundsätzlich zu einer potentiellen Diskriminierung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führte, weil nur Steuerpflichtige mit solchen Einkünften zur Nachweiserbringung verpflichtet waren⁹², gleichzeitig aber auch nur solche Steuerpflichtige – in bevorzugender Weise⁹³ – mit nämlichem Nachweis in bestimmten Fällen in den Genuss einer Keimnalbesteuerung kommen konnten, wurde durch die Adjustierung der Subsidiaritätsklausel nunmehr eine erneut potentielle Diskriminierung kreiert: Nur nichtselbständig tätige Steuerpflichtige mit freige-

⁸⁸ Vgl. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 226; ähnlich *Lüdicke*, IStR-Beihefter 2013, 27.

⁸⁹ So wohl auch BMF, Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG v. 21.7.2005, BStBl. I 2005, 821.

⁹⁰ Siehe nur *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 37.

⁹¹ Siehe *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 2015, § 3 Rz. 110 ff.

⁹² Vgl. BFH, Urteil v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056.

⁹³ Vgl. *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 41 f.

stellten Einkünften aus dem DBA-Ausland werden mit erhöhten Nachweispflichten konfrontiert. Dieser Umstand ist gleichheitsrechtlich bedenklich!

Das eigentliche Problem erwächst aber erst daraus, dass Abs. 8 in „keineswegs zweifelsfreier Differenzierung“⁹⁴ die Nachweispflichten lediglich Steuerpflichtigen auferlegt, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen. Dies verwundert insoweit, als DBA regelmäßig auch für unternehmerische Einkünfte, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken die Freistellung vorsehen.⁹⁵ Nach anderer Auffassung sei die Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung bei zeitweiser nichtselbständiger Arbeit aufgrund der geringen Intensität der Beziehung zu diesem Staat und fehlender Vollstreckungsmöglichkeiten durchaus größer.⁹⁶ Fraglich erscheint diese Argumentation aber schon dann, wenn im anderen Staat beispielsweise lediglich eine Bau- und Montage- oder eine Dienstleistungsbetriebsstätte besteht. Hinzu kommt, dass gerade für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit häufig ein Lohnsteuerabzug vorgesehen ist, der Steuerverkürzungsmöglichkeiten erheblich einschränkt. Folglich ist es nicht verständlich, weshalb gerade bei dieser Einkunftsart eine erhöhte Gefahr der potentiellen Nichtdeklaration gesehen wird. Als bekräftigendes Argument für eine nicht differenzierende Nachweisverpflichtungsnorm können auch die bilateralen Rückfallklauseln angeführt werden, die ebenfalls nicht zwischen den Einkunftsarten differenzieren.⁹⁷ Nur vereinzelt sind Klauseln anzutreffen, die ausschließlich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit begrenzt sind;⁹⁸ die Regel stellen jedoch generelle Rückfallklauseln dar. Folglich entspricht es also der gängigen (deutschen) Abkommenspraxis, für sämtliche Einkunftsarten eine Besteuerung im Quellenstaat für den Freistellungserhalt zu fordern und gerade eben nicht nur für bestimmte Einkunftsarten. Dieser Umstand spricht dafür, dass § 50d Abs. 8 EStG gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz verstößt.⁹⁹ Die Verfasser stimmen damit überein, dass die Nichtdeklaration von Einkünften im Ausland nicht abkommens-

⁹⁴ *Gosch*, in Kirchhof, EStG, § 50d Rz. 35a.

⁹⁵ Zweifelnd auch *Holthaus*, IStR 2004, 17 f.

⁹⁶ Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 50d Rz. 177.

⁹⁷ Vgl. auch für eine Übersicht, BMF-Schreiben v. 20.6.2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980.

⁹⁸ Siehe z.B. Art. 15 Abs. 3 S. 2 und Abs. 4 S. 2 DBA-Schweiz sowie Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich.

⁹⁹ Im Ergebnis auch *Schaumburg*, FS *Frotscher*, 2013, 515; so auch BFH, Urteil v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056.

rechtlich durch eine Freistellung von Einkünften begünstigt werden soll; dies sollte aber für sämtliche Steuerpflichtige und Einkunftsarten gelten.

Arbeitsthese 5: Eine § 50d Abs. 8 EStG entsprechend verpflichtende Nachweisvorschrift darf demnach nicht differenzierend ausgestaltet sein, sondern muss sämtliche Einkunftsarten erfassen.

b. Normenvielfalt als die Rechtssicherheit gefährdender Präzens

Schließlich ist für Zwecke der Rechtssicherheit zu konstatieren, dass durch den nunmehrigen Vorrang von Abs. 9 gegenüber Abs. 8 die Wirkkraft von § 50d Abs. 8 dramatisch eingeschränkt wurde. So wird in Abs. 8 angeordnet, die Freistellung bleibe bestehen, wenn Steuerpflichtige für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einen Nachweis erbringen, dass der andere Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat. Ein solcher Nachweis soll z.B. durch Vorlage ausländischer Gesetze geführt werden.¹⁰⁰ Legt ein Steuerpflichtiger nunmehr einen solchen Nachweis vor, so kann er sich – trotz des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift – nicht auf eine Freistellung verlassen! Denn § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 verengt diese Nachweismöglichkeit auf die Fälle, bei denen es sich nicht explizit um eine Nichterfassung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht handelt. Eine solche – und etwaige abkommensrechtliche Vorschriften sind an dieser Stelle noch nicht berücksichtigt – Verklausulierung der Freistellung ist von bestehender Rechtssicherheit weit entfernt. Angesichts der damit verbundenen Ungleichbehandlung sollte künftig keine spezielle Vorschrift mehr bestehen (siehe Arbeitsthese 5), sondern lediglich eine allgemeingültige Vorschrift. Aus Gründen der Rechtssicherheit sind zudem in einer solchen Vorschrift die Voraussetzungen für eine Freistellung abschließend zu normieren.

Arbeitsthese 6: Eine die abkommensrechtliche Freistellung einschränkende Vorschrift muss abschließende Voraussetzungen für eine weiterhin zu gewährende Freistellung liefern.

2. Zwischenergebnis und formelle Überlegungen zur Reform

Die aus der vorstehenden Analyse abgeleiteten Arbeitshypothesen verdeutlichen: Die Intentionen der ausländischen Gesetzgeber sind dahingehend zu schützen, dass dort getroffene Besteuerungsverzichte vom deutschen Rechts-

¹⁰⁰ Vgl. *Gosch*, in *Kirchhof*, EStG, § 50d Rz. 37.

setzer „akzeptiert“ und nicht unilateral „einkassiert“ werden. Dabei kann sich der Besteuerungsverzicht durch eine sachliche Steuerbefreiung, aber auch durch eine bewusste Nichterfassung steuerrelevanter Tatbestände bemerkbar machen. Eine Differenzierung für Zwecke des Besteuerungsrückfalls wäre unsachgemäß und ökonomisch unbegründet. Folglich unterliegt auch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG einem Denkfehler seitens des deutschen Gesetzgebers und verliert deshalb seine Berechtigung. Sofern aber eine Nichtbesteuerung aus der pflichtwidrigen Nichtdeklaration resultiert, muss diese nicht hingenommen werden. Mithin ist eine dem § 50d Abs. 8 EStG entsprechende Vorschrift gerechtfertigt, muss sich aber auf sämtliche Einkunftsarten erstrecken, um gleichheitsrechtlichen Bedenken zu entgehen und gleichzeitig dem Telos von DBA zu entsprechen. Eine die abkommensrechtliche Freistellung derart einschränkende Vorschrift muss schließlich abschließende Voraussetzungen enthalten, um für ausreichend Rechtsicherheit zu sorgen, und trägt dementsprechend auch zu Steuervereinfachung und Rechtssicherheit bei.

Die in Arbeitsthesen gefassten vorstehenden Erkenntnisse dienen nachfolgend als Grundlage für die Schaffung einer unilateralen Generalnorm und sind gleichzeitig Maßstab für eine abschließende Tragfähigkeitsprüfung.

3. Muster einer unilateralen Generalvorschrift

Der Reformvorschlag soll darauf basieren, dass das § 50d Abs. 8 EStG zugrunde liegende Ziel, die durch rechtswidriges Verhalten bewirkte Keimzahlbesteuerung zu verhindern, gerechtfertigt erscheint (Arbeitsthese 4), weshalb die Norm als Ausgangspunkt der Formulierung dienen soll. Was die Verortung der allgemeingültigen Norm betrifft, so wäre diese in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zu überführen, da die gegenwärtige Vorschrift zu streichen ist (Arbeitsthese 3). Der gegenwärtige Wortlaut von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG ist wie folgt gefasst:

„Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.“

Zunächst stört an diesem Wortlaut die Einschränkung auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitsthese 5). Vielmehr muss eine reformierte Vorschrift sämtliche Einkünfte erfassen und damit zugleich sicherstellen, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich auf die dort normierten Voraussetzungen vertrauen kann und nicht durch andere Vorschriften eine Freistellung suspendiert wird (Arbeitsthese 6). Außerdem sollte das in Abs. 9 bisher vorherrschende qualitativ-konditionale Verständnis („wenn“) einem quantitativ-konditionalem weichen, um gleichfalls einer Minderbesteuerung vorzubeugen.¹⁰¹ Drohende Keimnalbesteuerungen, die sich aus Besteuerungskongruenzen zwischen verschiedenen Steuersystemen, Konflikten bei der Abkommensauslegung bzw. Sachverhaltenswürdigung ergeben können und andernorts geregelt werden (z.B. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1, § 50i EStG etc.), werden von diesem Reformansatz wiederum nicht tangiert, weil es sich dort weder um eine pflichtwidrige Nichtdeklaration von Steuertatbeständen noch um einen „bewussten“ Besteuerungsverzicht des anderen Staates handelt. Diese, im Zweifel spezielleren, Vorschriften erhalten über die allgemeinen Kollisionsregeln weiterhin uneingeschränkt Geltung.

Ferner soll die reformierte Vorschrift weiterhin auf dem Grundsatz basieren, dass eine aus der Nichterklärung von Einkünften im Ausland resultierende Keimnalbesteuerung nicht (mehr) unter den Abkommenschutz fällt (Arbeitsthese 4). Gleichzeitig müssen steuerpolitische Entscheidungen des anderen Staates akzeptiert werden (Arbeitsthese 1), wobei es keinerlei Unterscheidung geben darf, in welcher Form – durch sachliche Steuerbefreiungen steuerpflichtiger Einkünfte oder durch Nichterfassung im Rahmen der Steuerpflicht – der andere Staat auf eine Besteuerung verzichtet (Arbeitsthese 2). Um künftig Verwerfungen bei der Auslegung des Besteuerungsverzichts zu vermeiden, ist es u. E. deshalb sachdienlich, wenn der Besteuerungsrückfall nicht an den Verzicht des anderen Staates, sondern an den Tatbestand der Nichtdeklaration anknüpft. Denn in allen Fällen, in denen nicht das pflichtwidrige Verschweigen der Einkünfte im anderen Staat maßgeblich für die Keimnalbesteuerung ist, wird eine Entscheidung des anderen Staates ursächlich für die Keimnalbesteuerung sein, welche wiederum von Deutschland zu akzeptieren ist.

Der Wortlaut einer reformierten Vorschrift könnte u.E. deshalb wie folgt lauten:

„Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen [~~aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)~~] nach einem Abkommen zur Vermeidung der Dop-

¹⁰¹ Siehe zu den Gründen Abschnitt I. 2.

pelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass *die Einkünfte im anderen [der] Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, nicht nur deshalb unbesteuert bleiben, weil der Steuerpflichtige die Einkünfte dort pflichtwidrig nicht deklariert hat [auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden].*“

Um die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zu wahren, könnte ein neuer Satz 2¹⁰² in das Gesetz aufgenommen werden, der bei Versagung der Freistellung die Einleitung eines Informationsaustausches anordnet, da das Recht für die verkürzten Steuern weiterhin dem anderen Staat zusteht.

4. Vorteile der Reform

Der Musterentwurf hätte zunächst den grundlegenden Vorteil, dass er den Eingriff in das Besteuerungsrecht des anderen Staates auf ein Minimum reduzieren würde, nämlich auf jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige nicht nachweisen kann, dass er die Einkünfte dort nicht pflichtwidrig unterschlagen hat. Dieses Vorgehen würde die Souveränität des anderen Staates somit weitestgehend wahren, sicherstellen, dass keine steuerpolitischen Maßnahmen im anderen Staat konterkariert würden, und die kapitalimportneutrale Besteuerung gewährleisten. Dies hätte weiter auch aus pragmatischer Sicht den Vorteil, dass es dem Steuerpflichtigen leichter fallen dürfte, die Erklärung nachzuweisen, als dies bei einem Besteuerungsverzicht oder einer Besteuerung einschließlich Entrichtung der Steuern der Fall ist, und dient somit zusätzlich der Steuervereinfachung. Dem steht u.E. auch nicht die Ausweitung der Nachweispflichten auf sämtliche Einkünfte entgegen. Denn die vereinfachte Nachweisführung muss weiterhin dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit folgen.¹⁰³ Ferner gilt der gegenwärtige Grundsatz fort, wonach nicht mehr gesondert nachzuweisen ist, was ohnehin feststeht.¹⁰⁴ Wenn also bekannt ist, dass Einkünfte im Ausland nicht besteuert werden, so ist kein

¹⁰² § 50d Abs. 8 Satz 2 und 3 EStG würden dann als Satz 3 und 4 bestehen bleiben.

¹⁰³ Vgl. BMF, Schreiben v. 21.7.2005, BStBl. I 2005, 821, Tz. 2; BMF, Schreiben v. 12.11.2014, IV B 2 – S 1300/08/10027, BeckVerw 292340, Tz. 2.3.

¹⁰⁴ Vgl. BFH 11.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056.

Nachweis mehr erforderlich, da dann eine Keimmalbesteuerung nicht durch eine Nichtdeklaration verursacht ist.

Das Einleiten eines Informationsaustausches würde ferner dazu führen, dass es dem anderen Staat ermöglicht würde, sein Besteuerungsrecht auszuüben, sodass die Vorschrift möglicherweise überhaupt nicht mehr bzw. nur temporär zu einem Eingriff in die Besteuerungsrechte des anderen Staates führen würde. In diesen Fällen könnte man gar davon ausgehen, dass die Norm – trotz der formalen Kenntlichmachung („ungeachtet des Abkommens“) gar keinen Treaty Override mehr darstellen würde¹⁰⁵, womit auch die dagegen gerichteten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht mehr im Raum stehen würden. Dafür dürfte auch sprechen, dass die Durchsetzbarkeit nationaler Vorschriften zur Steuerhinterziehung im Abkommen als „Selbstverständlichkeit“¹⁰⁶ bezeichnet wird.

Ebenfalls keine verfassungsrechtlichen Bedenken könnten gegen eine etwaige Ungleichbehandlung geltend gemacht werden, da die reformierte Vorschrift nunmehr sämtliche Einkunftsarten erfassen würde. Damit würde – zumindest im Bereich des EStG – vermieden, dass sich der Steuerpflichtige der Prüfung mehrerer Vorschriften annehmen muss, um das abschließende Ergebnis zu erzielen, bzw. dass das Ergebnis einer Vorschrift von dem entgegenstehenden Ergebnis einer anderen Vorschrift überschrieben würde. Die Reform trüge deshalb zu mehr Rechtssicherheit bei.

Hinsichtlich der Eigenschaft als offener Treaty Override sei allerdings angemerkt, dass der sich auf das EStG beschränkende Reformvorschlag nur ein mittelfristiger Weg sein darf: Langfristig muss eine entsprechende Klausel auf bilateraler Ebene verhandelt werden.¹⁰⁷ Dies dürfte wohl in Anbetracht der Wahrung der Aufteilung des Steuersubstrats auch keine Schwierigkeiten in den Vertragsverhandlungen mit sich bringen. Das gilt umso mehr, als die abkommensrechtlichen Rückfallklauseln oftmals so offen formuliert sind, dass man sie auch bei bewusstem Besteuerungsverzicht anwenden könnte¹⁰⁸ und sie somit den hier vorgeschlagenen Reformansatz gefährden können.

¹⁰⁵ So auch – allerdings bereits zur gegenwärtigen Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG – *Wagner*, in Blümich, EStG, § 50d Rz. 103.

¹⁰⁶ *Schönfeld/Ditz/Häck/Schlotter*, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Anhang 4 Rz. 204.

¹⁰⁷ Dafür auch *Lehner*, FR 2011, 1091.

¹⁰⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 20.6.2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980.

Sofern eine derart konstruierte Vorschrift in die bilateralen Vereinbarungen aufgenommen würde, käme es gar nicht erst zu einem „Überschreiben“ einer möglicherweise abkommensrechtlich gebotenen Freistellung durch eine unilaterale Norm.¹⁰⁹

Schließlich hat eine solche Reform den Vorteil, dass sie das in § 50d EStG mittlerweile normierte „Regelungsdickicht“ etwas lichten könnte.

III. Thesenförmiges Ergebnis

1. Der deutsche Gesetzgeber zeigt innerhalb der letzten Dekade vermehrt das Bestreben, die aus der abkommensrechtlichen Freistellung resultierende Keimnalbesteuerung von Einkünften durch unilaterale Regelungen zu suspendieren (Treaty Override).
2. Das gesetzgeberische Ziel der Vermeidung einer Keimnalbesteuerung ist jedoch differenzierend zu betrachten: Während im Falle der pflichtwidrigen Nichterklärung von Einkünften eine Keimnalbesteuerung zu vermeiden ist, ist eine solche bei Besteuerungsverzicht des anderen Staates anzuerkennen.
3. Nach gegenwärtiger Rechtslage enthält § 50d EStG mehrere Normen, die teilweise indirekt in steuerliche Entscheidungen anderer Staaten eingreifen und diese aufheben. Dadurch induzierte Normenkollisionen führen derzeit nicht nur zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Steuerpflichtiger, sondern stehen ferner dem Bestreben nach Rechtssicherheit entgegen.
4. Der vorstehend skizzierte Reformvorschlag trägt den Schwachstellen der derzeitigen Rechtslage Rechnung und führt zu einer differenzierenden Anwendung unilateraler Vorschriften unter besonderer Beachtung der gesetzgeberischen Ziele, aber auch unter besonderer Wahrung der Entscheidungen ausländischer Gesetzgeber. Daneben beseitigt der Vor-

¹⁰⁹ Alternativ könnte nach österreichischem Vorbild zukünftig in den bilateralen Verträgen eine Öffnungsklausel im Methodenartikel vereinbart werden, die die abkommensrechtliche Freistellung unter den Vorbehalt innerstaatlicher Vorschriften stellt und damit die unilaterale Einschränkung legitimiert, siehe dazu *Kahlenberg/Kudert*, SWI 2015, 61 f. m.w.N. aus dem österreichischen Schrifttum. Eine ähnliche Klausel enthält Art. 28 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA, siehe dazu *Schönfeld/Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Anhang 4 Rz. 203 ff.

schlag gegenwärtig bestehende Ungleichbehandlungen und trägt gleichzeitig zu mehr Rechtssicherheit sowie zur Steuervereinfachung bei.

5. Als Reformvorschlag wurde deshalb angebracht, die Inhalte des aktuellen § 50d Abs. 8 EStG auf sämtliche Einkunftsarten auszuweiten und in Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zu überführen. Die derzeitige Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ist dafür ersatzlos zu streichen.

Entwurf eines Gesetzes zur dauerhaften Beseitigung der kalten Progression ab 2016

Matthias Warneke, Diplom-Volkswirt

Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V.

Inhaltsverzeichnis

I. Zusammenfassung	229
II. Problem und Ziel	230
III. Lösung	230
IV. Alternativen	231
V. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand	231
VI. Erfüllungsaufwand	231
1. Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger	231
2. Erfüllungsaufwand der Wirtschaft	232
3. Erfüllungsaufwand der Verwaltung	232
VII. Weitere Kosten	232
VIII. Anlage	232

I. Zusammenfassung

In den vergangenen Monaten hat sich die politische Diskussion über die kalte Progression weiter intensiviert. Derzeit ist die Gelegenheit für eine dauerhafte Lösung dieses einkommensteuerrechtlichen Problems äußerst günstig. Zum einen sind die fiskalischen Reformkosten aufgrund der historisch niedrigen Inflationsraten beherrschbar. Zum anderen gibt es zahlreiche Reformstimmen aus allen im Bundestag vertretenen Parteien. Die Bundesregierung hat jüngst mit ihrem erstmaligen Steuerprogressionsbericht ebenfalls die grundsätzliche Bedeutung dieses Themas unterstrichen, auch wenn die darin enthaltenen Belastungszahlen aufgrund der gewählten Basisjahre und der Durchschnittsbildung entsprechend klein ausgefallen sind. Jetzt gilt es, das Problem der kalten Progression nicht nur anzuerkennen, sondern auch zu lösen. Hierfür wird nachfolgend ein konkreter Vorschlag unterbreitet.

Der vorliegende Gesetzentwurf legt dar, wie die Effekte der kalten Progression ab dem Jahr 2016 dauerhaft aus dem Einkommensteuerrecht eliminiert werden können. Hierzu wird ein Einkommensteuertarif 2016 normiert, der die Verbraucherpreisentwicklung seit 2010, dem letzten Jahr einer grundlegenden Einkommensteuerreform, berücksichtigt. Gemäß dem hier vorgeschlagenen Reformtarif würden im Jahr 2016 die Durchschnittssteuersätze für seit 2010 unveränderte Realeinkommen ebenso hoch sein wie die Durchschnittssteuersätze für die seinerzeitigen Einkommen gemäß Tarif 2010. Für einen Single mit einem zu versteuernden Einkommen von beispielsweise 25.000 Euro (2016) würde dies eine steuerliche Entlastung von 196 Euro (4,6 Prozent) gegenüber dem derzeit geltenden Tarif bedeuten. Zudem enthält der Gesetzentwurf ein konkretes Indexierungsverfahren für die Einkommensteuertarife ab dem Jahr 2017.

Die gesamtstaatlichen Steuermindereinnahmen würden im ersten Reformjahr rund 9 Mrd. Euro betragen und bis 2019 auf voraussichtlich rund 19 Mrd. Euro steigen. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen: Ohne Reformen wachsen die Einkommensteuereinnahmen künftig um voraussichtlich ca. 5 Prozent pro Jahr. Mit dem hier vorgeschlagenen „Tarif auf Rädern“ würde dieses Wachstum auf ca. 3,5 Prozent pro Jahr gedrosselt. Die Gebietskörperschaften könnten also weiterhin mit substanziiell steigenden Steuereinnahmen rechnen. Sie müssten lediglich auf inflationsbedingte und finanzwissenschaftlich nicht zu rechtfertigende Steuermehreinnahmen verzichten – zugunsten der Bürgerinnen und Bürger.

II. Problem und Ziel

Die Effekte der sogenannten kalten Progression sind eine Folge des progressiven Einkommensteuertarifs. Steigen die Einkommen lediglich in Höhe der Inflationsrate und bleiben damit real gleich hoch, erhöhen sich dennoch die Durchschnittssteuersätze für diese Einkommen und damit die realen Lasten der Steuerpflichtigen. Dieser Umstand lässt sich finanzwissenschaftlich nicht rechtfertigen. Inflationsausgleichende Einkommenserhöhungen führen per Definition nicht zu einer realen Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, so dass ihre reale Steuerbelastung konstant bleiben müsste.

Ziel des Gesetzentwurfs ist es, eine Konstanz der Durchschnittssteuersätze für real unveränderte Einkommen dauerhaft sicherzustellen. Dies soll durch eine regelmäßige jährliche Korrektur des Einkommensteuertarifs ab dem Veranlagungszeitraum 2017 erreicht werden. Zudem soll für den Veranlagungszeitraum 2016 eine Korrektur des geltenden Tarifs vorgenommen werden, um die Effekte der kalten Progression auszugleichen, die seit der letzten durchgreifenden Steuerreform von 2010 aufgelaufen sind.

Für Bund, Länder und Gemeinden ist die kalte Progression bislang äußerst einträglich gewesen. Sie konnten durch die kalte Progression Jahr für Jahr Steuermehreinnahmen in Milliardenhöhe erzielen und waren damit Profiteure der Geldentwertung. Mit dem Gesetzentwurf wird dies nun dauerhaft unterbunden. Die Steuerpflichtigen werden zumindest von diesen ungerechtfertigten Belastungen befreit.

III. Lösung

Um das Problem der kalten Progression zu beseitigen, werden zwei Maßnahmen ergriffen.

- a) Es wird ein Einkommensteuertarif 2016 normiert, der die seit 2010 inflationsbedingt entstandenen Progressionseffekte kompensiert. Zwischen 2010 und 2015 ist das Verbraucherpreisniveau um voraussichtlich insgesamt rund 8,1 Prozent gestiegen. Dieser Verbraucherpreisentwicklung entsprechend wird für den Veranlagungszeitraum 2016 der Tarifverlauf der Einkommensteuer im Vergleich zum Tarif 2010 korrigiert. Hierzu steigt der steuerliche Grundfreibetrag zum 1. Januar 2016 auf 8.656 Euro. Die Tarifformel wird im gleichen prozentualen Ausmaß angepasst. Dies bewirkt, dass die Durchschnittssteuersätze im Jahr 2016 für um rund

8,1 Prozent gestiegene Einkommen genauso hoch sind wie die entsprechenden Durchschnittssteuersätze im Jahr 2010.

- b) Um die Effekte der kalten Progression in Zukunft regelmäßig zu korrigieren, wird für die Veranlagungszeiträume ab 2017 ein „Tarif auf Rädern“ eingeführt. Ausgangspunkt für diese Tarifindexierung ist die in der *Herbstprojektion der Bundesregierung* enthaltene Prognose für die Verbraucherpreisentwicklung des jeweils laufenden Jahres unter Berücksichtigung etwaiger Prognosefehler des Vorjahres. Das hierzu notwendige Gesetzgebungsverfahren startet künftig regelmäßig im Anschluss an die jährliche *Herbstprojektion* und endet mit einem Gesetzesbeschluss über die Neufassung des § 32a Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes, so dass jeweils zum 1. Januar des Folgejahres die neue Tarifformel gilt.

IV. Alternativen

Weitere Duldung der sich aus der kalten Progression ergebenden ungerechtfertigten Steuermehrbelastungen.

V. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Steuermehr-/mindereinnahmen (-) in Mio. Euro

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung 2016	Kassenjahr			
		2016	2017	2018	2019
Insgesamt	-9.537	-9.060	-11.820	-14.783	-17.899
Bund	-4.323	-4.107	-5.367	-6.738	-8.181
Länder und Gemeinden	-5.214	-4.953	-6.453	-8.045	-9.718

VI. Erfüllungsaufwand

1. Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Der Gesetzentwurf ändert den Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger nicht.

2. Erfüllungsaufwand der Wirtschaft

Der Gesetzentwurf ändert den Erfüllungsaufwand der Wirtschaft nicht.

3. Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Der Gesetzentwurf ändert den Vollzugaufwand der Steuerverwaltung insgesamt nicht.

VII. Weitere Kosten

Der Wirtschaft entstehen keine direkten sonstigen Kosten. Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

VIII. Anlage

Entwurf eines Gesetzes zur dauerhaften Beseitigung der kalten Progression ab 2016

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1 Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 32a wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

(1) Die tarifliche Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum 2016 bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 8.656 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 8.657 Euro bis 14.567 Euro: $(843,44 * y + 1\,400) * y$;
3. von 14.568 Euro bis 57.190 Euro: $(211,51 * z + 2.397) * z + 1.122,58$;
4. von 57.191 Euro bis 271.161 Euro: $0,42 * x - 8.837,91$;
5. von 271.162 Euro an: $0,45 * x - 16.972,85$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 14.567 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

b) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

(2) Die in Absatz 1 normierte Tarifformel ist zu Beginn eines jeden Veranlagungszeitraumes und erstmals zum 1. Januar 2017 an die Entwicklung der Verbraucherpreise anzupassen. Für diese Indexierung ist ein Referenzwert zu verwenden, der nach folgender Formel ermittelt wird:

$$R = \frac{(1 + A)}{(1 + B)} * (1 + C)$$

Dabei sind:

R = zu bestimmender Referenzwert zur Indexierung der Tarifformel für den Veranlagungszeitraum t,

A = endgültige Veränderungsrate des jährlichen Verbraucherpreisindex für das t vorvorausgehende Kalenderjahr gemäß Statistischem Bundesamt,

B = prognostizierte Veränderungsrate des jährlichen Verbraucherpreisindex für das t vorvorausgehende Kalenderjahr gemäß Herbstprojektion der Bundesregierung im t vorvorausgehenden Kalenderjahr,

C = prognostizierte Veränderungsrate des jährlichen Verbraucherpreisindex für das t vorausgehende Kalenderjahr gemäß Herbstprojektion der Bundesregierung im t vorausgehenden Kalenderjahr.

Zur Tarifindexierung sind der erste y-Koeffizient und der erste z-Koeffizient der Tarifformel durch den Referenzwert zu dividieren; die drei Konstanten der Tarifformel sind mit dem Referenzwert zu multiplizieren. Die so geänderten Werte der Tarifformel sind auf zwei Dezimalstellen nach dem Komma zu runden. Alle acht Tarifeckwerte sind mit dem Referenzwert zu multiplizieren und auf volle Euro-Beträge zu runden.

Unter Berücksichtigung dieser Maßgaben beschließt der Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates die geänderte Tarifformel jeweils im 4. Quartal des dem Veranlagungszeitraum vorausgehenden Kalenderjahres.

2. § 52 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden.

Artikel 2

Inkrafttreten

Das Gesetz tritt am 1. Januar 2016 in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

Aus Gründen der Steuergerechtigkeit ist es geboten, die sogenannte kalte Progression im Einkommensteuerrecht abzubauen. Steigt das Einkommen eines Steuerpflichtigen lediglich inflationsausgleichend, bleibt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betroffenen real gleich groß. Folglich darf sein real konstant gebliebenes Einkommen nicht mit einem höheren Durchschnittssteuersatz belegt werden, wie dies im geltenden Einkommensteuerrecht der Fall ist.

Künftig sollen nominal gestiegene, aber real konstant gebliebene Einkommen dem gleichen Durchschnittssteuersatz unterliegen wie vor der Nominalsteigerung.

Zudem müssen die Effekte der kalten Progression, die in der Vergangenheit bereits entstanden sind, rückwirkend abgebaut werden. Hierfür ist ein geeignetes Basisjahr zu bestimmen. In seinem aktuellen Jahresgutachten (2014/2015) zeigt der „Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung“ anhand des Bezugsjahres 2006 (S. 35, Abbildung 4), wie groß die aufgelaufenen Effekte der kalten Progression sind. Das

„Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V.“ (DSi) hält 2010 für ein geeignetes Basisjahr, weil seinerzeit der Einkommensteuertarif zum bislang letzten Mal grundlegend reformiert worden ist.

Nach DSi-Berechnungen beliefen sich die Steuermehreinnahmen aufgrund der kalten Progression in den Jahren 2011 bis 2014 auf kumuliert rund 25 Mrd. Euro. Bund, Länder und Gemeinden haben also bereits in einem enormen Ausmaß von der kalten Progression profitiert. Dies ist zulasten der Steuerpflichtigen gegangen, so dass inzwischen eine erhebliche Bringschuld des Staates gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern entstanden ist.

Dank der grundgesetzlichen Schuldenbremse sind Bund und Länder auf einen Konsolidierungspfad eingeschwenkt, an dem es festzuhalten gilt. Bei dieser Haushaltskonsolidierung jedoch auch auf Steuereinnahmen zu setzen, die aus der kalten Progression resultieren, würde den Prinzipien einer gerechten und soliden Finanzpolitik widersprechen.

Es ist durchaus möglich, die öffentlichen Haushalte zu konsolidieren und die kalte Progression abzubauen, wenn die gesamten und bereits absehbaren Steuermehreinnahmen sowie staatliche Einsparpotenziale berücksichtigt werden.

Das vorliegende Gesetz beinhaltet einen Einkommensteuertarif 2016. Dieser führt für Einkommen, die im Zeitraum 2010 bis 2015 jeweils in Höhe der Inflationsrate (Verbraucherpreisentwicklung) gestiegen sind, zu den gleichen Durchschnittssteuersätzen, wie sie im Tarif 2010 für die damaligen, nominal niedrigeren Einkommen galten. Diese Angleichung lässt sich anhand eines Beispiels verdeutlichen:

Im Jahr 2010 betrug der Durchschnittssteuersatz für einen Single mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 30.000 Euro 18,75 Prozent. Gemäß Statistischem Bundesamt sind die Verbraucherpreise in den Folgejahren um 2,1 Prozent (2011), 2,0 Prozent (2012), 1,5 Prozent (2013) und 0,9 Prozent (2014; vorläufig) gestiegen. Für 2015 ist ein Verbraucherpreiswachstum von 1,4 Prozent zu erwarten (gemäß *Gemeinschaftsdiagnose*, Herbst 2014). Damit ergibt sich für die Verbraucherpreise eine Wachstumsrate von voraussichtlich rund 8,1 Prozent für den Zeitraum Ende 2010 bis Ende 2015. Dies bedeutet für das hier gewählte Beispiel:

Ein inflationsausgleichend um rund 8,1 Prozent gestiegenes zu versteuerndes Einkommen von 30.000 Euro im Jahr 2010 entspricht in diesem Jahr 32.444 Euro. Für diese 32.444 Euro beträgt der Durchschnittssteuersatz im Einkom-

mensteuertarif 2016 gemäß diesem Gesetz ebenfalls 18,75 Prozent. Er ist damit genauso hoch wie der Durchschnittssteuersatz für 30.000 Euro im Jahr 2010. Zum Vergleich: Nach geltendem Recht beträgt der Durchschnittssteuersatz für ein zu versteuerndes Einkommen von 32.444 Euro 19,55 Prozent.

Diese Angleichung gelingt, indem der Einkommensteuertarifverlauf für den Veranlagungszeitraum 2016 gegenüber dem Tarif 2010 um rund 8,1 Prozent korrigiert wird.

Entlastungsbeispiele

Für die Steuerpflichtigen führt der Einkommensteuertarif 2016 zu unterschiedlich hohen Entlastungen im Vergleich zum derzeit gültigen Tarif. Das lässt sich exemplarisch illustrieren:

Ein Single mit einem zu versteuernden Einkommen von 25.000 Euro muss gemäß Tarif 2016 196 Euro weniger Steuern zahlen als nach geltendem Recht. Dies entspricht einer Entlastung von rund 4,6 Prozent seiner bisherigen Steuerzahllast von 4.261 Euro (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag). Bei einem zu versteuernden Einkommen von 50.000 Euro beträgt die Steuerentlastung 537 Euro; die Belastung ist damit rund 4,0 Prozent geringer als bislang. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 75.000 Euro beträgt die Steuerentlastung 632 Euro bzw. rund 2,6 Prozent.

Damit bleibt es auch im Tarif 2016 dabei, dass Bezieher hoher Einkommen wesentlich stärker zum Steueraufkommen beitragen als Bezieher geringerer Einkommen. Relativ betrachtet profitieren Bezieher kleinerer und mittlerer Einkommen am stärksten von dem inflationsbereinigten Tarif 2016, weil sie prozentual auch am stärksten unter der kalten Progression leiden.

Dies belegen Beispiele für den Splittingtarif ebenso. Eine Familie mit einem zu versteuernden Einkommen von 30.000 Euro muss gemäß Tarif 2016 280 Euro weniger Steuern zahlen als nach geltendem Recht. Dies entspricht einer Entlastung von rund 9,9 Prozent der bisherigen Steuerzahllast von 2.834 Euro (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag). Bei einem zu versteuernden Einkommen von 60.000 Euro beträgt die Steuerentlastung 492 Euro. Das sind rund 4,2 Prozent weniger als bislang. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 90.000 Euro beträgt die Steuerentlastung 901 Euro bzw. rund 4,0 Prozent.

In den Folgejahren führen dank der Tarifindexierung die jeweils konstant bleibenden Durchschnittssteuersätze für inflationsausgleichend gestiegene

Einkommen zu wachsenden Entlastungen der Steuerpflichtigen gegenüber einem unveränderten Tarif 2014. Ein Single mit einem zu versteuernden Einkommen von 50.000 Euro (2016) muss prognostisch im Jahr 2019 für ein inflationsausgleichend auf 54.074 Euro gestiegenes Einkommen im Tarif 2019 rund 1.013 Euro weniger Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag zahlen, als wenn dann weiterhin der derzeitige Tarif 2014 gelten würde. Für eine Familie mit einem zu versteuernden Einkommen von 60.000 Euro (2016) beträgt die analoge Entlastung im Jahr 2018 prognostisch rund 964 Euro.

Steuermindereinnahmen

Die Einführung des Tarifs 2016 führt im Jahr 2016 zu Steuermindereinnahmen von insgesamt rund 9 Mrd. Euro. Zum Vergleich: Der Arbeitskreis „Steuerschätzungen“ erwartet gemäß seiner Prognose vom November 2014 für das Jahr 2015 gesamtstaatliche Steuereinnahmen von 660,2 Mrd. Euro, die im Folgejahr um 23,5 Mrd. Euro steigen. Unter Berücksichtigung der Einführung des Tarifs 2016 würden die Gesamtsteuereinnahmen im kommenden Jahr demnach immer noch um rund 14,5 Mrd. Euro wachsen. Im Jahr 2019 lägen die Gesamtsteuereinnahmen unter Berücksichtigung der Tarifindexierung bei rund 742 Mrd. Euro. Das wären im Vergleich zu 2015 Steuermehreinnahmen von rund 82 Mrd. Euro.

Die Tarifindexierung führt also mitnichten zu sinkenden Einkommensteuereinnahmen, sondern lediglich zu einem inflationsbedingt gerechtfertigten Abbremsen des Einkommensteuerwachstums. Ohne Tarifreformen würden die Einkommensteuereinnahmen im Zeitraum 2016 bis 2019 um voraussichtlich rund 5 Prozent pro Jahr wachsen. Die Tarifindexierung dämpft diese Wachstumsrate auf rund 3,5 Prozent pro Jahr. Bund, Länder und Gemeinden können also auch bei diesem „Tarif auf Rädern“ mit jährlich deutlich steigenden Einkommensteuereinnahmen rechnen.

Jährliche Anpassungen der Tarifformel

In Umsetzung des Konzepts eines „Tarifs auf Rädern“ bestimmt das Gesetz, wie die Tarifformel für Veranlagungszeiträume ab 2017 jährlich neu zu normieren ist.

Diese Normierung erfolgt mit der Maßgabe, die durchschnittliche Steuerbelastung für entsprechend der Inflation gestiegene zu versteuernde Einkommen konstant zu halten. Ausgangspunkt dafür ist die Prognose des Verbraucherpreisindex für das jeweils laufende Jahr, die die Bundesregierung im

Rahmen ihrer jährlichen *Herbstprojektion* erstellt. Etwaige Prognosefehler sind im Folgejahr zu berücksichtigen. Ein Rückblick zeigt hier, dass in den vergangenen zwei Jahren die Herbstprognosen der Bundesregierung bezüglich des Verbraucherpreisindex korrekt waren.

Somit stellt dieses Indexierungsverfahren sicher, dass die Entlastung der Steuerzahler mit Hilfe aktueller Verbraucherpreisdaten sowohl zeitnah als auch ohne das Risiko großer Prognosefehler erfolgt.

Für diese Tarifneunormierung startet im Anschluss an die *Herbstprojektion der Bundesregierung* das Gesetzgebungsverfahren für die jährliche Anpassung des § 32a Absatz 1 EStG, so dass zum 1. Januar des Folgejahres die neue Tarifformel in Kraft treten kann.

Dem Gesetzgeber wird damit aufgegeben, erstmals im 4. Quartal 2016 eine entsprechende Neunormierung vorzunehmen, die dann für den Veranlagungszeitraum 2017 gilt. Am Beispiel dieser erstmaligen Neunormierung kann verdeutlicht werden, wie diese Tarifierfassung im Einzelnen zu erfolgen hat:

Falls die Bundesregierung im Herbst 2016 gemäß ihrer *Herbstprojektion* für das Kalenderjahr 2016 einen Anstieg des Verbraucherpreisniveaus um beispielsweise 1,7 Prozent gegenüber dem Vorjahr erwartet, muss die Tarifformel für den Veranlagungszeitraum 2017 um 1,7 Prozent gegenüber dem Tarif 2016 angepasst werden.

Dies gilt jedoch nur, wenn rückblickend die für den Tarif 2016 unterstellte Inflationsrate für 2015 (hier 1,4 Prozent) auch dem im Herbst 2016 feststehenden Ist-Wert 2015 entsprochen hat.

Wird hier jedoch eine Abweichung festgestellt, ist diese bei der Anpassung des Tarifs 2017 zu berücksichtigen. Falls beispielsweise der Verbraucherpreisanstieg 2015 statt der den hier zugrunde gelegten 1,4 Prozent tatsächlich nur 1,1 Prozent betrug, ist diese Prognose-Abweichung von -0,3 Prozentpunkten im Herbst 2016 zu berücksichtigen. Der maßgebliche Referenzwert ergibt sich dann als Produkt der Prognose-Inflation 2016 (im Beispiel 1,017) und der Ist-Inflation 2015 (im Beispiel 1,011) geteilt durch die Ursprungsprognose-Inflation 2015 (im Beispiel 1,014). In diesem Beispiel beträgt der Referenzwert für die Normierung des Tarifs 2017 rund 1,4 Prozent (vgl. auch Artikel 1, Nummer 1b).

Für die jährliche Neunormierung der Tarifformel mittels des Referenzwerts gelten folgende Rundungsregeln: Im Zuge der Indexierung sind die aus dem Einkommensteuertarif des Vorjahres stammenden acht Tarifeckwerte auf volle Euro-Beträge zu runden. Die entsprechenden Koeffizienten (im Tarif 2016: 843,44 und 211,51) und Konstanten (im Tarif 2016: 1.122,58 und 8.837,91 sowie 16.972,85) sind jeweils auf zwei Kommastellen zu runden.

Die finanziellen Auswirkungen der jährlichen Neunormierungen sind aufgrund dieses Anpassungsverfahrens rechtzeitig kalkulierbar. So berücksichtigt der Arbeitskreis „Steuerschätzungen“ bereits traditionell die Prognosen der *Frühjahrs- und Herbstprojektionen der Bundesregierung*. Er könnte also künftig auch die absehbaren Aufkommensauswirkungen des vorliegenden Indexierungsverfahrens ausweisen und damit weiterhin wie gewohnt wichtige Anhaltspunkte für die Aufstellungen der öffentlichen Haushaltspläne liefern. Zudem wird auf diese Weise verhindert, dass zulasten der Steuerpflichtigen Mehreinnahmen aus der kalten Progression bereits bei der Aufstellung künftiger Haushalte verplant werden.

Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes) aus Artikel 105 Absatz 2 erste Alternative des Grundgesetzes.

Gleichstellungspolitische Relevanzprüfung

Im Zuge der gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien vorzunehmenden Relevanzprüfung sind unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen zuwiderlaufen.

Nachhaltigkeit

Besondere Nachhaltigkeitsindikatoren sind durch das Vorhaben nicht tangiert.

Finanzielle Auswirkungen Steuermehr-/mindereinnahmen

(Steuermehr-/mindereinnahmen (-) in Mio. Euro)

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart/ Gebiets- körperschaft	Volle Jahres- wirkung 2016	Kassenjahr				
				2016	2017	2018	2019	
1	§ 32a Absatz 1 EStG	Insgesamt	-9.537	-9.060				
		ESt und LSt	-9.068	-8.614				
		SolZ	-469	-446				
	Normierung der Tarif- formel für 2016	Bund	-4.323	-4.107				
		ESt und LSt	-3.854	-3.661				
		SolZ	-469	-446				
		Länder	-3.854	-3.661				
		ESt und LSt	-3.854	-3.661				
		Gemeinden	-1.360	-1.292				
ESt und LSt	-1.360	-1.292						
2	§ 32a Absatz 2 EStG	Insgesamt			-11.820	-14.783	-17.899	
		ESt und LSt			-11.223	-13.990	-16.901	
		SolZ			-597	-793	-998	
	Einfüh- rung einer indexierten Tarifformel ab 2017	Bund				-5.367	-6.738	-8.181
		ESt und LSt				-4.770	-5.945	-7.183
		SolZ				-597	-793	-998
		Länder				-4.770	-5.946	-7.183
		ESt und LSt				-4.770	-5.946	-7.183
		Gemeinden				-1.683	-2.099	-2.535
ESt und LSt				-1.683	-2.099	-2.535		

Erfüllungsaufwand

1. Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger
Der Gesetzentwurf ändert den Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger nicht.
2. Erfüllungsaufwand der Wirtschaft
Der Gesetzentwurf ändert den Erfüllungsaufwand der Wirtschaft nicht.
3. Erfüllungsaufwand der Verwaltung
Der Gesetzentwurf ändert den Vollzugsaufwand der Steuerverwaltung insgesamt nicht.

Weitere Kosten

Der Wirtschaft entstehen keine direkten sonstigen Kosten. Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1

(Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 a)

(§ 32a Absatz 1)

Mit der Neufassung des § 32a Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird der für den Veranlagungszeitraum 2016 geltende Einkommensteuertarif normiert.

Zu Nummer 1 b)

(§ 32a Absatz 2)

Mit dem neu eingefügten § 32a Absatz 2 EStG wird geregelt, wie der ab dem Veranlagungszeitraum 2017 geltende Einkommensteuertarif jährlich gesetzgeberisch neu zu normieren ist. Die Vorschrift beschreibt die Kalkulation des für die Tarifindexierung notwendigen Referenzwertes, der die Verbraucherpreisentwicklung abbildet. Hierfür ist eine Formel anzuwenden, die etwaige Fehler bei der Prognose vorangegangener Verbraucherpreisentwicklungen korrigierend berücksichtigt. Zudem werden Rechen- und Rundungsregelungen für die Koeffizienten, Konstanten und Eckwerte der Tarifformel festgelegt.

Zu Nummer 2

(§ 52 Absatz 1 Satz 1)

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Neufassung der Tarifvorschrift des § 32a Absatz 1 und 2 EStG für Veranlagungszeiträume ab 2016.

Zu Artikel 2

(Inkrafttreten)

Die Neuregelung des für den Veranlagungszeitraum 2016 geltenden Einkommensteuertarifs (§ 32a Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 Nummer 1 Buchstabe a des vorliegenden Änderungsgesetzes) sowie die Neuregelungen für die ab dem Veranlagungszeitraum 2017 geltenden Einkommensteuertarife (§ 32a Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 Nummer 1 Buchstabe b des vorliegenden Änderungsgesetzes) treten am 1. Januar 2016 in Kraft.

**I. Vorfälligkeit der
Beitragsnachweise
für Sozialabgaben**

**II. Festlegung
der Umsatzsteuer-
Sondervorauszahlung
(sog. 1/11), § 47 UStDV**

StB Diplom-Betriebswirt (FH) Stefan Hausmann

I. Vorfälligkeit der Beitragsnachweise für Sozialabgaben

1. Einleitung/derzeitige Problematik

Das Thema ist eigentlich ein „alter Hut“, dies sollte aber kein Argument sein, das Thema nicht zu betrachten und das Optimierungspotential nicht zu nutzen.

Seit einigen Jahren sind die Beitragsnachweise für die Sozialversicherungsabgaben von Arbeitnehmern an die Sozialversicherungsstellen **zeitlich vor dem Ende des Zeitraums der Ermittlung der Bemessungsgrundlage fällig**. Diese Änderung hatte bereits bei der damaligen Einführung bei allen mit der Lohnabrechnung beauftragten Personen ein ungläubiges Staunen bis Entsetzen ausgelöst.

Konsequenzen aus dieser Entscheidung bis heute:

Vor der Einführung der Vorfälligkeit der Beitragsnachweise konnte die Lohnabrechnung in einem Arbeitsschritt bis spätestens zum 10. Tag des Folgemonats ausgeführt werden (kurz gefasst):

- Lohnabrechnung mit Erstellung der Beitragsnachweise
- Anmeldung der Lohnsteuer
- Auszahlung der Löhne

Derzeitiger Ablauf:

- Bis zum z.B. 24.9.2014 ist die Lohnabrechnung auf Basis der vorhandenen Daten für den September zu schätzen und auf dieser Basis sind die Beitragsnachweise an die Sozialversicherungsstellen anzumelden.
 - Das Schätzungsverfahren ist sehr aufwendig (auch wenn es inzwischen gewisse Vereinfachungsmöglichkeiten im Schätzungsverfahren und Softwareunterstützung gibt). Insbesondere bei Aushilfen und variablen Löhnen müssen die Lohnzahlungen aufwendig nur für die Beitragsnachweise geschätzt werden. Ein erheblicher Mehraufwand entsteht durch das Erstellen der Lohnabrechnung in zwei zeitlich getrennten Arbeitsschritten.

Nach dem Monatswechsel:

- Endgültige Lohnabrechnung mit Ermittlung der Differenz der tatsächlichen Sozialkassenbeiträge zu den bisher geschätzten Beitragsnachweisen. Die Differenz ist mit dem Beitragsnachweis für den Folgemonat an die Sozialversicherungsstellen zu übermitteln.

- Anmeldung der Lohnsteuer.
- Auszahlung der Löhne.

Beispiel: Fälligkeit der Beiträge 2014

Januar	27.01.2014*
Februar	24.02.2014*
März	25.03.2014*
April	24.04.2014*
Mai	23.05.2014*
Juni	24.06.2014*
Juli	25.07.2014*
August	25.08.2014*
September	24.09.2014*
Oktober	24.10.2014/27.10.2014*
November	24.11.2014*
Dezember	19.12.2014*

Quelle: <http://www.aok-business.de>

2. Vorschlag zur Verbesserung

Die Beitragsnachweise sind am 10. Tag des Folgemonats gemeinsam mit der Lohnsteueranmeldung fällig. Durch diese Anpassung könnten die Arbeitsabläufe bei der Lohnabrechnung erheblich vereinfacht und beschleunigt und somit auch deutlich Kosten gespart werden. Der geringe Zinsvorteil für die Sozialkassen ist aus meiner Sicht bei der geringen zeitlichen Differenz kein gewichtiger Grund.

II. Festlegung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung (sog. 1/11), § 47 UStDV

1. Einleitung/derzeitige Problematik

Bei der monatlichen USt-Voranmeldung (§ 18 UStG) kann durch Leistung einer Sondervorauszahlung eine Fristverlängerung von einem Monat für die Abgabe der USt-Voranmeldung erreicht werden. Die Sondervorauszahlung beträgt grundsätzlich ein Elftel der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr.

Mit Beantragung der Sondervorauszahlung ist durch den Steuerpflichtigen oder dessen Steuerberater die 1/11 der Vorauszahlungen des Vorjahres selbst zu ermitteln, obwohl dem Finanzamt die geleisteten Vorauszahlungen für das Vorjahr bereits elektronisch übermittelt wurden. Der Steuerpflichtige/Steuerberater muss nun erneut seine USt-Voranmeldungen des Vorjahres nehmen und hieraus 1/11 ermitteln. Dies ist grundsätzlich einfach, führt aber zu einem zeitlichen Aufwand und zu einer Fehlerquelle durch:

- USt-Voranmeldungen müssen zunächst aus der Ablage/EDV-System gesucht werden und sind bzgl. endgültiger Fassung zu prüfen.
- Unterjährige unterschiedliche Sender von USt-Voranmeldungen/berichtigte USt-Voranmeldungen (Steuerpflichtiger <-> Berater) sind ebenfalls eine Fehlerquelle für die Berechnung.
- Sonstige Fehler in der Berechnung der 1/11.
- ...

2. Vorschlag zur Verbesserung

Da die Finanzämter bereits heute korrigierend eingreifen, wenn die 1/11-Sondervorauszahlung falsch berechnet wird (wie bereits erwähnt liegen alle Daten den Finanzämtern vor), sollte der Steuerpflichtige/Steuerberater zukünftig nur noch die Teilnahme am 1/11-Verfahren elektronisch anmelden. Die Höhe der 1/11-Vorauszahlung wird dann vom Finanzamt ermittelt und entsprechend festgelegt und mitgeteilt.

Vorteile:

- Geringerer Arbeitsaufwand beim Steuerpflichtigen/Steuerberater, da bei der 1/11 nur die Teilnahme, aber keine Werte übermittelt werden müssen.
- Bei den Finanzämtern liegen bereits alle Daten für die 1/11-Ermittlung vor und das Finanzamt muss keine fehlerhaften 1/11-Meldungen mehr korrigieren.

**Vorschläge zur
Kostensparnis durch
die Modernisierung
des Besteuerungsverfahrens
der Unternehmen
im internationalen Umfeld**

StB Dipl.-Kfm. Jörn Becker

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	249
1.	Vorschlag: Zeitnahe Außenprüfung als Regelfall	250
2.	Vorschlag: Kostensenkung durch rechtzeitigen Beginn der Prüfung	251
3.	Vorschlag: Konzentration auf eine Prüfung	252
4.	Vorschlag: Beschleunigung der Durchführung der Prüfung	252
5.	Vorschlag: Frühzeitige Auswahl einer geeigneten Methode für den Datenzugriff	252
6.	Vorschlag: Zulassung von Archivierungssoftware für Prüfungen	253
7.	Vorschlag: „Absolute Verjährung“ nach österreichischem Vorbild	255
8.	Vorschlag: Beschleunigung der Auswertung der Prüfungsergebnisse	256
9.	Vorschlag: Anreiz zur Beschleunigung durch Anpassung an den Marktzins	256
II.	Ergebnis	258

I. Einleitung

Das Bundesfinanzministerium hat den Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ im Internet veröffentlicht¹ und den Verbänden zur Stellungnahme zugeleitet.

In diesem Zusammenhang ist ein Gesetzesvorhaben erarbeitet worden, das die Kommunikation mit der Finanzverwaltung erleichtern soll² und die Prozesse innerhalb der Verwaltung verschlanken würde.

Die vorgeschlagene Modernisierung würde durch weitere Automatisierung eine Erleichterung für die Verwaltung bringen. Um die gesamtwirtschaftlichen Bürokratiekosten durch eine Modernisierung zu senken, muss der Gesetzgeber aber auf drei Seiten Vereinfachungen vorsehen:

- bei den Steuerpflichtigen,
- bei den Beratern und
- bei der Verwaltung.

Die entstehenden Kapazitäten sollten also genutzt werden, um auch im Bereich der Unternehmen zu einer Verschlinkung der Prozesse zu kommen, insbesondere auf dem Gebiet der Außenprüfungen müssen endlich Fortschritte gemacht werden.

Bereits beim Verfassen des Koalitionsvertrages der schwarz-gelben Koalition vom 26.10.2009 war das Problem der im internationalen Vergleich zu langen Verfahren bekannt, dementsprechend legten viele Bundesländer Programme zur Beschleunigung von Außenprüfungen auf.³

Die daraufhin bundesweit eingeführte Regelung zur zeitnahen Betriebsprüfung in § 4a BpO hat das Problem nach hier vertretener Auffassung aber nicht gelöst, sondern nur beschrieben. Denn sie schafft weder Anreize zur Beschleunigung des Verfahrens, noch sieht sie Sanktionen für den Fall von Verzögerungen vor.

¹ <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2014/12/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-modernisierung-des-besteuerungsverfahrens.html>.

² Das soll über die bestehende Regelung in § 87a AO hinaus erfolgen.

³ Vgl. im Einzelnen *Wünnemann*, Ubg 2011, 197.

Ohne eine Angleichung der Veranlagungszeiträume, die zum jeweiligen Zeitpunkt in den verschiedenen Ländern bearbeitet werden, werden sich der auf OECD-Ebene geplante Datenaustausch und die von der Finanzverwaltung angestrebten Joint Audits letztlich nicht realisieren lassen.

Vor diesem Hintergrund erscheinen folgende Vorschläge zur Modernisierung sinnvoll und praktikabel:

1. Vorschlag: Zeitnahe Außenprüfung als Regelfall

Die Archivierung der steuerrelevanten Daten wird umso teurer, je länger diese Daten gespeichert werden müssen. Es ist derzeit leider keine Seltenheit, dass das länger als die vom Gesetzgeber regelmäßig vorgesehenen Zeiträume von sechs bzw. zehn Jahren⁴ erfolgen muss.⁵ Denn die Sachverhaltsermittlung im Rahmen einer Außenprüfung ist nach sechs Jahren unter Ausnutzung aller Fristen⁶ nur bei einzelnen Prüfungsfällen beendet und ist leider auch nach zehn Jahren oft nicht abgeschlossen.⁷ Auch „Echtzeitprüfungen“, bei denen die Prüfung genauso lange dauert wie der gesamte Prüfungszeitraum, sind keine Ausnahme. Der Prüfungszeitraum soll drei Jahre umfassen,⁸ häufig werden aber noch fünf Veranlagungszeiträume gewählt. Dass das geltende Verfahrensrecht und die hiesige Prüfungspraxis einem Vergleich mit international angewandten Prüfungsmethoden wie dem Horizontal Monitoring der europäischen Partnerländer längst nicht mehr standhalten, ist belegt.⁹

§ 4a BpO ist für die Fälle, in denen keine abgekürzte Betriebsprüfung (§ 203 AO) durchgeführt werden kann, von der „Kann“- zur „Soll“- Vorschrift fortzuentwickeln.

⁴ § 147 Abs. 3 AO.

⁵ Siehe dazu auch das Regelbeispiel unter 2.

⁶ § 171 Abs. 4 S. 1 AO.

⁷ Strafrechtlich relevante Fälle, wie sie in Tz. 2.2.3 der Verfügung der OFD München v. 1.4.1989 beschrieben werden, sind an dieser Stelle nicht erfasst.

⁸ § 4 Abs. 3 BpO.

⁹ WTS Aktiengesellschaft Steuerberatungsgesellschaft/BDI: Betriebsprüfungspraxis in Europa – Reformbedarf in Deutschland? Vergleich ausgewählter Länder, Berlin, 2010.

2. Vorschlag: Kostensenkung durch rechtzeitigen Beginn der Prüfung

Einen derzeit noch typischen Ablauf des Beginns einer Außenprüfung beschreibt folgendes Beispiel:

Das zu prüfende Unternehmen gibt seine Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 01 im Jahr 02 ab.¹⁰ Die Festsetzungsverjährung beginnt am 31.12.02 zu laufen.¹¹ Sie beträgt vier Jahre¹² und läuft damit regulär am 31.12.06 ab. Um die Frist rechtzeitig zu hemmen,¹³ ergeht die Prüfungsanordnung¹⁴ im Nov. 06; der Prüfer erscheint im Dez. 06 und nimmt erste Prüfungshandlungen vor.¹⁵ Um die 6-Monats-Frist¹⁶ zu unterbrechen, erscheint der Prüfer als nächstes im Mai 07 und nimmt weitere Prüfungshandlungen vor.

Inzwischen mussten die zu prüfenden Daten bereits mehr als fünf Jahre lang ungenutzt archiviert werden und ihre eigentliche Prüfung steht erst noch bevor.

Eine moderne Lösung wäre es, die beschriebenen Daten nicht jahrelang ungenutzt zu archivieren, während die Prüfung desselben Sachverhalts in anderen Ländern oft bereits abgeschlossen wird, sondern zeitnah mit deren Auswertung zu beginnen. Modernisierungsbedarf im Verfahrensrecht besteht also bereits am Beginn des Prüfungsablaufes.

Vorgeschlagen wird daher, § 171 Abs. 4 S. 1 AO wie folgt zu modernisieren:

Wird vor Ablauf eines Jahres nach Einreichung der Steuererklärung mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist ... nicht ab, bevor die ... zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind ...

¹⁰ § 149 Abs. 2 AO; gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Januar 2015 über Steuererklärungsfristen.

¹¹ § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO.

¹² § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO.

¹³ § 171 Abs. 4 S. 1 AO.

¹⁴ § 196 AO.

¹⁵ Nr. 1 zu § 198 AOAE.

¹⁶ § 171 Abs. 4 S. 2 AO.

3. Vorschlag: Konzentration auf eine Prüfung

Während laufender Außenprüfungen muss häufig mit einer neuen Prüfung begonnen werden, um die Festsetzungsverjährung des neuen Prüfungszeitraums zu hemmen.¹⁷ Die parallele Bearbeitung mehrerer Prüfungszeiträume verlangsamt die Verfahren weiter. Ein Vorschlag lautet daher, eine Außenprüfung erst abzuschließen, bevor die nächste begonnen wird.

§ 196 AO wäre daher um folgenden Satz zu ergänzen:

Die Prüfungsanordnung ergeht nicht, bevor die Steuerbescheide aufgrund der Außenprüfungen der vorangegangenen Veranlagungszeiträume ergangen sind. Eine Erweiterung des Prüfungszeitraums für diesen vorangegangenen Zeitraum ist im Fall einer vorgesehenen Anschlussprüfung ausgeschlossen.

4. Vorschlag: Beschleunigung der Durchführung der Prüfung

Um das oben beschriebene Problem der „Echtzeit-Prüfungen“ zu lösen, wird vorgeschlagen, die Dauer der Prüfung durch das IT-gestützte Risk-Management mittels E-Bilanz und Setzung von Schwerpunkten zu verkürzen. Gesetzgeberisch sollten diese Beschleunigungsmaßnahmen durch eine Ergänzung des § 171 Abs. 4 S. 2 AO um einen Halbsatz forciert werden:

Das gilt ebenfalls nicht, wenn seit dem Beginn der Prüfung drei Jahre vergangen sind.

Dabei entstammt die Frist von drei Jahren der Regelung, wonach der Prüfungszeitraum in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfasst.¹⁸

5. Vorschlag: Frühzeitige Auswahl einer geeigneten Methode für den Datenzugriff

Nach geltendem Recht hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen. Sie kann

¹⁷ § 169 Abs. 1 AO, § 171 Abs. 4 AO.

¹⁸ § 4 Abs. 3 BpO.

im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.¹⁹ Die Unternehmen müssen also drei (!) Möglichkeiten vorhalten.²⁰ Zwar handelt es sich bei der Auswahl um eine zu begründende Ermessensentscheidung,²¹ Bis die Behörde bei einer späteren Prüfung diese Entscheidung trifft, müssen aber zumindest alle drei Varianten vorgehalten werden, sofern überhaupt eine Prüfung stattfindet.

Für international tätige Unternehmen verschärft sich das Problem wegen der Pflicht zur Aufbewahrung der detaillierten Transferpreis-Dokumentationen, die im Rahmen der Außenprüfung vorzulegen sind,²² noch weiter. Die Auswirkungen der BEPS-Initiative wie z.B. das Country-By-Country-Reporting werden diesen Druck zusätzlich erhöhen.

Eine moderne Lösung wäre es, eine Methode auszuwählen, indem Behörde und Steuerpflichtiger nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes gemeinsam untersuchen, welche Methode sachgerecht ist. § 147 Abs. 6 sollte wie folgt ergänzt werden:

Der Steuerpflichtige hat das Recht, im Rahmen der Abgabe der Steuererklärung sein vorgesehene Archivierungssystem zu beschreiben und durch das Testat eines unabhängige Prüfers die Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben zum Datenzugriff bestätigen lassen kann.

6. Vorschlag: Zulassung von Archivierungssoftware für Prüfungen

Den Interessengegensatz zwischen Finanzverwaltungen, die möglichst viele Daten für eine spätere Betriebsprüfung gespeichert sehen möchten, und Unternehmen, die möglichst geringe Kosten durch die Archivierungspflicht tragen möchten, wird international so gelöst, dass die zu prüfenden Daten definiert werden und dann für eine spätere Außenprüfung außerhalb des aktiven Systems vorgehalten werden. Für Prüfungen durch die Finanzbehörden

¹⁹ § 147 Abs. 6 AO.

²⁰ GDPdU, I.1.; GoBD, a.a.O. Tz. 164.

²¹ FG Münster, Urt. v. 7.11.2014, rkr., EFG 2015, 262.

²² § 90 Abs. 3 S. 6 AO.

in anderen Ländern wurde dementsprechend spezielle Software entwickelt.²³ Natürlich muss die Unveränderbarkeit des Datenbestandes bei deren Einsatz gewährleistet bleiben.²⁴

Solche Software genügt den hohen gesetzlichen Anforderungen in Deutschland derzeit nicht, da sie keinen unmittelbaren Zugriff auf die vom Steuerpflichtigen genutzte Software darstellt.

Sollte solche Software genutzt werden, ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems nach geltendem Recht – neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten – über die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten. Aufgrund der häufigen Änderungen im IT-Bereich entstehen daher unerwünschte „IT-Museen“ ohne Personal allein für die Zwecke der Außenprüfung.

Der Befürchtung, dass beim Archivieren durch diese international eingesetzte Software prüfungsrelevante Daten verloren gehen, könnte dadurch begegnet werden, dass entweder das IKS entsprechend erweitert wird oder dass das Finanzamt über eine Änderung des § 147 Abs. 6 oder 148 AO angehalten wird, dieser Form der Archivierung auf Antrag im Voraus zuzustimmen. Zumindest müsste den Unternehmen die Möglichkeit gegeben werden, die korrekte Überführung der Buchführungsdaten in das Archivierungssystem durch einen Wirtschaftsprüfer bestätigen zu lassen.

Auf diese Weise ließen sich die EDV-Kosten aufgrund der Betriebsprüfung deutlich reduzieren, ohne dass die Behörde in ihren Möglichkeiten beschnitten würde.

§ 146 Abs. 6 S. 3 AO sollte so gefasst werden, dass der Steuerpflichtige auf Antrag ein Speichermedium und eine Software zur Archivierung für Zwecke der Außenprüfung bestimmen kann und so solche Software zugelassen wird, die auch international bei Betriebsprüfungen angewandt wird. Eine Verschiebung der Entscheidung bis auf den Beginn der Prüfung ist nicht zielführend. Daher sollte festgelegt werden, dass innerhalb von sechs Monaten über den Antrag zu entscheiden ist.

²³ Bspw. das Data Retention Tool (DART), http://help.sap.com/saphelp_erp60_sp/helpdata/de/3b/162b97c35511d1801b00c04fada2a1/content.htm.

²⁴ GoBD, a.a.O. Tz. 143; BMF-Schreiben v. 16.7.2001, BStBl. I 415 Abschn. 2.a).

7. Vorschlag: „Absolute Verjährung“ nach österreichischem Vorbild

§ 171 Abs. 4 AO ermöglicht es nach geltendem Recht auch fünf Jahre nach den genannten Initiativen der Bundesländer noch,²⁵ eine Außenprüfung unendlich auszudehnen. Das führt dementsprechend zu hohen EDV-Kosten aufgrund der zu speichernden Daten, zu hohen Beratungskosten und zu hohen Kosten der Mitwirkungspflichten. Einzige Grenze ist das „pflichtgemäße Ermessen“, das allein die Behörde ausüben darf.²⁶ Eine gerichtliche Überprüfung dieses Ermessens ist nur eingeschränkt möglich²⁷ und würde auch keine Modernisierung des *Verfahrensrechtes* bedeuten, sondern wäre nur eine Einzelfallentscheidung.

Das derzeitige Besteuerungsverfahren, das Verzögerungen der Bearbeitung, Auswertung und Prüfung steuerrelevanter Daten begünstigt, passt nicht in eine Welt, in der elektronische Informationen zunehmend per Mausklick verfügbar sein müssen. Ein modernes Verfahrensrecht muss durch gesetzgeberische Maßnahmen zur zügigen Bearbeitung animieren, bspw. damit die Prüfungsergebnisse zeitnah mit ausländischen Behörden ausgetauscht werden können. Es kann auch nicht das Ziel des Gesetzgebers sein, die Unternehmen zu verpflichten, umfangreiche Daten zu speichern, damit diese erst viele Jahre nach dem Ende des Steuerjahres geprüft werden. Eine digitale Prüfung sollte unmittelbar nach dem Abschluss des Veranlagungszeitraums erfolgen, wenn nicht bereits während des laufenden Jahres.²⁸ Zur weiteren Modernisierung des Besteuerungsverfahrens und als Beitrag zur europäischen Harmonisierung der Verfahrensrechte lautet daher ein weiterer Vorschlag, eine absolute Verjährung nach **zehn Jahren** nach österreichischem Vorbild einzuführen, um zumindest erst einmal die gravierendsten Fälle zu lösen:

§ 169 Abs. 2 S. 3 AO sollte in Anlehnung an § 209 Abs. 3 der österreichischen Bundesabgabenordnung lauten:

²⁵ FN 3.

²⁶ § 4 Abs. 1 BpO.

²⁷ § 5 AO.

²⁸ Der Gesetzgeber sieht das bspw. in § 42g Abs. 1 S. 2 EStG oder § 27b UStG bereits vor.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt auch in Fällen des § 171 spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

8. Vorschlag: Beschleunigung der Auswertung der Prüfungsergebnisse

Am Ende einer langjährigen Außenprüfung steht die Schlussbesprechung.²⁹ Nach geltendem Recht hat das Finanzamt nach abgehaltener Schlussbesprechung vier (!) weitere Jahre lang Zeit, einen Steuerbescheid zu erlassen.³⁰ Hat keine Schlussbesprechung stattgefunden, gilt die Regelung entsprechend: Die Frist läuft dann ab dem Zeitpunkt der letzten Prüfungshandlungen.³¹ Mit den Anforderungen an ein modernes Besteuerungsverfahren ist diese gesetzlich zulässige Verzögerung nicht zu vereinbaren.

Vorgeschlagen wird daher, den Erlass der Steuerbescheide in Anlehnung an § 171 Abs. 4 S. 2 AO in sechs Monaten vorzusehen. Dementsprechend sollte Satz 3 der Vorschrift wie folgt gefasst werden:

³Die Festsetzungsfrist endet spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, **sechs Monate verstrichen sind**; eine Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt.

9. Vorschlag: Anreiz zur Beschleunigung durch Anpassung an den Marktzins

Derzeit leiden insbesondere die Gemeinden unter stark schwankenden Einnahmen aus Nachzahlungszinsen. Oft kommt es auch zu Verwerfungen in den Haushalten der Gemeinden, weil hohe Zinserstattungen von 6 % an die

²⁹ § 201 AO.

³⁰ § 171 Abs. 4 S. 3 AO.

³¹ Ebenda.

Gewerbetreibenden geleistet werden müssen. Eine Glättung und eine bessere Planbarkeit für die Gebietskörperschaften sind darum erforderlich.

Der geltende Satz von 6 % stammt aus der Zeit vor der Schaffung der EZB und wird damit begründet, dass keine Zinseszinsen erhoben werden. § 238 AO ist ein Anachronismus, denn Zinseszinsen können mit heutiger EDV problemlos ermittelt werden, ohne dass sich insgesamt 6 % ergäben.³² Aber auch wenn man in Zukunft die Berechnung von Zinseszinsen vermeiden möchte, gibt es keinen Grund, den zusammenfassenden Zinssatz auf einem Niveau zu halten, das den Liquiditätsvorteil des Schuldners in keiner Weise abbildet.

Der oft gebrachte Hinweis, die überhöhten Nachzahlungszinsen könnten vermieden werden, indem das geprüfte Unternehmen freiwillige Zahlungen im Voraus leistet,³³ ist keine Lösung, weil die Steuernachzahlungen wegen des zu späten Beginns der Außenprüfungen erst Jahre nach dem Steuerjahr bekannt werden, wenn bereits Zinsen für bspw. fünf oder mehr Jahre entstanden sind.³⁴

Je länger die Prüfung dauert, desto mehr Nachzahlungszinsen von 6 % p.a.³⁵ werden erhoben. Beim historisch niedrigen Zinsniveau besteht jedenfalls kein Anreiz zur Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens.

Im Gegenteil: Durch das eklatante Auseinanderfallen von Marktzins und Zins nach der AO³⁶ werden die Verursacher langsamer Verfahren nach geltender Rechtslage begünstigt. Die Anreize, das Verfahren zu verzögern, wurden dadurch noch verstärkt, dass nicht nur die Zinsen auf Körperschaftsteuer³⁷ nicht von der Bemessungsgrundlage abziehbar sind,³⁸ sondern seit dem Veranlagungszeitraum 2008 auch die Zinsen auf Gewerbesteuer nicht. Und je weiter der Marktzins gesenkt wird, desto höher wird der Vorteil, die Verfahren wie z.B. ein Einspruchsverfahren zu verlangsamen.

³² Auch die in Abs. 2 vorgesehene Rundung auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag ist wegen heutiger EDV überflüssig geworden.

³³ Zu § 233a Tz. 70.1.1 AOAe.

³⁴ S. obiges Regelbeispiel.

³⁵ Zinsen nach § 233a AO betragen wegen § 238 AO 6 (!) %.

³⁶ 6 % p.a. gem. § 238 AO.

³⁷ § 233a AO i.V.m. § 4 Abs. 5b EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 10 Nr. 2 KStG und § 3 Abs. 4 AO.

³⁸ § 233a AO i.V.m. § 10 Nr. 2 KStG und § 3 Abs. 4 AO.

Die Verzinsung der Steuern ist kein neues Problem: Nach Ansicht der Finanzgerichte war der Zinssatz in den damaligen Veranlagungszeiträumen verfassungskonform,³⁹ er ist also nicht „modern“. Denn weder der Gesetzgeber noch die Gerichte hatten bei ihren Entscheidungen **Negativ-Zinsen**, wie sie derzeit jedenfalls im unternehmerischen Bereich immer öfter am Markt berechnet werden, zugrunde legen können.⁴⁰

Ein **Vorschlag** vor dem Hintergrund immer weitergehender Senkungen der Leitzinssätze durch die EZB ist daher, den Zinssatz in § 238 AO auf ein international übliches Maß von leicht über 2 % nach **österreichischem** Vorbild zurückzuführen.

§ 238 Abs. 1 AO sollte in Übereinstimmung mit § 205 Abs. 2 der österreichischen Bundesabgabenordnung wie folgt gefasst werden:

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

II. Ergebnis

Für Unternehmen ist eine relevante Kostenersparnis durch weiteren Einsatz von IT im Besteuerungsverfahren praktisch nicht mehr möglich. Die Modernisierung des Verfahrensrechts muss daher dort ansetzen, wo in Deutschland ansässige Unternehmen höhere Kosten haben als Konkurrenten im europäischen Ausland, und das ist auf dem Gebiet der Außenprüfung.

Das geltende Verfahrensrecht begünstigt überlange Verfahrensdauern und entstammt in weiten Teilen noch der untergegangenen Ära der Papierbuchführung, so dass sich Modernisierungsbedarf angestaut hat. Vorgeschlagen wird daher insbesondere, die Prüfungen zeitnah beginnen zu lassen, Unterbrechungen zu vermeiden und eine zeitliche Obergrenze nach österreichischem Vorbild einzuführen.

³⁹ BFH, Urteil v. 20.4.2011 – I R 80/10, BFH/NV 2011, 1654 (NV), BeckRS 2011, 96040.

⁴⁰ *Philipowski*, MwStR 2014, 823.

**Steuerliche Behandlung
von Beteiligungskosten
bei Kapitalgesellschaften:
Ein Reformvorschlag
zur Anpassung des § 8b KStG**

Prof. Dr. Wojciech Stiller

**Hochschule für
Wirtschaft und Recht Berlin**

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	261
II.	Anschaffungskosten	263
III.	Veräußerungskosten	263
IV.	Nettoprinzipbasierte Einmalbesteuerung als Maßstab für die steuerliche Behandlung der Beteiligungskosten	264
	1. Beteiligungserwerb durch Einlage (Gründung)	265
	2. Beteiligungserwerb durch Anteilskauf (Share Deal)	268
V.	Reformvorschlag	269
	1. Veräußerungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 KStG	269
	2. Flankierende Maßnahmen	271
VI.	Literaturhinweise	278
VII.	Anhang	280

I. Einleitung

Die Regelung des § 8b KStG hat die Funktion, die körperschaftsteuerliche Doppelbelastung der Beteiligungseinkünfte zu vermeiden.¹ Dieses Ziel wird vor allem durch die Steuerfreistellung von Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften erreicht (§ 8b Abs. 1 KStG).² Die Gewinnausschüttungen ähneln wirtschaftlich den Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wodurch neben den laufenden auch die einmaligen Beteiligungseinkünfte in den Kreis der nach § 8b KStG steuerfreien Einkünfte einbezogen werden.³ Die Veräußerungsgewinne unterscheiden sich von den Dividenden dadurch, dass sie nicht nur bereits versteuerte Gewinne (offene Reserven) widerspiegeln, sondern auch die noch nicht realisierten Gewinne (stille Reserven) beinhalten. Die Besteuerung des auf die stillen Reserven entfallenden Gewinnanteils beim Veräußerer würde jedoch eine hohe Komplexität mit sich bringen. Deshalb ist an der einheitlichen Behandlung in Form der Freistellung sowohl der Dividenden als auch der Veräußerungsgewinne im Rahmen des § 8b KStG festzuhalten.⁴

Im Grundsatz hat eine Steuerfreistellung von Einnahmen ein Abzugsverbot der korrespondierenden Ausgaben zur Folge.⁵ Die Steuerbefreiung von

¹ Vgl. BT-Drucks. 14/2683, 120.

² Die Absicht des Gesetzgebers, durch die Steuerbefreiung des § 8b KStG die Doppelbesteuerung zu vermeiden, kann als Umkehrschluss dem Gesetzestext entnommen werden. § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG beschränkt nämlich den Anwendungsbereich der Steuerfreistellung auf vorbelastete Dividenden. Diese Beschränkung gilt auch für eine durch ein Doppelbesteuerungsabkommen begründete Steuerfreistellung (Treaty Override).

³ Vgl. BT-Drucks. 14/2683, 96. Die steuerliche Gleichstellung der Dividenden und Veräußerungsgewinne wird neben der Steuerbefreiung dieser Beteiligungserträge durch das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot erreicht, das analog zu Dividenden auch bei Veräußerungsgewinnen zur Anwendung kommt; vgl. BT-Drucks. 15/1518, 16.

⁴ Siehe *Spengel/Schaden*, DStR 2003, 2197 sowie *Schreiber/Rogall*, BB 2003, 497 ff.

⁵ Ein solches Abzugsverbot soll einen doppelten Steuervorteil verhindern, der aus der Freistellung von Einnahmen einerseits und aus dem Abzug korrespondierender Ausgaben andererseits resultieren würde. Das Abzugsverbot ist gesetzlich vor allem in § 3c EStG verankert; kommt aber auch z.B. in § 9 Nr. 2a Satz 3, Nr. 7 Satz 2 und Nr. 8 Satz 2 GewStG sowie in § 10 Abs. 6 Sätze 1 bis 5 ErbStG zum Ausdruck.

Beteiligungseinkünften stellt allerdings keine Steuervergünstigung dar,⁶ sie ist vielmehr im Kontext der steuerlichen Vorbelastung auf der Ebene der die Beteiligungseinkünfte vermittelnden Kapitalgesellschaft zu sehen. Vor diesem Hintergrund ist der steuerwirksame Abzug von Ausgaben, die im Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungseinnahmen anfallen, folgerichtig. Die Nichtanwendung des Abzugsverbots des § 3c EStG⁷ wurde jedoch durch die Pauschalierung des Ausgabenabzugsverbots ersetzt. Demnach sind 5 % der Veräußerungsgewinne sowie der Gewinnanteile als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.⁸ Die hieraus resultierende Steuerbelastung widerspricht der auf dem Nettoprinzip basierenden Einmalbesteuerung.

Die steuerfreien Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an Kapitalgesellschaften ermitteln sich durch die Minderung des Veräußerungspreises um den Buchwert der Anteile und um die Veräußerungskosten.⁹ Sind Ausgaben den Anschaffungskosten bzw. den Veräußerungskosten zuzuordnen, mindern diese die (zu 95 %) steuerfreien Veräußerungsgewinne. Stattdessen wirken sich die sonstigen Ausgaben vollumfänglich steuermindernd aus. Neben dem gravierenden Unterschied des steuerwirksamen Ausgabenanteils (5 % vs. 100 %) ist der Zeiteffekt zu beachten. Wenn die nicht als Anschaffungskosten anzusehenden Ausgaben sofort abzugsfähig sind, werden die Anschaffungskosten grundsätzlich erst bei der Veräußerung der Anteile berücksichtigt. Die stark von der Qualifikation der Ausgaben abhängigen Steuerfolgen sorgen für Meinungsunterschiede zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung.¹⁰

Vor diesem Hintergrund wird die Frage nach einer folgerichtigen Behandlung der Anschaffungs- und Veräußerungskosten bei Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgeworfen. Im Fokus der Analyse steht nicht die zutreffende Auslegung des geltenden Rechts, sondern vielmehr ein sich an dem

⁶ Siehe z.B. *Lang*, DStJG 2001, Bd. 24, 92.

⁷ Siehe § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG.

⁸ Siehe § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG. Diese Regelung wurde vom Bundesverfassungsgericht als mit Art. 3 GG vereinbar angesehen; vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BGBl. I 2010, 1766. Der pauschale Prozentsatz von 5 % zur Ermittlung der nicht abzugsfähigen Ausgaben entspricht der von der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgeschriebenen Höchstgrenze; vgl. Art. 4 Abs. 3 RL 2011/96/EU.

⁹ Siehe § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG.

¹⁰ Die Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen laufenden Ausgaben und Anschaffungs- bzw. Veräußerungskosten präsentiert Tabelle 1 im Anhang.

Nettoprinzip sowie an der Einmalbesteuerung orientierendes Regelwerk *de lege ferenda*. In Kapitel II. und III. wird daher nur kurz auf die steuerliche Behandlung von Anschaffungs- und Veräußerungskosten eingegangen. In Kapitel IV. werden für einen Beteiligungserwerb durch Einlage und durch Anteilskauf die Nettozuflüsse nach dem geltenden Recht ermittelt und Rahmenbedingungen für die folgerichtige Behandlung von Anschaffungs- und Veräußerungskosten formuliert, der eine nettoprinzipbasierte Einmalbesteuerung als Maßstab zugrunde liegt. Auf dieser Grundlage werden in Kapitel V. ein Reformvorschlag unterbreitet und flankierende Maßnahmen aufgezeigt.

II. Anschaffungskosten

Für die steuerliche Behandlung der im Zusammenhang mit dem Erwerb von Anteilen getragenen Ausgaben ist *de lege lata* deren Zuordnung zu den Anschaffungskosten ausschlaggebend. Das Steuerrecht enthält keine eigenständige Definition der Anschaffungskosten und bedient sich der handelsrechtlichen Definition des § 255 Abs. 1 HGB.¹¹ Der handelsrechtliche Begriff ist somit für die steuerliche Behandlung der Aufwendungen im Rahmen der Steuerbefreiung des § 8b KStG maßgeblich und stellt den Ausgangspunkt der heftigen Diskussion zur Abgrenzung der sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben und der steuerlich kaum wirksamen Anschaffungs(neben)kosten dar.¹²

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob der durch das Handelsrecht geprägte Anschaffungskostenbegriff der steuerlichen Behandlung der Beteiligungskosten bei Kapitalgesellschaften zugrunde liegen soll.

III. Veräußerungskosten

Neben den (fortgeführten) Anschaffungskosten mindern auch die Veräußerungskosten den zu 95 % steuerfreien Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften¹³ und wirken sich steuerlich kaum aus.

¹¹ Vgl. H 6.2 EStR.

¹² Vgl. Engler, BB 2006, 747 ff.; Adolf, BB 2007, 1537 f.; Hoffmann, GmbHR 2007, 782 ff.; Kanzler, FR 2007, 1184; Lohmann/von Goldacker/Achatz, BB 2008, 1592 ff.; Kahle/Hiller, DB 2014, 500 ff. sowie Kahle/Hiller, ifst-Schrift 495, 2014.

¹³ § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG.

Der fehlende steuerwirksame Abzug der Veräußerungskosten wird in der Literatur unter dem Verweis auf die pauschalierende Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG moniert, wonach 5 % des Veräußerungsgewinns ohnehin als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden.¹⁴ In dem hieraus resultierenden übermäßigen Abzugsverbot der Veräußerungskosten sieht das Bundesverfassungsgericht allerdings keinen Verstoß gegen das Nettoprinzip.¹⁵

Abgesehen von der Kritik des fehlenden steuerwirksamen Abzugs der anfallenden Veräußerungskosten lässt der Wortlaut des § 8b Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 KStG keinen Auslegungsspielraum hinsichtlich des Ansatzes der Veräußerungskosten offen.¹⁶ Dennoch trägt diese Regelung nicht zur Klarheit der Rechtsanwendung bei. Sie begründet vielmehr eine kostenartabhängige Behandlung und sorgt dadurch für Diskussionen zum Begriff der Veräußerungskosten i.S. des § 8b Abs. 2 KStG¹⁷ sowie für höhere Befolungs- und Administrationskosten wie etwa bei Veräußerungskosten, die nicht im Jahr der Anteilsveräußerung entstanden sind.¹⁸

IV. Nettoprinzipbasierte Einmalbesteuerung als Maßstab für die steuerliche Behandlung der Beteiligungskosten

Die Vermeidung der körperschaftsteuerlichen Mehrfachbelastung konstituiert die Steuerfreistellung des § 8b KStG. Vor diesem Hintergrund ist die Einmalbesteuerung mit der Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung des

¹⁴ Siehe *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8b Rz. 56 f.; *Schnitger*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 8b Rz. 399; *Gosch*, in *Gosch*, KStG, § 8b Rz. 283 und *Krug*, DStR 2011, 599.

¹⁵ BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BGBl. I 2010, 1766, Rz. 66; die einschlägige Passage enthält die Tabelle 1 im Anhang.

¹⁶ Siehe BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, BStBl. II 2014, 861, Rz. 11.

¹⁷ Vgl. z.B. *Ditz/Tcherveniachki*, DStR 2012, 1161 sowie FG Köln v. 1.10.2014 – 10 K 3593/12, EFG 2015, 151.

¹⁸ Siehe BMF v. 13.3.2008 – IV B 7 – S 2750 – a/07/0002, BStBl. I 2008, 506.

(objektiven) Nettoprinzips¹⁹ als Maßstab für die steuerliche Behandlung der Beteiligungskosten zugrunde zu legen.²⁰

Zur Ermittlung der folgerichtigen Besteuerung der Beteiligungskosten werden nachfolgend die Nettozuflüsse bei einer Investition einer Kapitalgesellschaft über ihre Tochterkapitalgesellschaft in einem einperiodigen Modell (ohne Einbeziehung vom Zeiteffekt) analysiert. Es werden zwei Fälle des Beteiligungserwerbs gesondert untersucht: 1. Beteiligungserwerb durch Einlage und 2. Beteiligungserwerb durch Anteilskauf.

1. Beteiligungserwerb durch Einlage (Gründung)

Eine Kapitalgesellschaft gründet eine 100 %ige Tochterkapitalgesellschaft. In diesem Zusammenhang leistet die Mutter eine Kapitaleinlage von E und trägt darüber hinaus Anschaffungsnebenkosten in Höhe von ANK sowie weitere Kosten, die keine Anschaffungskosten darstellen, in Höhe von K . Die Tochtergesellschaft investiert das Kapital und erzielt einen positiven Zahlungsstrom in Höhe von CF_T ($CF_T \geq E$), der zugleich den steuerlichen Einnahmen entspricht. Anschließend wird die Tochter liquidiert, wobei keine Liquidationskosten anfallen. Der vorsteuerliche Saldo der Zahlungsströme der Muttergesellschaft beträgt:

$$CF_M = -E - ANK - K + CF_T$$

und setzt sich aus den im Rahmen der Gründung der Tochter angefallenen Auszahlungen bei der Muttergesellschaft (E , ANK , K) sowie aus der Einzahlung zusammen, die das ausgekehrte Kapital von der Tochter an die Mutter darstellt (CF_T).

¹⁹ Das BVerfG hat bisher nicht entschieden, ob dem objektiven Nettoprinzip ein Verfassungsrang zukommt. Der Gesetzgeber kann dieses Prinzip durchbrechen. Hierfür muss allerdings ein besonderer, sachlich rechtfertigender Grund vorliegen; vgl. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BFH/PR 2011, 53, Nr. 2, Rz. 58.

²⁰ Für die nettoprinzipbasierte Einmalbesteuerung spricht etwa die BFH-Rechtsprechung, wonach die Gewährung eines zinslosen Gesellschafterdarlehens an eine Kapitalgesellschaft zur steuerlichen Nutzung ihrer Verluste kein Missbrauch und vielmehr im Hinblick auf die Besteuerung der Leistungsfähigkeit folgerichtig ist; BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240.

Unter Einbeziehung von Steuern stellt sich der Saldo der Zahlungsströme wie folgt dar:

$$CF_M^S = -E - ANK - K \cdot (1 - s_M) + CF_T - s_T \cdot (CF_T - E),$$

wobei s_M bzw. s_T den Steuersatz auf den Gewinn der Mutter- bzw. Tochtergesellschaft bezeichnet. Die Muttergesellschaft zahlt aufgrund der Steuerbefreiung des § 8b KStG keine Steuern auf die Beteiligungseinkünfte.²¹ Die Steuerbelastung der Tochter entspricht dem Nettoprinzip, wonach der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben bzw. der Reinvermögenszugang ($CF_T - E$) steuerlich erfasst wird. Der durch die Tochter an die Mutter vermittelte Zahlungsfluss: $CF_T - s_T \cdot (CF_T - E)$ wird folgerichtig von der Besteuerung auf der Gesellschafterebene ausgenommen, da der darin enthaltene Gewinn bereits bei der Tochter steuerlich belastet wurde.

Die angefallenen Kosten K wirken sich bei der Muttergesellschaft aus und führen zu einer Steuererminderung in Höhe von $s_M \cdot K$. Die Anschaffungskosten der Beteiligung ($E + ANK$) werden stattdessen steuerlich nicht berücksichtigt. Dies stellt das Pendant zu der Steuerbefreiung der Beteiligungseinnahmen dar. Die fehlende Berücksichtigung der Einlage ist zutreffend, da bei der Tochtergesellschaft nur der mit dem Kapital generierte Gewinn der Besteuerung unterliegt und die Einlage selbst steuerlich nicht wirksam ist. Anders verhält es sich bei den Anschaffungsnebenkosten. Diese mindern den steuerlichen Gewinn weder auf Ebene der Tochter- noch auf Ebene der Muttergesellschaft, obwohl die Kosten zur Erzielung von (bei der Tochter) steuerpflichtigen Gewinnen getragen werden. Der steuerliche Abzug der über die Kapitaleinlage hinausgehenden Anschaffungskosten ist unter der nettoprinzipbasierten Einmalbesteuerung erforderlich:

$$CF_M^S = -E - ANK \cdot (1 - s_M) - K \cdot (1 - s_M) + CF_T - s_T \cdot (CF_T - E)$$

Unter der Annahme, dass Gewinne beider Gesellschaften (der Mutter und der Tochter) demselben Steuersatz s ($=s_M = s_T$) unterliegen, wird deutlicher, dass der (*de lege lata* nicht mögliche) steuerwirksame Abzug der Anschaffungsnebenkosten zur einmaligen Besteuerung des Nettozuflusses bei der Mutter führt.

²¹ Von der Besteuerung der 5 % des Liquidationsgewinns in Form nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben wird abgesehen; § 8b Abs. 3 bzw. 5 KStG.

$$CF_M^S = (CF_T - E - ANK - K) \cdot (1 - s)$$

Dieses Ergebnis entspricht der steuerlichen Behandlung *de lege lata*, wenn Anschaffungsnebenkosten von der Mutter- an die Tochtergesellschaft überwält werden.²² Die im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb über die Einlage hinausgehenden Kosten sind somit nach geltendem Recht (zu 100 %) steuerwirksam, wenn sie als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben qualifiziert werden oder wenn sie zwar als Anschaffungskosten anzusehen sind, jedoch von dem Erwerber (Gründer) auf die (Tochter-)Gesellschaft verlagert werden. Werden die Anschaffungsnebenkosten nicht auf die Gesellschaft überwält, sind sie (zu 95 %) steuerunwirksam. Die fehlende Abzugsfähigkeit der Anschaffungsnebenkosten ist somit nicht folgerichtig und auf die Anknüpfung der steuerfreien Anschaffungskosten an den handelsrechtlichen Anschaffungskostenbegriff zurückzuführen. Dies resultiert aus der Vorschrift des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG, wonach der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die fortgeführten Anschaffungskosten (Buchwert) zugrunde liegen. Für die Erfassung von Aufwendungen als Anschaffungskosten ist beispielsweise nicht ausschlaggebend, ob diese im Wert des erworbenen Wirtschaftsguts ihren Niederschlag finden.²³ Demzufolge sind neben der Einlage, die den Wert der Anteile erhöht, nicht werterhöhende Kosten des Beteiligungserwerbs als steuerfreie Anschaffungskosten einzubeziehen. Letztere sollten allerdings nach der hier durchgeführten Analyse steuerwirksam erfasst werden.

²² Der Gründungsaufwand (insbesondere Notar-, Gerichts-, Beratungs- und Prüfungskosten) kann durch eine gesonderte Festsetzung in der Satzung auf die Tochtergesellschaft verlagert werden; siehe § 26 Abs. 2 AktG. Dies gilt analog für die Rechtsform der GmbH, obwohl das GmbHG keine § 26 AktG entsprechende Vorschrift enthält; vgl. *Fastrich*, in Baumbach/Hueck, GmbHG, 20. Aufl., München 2013, § 5 Rz. 57 sowie § 9a Abs. 1 GmbHG. Stellen die Anschaffungsnebenkosten den von der Tochter zu übernehmenden Gründungsaufwand dar, ergibt sich *de lege lata* folgender nachsteuerlicher Zahlungsfluss bei der Mutter: $CF_M^S = -E - K \cdot (1 - s_M) + CF_T - ANK - s_T \cdot (CF_T - E - ANK)$ $\xrightarrow{s=s_M=s_T}$ $(CF_T - E - ANK - K) \cdot (1 - s)$, der der Einmalbesteuerung und dem Nettoprinzip entspricht.

²³ Vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 sowie zu Herstellungskosten BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830.

2. Beteiligungserwerb durch Anteilskauf (Share Deal)

Vom Beteiligungserwerb durch Einlage ist der Erwerb durch Kauf zu unterscheiden. Nachfolgend wird angenommen, dass die Muttergesellschaft (aus 1.) sämtliche Anteile an der Tochtergesellschaft vor der Gewinnentstehung zu einem Preis von P an eine Kapitalgesellschaft veräußert und ihr dabei Veräußerungskosten von VK anwachsen. Neben dem Kaufpreis entstehen der erwerbenden Gesellschaft Anschaffungsnebenkosten von ANK_E und weitere Kosten von K_E .

Der Saldo der Zahlungsflüsse nach Steuern der Muttergesellschaft beträgt *de lege lata*:

$$CF_M^S = P - E - ANK - K \cdot (1 - s_M) - VK$$

Die steuerliche Freistellung des Veräußerungsgewinns ist folgerichtig. Er spiegelt sowohl nicht ausgeschüttete, aber bereits versteuerte Gewinne als auch noch nicht angefallene, aber zum Zeitpunkt der Realisation steuerpflichtige Gewinne wider.

Der Erwerber erzielt hingegen folgenden Saldo der Zahlungsflüsse nach Steuern *de lege lata*:

$$CF_E^S = -P - ANK_E - K_E \cdot (1 - s_E) + CF_T - s_T \cdot (CF_T - E)$$

Die Summe der nachsteuerlichen Zahlungsströme der Muttergesellschaft und des Beteiligungserwerbers²⁴, unter der Annahme eines einheitlichen Steuersatzes der Mutter-, Tochtergesellschaft und des Erwerbers ($s = s_M = s_T = s_E$), beträgt *de lege lata*:

$$CF_M^S + CF_E^S = -E - ANK - ANK_E - (K + K_E) \cdot (1 - s) - VK + CF_T - s \cdot (CF_T - E)$$

²⁴ Die aggregierte Betrachtung der Zahlungsströme des Verkäufers und des Erwerbers widerspricht zwar dem Individualsteuerprinzip, steht jedoch in Einklang mit der steuerübergreifenden auf Einmalbesteuerung gerichteten Gesamtbelastungsbetrachtung des Gesetzgebers, die durch die Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne in § 8b Abs. 2 KStG zum Ausdruck kommt; vgl. Hey, GmbHR 2001, 997.

Werden die Anschaffungsnebenkosten sowie die Veräußerungskosten der Beteiligung (anders als nach dem geltenden Recht) zum Abzug zugelassen, ergibt sich ein Saldo der Zahlungsströme in Höhe von:

$$CF_M^s + CF_E^s = (CF_T - E - ANK - ANK_E - K - K_E - VK) \cdot (1 - s)$$

Der steuerwirksame Abzug von Anschaffungskosten, die die Eigenkapitaleinlage bzw. den Kaufpreis der Beteiligung übersteigen, sowie der steuerwirksame Abzug von Veräußerungskosten führen zur einmaligen Besteuerung des Gewinns, dessen Ermittlung das Nettoprinzip zugrunde liegt.

V. Reformvorschlag

Die unter IV. durchgeführte Analyse liefert die Grunderkenntnisse für den Reformvorschlag, dessen Kern die Anpassung des § 8b Abs. 2 KStG bildet. Darüber hinaus sollen weitere Anpassungen erwogen werden, die einerseits als Maßnahmen zur Gegenfinanzierung des Grundvorschlags angesehen werden und andererseits zur steuerlichen Gleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaften beitragen können.

1. Veräußerungsgewinn i.S. des § 8b Abs. 2 KStG

Der Zweck des § 8b KStG liegt in der Vermeidung der mehrfachen Körperschaftsteuerbelastung. Ein Abzugsverbot für über die Kapitaleinlage bzw. den Kaufpreis hinausgehende Ausgaben beim Anteilserwerb sowie für Veräußerungskosten bei der Veräußerung der Anteile verfehlt dieses Ziel.

Daher wird folgende Anpassung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG vorgeschlagen:

Geltende Fassung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG:

*Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert **nach Abzug der Veräußerungskosten**¹ den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (**Buchwert**²).*

Anpassung	Folge(n)
<p>¹ die Worte [nach Abzug der Veräußerungskosten] werden gestrichen</p>	<ul style="list-style-type: none"> — die Veräußerungskosten mindern den (zu 95 %) steuerfreien Veräußerungsgewinn nicht — die Veräußerungskosten mindern hingegen in vollem Umfang den steuerpflichtigen Gewinn — die hieraus resultierende Erhöhung des Veräußerungsgewinns führt zur Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns in Höhe von 5 % der Veräußerungskosten — insgesamt ergibt sich eine zusätzliche Minderung des steuerpflichtigen Gewinns in Höhe von 95 % der Veräußerungskosten → negativer Aufkommenseffekt
<p>² Begrenzung des maßgeblichen Buchwerts auf einen Teilbetrag, der auf den Erwerbspreis bzw. auf die Kapitaleinlagen entfällt, die der Veräußerer geleistet hat</p>	<ul style="list-style-type: none"> — als Veräußerungsgewinn wird der Überhang des Veräußerungspreises über den Anschaffungspreis bzw. über die Kapitaleinlagen des Veräußernden ermittelt — der bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns außer Ansatz bleibende Teil des Buchwerts mindert den steuerpflichtigen Gewinn — die hieraus resultierende Erhöhung des Veräußerungsgewinns führt zur Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns in Höhe von 5 % der Anschaffungsnebenkosten — insgesamt ergibt sich eine zusätzliche Minderung des steuerpflichtigen Gewinns in Höhe von 95 % der Anschaffungsnebenkosten → negativer Aufkommenseffekt

Der steuerwirksame Abzug von Veräußerungskosten und über die Kapitaleinlagen bzw. den Kaufpreis hinausgehenden Anschaffungskosten hat zwar einen negativen Aufkommenseffekt zufolge, ist jedoch unter vielen Gesichtspunkten als erwünscht anzusehen. Die hier vorgeschlagene Anpassung des § 8b Abs. 2 KStG trägt zur folgerichtigen Besteuerung (nettoprinzipbasierte Einmalbesteuerung) bei und entzieht den Rechtsstreitigkeiten

zum Begriff der Anschaffungs- und Veräußerungskosten den Boden.²⁵ Darüber hinaus mindert der steuerliche Abzug die investitionshemmende Wirkung von Transaktionskosten, zu denen die Veräußerungskosten und (teilweise) die Anschaffungskosten gehören.

Die Befolgungskosten sind als geringfügig einzuschätzen, da zur Ermittlung der steuerwirksamen und steuerunwirksamen Anschaffungskosten ihre Aufteilung in einlage- bzw. kaufpreisbedingte und sonstige Kosten ausreichend ist. Die Teilwertabschreibungen sollen sich steuermindernd auswirken, soweit dadurch der Buchwert der Anteile gemindert wird, der sich auf sonstige Anschaffungskosten (Anschaffungsnebenkosten) bezieht.²⁶

2. Flankierende Maßnahmen

Der steuerwirksame Abzug von Veräußerungskosten sowie von Anschaffungskosten, die über die Kapitaleinlage bzw. den Kaufpreis hinausgehen, trägt zu einer vom Gesetzgeber erwünschten einheitlichen Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei.

Die Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen divergiert allerdings vor allem dadurch, dass die Steuerbefreiung von Dividenden erst bei Erreichung einer Mindestbeteiligungsgrenze (Schachtelbeteiligung) gewährt wird. Die steuerliche Freistellung der Veräußerungsgewinne ist stattdessen von der Beteiligungshöhe unabhängig. Hinzu kommt, dass die körperschaftsteuerliche Mindestbeteiligung von 10 %²⁷ von ihrem im Gewerbesteuergesetz vorgeschriebenen Pendant (15 %²⁸) abweicht (vgl. Abbildung 1, Steuerbelastung *de lege lata*).

Ein Vorschlag zur Abschaffung der Mindestbeteiligung als Bedingung für die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 EStG wäre im Hinblick auf die fiskalmo-

²⁵ Ein verbleibendes Rechtsstreitrisiko dürfte in dem hier nicht analysierten Zeiteffekt begründet sein, da die abzugsfähigen Anschaffungskosten grundsätzlich erst im Rahmen der Veräußerung steuerwirksam wären. Alternativ wäre eine steuerliche Abschreibung der abzugsfähigen Anschaffungskosten über einen bestimmten Zeitraum denkbar. Dies hätte allerdings eine Abweichung zwischen dem handels- und steuerrechtlichen Ansatz zur Folge.

²⁶ Eine entsprechende Anpassung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG wäre notwendig.

²⁷ § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG.

²⁸ § 9 Nr. 2a, Nr. 7 und Nr. 8 GewStG.

tivierte Einführung dieser seit kurzem bestehenden Einschränkung²⁹ unter dem Gesichtspunkt der politischen Durchsetzbarkeit wenig zielführend.

Ein analoges Argument spricht gegen die Forderung nach der Anpassung der Mindestbeteiligungsgrenze des § 9 Nr. 2a, Nr. 7 und Nr. 8 GewStG von 15 % auf 10 %.³⁰

Eine steuerartübergreifende Vereinheitlichung der Mindestbeteiligungsgrenze unter Einbeziehung der Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen erscheint im Hinblick auf die Aufkommenseffekte sowie auf die Gleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen als eine politisch durchsetzbare Lösung. Zu klären wäre, ob dieser Anpassung die derzeit gemäß § 8b Abs. 4 KStG geltende Beteiligungsgrenze von 10 % zugrunde gelegt werden soll.³¹ Abbildung 1 veranschaulicht die Steuerbelastung von Beteiligungseinkünften nach dem geltenden Recht sowie bei Vereinheitlichung der Beteiligungsgrenze für Zwecke des § 8b KStG und des § 9 GewStG auf 10 % und bei Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitz.

Die geltende Ungleichbehandlung von Streubesitzdividenden und Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz ist kritisch zu betrachten. Sie setzt den Anreiz, die Beteiligungseinkünfte in Form von Veräußerungsgewinnen anfallen zu lassen. Dies kann sowohl die Gewinnverwendungspolitik der Kapitalgesellschaft als auch die Entscheidung des Gesellschafters bezüglich der Anteilsveräußerung beeinflussen (Lock-Out-Effekt). Darüber hinaus fällt die steuerliche Differenzierung zwischen den Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen beim Streubesitz in die falsche Richtung, da gerade die Streubesitzdividenden – die vollständig aus vorbelasteten Mitteln geleistet werden – der Besteuerung unterliegen und die Veräußerungsgewinne, die zum Teil nicht vorbelastete Gewinne (stille Reserven) enthalten können, unabhängig von der Beteiligungshöhe steuerfrei sind. Hinzu kommt, dass Veräußerungsgewinne – anders als Dividenden – gelöst vom Unternehmenswert aufgrund von Börsenkursschwankungen entstehen kön-

²⁹ § 8b Abs. 4 neu gef. durch Gesetz v. 21.3.2013, BGBl. I, 561.

³⁰ Zur Erhöhung dieser Beteiligungsgrenze vgl. BT-Drucks. 16/5491, 23.

³¹ Eine einheitliche Mindestbeteiligungsgrenze von 10 % würde der in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgeschriebenen Beteiligungshöhe entsprechen; Art. 3 Abs. 1 Buchst. a RL 2011/96/EU. Letztere findet ihren Niederschlag in § 9 Nr. 7 GewStG, wodurch derzeit die Mindestbeteiligung nicht nur steuerartübergreifend (KSt vs. GewSt), sondern auch innerhalb des § 9 GewStG unterschiedlich ausfällt.

nen.³² Die Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien bei gleichzeitiger Besteuerung von Streubesitzdividenden fördert den spekulativen Aktienhandel und konterkariert die Ziele der geplanten Finanztransaktionssteuer.³³

Abbildung 1: Steuerbelastung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaften *de lege lata* und *de lege ferenda* im Verhältnis zur Beteiligungshöhe



Erläuterungen: *de lege ferenda* gilt eine einheitliche Mindestbeteiligung von 10 % für körperschaft- und gewerbsteuerliche Befreiung bei Dividenden und Veräußerungsgewinnen. Zu Berechnungen: 29,83 % = KSt + SolZ + GewSt = 15 % · 1,055 + 14 %; 14,79 % = 5 % von (KSt + SolZ) + GewSt = 5 % · 15 % · 1,055 + 14 %;

³² Hierzu und zur Kritik der Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne im Allgemeinen siehe Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 11 Rz. 14.

³³ Vgl. Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission v. 14.2.2013, COM(2013) 71 final, 2.

1,49 % = 5 % von (KSt + SolZ + GewSt) = 5 % · (15 % · 1,055 + 14 %); Gewerbesteuer-Hebesatz bzw. GewSt-Satz beträgt 400 % bzw. 14 %; 15 % · 1,055 stellt die Körperschaftsteuerbelastung (inkl. SolZ) dar. 5 % ist der Anteil der Beteiligungserträge, der als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gilt.

Quelle: Eigene Darstellung.

Der Gesetzgeber ist sich der Problematik der steuerlichen Diskrepanz zwischen den Streubesitzdividenden und Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz bewusst. Bereits im Gesetzgebungsverfahren zur Einführung der Mindestbeteiligungsgrenze des § 8b Abs. 4 KStG für die Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen wurde erkannt, dass die steuerliche Ungleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nicht folgerichtig ist und Gestaltungspotenzial mit sich bringt.³⁴ Im Koalitionsvertrag haben die regierenden Parteien angekündigt, die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz mit der grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung erneut ergebnisoffen aufzugreifen. „Dabei soll vor allem für den Bereich der Business Angels und Startups nach Lösungen für besondere Belastungseffekte für den Fall gesucht werden, dass sich der Investor von seinem Engagement trennt.“³⁵ Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Zollkodex-Anpassungsgesetzes die Notwendigkeit der Prüfung des § 8b Abs. 4 KStG im Hinblick auf die Vermeidung der Gestaltungen betont, die aus der Ungleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen resultieren.³⁶

Gegen die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen spricht wohl, dass dadurch die steuerlichen Bedingungen für Business Angels und Startups verschlechtert würden. Diese Befürchtung kommt u.a. in der oben zitierten Passage des Koalitionsvertrags zum Ausdruck. Zu berücksichtigen ist jedoch die Kehrseite der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Diese hat nämlich eine steuermindernde Wirkung im Verlustfall zur Folge.³⁷ Die steuerliche Verlustverrechnung bei risikoreichen Investitio-

³⁴ Vgl. BT-Drucks. 17/225, 28160.

³⁵ Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, 91.

³⁶ Vgl. BR-Drucks. 432/14, 50.

³⁷ Eine steuerwirksame Verlustverrechnung war der Grund für die Einschränkung der Steuerbefreiung für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen durch § 8b Abs. 7 KStG; vgl. Finanzausschuss-Bericht BT-Drucks. 14/4626, 3, 7.

nen in neue und darunter innovative Unternehmen mindert das Investitionsrisiko. Nicht zuletzt ist die jüngst eingefügte Steuerfreistellung der Zuschüsse für Wagniskapital in § 3 Nr. 71 EStG zu beachten, mit der die steuerlichen Rahmenbedingungen für Business Angels und Startups verbessert wurden.

Inzwischen (nach der Einreichung dieses Reformvorschlags) hat das Bundesministerium der Finanzen einen Diskussionsentwurf zur Reform der Investmentbesteuerung vorgestellt, wonach die Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen im Streubesitz (Beteiligung unter 10 %) von der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 2 KStG ausgenommen werden sollen. Der hieraus resultierende Steuervorteil im Verlustfall soll dadurch beschränkt werden, dass die Gewinnminderungen nur mit Gewinnen aus Streubesitz-Beteiligungen verrechenbar wären. Die negativen Belastungseffekte der Reform sollen für Business Angels und Startups durch eine Steuerermäßigung für Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an beihilfefähigen Unternehmen begrenzt werden.³⁸

³⁸ Siehe Art. 3 des Diskussionsentwurfs des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG), Bearbeitungsstand: 21.7.2015.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass zur Vermeidung der (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung die vorbelasteten Beteiligungseinkünfte keiner Besteuerung bei der empfangenden Kapitalgesellschaft unterworfen werden sollen. Dies gilt unabhängig von der Beteiligungshöhe. Das geltende Steuerrecht gewährt zwar die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne und Dividenden. Letztere werde allerdings bei Nichtvorliegen einer Mindestbeteiligung, deren Höhe je nach der Steuerart unterschiedlich ist, der Besteuerung unterworfen. Hieraus resultiert eine von der Beteiligungshöhe und von der Art der Beteiligungseinkünfte (Dividenden vs. Veräußerungsgewinne) abhängige Steuerbelastung (siehe Abbildung 1, Steuerbelastung *de lege lata*).

Zur Vermeidung der Gestaltungsspielräume und zur Vereinheitlichung der steuerlichen Vorschriften wird unter Beachtung der politischen Durchsetzbarkeit die Einführung einer einheitlichen Mindestbeteiligung für steuerliche Freistellung von Beteiligungseinkünften bei Kapitalgesellschaften vorgeschlagen (siehe Abbildung 1, Steuerbelastung *de lege ferenda*):

Anpassung	Folge(n)
<p>Erweiterung der Besteuerung von Beteiligungseinkünften auf Veräußerungsgewinne bei Nichtvorliegen der Mindestbeteiligung von 10 % (d.h. Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 8b Abs. 4 KStG auf Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen werden der Körperschaftsteuer sowie dem Solidaritätszuschlag unterworfen, wenn die Beteiligungsquote unter 10 % liegt – Besteuerung von Veräußerungsgewinnen verhindert die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG, woraus insgesamt eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns in Höhe von 95 % des Veräußerungsgewinns resultiert → positiver Aufkommenseffekt – aufgrund der Maßgeblichkeit des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns für den Gewerbeertrag unterliegen die Veräußerungsgewinne aus Streubesitz auch der Gewerbesteuer → positiver Aufkommenseffekt – zu beachten ist, dass mit der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen die steuerliche Berücksichtigung entsprechender Veräußerungsverluste einhergeht → negativer Aufkommenseffekt

<p>Angleichung der gewerbsteuerlichen Mindestbeteiligung (des § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG) von 15 % an die körperschaftsteuerliche Mindestbeteiligung (des § 8b Abs. 4 KStG) von 10 %</p>	<ul style="list-style-type: none"> – geringere Mindestbeteiligung führt zur Verminderung der gewerbsteuerpflichtigen Dividenden → negativer Aufkommenseffekt
<p>alternativ zur Angleichung der Mindestbeteiligung im GewStG könnten die Vorschriften der §§ 8 Nr. 5 sowie 9 Nr. 2a und 7 GewStG ersatzlos gestrichen werden</p>	<ul style="list-style-type: none"> – geringere Mindestbeteiligung führt zur Verminderung der gewerbsteuerpflichtigen Dividenden → negativer Aufkommenseffekt – keine Anpassung des einkommensteuerlichen bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinns für Zwecke der Gewerbesteuer im Rahmen der Beteiligungseinkünfte → Steuervereinfachung – einheitliche Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen → Steuervereinfachung / Beitrag zur Steuerneutralität / Begrenzung der Gestaltungsspielräume – Besteuerung von 60 % der Dividenden natürlicher Personen mit Gewerbesteuer unabhängig von der Beteiligungsquote (wenn die Gewerbesteuerpflicht besteht) → Aufkommenseffekt unklar³⁸

³⁸ Die Änderung bewirkt zwar eine Kürzung der gewerbsteuerpflichtigen Dividenden von 100 % auf 60 %, die Gewerbesteuerpflicht wird allerdings auf alle Dividenden (unabhängig von der Beteiligungsquote) erweitert. Darüber hinaus ist die Erhöhung der Einkommensteuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) zu beachten.

VI. Literaturhinweise

Adolf, Michael, Gutachtenkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen – Anschaffungsnebenkosten oder Werbungskosten?, BB 2007, 1537–1538.

Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred/Fastrich, Lorenz/et al., § 5 Stammkapital; Geschäftsanteil und § 9a Ersatzansprüche der Gesellschaft, in GmbHG, 20. Auflage, München 2013.

Ditz, Xaver/Tcherveniachki, Vassil, Definition von Veräußerungskosten gemäß § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG, DStR 2012, 1161–1165.

Engler, Sebastian, Kosten einer Due Diligence – Aufwand oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten?, BB 2006, 747–750.

Frotscher, Gerrit/Maas, Holger, § 8b KStG: Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen, in Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Loseblatt, Freiburg 2014.

Gosch, Dietmar, § 8b KStG: Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen, in Körperschaftsteuergesetz: KStG, 2. Auflage, München 2009.

Hey, Johanna, Umwandlungssteuergesetz nach der Unternehmenssteuerreform, Anpassung an das Halbeinkünfteverfahren, Notwendigkeit einer Öffnung für grenzüberschreitende Sachverhalte, GmbHR 2001, 993–1004.

Hoffmann, Wolf-Dieter, Zur Frage der steuerrechtlichen Einordnung von Gutachtenkosten im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb, GmbHR 2007, 782–784.

Kahle, Holger/Hiller, Matthias, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2014, 500–505.

Kahle, Holger/Hiller Matthias, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, ifst-Schrift 495, 2014.

Kanzler, H.-J., Kosten einer Due-Diligence-Prüfung sind keine Finanzierungskosten, FR 2007, 1184.

Krug, Arne, Die steuerliche Abziehbarkeit von tatsächlich angefallenen Veräußerungskosten im Rahmen von § 8b Absatz 2 und 3 KStG, Anmerkungen zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, DStR 2011, 598–602.

Lang, Joachim, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 2001, Bd. 24, 49–133.

Lohmann, Burkhard/von Goldacker, Marcus/Achatz, Melanie, Nebenkosten der Akquisition einer deutschen Kapitalgesellschaft – hauptsächlich steuerliche Betriebsausgaben!, BB 2008, 1592–1597.

Schnitger, Arne/Fehrenbacher, Oliver, § 8b KStG: Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen, in Kommentar Körperschaftsteuer KStG, Wiesbaden 2012.

Schreiber, Ulrich/Rogall, Matthias, Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2003, 497–503.

Spengel, Christoph/Schaden, Michael, Besteuerung von Erfolgen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, DStR 2003, 2192–2201.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 21. Auflage, Köln 2013.

VII. Anhang

Tabelle 1: Die Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen laufenden Ausgaben und Anschaffungs- bzw. Veräußerungskosten im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften

a. Gericht b. Datum c. Aktenzeichen d. Fundstelle	Grundaussage(n)
a. BFH b. 19.12.2000 c. IX R 100/97 d. BStBl. II 2001, 345	<p>Der Begriff „Anschaffungskosten“ in § 23 Abs. 4 EStG ist mit dem Begriff der Anschaffungskosten in § 6 Abs. 1 EStG identisch. Anschaffungskosten i.S. der genannten Vorschrift sind damit – unter Bezugnahme auf § 255 Abs. 1 HGB – alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.</p> <p>Dieser aus dem Handelsrecht in das Steuerrecht übernommene einheitliche Anschaffungskostenbegriff gilt gleichermaßen im Bereich der Gewinneinkünfte wie im Bereich der Überschusseinkünfte.</p>
a. BFH b. 20.4.2004 c. VIII R 4/02 d. BStBl. II 2004, 597	<p>Im Zusammenhang mit der fehlgeschlagenen Gründung einer Kapitalgesellschaft entstandene Beratungskosten sind Anschaffungskosten der Beteiligung. Sie sind Nebenkosten des Erwerbs. Dies gilt für Nebenkosten, die nach dem endgültigen Entschluss des Steuerpflichtigen entstanden sind, die Kapitalanlage zu erwerben (zu Überschusseinkünften).</p>
a. BFH b. 27.3.2007 c. VIII R 62/05 d. BStBl. II 2010, 159	<p>Gutachtenkosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen anfallen, sind keine Werbungskosten, sondern Anschaffungsnebenkosten, wenn sie nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und die Erstellung des Gutachtens nicht lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt (zu Überschusseinkünften).</p>
a. FG München b. 28.9.2009 c. 7 K 558/08 d. EFG 2010, 257	<p>Veräußerungskosten im Zusammenhang mit nach § 8b Abs. 2 KStG nicht der Besteuerung unterliegenden Veräußerungsgewinnen sind keine abzugsfähigen laufenden Betriebsausgaben.</p>

<p>a. BFH b. 28.10.2009 c. VIII R 22/07 d. BStBl. II 2010, 469</p>	<p>Die Zurechenbarkeit zum Erwerb bestimmter Kapitalanlagen als Erfordernis für die Annahme von Anschaffungskosten i.S. des § 255 HGB setzt nicht voraus, dass es zu dem Erwerb bestimmter Kapitalanlagen gekommen ist.</p> <p>Anschaffungskosten sind schon dann anzunehmen, wenn mit der Anschaffung durch vorbereitende Maßnahmen begonnen worden ist. Nicht erforderlich ist hingegen, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut bereits in dem Sinne „angeschafft“ hat, dass er das rechtliche oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut erlangt hat und deshalb bilanzrechtlich das Wirtschaftsgut als solches nicht mehr dem Veräußerer, sondern bereits dem Erwerber zuzurechnen ist.</p> <p>Insbesondere sind Planungskosten für – unbedingt geplante – Anschaffungen unabhängig davon den Anschaffungskosten zuzurechnen, dass es ggf. zu der geplanten Investition nicht kommt, der Aufwand aber zumindest in irgendeiner Form einer späteren entsprechenden Investition dient.</p> <p>Hat der Steuerpflichtige nach diesen Grundsätzen seine Erwerbsentscheidung – durch die Beauftragung eines Dritten und die Überweisung des von dem Dritten anzulegenden Geldbetrags – getroffen, so sind im Zusammenhang mit diesem Auftrag gezahlte Entgelte des Steuerpflichtigen für Makler- und Vermittlungsleistungen den Anschaffungskosten zuzurechnen.</p>
<p>a. FG Köln b. 6.10.2010 c. 13 K 4188/07 d. EFG 2011, 264</p>	<p>Die Zuordnung von Kosten für eine Due Diligence wie auch von Kosten der Vertragsvorbereitung, Vertragsgestaltung und -begleitung zu den Anschaffungsnebenkosten richtet sich danach, ob die Kosten vor oder nach Fassung des grundsätzlichen Erwerbsentschlusses angefallen sind.</p> <p>Die Erstellung eines Letter of intent und die Durchführung einer Due Diligence sprechen dafür, dass ein Erwerbsentschluss grundsätzlich getroffen worden ist.</p> <p>Bei einer Due Diligence ist regelmäßig davon auszugehen, dass eine derartige grundsätzliche Erwerbsentscheidung gefallen ist.</p> <p>Dies gilt in noch höherem Maße für die im Streitfall ebenfalls umstrittenen Kosten der Vertragsvorbereitung, Vertragsgestaltung und -begleitung. Derartige Aufwendungen betreffen die Frage, „wie“ der geplante und gewollte Erwerb gestaltet wird, und nicht, „ob“ erworben werden soll.</p>

<p>a. BVerfG b. 12.10.2010 c. 1 BvL 12/07 d. BGBl. I 2010, 1766</p>	<p>Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip liegt nicht darin begründet, dass die Veräußerungskosten i.R. der pauschalen Hinzurechnung doppelt berücksichtigt würden. Zwar führt die Systematik der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG dazu, dass die Veräußerungskosten nicht allgemein als Betriebsausgaben abgezogen werden können, sondern ausschließlich i.R. der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt werden, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit ist. Gleichwohl mindert der Abzug der Veräußerungskosten den (steuerbefreiten) Veräußerungsgewinn und damit die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der 5 %igen Pauschale, so dass letztlich insoweit eine entlastende Wirkung eintritt.</p>
<p>a. FG Hamburg b. 16.5.2013 c. 3 K 162/12 d. EFG 2013, 1602</p>	<p>Die mit einem nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfreien Veräußerungsgewinn zusammenhängenden Veräußerungskosten mindern diesen Gewinn und wirken sich steuerlich deshalb nicht aus. Zu den Veräußerungskosten zählt neben den Rechts- und Beraterkosten auch eine Tantieme an den infolge der Anteilsveräußerung ausscheidenden Geschäftsführer.</p> <p>Im Ergebnis werden somit die tatsächlichen Veräußerungskosten durch den Abzug vom Veräußerungserlös vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, während die anderen, laufenden Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung abziehbar bleiben, jedoch dem pauschalen Abzugsverbot in Höhe von 5 % des Veräußerungsgewinns unterliegen. Dieses durch den eindeutigen Wortlaut der Regelungen vorgegebene Ergebnis steht nach Auffassung des erkennenden Senats weder im Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers, noch führt es zu einem Leerlaufen des § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG.</p> <p>Nach der jüngeren und nunmehr ständigen Rechtsprechung des BFH werden die Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG von den laufenden Betriebsausgaben nicht mehr danach abgegrenzt, ob sie „in unmittelbarer sachlicher Beziehung“ zu dem Veräußerungsgeschäft stehen, sondern danach, ob ein Veranlassungszusammenhang zur Veräußerung besteht.</p> <p>Wegen der Wortgleichheit des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG mit § 16 Abs. 2 Satz 1, § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG gilt im Körperschaftsteuerrecht dieselbe Definition der Veräußerungskosten, die für den einkommensteuerlichen Begriff entwickelt wurde.</p>

<p>a. BFH b. 12.3.2014 c. I R 45/13 d. BStBl. II 2014, 719</p>	<p>Die in § 8b Abs. 2 KStG angeordnete Freistellung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen bezieht sich auf einen um etwaige Veräußerungskosten gekürzten Nettobetrag, von welchem nach § 8b Abs. 3 KStG sodann 5 % als fiktive nicht-abziehbare Betriebsausgaben behandelt werden.</p> <p>Das objektive Nettoprinzip als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips wird dadurch nicht in unverhältnismäßiger Weise verletzt.</p>
<p>a. BFH b. 9.4.2014 c. I R 52/12 d. BFH/NV 2014, 1331</p>	<p>Zu den Veräußerungskosten i.S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gehören alle Aufwendungen, welche durch die Veräußerung der Anteile veranlasst sind. Das können bei Wertpapiergeschäften auch die Verluste aus der Veräußerung von Zertifikaten auf die entsprechenden Aktien sein.</p>
<p>a. FG Köln b. 1.10.2014 c. 10 K 3593/12 d. EFG 2015, 151</p>	<p>Veräußerungskosten setzen eine direkte Veranlassung der Aufwendungen durch ein bestimmtes Veräußerungsgeschäft im Sinne einer bei wertender Betrachtung bestehenden „besonderen Nähebeziehung“ voraus. Hiervon ausgehend können die Mieten, Personalkosten und sonstigen laufenden Aufwendungen des Geschäftsbetriebs nicht als Veräußerungskosten i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG angesehen werden.</p>

Quelle: Eigene Darstellung anhand der genannten Gerichtsentscheidungen.

Vorschlag für die Vereinfachung im Besteuerungsverfahren bei der Bewertung von Unternehmens- anteilen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer

Matthias Lefarth

Stiftung Familienunternehmen
Leiter Steuer- und Finanzpolitik
Leiter der Berliner Repräsentanz

Inhaltsverzeichnis

I.	Zum Vorschlag	288
II.	Ein typischer Fall	289
III.	Folgen für die Breite der Familienunternehmen mit einer höheren Anzahl an Gesellschaftern.	290
IV.	Handlungsbedarf des Gesetzgebers	291
V.	Fazit	292

Mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 wird die Grundlage für ein sich anschließendes Gesetzgebungsverfahren zur Reform des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts gelegt. Im Kern wird es in diesem Gesetzgebungsverfahren, das sicherlich das Jahr 2015 prägen wird, um die konkrete Ausgestaltung des erbschaft- und schenkungssteuerlichen Verschonungsregimes für Betriebsvermögen gehen.

Neben der Ausgestaltung der Besteuerungsebene werden zudem sicher Fragen sowohl auf der Bewertungsebene als auch auf der Steuererhebungsebene diskutiert werden. Gerade auf der Bewertungsebene besteht weitreichender Handlungsbedarf für Korrekturen des bisher geltenden Bewertungsverfahrens. Dies gilt insbesondere für § 9 Abs. 3 Bewertungsgesetz, der keine Berücksichtigung der gerade bei großen Familienunternehmen weitreichenden Verfügungsbeschränkungen vorsieht. Hierdurch kommt es regelmäßig zu einer Überbewertung, die bisher auf der Besteuerungsebene aufgefangen werden konnte.

Nachstehender Vorschlag setzt hingegen lediglich beim Besteuerungsverfahren bei der Bewertung von Unternehmensanteilen an. Im Sinne von Abs. 1 des „Aufrufs des Instituts Finanzen und Steuern zur Einreichung von Reformvorschlägen“ geht es um eine verbesserte Wirtschaftlichkeit, d.h. einen geringeren Steuerbefolgungsaufwand für die Steuerpflichtigen einerseits und einen geringeren Erhebungsaufwand für die Finanzverwaltung andererseits.

Der Vorschlag ist auch unabhängig davon umsetzbar, ob es beim bestehenden Erbschaftsteuerregime verbleibt oder es zu einem grundlegend veränderten Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht für Betriebsvermögen kommt.

Damit ist er ein gewisser Weise losgelöst von der inhaltlichen Ausrichtung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zum Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht umsetzbar, er kann aber genauso gut als ein Element in eine Reform des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts integriert werden.

Da er für sich betrachtet nicht zu einer Veränderung der Verteilungs- und Aufkommenswirkungen führt, sondern lediglich zu einem Abbau von Bürokratiekosten für alle Beteiligten – d.h. Unternehmen einerseits und die Finanzverwaltung der Länder andererseits –, ist die in Abs. 2 des „Aufrufs des Instituts Finanzen und Steuern zur Einreichung von Reformvorschlägen“ geforderte politische Umsetzbarkeit in hohem Maße gegeben.

I. Zum Vorschlag

Zunächst zur gesetzlichen Regelung in § 11 Abs. 2 Satz Bewertungsgesetz (BewG): Bis zur Gesetzesänderung zum 1.1.2009 hatte § 11 Abs. 2 Satz 2 des Bewertungsgesetzes folgenden Wortlaut:

„Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen“.

Einschränkend sah R 95 Abs. 3 S. 6 vor, dass nur solche Verkäufe berücksichtigt werden können, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt wurden. Ziel war mithin das Ausscheiden von Verkäufen unter ungewöhnlichen Umständen (s. *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG (EL. 34, Februar 2007 zum alten Recht) § 12 Rz. 283), mit anderen Worten musste der Verkauf einem Fremdvergleich standhalten.

Durch das ErbStRG 2009 vom 24.12.2008 wurde § 11 Abs. 2 S. 2 BewG neu gefasst, so dass die Vorschrift nun lautet:

„Lässt sich der gemeine Wert nicht aus **Verkäufen unter fremden Dritten** ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde.“

Insbesondere sollte durch die Änderung das Stuttgarter Verfahren abgeschafft und eine Marktwert-Bewertung für den Fall eingeführt werden, dass eine Ableitung aus Verkäufen nicht möglich ist. Dass durch die Einfügung der Worte „unter fremden Dritten“ eine weitere Änderung gewollt war, lässt sich den Gesetzgebungsmaterialien nicht entnehmen. Auch ist ein Anlass für eine derartige Einschränkung (z.B. kontroverse Urteile oder ungewollte Gestaltungen in der Praxis) nicht ersichtlich.

Die Einfügung wurde nicht als Änderung wahrgenommen und wurde daher auch von keinem Autor kommentiert (vgl. z.B. *Crezelius*, DStR 2007, 2277 (2279)). Vielmehr sind auch weiterhin fremdübliche Kaufpreise unter Angehörigen als Vergleichspreise heranzuziehen (so auch *Viskorf*, ErbStG/

BewG, § 11 BewG Rz. 29, 3. Aufl., 2009; *Rössler/Troll*, BewG, § 11 Rz. 26; Stand: 15. Aufl., 2011).

Ziel der Formulierung des Verkaufs durch „fremde Dritte“ ist es, eine unabhängige Preisbildung am Markt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sicherzustellen, die ohne Sondereinflüsse erfolgt, die sich aus dem Nahestehen der handelnden Personen ergeben (*Piltz*, ZEV 2008, 229).

Viskorf (a.a.O) stellt diesbezüglich fest, dass eine Diskriminierung von Kaufpreisen unter nahen Angehörigen ohne sachliche Rechtfertigung zwingend gegen Art. 3, 6 GG verstoßen würde.

II. Ein typischer Fall

Ein Familienunternehmen wurde in der Rechtsform der GmbH gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist es, die von der Familie im In- und Ausland betriebenen Unternehmen fortzuführen. Aufgrund der Satzung können Gesellschaftsanteile nur an Personen veräußert oder übertragen werden, die von den Gründern des Familienunternehmens abstammen oder diesen Personen aus anderem Grunde gleichgestellt sind. Das Stammkapital des Familienunternehmens wird von mehr als hundert Gesellschaftern gehalten. Zeichnungsberechtigt sind über 1.000 Familienmitglieder (alle Gesellschafter über mehrere Generationen hinweg). Die Gesellschafter sind an den Gesellschaften in sehr unterschiedlichem Umfang beteiligt. Dabei ist zu beachten, dass die größten Beteiligungen von juristischen Personen gehalten werden, an denen wiederum eine Vielzahl von weiteren natürlichen Personen beteiligt ist. Zum Unternehmen gehören zudem mehrere hundert Gesellschaften in Mehrheitsbesitz.

Zwischen den Gesellschaftern bzw. Familienmitgliedern finden üblicherweise und regelmäßig Verkäufe statt. Der Kaufpreis wird von der Zentralabteilung des Familienunternehmens monatlich nach einem üblichen Verfahren ermittelt. Diese firmenseitige Ermittlung von Kaufpreisen ist notwendig, weil die Gesellschafter des Unternehmens bzw. die potentiellen Gesellschafter selbst nicht über ausreichende Detailinformationen über das gesamte Unternehmen verfügen und nur so eine für Käufer und Verkäufer faire Bewertung nach einer im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode, die von den potentiellen Käufern und Verkäufern einvernehmlich vorgegeben wurde, gewährleistet ist. Im Übrigen steht die vielseitige Kaufpreis-Ermittlung auch in Einklang mit der gesetzlichen Erklärungsspflicht der Gesellschaft (§ 153 Abs. 3 BewG i.V.m. § 152 Abs. 1 Nr. 3

BewG). Auch externe Fremdkapitalgeber (z.B. Anleiheinvestoren) sowie Ratingagenturen sind Adressaten der Marktbewertung.

Die Folge: Neben den börsennotierten Gesellschaften liegen Hundert voll konsolidierte Gesellschaften vor, die zum jeweiligen Stichtag bewertet werden. Bei rd. 100 Gesellschaftern bedeutet dies bei rd. 60 Stichtagen mindestens 6.231 Wertermittlungen und pro Kalenderjahr über 2.000 Erklärungen zur Feststellung des Bedarfswerts.

III. Folgen für die Breite der Familienunternehmen mit einer höheren Anzahl an Gesellschaftern

Vor der Erbschaftsteuerreform wurde entsprechend der Anteil der Familienunternehmen maßgebliche Wert für die Bemessung der Erbschaft- und Schenkungssteuer aus Verkäufen abgeleitet. Die Fremdüblichkeit der Verkäufe wurde regelmäßig von der zuständigen Betriebsprüfung festgestellt. Das für die Besteuerung des Familienunternehmens zuständige Finanzamt erhielt jährlich die Liste der erfolgten Verkäufe und teilte dem jeweiligen für die Erbschaft- und Schenkungssteuer zuständigen Finanzamt formlos den entsprechenden Wert mit.

Nach der Erbschaftsteuerreform infolge der gesetzlichen Änderung von § 11 Abs. 2 S. 2 BewG folgert die Finanzverwaltung, dass nunmehr eine Wertermittlung durch die Ableitung aus Verkäufen nicht mehr möglich sei. Allein wegen der satzungsmäßigen Verfügungsbeschränkung auf Familienmitglieder führt dies dazu, dass Verkäufe nicht unter fremden Dritten erfolgen würden.

Wenn eine Ableitung aus Verkäufen nicht möglich ist, ist der Wert (s.o.) „... unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde.“

Insoweit kann auf die firmenseitige Ermittlung von Kaufpreisen zurückgegriffen werden. Diese Ermittlung erfolgt nach einer anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode. Auch die regelmäßig durchgeführten Fachprüfungen für Unternehmensbewertung durch das zuständige Finanzamt kommen nicht zu Änderungen in der Wertermittlung.

Wenn nun anstelle einer Ableitung aus Verkäufen der Wert aus der vielseitigen Ermittlung von Kaufpreisen als Bemessungsgrundlage für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke dienen könnte, dann ergäbe sich hier immer der gleiche Wert.

Allerdings ist in diesem Fall der weitere Wortlaut des § 11 Abs. 2 S. 3 BewG zu beachten: „Die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft darf nicht unterschritten werden; die §§ 99 und 103 sind anzuwenden.“

Substanzwert: Grundsätzlich greift der Substanzwert nur dann als Mindestwert, wenn der Wert der Anteile nicht aus Verkäufen abgeleitet wird. Dies ist der gravierende Unterschied. Der Substanzwert des Familienunternehmens bestimmt sich maßgeblich nach dem Wert der von ihr gehaltenen Beteiligung. Soweit es sich um börsennotierte Gesellschaften handelt, ist der Börsenkurs anzusetzen. Die Substanzwerte der nicht börsennotierten Gesellschaften sind jedoch einzeln zu ermitteln.

IV. Handlungsbedarf des Gesetzgebers

Die Einführung der Worte „unter fremden Dritten“ i.R. der Erbschaftsteuerreform sollte keine Einschränkung bewirken, sondern lediglich die bereits anerkannte Beschränkung auf fremdübliche Verkäufe im Gesetz festschreiben. Die „wortgetreue“ Lesart der Gesetzesformulierung durch die Finanzverwaltung führt zu falschen und verfassungsrechtlich bedenklichen Ergebnissen, die zudem noch zusätzliche erhebliche administrative Arbeiten erfordern und sich auch jeglicher Planbarkeit entziehen.

Auch im Interesse eines einheitlichen Gesetzesvollzugs ist es notwendig, den Wortlaut des § 11 Abs. 2 S. 2 BewG klarstellend um ein „wie“ zu vervollständigen:

„Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen wie unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ...“

V. Fazit

Mit einer einzigen Ergänzung von § 11 Abs. 2 Satz 2 des Bewertungsgesetzes um das Wörtchen „wie“ – beim Satz „Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen wie unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ...“ – könnte vermieden werden, dass bei einem Familienunternehmen mit einer großen Anzahl von Gesellschaftern jedes Jahr Tausende von Wertermittlungen angestellt werden müssen, die bei den Unternehmen zu erheblichen Bürokratie- und bei den Finanzämtern zu entsprechenden Verwaltungskosten führen, ohne dass hierdurch auch nur ein Cent weniger an Erbschaftsteuern eingenommen wird.

Der Vorschlag hat damit für eine signifikante Gruppe von Unternehmen erhebliche Relevanz, würde zu einer verbesserten Wirtschaftlichkeit führen und ist relativ leicht politisch umsetzbar, da insbesondere auch seitens der Finanzverwaltung kaum Widerstand zu erwarten ist (dies bestätigen erste Gespräche hierzu mit Vertretern der Länderfinanzverwaltung).

Er kann isoliert oder aber im Geleitzug mit einer ohnehin erfolgenden Novellierung des Bewertungsrechts von Familienunternehmen infolge des anstehenden Urteils des Bundesverfassungsgerichts zum Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht erfolgen.

Plädoyer für eine Wiederbelebung und Neugestaltung des Altersentlastungsbetrages nach § 24a EStG

**Ein steuerpolitischer Vorschlag
zur Begleitung des
demographischen Wandels**

StB Dr. André Briese

RSM Verhülsdonk GmbH

Inhaltsverzeichnis

I.	Ausgangsfrage	295
II.	Ansatzpunkt: Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG	295
	1. Gesetzgeberische Historie – Ausgangslage.....	295
	2. Reformvorschlag.....	296
	3. Konkrete steuersystematische Ausgestaltung.....	296
	4. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung.....	298
	5. Kosten (Steuermindereinnahmen).....	299

I. Ausgangsfrage

Mit welchen steuergesetzlichen Maßnahmen können Menschen länger bzw. begleitend zur Rente in beruflicher Tätigkeit gehalten werden?

II. Ansatzpunkt: Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG

1. Gesetzgeberische Historie – Ausgangslage

Der Altersentlastungsbetrag wurde durch das Steuerreformgesetz 1975 eingeführt und sollte bei der Besteuerung solcher Einkünfte einen Ausgleich schaffen, die nicht begünstigt waren bzw. sind wie Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 2 EStG), Leibrenten insbesondere aus der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a EStG) sowie Versorgungsbezüge der Abgeordneten.

Mit dem Alterseinkünftegesetz (BGBl. I 2004, 1427) wurde der Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG schrittweise abgebaut: Der Gesetzgeber sah aufgrund der schrittweisen Umstellung der Rentenbesteuerung auf die sog. nachgelagerte Besteuerung keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung mehr für den Altersentlastungsbetrag und ordnete korrespondierend zum Anstieg der Rentenbesteuerung dessen schrittweisen Abbau an (BT-Drs. 15/2150, S. 43). Möglicherweise waren auch fiskalische Erwägungen (teilweise) maßgebend für den Abbau des Altersfreibetrags (Gegenfinanzierung).

Die schrittweise Umstellung der Besteuerung der Rentenleistungen auf die sog. nachgelagerte Besteuerung hat jedenfalls im Ergebnis auch eine Höherbelastung von gleichzeitig bezogenen Activeinkünften zur Folge: Denn während vor 2005 Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nur mit ihrem Ertragsanteil steuerpflichtig waren und damit gleichzeitig bzw. zusätzlich bezogene aktive Einkünfte (dazu nachfolgend) aufgrund des progressiven Tarifverlaufs der ESt niedriger besteuert wurden, treten ab 2005 die voll steuerpflichtigen aktiven Einkünfte zu dem höheren steuerpflichtigen Rentenanteil hinzu und führen aufgrund der Progression zu einer höheren Einkommensteuerlast. Dies ist zwar nicht verfassungsrechtlich bedenklich, sondern entspricht a priori dem Gleichheitssatz. Jedoch ist diese Belastungswirkung gegenüber dem alten Recht als Ausgangsbefund zu konstatieren; daran ändert auch der schrittweise Abbau des Altersentlastungsbetrages nichts (§ 24a EStG).

2. Reformvorschlag

Der Altersentlastungsbetrag sollte „wiederbelebt“ werden.

Denkbar ist die Gewährung eines Altersfreibetrages für Menschen, die

- die Regelaltersgrenze in der gRV erreicht haben und
- weiter einer aktiven Erwerbstätigkeit nachgehen.

Möglich ist darüber hinaus, dass der Altersfreibetrag mit steigendem Alter (weiter) zunimmt.

Sowohl beim „Eintrittsalter“, der Höhe des Altersfreibetrags als auch der möglichen Ausgestaltung eines Anstiegs des Freibetrags mit zunehmendem Alter hat der Gesetzgeber einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum.

3. Konkrete steuersystematische Ausgestaltung

Der Altersentlastungsbetrag ist bis zu einem *bestimmten Höchstbetrag* im Kalenderjahr ein nach einem *bestimmten Prozentsatz* ermittelter Betrag des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind (§ 24a Abs. 1 S. 1 EStG). Bei der Bemessung des Altersentlastungsbetrags bleiben nach geltendem Recht (§ 24a Abs. 1 S. 2 EStG) bestimmte Einkünfte außer Betracht:

1. Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2;
2. Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a;
3. Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 4 S. 4 Buchst. b;
4. Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 5 S. 1, soweit § 22 Nr. 5 S. 11 anzuwenden ist;
5. Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 5 S. 2 Buchst. a.

Denkbar ist z.B. folgende Konkretisierung:

- Mit Erreichen des 67. Lebensjahres
- werden 10 % der begünstigten aktiven Einkünfte
- maximal jedoch 3.000 Euro jährlich (bzw. 250 Euro monatlich) steuerfrei gestellt.
- Mit jedem weiteren Lebensjahr erhöht sich der Prozentsatz um z.B. 1 % und der Höchstbetrag um z.B. absolut 100 Euro.

Es wird an dieser Stelle nochmals betont, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung einen sehr weiten Beurteilungsspielraum hat.

Darüber hinaus sollten bei einer Neugestaltung, die dem demographischen Wandel Rechnung tragen soll, folgende Aspekte berücksichtigt werden:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) sollten zu den nicht begünstigten Einkünften gezählt werden, da sie einerseits nach § 32d EStG der begünstigten Schedulenbesteuerung der Abgeltungssteuer von 25 % unterliegen (auch wenn mittels Günstigerprüfung zur normalen Tarifbesteuerung optiert werden kann) und ein Sparerfreibetrag (nunmehr „Sparer-Pauschbetrag“ nach § 20 Abs. 9 EStG) gewährt wird; andererseits bestehen bei Kapitaleinkünften keinerlei Notwendigkeiten zu einer demographisch bedingten begünstigten Besteuerung.
- Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) könnte ebenso ein Nichteinbezug in die Begünstigung erwogen werden, denn diese Tätigkeit steht gleichfalls nicht im Zusammenhang mit dem demographischen Wandel. Gleichwohl könnten verfassungsrechtliche Bedenken (Gleichheitssatz, synthetische ESt) bei einem Begünstigungsausschluss auftreten. Andererseits weist das EStG auch an anderen Stellen einkünftenspezifische Begünstigungen auf (z.B. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG), so dass sich die verfassungsrechtliche Problematik weitgehend entschärft.
- Nicht begünstigt werden sollten ferner Einkünfte i.S. von § 24 EStG, da diese keiner aktiven Tätigkeit mehr entspringen und somit nicht förderungswürdig im Sinne demographischer Anforderungen sind.
- Damit zielt der „neue Altersentlastungsbetrag“ in erster Linie auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, denen jeweils aktive Tätigkeiten zugrunde liegen.
- Ferner ist zu berücksichtigen, dass durch eine Festlegung eines absoluten Höchstbetrages auch sozialen/gerechtigkeitspolitischen Erwägungen Rechnung getragen wird.
- Schließlich sollte erwogen und geprüft werden, ob der Altersfreibetrag zusätzlich zu einem sog. Minijob gewährt werden kann oder eventuell in solchen Fällen eine Reduzierung des Freibetrags angezeigt ist.

4. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung

Seine (neue) Rechtfertigung kann der Altersentlastungsbetrag aus den Notwendigkeiten des demographischen Wandels gewinnen. Die Lebenserwartung der Menschen nimmt zu. Das Renteneintrittsalter in der gesetzlichen Rentenversicherung wurde angehoben; die Leistungen sinken. Gleichzeitig ist zu konstatieren, dass einerseits die Altersarmut zunimmt. Andererseits arbeiten immer mehr Menschen jenseits des gesetzlichen Rentenalters weiter. Dies betrifft sowohl die sog. Minijobber als auch sozialversicherungspflichtige Beschäftigte: Die Zahl der Menschen ab 65 mit einer regulären, sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung stieg im Jahr 2013 gegenüber dem Vorjahr um knapp 19.000 auf insgesamt rd. 183.000 Beschäftigte an.

Der Steuergesetzgeber kann in diesen Prozess unterstützend bzw. gesamtgesellschaftlich fördernd eingreifen, indem er *gezielt aktive Beschäftigungen älterer Menschen* begünstigt. Empfehlenswert ist dabei die Anknüpfung an die Regelaltersgrenze der gRV als sachliches Kriterium für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung.

Die gegen den bisherigen Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG vorgebrachten verfassungsrechtlichen Zweifel tragen diesen (neuen) Notwendigkeiten des demographischen Wandels nicht Rechnung: So wird vorgebracht, dass es „nicht gerechtfertigt [sei], die älteren gegenüber den jüngeren Steuerpflichtigen durch Gewährung von Freibeträgen generell zu entlasten“. Eine Differenzierung der Besteuerung nach dem Alter ist nicht gerechtfertigt, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Alter nicht generell herabgesetzt ist (*Seer*, StuW 1996, 323, 332).

Diesen Ausführungen ist zwar im Grunde zuzustimmen. Dennoch scheint es durchaus gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber im Rahmen seines weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums den enormen Anforderungen, die der demographische Wandel mit sich bringt, auch in steuerlicher Weise Rechnung tragen kann. Letztlich setzt sich zunehmend die Ansicht durch, dass von der Bewältigung der demographischen Herausforderungen die Sicherung des wirtschaftlich-sozialen Wohlstandes sowie die Zukunftsfähigkeit der gesamtgesellschaftlichen Ordnung abhängen.

Eine Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeitsprinzip (d.h. des Gleichheitssatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG) kann durch diese gewichtigen Gemeinwohlaspekte verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden. Dies entspricht der Rechtsprechung des BVerfG. Vgl. Urteil v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 zur Einkommensteuer:

„Der Steuergesetzgeber ist jedoch grundsätzlich nicht gehindert, nicht-fiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen ... Dann aber muss der Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen ... und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein ... Dabei ist dem Gesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel, insbesondere auch bei der Antwort auf die Frage, wie der Kreis der Begünstigten sachgerecht abzugrenzen ist, ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum einzuräumen; das gilt für direkte und auch für indirekte (steuerliche) Subventionen.“

sowie Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12 zur Erbschaftsteuer:

„Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außer-fiskalische Förderziele zu verfolgen. Er verfügt über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält und welche Verschonungen von der Steuer er zur Erreichung dieser Ziele vorsieht.“

Auch in der konkreten Ausgestaltung des EStG zeigt sich, dass der Gesetzgeber „gezielt“ Begünstigungen setzt, z.B. im Katalog der steuerfreien Einnahmen nach § 3 EStG, aber auch indem mit den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG eine ganze Einkunftsart einer begünstigten Abgeltungsteuer zugeführt wurde (§ 32d EStG) oder im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Schließlich wird in § 16 Abs. 4 EStG ein *altersbedingter Freibetrag* bei Betriebsveräußerung gewährt.

Daher kann es auch verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden, wenn gezielt aktive Beschäftigungen älterer Menschen begünstigt werden.

5. Kosten (Steuermindereinnahmen)

Die mit dem Vorschlag verbundenen Steuermindereinnahmen können an dieser Stelle nicht beziffert werden. Eine Abschätzung bleibt dem BMF vorbehalten. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass bei anreizsetzender Wirkung des Vorschlags (Arbeitnehmer bleiben länger in aktiver Beschäftigung) positive gesamtwirtschaftliche Effekte zu erwarten sind, welche kompensierend wirken.

**Einrichtung von Förderzonen
für die Ansiedlung von in- und
ausländischen Investoren zur
Sicherung der steuerlichen
Wettbewerbsfähigkeit
des deutschen Standorts
am Beispielland Türkei**

StBin/FB f. IntSteuerR Yildiz Arslan

Arslan Steuerberatung

Aktuell werden zur Stärkung der deutschen Wirtschaft und zur Ankurbelung der Konjunktur verschiedene Investitionsmaßnahmen wie z.B. FuE-Förderung oder Patentboxen diskutiert. Der Wirtschaftsstandort Deutschland soll für ausländische Investoren und für Gründungen Deutscher Unternehmen attraktiver werden.

Derzeit gibt es allerdings keine Förderung für strukturschwache Gebiete mehr. Die für den Aufbau Ost erfolgreich eingeführte Investitionszulage ist ausgelaufen. Verstärkt sollten jetzt daher andere strukturschwache Gebiete in Deutschland wirtschaftlich gefördert werden. Um die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Standorts zu verbessern, schlage ich hierfür die folgenden Fördermaßnahmen – angelehnt an das Beispielland Türkei – vor:

Die Türkei hat mit den Zielen der Stärkung der Wirtschaft, Arbeitsplatzbeschaffung und Technologietransfer für die Ansiedlung von in- und ausländischen Unternehmen besondere Förderprogramme ins Leben gerufen. Die Förderungen bestehen unter anderem in Vergünstigungen in der Besteuerung, wie z. B. die Befreiung von der Umsatzsteuer und der Quellensteuer. Weiterhin bestehen die Förderungen in der Übernahme der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, Unterstützung bei Zinszahlungen und Landzuteilungen.

Die Förderungen sind zum einen abhängig vom Investitionsvolumen und Sektor und zum anderen vom Standort. Hierfür wurde die Türkei in sechs Förderregionen eingeteilt. Dabei ist die Förderung in der Region mit der schwächsten Wirtschaftskraft und einer höheren Arbeitslosigkeit am höchsten. Weiterhin ist diese von der Höhe des Investitionsvolumens und des Sektors abhängig. Die Erfahrung am Beispielland Türkei zeigt, dass durch die Fördermaßnahmen und die Erleichterungen eine erhöhte Investitionsbereitschaft durch in- und ausländische Unternehmen besonders in strukturschwache Regionen erfolgt.

Angelehnt an das Beispielland Türkei möchte ich nachfolgend das Konzept auf den Wirtschaftsstandort Deutschland übertragen bzw. entwickeln. Das Ziel ist die Stärkung der deutschen Wirtschaft im Allgemeinen und insbesondere strukturschwacher Regionen und die Arbeitsplatzbeschaffung. *(Hinweis: Das Beihilferecht ist zu beachten und im Einzelnen zu prüfen. Eine Prüfung wurde hier nicht abschließend durchgeführt.)*

Die Förderungen sollen einen Anreiz für Unternehmensinvestitionen (Firmenansiedlungen) aus dem Ausland (internationale Attraktivität) schaffen.

Weiterhin soll eine Erleichterung und damit eine Erhöhung von Neugründungen durch deutsche Unternehmen (Gründungsbereitschaft) erreicht werden. Von den Vergünstigungen sollen sowohl inländische als auch ausländische Investoren profitieren.

Die Förderzonenaufteilung, auf Deutschland übertragen, könnte anhand der Bundesländer, unterteilt nach ihrer Wirtschaftskraft, der Höhe der Arbeitslosigkeit und der Anzahl von Ausbildungsplätzen, erfolgen. Auch hier gilt, je niedriger die Wirtschaftskraft und höher die Arbeitslosigkeit in einer Region, desto höher die Förderung. Besonders förderwürdig wären hier z.B. die Länder Berlin, Schleswig-Holstein, Mecklenburg-Vorpommern, Hessen, Brandenburg, Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen.

Aber auch eine Unterteilung bzw. besondere Förderung könnte für kleinere Städte oder Gemeinden erfolgen, um z.B. der Bevölkerungsabwanderung in größere Städte insbesondere von jungen Menschen und Familien entgegenzuwirken.

Mögliche Vergünstigungen:

- a) Befreiung von der Gewerbesteuer für einen Zeitraum von 5–10 Jahren,
- b) Senkung des Gewerbesteuerhebesatzes bei bestimmten Investitionen/Regionen,
- c) Befreiung von der Körperschaftsteuer für einen Zeitraum von 5–10 Jahren,
- d) Befreiung von der Grunderwerbsteuer und Grundsteuer bei Investitionen in strukturschwache Regionen und in Abhängigkeit von der Investitionssumme und des Sektors,
- e) Erhöhte Abschreibungen für bestimmte Regionen in Abhängigkeit vom Investitionsvolumen für einen Zeitraum von z.B. 3–7 Jahren,
- f) Bezuschussung der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung für einen bestimmten Zeitraum,
- g) Sonstige Fördermaßnahmen ...

Die Förderungen können auch an weitere Kriterien geknüpft werden, z.B. an Auflagen, die in den nächsten Jahren erfüllt werden müssen, wie Umsatzentwicklung, Arbeitsplatzsicherung, Neueinstellungen usw.

Die Maßnahmen sind hilfreich bzw. sinnvoll zur Erleichterung der Ansiedlung von Unternehmen und insbesondere für eine Erhöhung der Gründungsbereitschaft in Deutschland. Die Wirtschaft soll damit weiter angekurbelt werden und der Standort Deutschland insbesondere auch im Hinblick auf die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit noch attraktiver werden.

Vereinfachung Unternehmensbesteuerung

Wege zur Re-Integration der GmbH & Co. KG
in die GmbH, zu Europafähigkeit
und internationaler steuerlicher
Kompatibilität für deutsche
mittelständische Unternehmen

RA/FAStR Dr. Hans Lethaus

Inhaltsverzeichnis

I. Grundlagen	307
1. Vorbemerkungen	307
a. Europäisierung der GmbH	307
b. Wirtschaftliche Bedeutung der GmbH & Co. KG	308
c. Europäisierung der GmbH & Co. KG	308
2. Notwendige Reichweite der Körperschaftsbesteuerung	309
a. Besteuerung nicht-physischer Personen	309
b. Steuerschuldnerschaft nicht-physischer Personen	309
c. Steuerbelastung nicht-physischer Personen	310
d. Grundsatz unmittelbarer Einkommenszuordnung	312
e. Zuordnungsregeln zu Jahresergebnis bzw. Einkommen	313
3. Gründe für eine Europafähigkeit der GmbH & Co. KG	317
4. Modifikationen zur transparenten Besteuerung der GmbH	319
a. Sonderbetriebsvermögen und internationale Steuerkonflikte	319
b. Einschränkung Sonderbetriebsvermögen	320
c. Betriebsaufspaltung	321
II. Vorschlag, Auswirkungen, Vereinfachungen	321
1. Vorschläge	321
2. Auswirkungen	322
3. Die einzelnen Vereinfachungen	326
a. Entbehrlichkeit der KG und der GmbH & Co. KG	326
b. Keine Europäisierung der GmbH & Co. KG	326
c. Partieller Fortfall des zweistufigen Besteuerungsverfahrens	327
d. Partieller Fortfall der Sonderbilanzen	327
e. Fortführung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG	327
f. Keine Übergangsregelungen	327
4. Perspektiven für gesellschafterstarke Personengesellschaften	328
5. Auflösung des Dualismus	328
6. Gesetzestechnische Ausgestaltung	328
7. Zusammenfassung	329
III. Anhang: Gesetzestechnische Ausgestaltung	330

I. Grundlagen

1. Vorbemerkungen

a. Europäisierung der GmbH

Die ebenso hektische wie erratische Diskussion über eine faire steuerliche Belastung internationaler Unternehmen hat die grundlegende Bedeutung des internationalen Steuerwettbewerbs in den Vordergrund gerückt. Neben dem Steuerrecht kommt in diesem Wettbewerb auch dem Gesellschaftsrecht eine hohe Bedeutung zu. Bei grenzüberschreitendem Wettbewerb ist es ein gewichtiger Vorteil für ein Unternehmen, wenn seine nationale Rechtsform und seine nationale Besteuerung mit dem ausländischen Gesellschafts- und Steuerrecht möglichst wenig kollidieren. Das stärkt zum einen Anerkennung und Vertrauen bei Abnehmern im ausländischen Markt und mindert zum anderen zwischenstaatliche Steuerkonflikte über die Aufteilung von Steuern an in- oder ausländische Steuergläubiger. EU und Bundesregierung¹ gehen deshalb insbesondere für den Mittelstand den richtigen Weg, wenn sie die Europäisierung der GmbH zum Ziel erheben, auch wenn die EU diese Europäisierung von der Europäischen Privatgesellschaft (Societas Privata Europaea (SPE))² auf die Einpersonengesellschaft (Societas Unius Personae (SUP)) zurückgenommen hat.³ Tragfähige europäische Gemeinsamkeiten lassen sich nicht mit dem Dampfhammer von Vorschriften zusammennageln, sondern können nur aus wahrnehmbaren, überzeugenden gemeinsamen wirtschaftlichen Vorteilen für die betroffenen Staatsbürger der beteiligten Nationen erwachsen. Deshalb sind die von der EU nunmehr gewählten kleineren Schritte zunächst geboten.

¹ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD zur 18. Legislaturperiode v. 16.12.2013, 19; <https://www.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/koalitionsvertrag.pdf>.

² Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Brüssel, KOM(2008) 396, 2008/xxxx (CNS), Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Privatgesellschaft (von der Kommission vorgelegt) {SEK(2008) 2098}, {SEK(2008) 2099} (http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/epc/proposal_de.pdf).

³ Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem einzigen Gesellschafter (COM(2014) 212 final).

b. Wirtschaftliche Bedeutung der GmbH & Co. KG

Schon ein kurzer Blick auf die wirtschaftliche Bedeutung der GmbH & Co. KG lässt erkennen, dass eine Europäisierung nur der GmbH nicht ausreicht. Sofern die wesentlichen Teile des Mittelstandes eingebunden werden sollen, muss auch die GmbH & Co. KG einbezogen werden. Betrachtet man GmbH, KG und GmbH & Co. KG als die typischen mittelständischen Gesellschaften, dann deckt eine Europäisierung nur der GmbH bei 1,1 Bill. Umsatz im Jahr 2012 lediglich 64 % der mittelständischen Umsätze ab.⁴ Kommanditgesellschaft (4 %) und vor allem GmbH & Co. KG (31 %) bleiben ausgespart. Eine solche Abdeckung des Mittelstandes reicht bei weitem nicht aus. Das gilt auch deshalb, weil Anzahl und Umsatz der GmbH & Co. KGs seit Jahren überproportional ansteigen. Während die Anzahl der GmbH & Co. KGs sich von 57,8 T⁵ in 1994 auf 131,2 T in 2012⁶ mehr als verdoppelte, stieg die Zahl der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen in diesem Zeitraum nur von 2,8 Mio.⁷ auf 3,3 Mio., also nur um rd. 17 %.

c. Europäisierung der GmbH & Co. KG

Als gesellschaftsrechtliches deutsches Unikat wird diese Einbeziehung der GmbH & Co. KG in eine Europäisierung gegenüber den anderen Mitgliedern der EU besonders zu rechtfertigen sein. Dazu werden die Gründe für den steilen wirtschaftlichen Aufstieg dieser Doppelgesellschaft zu klären sein. Das bedingt eine Betrachtung der regelungstechnisch notwendigen Reichweite der Körperschaftsbesteuerung. Schließlich wird bei einer Integration der Unternehmensstruktur der GmbH & Co. KG in die GmbH eine Modifikation der transparenten Besteuerung zu bedenken sein. Diese transparente Besteuerung prägt derzeit die Praxis zur Personengesellschaft. Dabei erweist sich diese Besteuerung in ihren speziell deutschen Ausprägungen zum Sonderbetriebsvermögen für internationale Steuerkonflikte zunehmend

⁴ UstVA-Statistik 2012; www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Finanzen/Steuern/Steuern/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer.html.

⁵ Statistisches Bundesamt, Wirtschaft und Statistik 10/2007; *Dittrich*, Umsätze und ihre Besteuerung, 2005, 980.

⁶ UstVA-Statistik 2012; www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Finanzen/Steuern/Steuern/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer.html.

⁷ Umsatzsteuerstatistik 1994, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2009, erschienen 25.1.2005, Artikelnummer: 5733103019015, Tabelle: Einsteller.

als Brandbeschleuniger, der den deutschen Mittelstand im internationalen Wettbewerb schwerstens behindert.⁸

2. Notwendige Reichweite der Körperschaftsbesteuerung

a. Besteuerung nicht-physischer Personen

Die notwendige Reichweite der Körperschaftsbesteuerung erschließt sich nur, wenn über die Kapitalgesellschaften hinaus zunächst sämtliche nicht-physischen Personen unabhängig von ihren unterschiedlichen rechtlichen Qualitäten, insbesondere auch die Personengesellschaft, in die Betrachtung einbezogen werden. Dabei ist zwischen Steuerschuldnerschaft und Steuerbelastung bzw. Besteuerungsgut⁹ sorgfältig zu differenzieren.

b. Steuerschuldnerschaft nicht-physischer Personen

Die erste Grenze für die Steuererhebung bestimmt das Vollstreckungsrecht. Von einer Personenvereinigung lassen sich Steuern nur erheben, wenn sie als nicht-physische Person über Vermögen verfügen kann. Zu den nicht-physischen Personen zählen alle Personenvereinigungen, die rechtlich als Vermögensträger fungieren können. Das kann bereits eine teilrechtsfähige Wohnungseigentümergeinschaft¹⁰ sein. Die rechtliche Qualität der verschiedenen nicht-physischen Personen kann also unterschiedlich ausfallen. Z.B. verbleibt bei den Personengesellschaften des Handelsrechts die gesetzliche Vertretung bei den unbeschränkt haftenden Unternehmensträgern. Dagegen wird über die Zuordnung der gesetzlichen Vertretung zur Geschäftsführung bzw. den Organen die Kapitalgesellschaft zu einer juristischen Person erhoben und somit ihr Fortbestand vom Tod ihrer Gesellschafter abgekoppelt.

Ein Blick auf die überaus häufig erwähnte Unternehmenssteuer¹¹ verdeutlicht diese Ordnung zusätzlich. Die Unternehmenssteuer kann es bei genau-

⁸ *Prinz*, FR 2010, 736.

⁹ *Lang*, in *Tipke/Lang* 20.

¹⁰ BGH v. 2.6.2005, V ZB 32/05, http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/recht_sprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&sid=81890230a65c9f77689c81d616bc2bff&nr=33129&pos=0&anz=1.

¹¹ *Eilfort/Lang*, in *Lang/Eilfort*, *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013, 67.

erer Betrachtung gar nicht geben, weil ein Unternehmen keine nicht-physische Person darstellt, obwohl umgekehrt nicht-physische Personen wie z.B. die Gesellschaften des Handelsrechts überaus häufig für sich allein oder in Zusammenhang mit anderen physischen oder nicht-physischen Personen ein Unternehmen bilden mögen.¹² Die Diskussion um die Unternehmenssteuer¹³ bleibt dennoch inhaltlich sinnvoll, weil sie auf eine Sonderbelastung unternehmerischer Einkünfte physischer und nicht-physischer Personen zielt, für die sie über die Schedulisierung eine Abweichung vom synthetischen Einkommen propagiert und eine Entlastung fordert.

c. Steuerbelastung nicht-physischer Personen

Die zentrale Frage ist im Weiteren, ob mit der von einer nicht-physischen Person erhobenen Ertragsteuer auch eine eigenständige Belastung dieser Person und ihres Einkommens bzw. Steuergutes¹⁴ beabsichtigt wird.¹⁵ Alternativ könnte die gezahlte Steuer einem anderen Steuerpflichtigen bei der Ausmessung seiner Steuerbelastung gutgebracht werden. Das kann unmittelbar geschehen, z.B. als Kapitalertragsteuer. Ebenso kann es mittelbar, sei es auch nur wirtschaftlich, umgesetzt werden, z.B. über ein Anrechnungs- oder Teileinkünfteverfahren in den Systemen von Körperschaft- und Einkommensteuer. Besonders deutlich bildet die Umsatzsteuer das System der Trennung zwischen Steuererhebung und Steuerbelastung ab, wenn sie als konzeptionelle Mehrwertsteuer bei der Herstellung eines Produkts von sämtlichen an der Herstellung beteiligten Unternehmen eine Steuer erhebt, letztlich jedoch nur den Endverbraucher belastet.

Der Blick auf die Kette vertikal gegliederter nicht-physischer Personen erschließt die Problematik einer eigenständigen Ertragsteuerbelastung. Wenn Handels- und Gesellschaftsrecht für wirtschaftliche Unternehmungen die vertikal gestaffelte Kette den nicht-physischen Personen eröffnet, dann verbietet schon die aus dem Kaskadeneffekt unkontrolliert rasch erwachsende wirtschaftliche¹⁶ Doppel- und Mehrfachbelastung grundsätzlich eine eigenständige Ertragsteuerbelastung der nicht-physischen Person.

¹² So auch *Eilfort/Lang*, in *Lang/Eilfort*, *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013, 67.

¹³ *Seer*, a.a.O., 7.

¹⁴ *Lang*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 7 Tz. 42.

¹⁵ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 11 Rz. 6.

¹⁶ *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 11 Rz. 6. Fn. 3.

Die Eigenständigkeit der Belastung ist folglich mit einer flexiblen, effizienten Wirtschaftsordnung regelmäßig unvereinbar,¹⁷ sobald die Belastung der nicht-physischen Person die Grenze des Marginalen überschreitet.¹⁸ Entsprechendes muss im Verhältnis einer nicht-physischen Person zu der sie tragenden physischen Person gelten.

Dieser Verzicht auf Eigenständigkeit der Belastung und der Charakter der Körperschaftsteuer als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer werden im aktuellen Körperschaft- und Einkommensteuergesetz klar abgebildet. Zunächst stellt § 8b KStG die Gewinnausschüttung sowie den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der untergeordneten Kapitalgesellschaft bei der übergeordneten Kapitalgesellschaft von der Körperschaftsteuer zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung frei.¹⁹ Entsprechendes geschieht im Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und der hinter ihr stehenden physischen Person. Hier werden durch § 3 Nr. 40 EStG 40 % der Ausschüttung bzw. des Veräußerungsgewinns über das Teileinkünfteverfahren von der Einkommensteuer freigestellt, um die von der Kapitalgesellschaft erhobene Körperschaftsteuer bei der Ertragsteuerbelastung der physischen Person zu berücksichtigen.²⁰

Dieses System wurde durch das Abzugsverfahren mit dem KStG 1953²¹ erstmals, wenn auch noch unvollkommen, begonnen²² und mit dem Anrechnungsverfahren ab dem Jahre 1977²³ weitreichend ausgebaut.²⁴ Da dem Anrechnungsverfahren die Europatauglichkeit fehlte und der Gesetzge-

¹⁷ Das gilt eingeschränkt, wenn die synthetische Einkommensbesteuerung durch eine dualistische Einkommensbesteuerung mit einer Schedulenbesteuerung unternehmerischer Einkünfte verbunden mit einem einheitlichen Steuersatz ersetzt werden soll; so die Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft, *Eilfort/Lang*, in *Lang/Eilfort*, *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013, 67.

¹⁸ Ausführlich *Rasenack*, *Theorie der Körperschaftsteuer*, 1974, *Schriften zum Öffentlichen Recht*, Bd. 233.

¹⁹ BTDS 14/2683, 120.

²⁰ BTDS 14/2683, 96.

²¹ BGBl. I 1953, 413.

²² *Seer*, *Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung*, 2005, 67.

²³ BGBl. I 1976, 2597.

²⁴ Zur Geschichte *Seer*, a.a.O., 32; *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 11 Rz. 6.

ber kein europataugliches Verfahren finanzieren wollte,²⁵ schränkte er die Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung ab 2001 mit dem zielungenauneren Halbeinkünfteverfahren ein,²⁶ jedoch ohne das Prinzip der unselbständigen Körperschaftsteuer aufzugeben.²⁷ Mit dem Wechsel zum Teileinkünfteverfahren²⁸ und seiner korrelierenden Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % sowie des steuerfreien Dividendenanteils auf 40 % (§ 3 Nr. 40 EStG) wurde dieses Prinzip noch einmal bestätigt.²⁹ Die Körperschaftsbesteuerung als Teilsystem einer synthetischen³⁰ Einkommensbesteuerung ist folglich in historischer Entwicklung und aktueller Fassung von KStG und EStG inhaltlich auf ein unselbständiges Ergänzungssystem der Einkommensbesteuerung physischer Personen reduziert.³¹

d. Grundsatz unmittelbarer Einkommenszuordnung

Wenn die Regelungstechnik die Eigenständigkeit der steuerlichen Belastung einer nicht-physischen Person grundsätzlich ausschließt, dann führt die unmittelbare Zuordnung des Jahresergebnisses bzw. Einkommens einer gewerblich tätigen nicht-physischen Person zu der unmittelbar oder mittelbar hinter ihr stehenden physischen Person zur größtmöglichen Zielgenauigkeit bei der rechtsformneutralen Besteuerung des Staatsbürgers nach seiner Leistungsfähigkeit. In einer vertikalen Kette nicht-physischer Personen ist folglich nur das auf der jeweiligen Ebene ohne Einbeziehung der untergeordneten Personen erwirtschaftete Jahresergebnis bzw. Einkommen am obersten Ende der Kette der physischen Person zuzuordnen. Begrifflich wird das

²⁵ Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 11, Rz. 16 f.; vgl. Seer, a.a.O., 100; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten, 2003/04, Tz. 53, S. 21.

²⁶ BGBl. I 2000, 1433.

²⁷ BTDS 14/2683, 96; Seer, a.a.O., 104.

²⁸ Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14. August 2007 (BGBl. 2007, 1912).

²⁹ BTDS 16/4841, 72.

³⁰ Das gilt nur eingeschränkt, wenn mit einer dualen Einkommensbesteuerung eine Schedulisierung und Sondertarifierung unternehmerischer Einkünfte zum Ziel erhoben wird. Vgl. dazu Lang/Eilfort, a.a.O., 67.

³¹ Hinter diese regelungstechnischen vom KStG umgesetzten Vorgaben müssen sämtliche dogmatischen Vorbehalte zurücktreten, vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 11, Rz. 1 ff.; Hennrichs, FR 2010, 726.

bezeichnet als Transparenzprinzip, transparente Betrachtung oder Transparenz.³²

Die Besteuerungspraxis folgt dieser Transparenz bei allen rechtlich einfach strukturierten nicht-physischen Personen, z.B. Wohnungseigentümergeinschaft, Erbengemeinschaft oder BGB-Gesellschaft. Ebenso folgen die Gesellschaften des HGB als komplexere nicht-physische Personen schon auf Grund ihrer historischen Entwicklung dieser Transparenz.³³ Die ab Mitte des 19. Jahrhunderts aufkommenden Kapitalgesellschaften wurden erst 1920³⁴ in der Notzeit nach dem verlorenen Ersten Weltkrieg nicht ohne Bedenken einheitlich einer eigenständigen Belastung unterworfen, nachdem die Gesetzgebungshoheit für die Körperschaftsteuer auf das Reich übergegangen war.³⁵ Die Bundesländer waren bis dahin unterschiedliche Wege gegangen.³⁶

e. Zuordnungsregeln zu Jahresergebnis bzw. Einkommen

Wenn das Transparenzprinzip für positives wie für negatives Einkommen gilt, dann ist das Prinzip regelungstechnisch nur umsetzbar, soweit über die Verteilung des Jahresergebnisses das Einkommen der nicht-physischen Person unmittelbar oder mittelbar entlang der vertikalen Beteiligungskette den die nicht-physische Person letztlich tragenden physischen Personen für die Einkommensbesteuerung zugeordnet werden kann.

Bei einer Einmann-Gesellschaft und nur einer physischen Person ist diese Zuordnung problemlos umzusetzen. Die Zurechnung von Ergebnis und Einkommen der nicht-physischen Person an die hinter ihr stehende physische Person ist die einfachste Lösung.

Sobald mehrere Gesellschafter beteiligt sind, muss das Einkommen der nicht-physischen Person ihrem Jahresergebnis folgend auf mehrere physische Personen unmittelbar oder mittelbar aufgeteilt werden. Das entspricht der derzeitigen Praxis bei Personengesellschaften. Die Verteilung richtet sich nach dem für diesen Personentyp maßgeblichen Gesellschaftsrecht und der Satzung der nicht- physischen Person bzw. Gesellschaft. Grundsätzlich gibt

³² Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 11, Rz. 1, § 18 Tz. 9.

³³ Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 18, Tz. 9.

³⁴ RGBI. 1920, 393.

³⁵ Zur Geschichte *Seer*, a.a.O., 3 ff., 6, 40 ff.

³⁶ *Seer*, a.a.O., 4 ff., 6.

das Gesellschaftsrecht zur Ergebnisverteilung der unterschiedlichen nicht-physischen Personen ein Regelstatut vor. Da es dispositiv ausgestaltet ist, können die Gesellschafter bei den Gesellschaften des HGB, des GmbHG, des AktG und des GenG die Ergebnisverteilung letztendlich frei gestalten.³⁷ Unter dieser Freiheit haben sich zwei Systeme herausgebildet, die sich entsprechend ihrem Verwendungsbereich als personalistische und kapitalistische Ergebnisverteilung gegeneinander abgrenzen lassen.

aa. Personalistische Ergebnisverteilung

Die personalistische Verteilung ordnet das jeweilige Jahresergebnis bzw. Einkommen ausschüttungsunabhängig bzw. auszahlungsunabhängig dem einzelnen Gesellschafter perioden- und personengerecht zu.³⁸ Sie verteilt das Jahresergebnis, sei es positiv oder negativ.³⁹ Sie bedingt bei unterjährigem Gesellschafterwechsel einen Zwischenabschluss, der nur von der nicht-physischen Person, also dem Unternehmen, umgesetzt werden kann. Trotz gesetzlicher Freiheit zur Gewinnverteilung⁴⁰ wird diese personalistische Verteilung ohne jede Ausnahme von allen Personengesellschaften praktiziert.

Eine ausschüttungsunabhängige bzw. auszahlungsunabhängige Zuordnung liegt bereits vor, wenn das Ergebnis im Rechnungswesen der nicht-physischen Person den Personenkonten der Anteilsinhaber gutgeschrieben worden ist, so dass für den entsprechenden Zugriff auf die Finanzmittel der nicht-physischen Person lediglich noch die Zustimmung des anderen Anteilsinhabers aussteht. Für die steuerliche Ergebnis- und Einkommenszuordnung ist die Auszahlung auf ein Konto außerhalb der nicht-physischen Person nicht erforderlich. Nur wenn zur zeitlichen Zuordnung dieser Weg eingeschlagen wird, fallen die Zuordnungen von positiven und negativen Einkünften auf den gleichen Zeitpunkt. Nur mit dieser zeitlichen Abgrenzung lässt sich die Körperschaftsteuerpflicht der einfach strukturierten nicht physischen Personen wie z.B. Wohnungseigentümergeinschaft, Erbengemeinschaft, BGB-Gesellschaft, Miteigentümergeinschaft, aber auch der Personenhandels-

³⁷ § 722 BGB; §§ 109, 161 Abs. 2 HGB; §§ 18,19§ 29 Abs. 2, S. 3 GmbHG; § 60 Abs. 3 AktG; GenG. Das Vereinsrecht kennt nicht einmal ein Regelstatut; §§ 21 ff. BGB.

³⁸ Vgl. bedingt durch die dispositiven Regelungen in § 120 HGB.

³⁹ § 120 Abs. 2 HGB; wegen § 109 HGB dispositiv.

⁴⁰ § 109 HGB.

gesellschaften vermeiden. Auch an dieser Stelle sollten regelungstechnische Erfordernisse dogmatische Erwägungen in den Hintergrund treten lassen.⁴¹

bb. Kapitalistische Ergebnisverteilung

Die kapitalistische Ergebnisverteilung verteilt nur einen Jahresüberschuss und verzichtet auf die Verteilung eines Jahresfehlbetrags.⁴² Sie ist also eine Gewinnverteilung im engeren Sinne. Ihre Gewinnverteilung verknüpft sie zeitlich mit der Gewinnausschüttung.⁴³ Zugleich erhebt sie die zu diesem Zeitpunkt bestehende Beteiligungsquote zum alleinigen Maßstab für den Gewinnanteil. Die Dauer der Beteiligung ist für diese Gewinnverteilung ohne jede Bedeutung. Im Ergebnis verzichtet die kapitalistische Gewinnverteilung auf jedwede perioden- und personengerechte Zuordnung des jeweiligen Jahresergebnisses bzw. Einkommens zum Anteilsinhaber. Sie schließt folglich auch eine perioden- und personengerechte Einkommensbesteuerung der hinter der nicht-physischen Person stehenden physischen Person aus.

An dieser Stelle wird deutlich, dass die beim Vergleich mit dem Personengesellschafter häufig erwähnte Benachteiligung des Kapitalgesellschafters⁴⁴ durch fehlenden Verlustausgleich nicht durch das Steuerrecht bedingt ist, sondern allein durch die gesellschaftsrechtliche Ergebnisverteilung. Wenn die kapitalistische Ergebnisverteilung keine Verlustverteilung kennt, kann sie steuerrechtlich auch nicht beim Anteilseigner umgesetzt werden.

Schließlich verzichtet die kapitalistische Gewinnverteilung anders als die personalistische Verteilung auf die Gewinnzuordnung zum einzelnen Gesellschafter, soweit sie den Gewinn thesauriert. Für diesen Ergebnisanteil wird die Verteilung in die Zukunft verschoben und der Anteil mag damit anderen, neu eingetretenen Gesellschaftern zufließen. Da man diesen Aufschub der Gewinnzuordnung schon aus Gründen der Rechtsformneutralität, aber auch einer periodengerechten Steuererhebung nicht hinnehmen, den einzelnen Gesellschafter jedoch mangels Gewinnzuordnung nicht in Anspruch nehmen kann, wird die Besteuerung des Jahresergebnisses einer nicht-physischen Person unerlässlich. Wegen des oben aufgezeigten Ergänzungscharakters der Körperschaftsteuer muss diese Steuer in geeigneter Weise bei

⁴¹ Abweichend wohl *Hennrichs*, FR 2010, 726.

⁴² § 29 GmbHG; die AG verteilt nur den Bilanzgewinn §§ 58 ff. AktG.

⁴³ § 60 AktG.

⁴⁴ *Brandenberg*, FR 2010, 731 ff.

Gewinnausschüttung an die physische Person bei deren Einkommensbesteuerung steuermindernd berücksichtigt werden, um insbesondere bei hohen Körperschaftsteuersätzen eine Übermaßbesteuerung auszuschließen.

cc. Notwendige regelungstechnische Reichweite

Damit sind die regelungstechnisch notwendigen Grenzen für die Besteuerung der nicht-physischen Person mit Körperschaftsteuer abgesteckt. Die Entscheidung einer nicht-physischen Person für die kapitalistische Gewinnverteilung lässt die Erhebung von Körperschaftsteuer zur Notwendigkeit werden. Die Rechtsform ist ohne jede Bedeutung. Auch der Charakter als juristische Person ist irrelevant. Dieses Merkmal ist zwar am Übergang der gesetzlichen Vertretung auf die nicht-physische Person besonders einfach zu erkennen. Es fehlt ihm jedoch jeder inhaltliche Sachbezug zur Lösung.⁴⁵

Die Maßgeblichkeit der Gewinnverteilung für die Steuerbelastung der nicht-physischen Person verdeutlicht nachdrücklich § 3 Abs. 2 KStG, wenn er die nicht rechtsfähige Personenvereinigung⁴⁶ bei kapitalistischer Gewinnverteilung der Körperschaftssteuer unterwirft. Das gilt letztlich auch für die Personengesellschaft, wenn sie einmal ihre Gewinnverteilung über die Bildung einer echten gesamthänderischen Rücklage in künftige Jahre aufschiebt. Ein solcher Aufschub sollte allerdings durch entsprechende Steuerberatung tunlichst vermieden werden, weil die Regeln des Teileinkünfteverfahrens die Vorbelastung aus der Körperschaftsteuer einer Personengesellschaft beim einzelnen Personengesellschafter nicht berücksichtigen.

Die kapitalistische Gewinnverteilung ist von herausragender wirtschaftlicher Bedeutung. Der einzelne Gesellschafter kann, anders als bei personalistischer Verteilung, ohne jede Rückkoppelung mit dem Unternehmen oder den Mitgesellschaftern, also ohne jede Zwischenbilanzierung seinen Anteil veräußern oder erwerben. Nur über diese Verteilung lässt sich die Börsenfähigkeit der Aktie erreichen.

⁴⁵ Nationale und internationale rechtsformvergleichende Betrachtungen (vgl. *Hennrichs*, FR 2010, 721 ff.) bieten keine ausreichenden Lösungsansätze. Vgl. auch *Brandenberg*, FR 2010, 731 ff.

⁴⁶ Sinnhaft ist eine solche Regelung nur, wenn die „nicht rechtsfähige Personenvereinigung“ so viel Rechtsfähigkeit besitzt, dass sie Vermögensträger sein kann. Denn nur ein Vermögensträger kann Einnahmen, Gewinn und Einkommen erwirtschaften und Steuern zahlen.

Trotz Freiheit zur Gewinnverteilung wählen ausnahmslos alle Kapitalgesellschaften, auch die nicht börsengehandelten, die kapitalistische Gewinnverteilung. Bei einer Steuererhebung vom einheitlichen Gewinn einer nicht-physischen Person bzw. einer Kapitalgesellschaft ist selbst mit kühnsten gesellschaftsrechtlichen Vertragsgestaltungen eine personalistische, also perioden- und personengerechte Gewinnverteilung nämlich nicht mehr umzusetzen. Das wird spätestens bei der asymmetrischen Verteilung deutlich, bei der ein Jahresergebnis auf Anteile mit unterschiedlichen Vorzeichen an die Gesellschafter aufzuteilen ist.

Die Maßgeblichkeit der Gewinnverteilung bestätigt weiterhin der Blick auf die Besteuerungspraxis der USA. Sie eröffnet seit nahezu einhundert Jahren auch der Limited Liability Company als juristischer Person sowohl die transparente als auch die intransparente Besteuerung.⁴⁷ Entsprechende Öffnungen finden sich in neuerer Zeit im französischen⁴⁸ und italienischen⁴⁹ Steuerrecht.

3. Gründe für eine Europafähigkeit der GmbH & Co. KG

Die vorstehenden steuerrechtssystematischen Betrachtungen machen es schwer, eine Forderung nach einer europafähigen GmbH & Co. KG zu begründen.

Für eine Europafähigkeit spricht zunächst, dass über die GmbH & Co. KG die Körperschaftsteuer nicht umgangen werden kann. Diese KG kann kein Instrument zur Umgehung sein, weil sich diese Steuer nur als Ergänzungssystem zur Einkommensteuer einordnen lässt. Die GmbH & Co. KG meidet zwar dieses Ergänzungssystem weitestgehend, wählt dabei jedoch den direk-

⁴⁷ *Günther*, GmbH und US-amerikanische Limited Liability Company, Rechtsvergleichende Untersuchung, 2007, Schriften zum Handels- und Gesellschaftsrecht, Bd. 21, 236.

⁴⁸ Code général des impôt Art. 293 bis AA.

⁴⁹ *Mayr/Frei*, Transparente Besteuerung von italienischen Kapitalgesellschaften, 2004, IWB Fach 5 Italien Gruppe 2, 547.

teren Weg in die perioden- und personengerechte Einkommensbesteuerung. Das schließt eine Umgehung der Körperschaftsteuer grundsätzlich aus.⁵⁰

Darüber hinaus sind überzeugende Gründe für eine Einbeziehung der GmbH & Co. KG in die Europafähigkeit nicht zu erkennen.

Zunächst deckt die GmbH nach ihrer gesellschaftsrechtlichen Konzeption auch die Kommanditgesellschaft ab. So führt Fränkel⁵¹ schon 1925 aus: Die GmbH ist konzeptionell eine offene Handelsgesellschaft mit beschränkter Haftung, eine Kommanditgesellschaft ohne Komplementär, eine Aktiengesellschaft ohne Aktien, ein Gesellschaft mit einem Gesellschafter. Besteuerungstechnisch ist es bei personalistischer Gewinnverteilung problemlos möglich, die GmbH ergänzend für die transparente Besteuerung zu öffnen und auf diesem Weg die zentralen Unternehmensstrukturen der GmbH & Co. KG in die Rechtsform der GmbH ohne Änderungen des GmbHG einzubetten. Mit dieser Rückkehr zu den ursprünglichen Vorstellungen des GmbHG würde die europäisierte GmbH dann die wesentlichen gegenwärtigen mittelständischen Unternehmensstrukturen in nahezu vollem Umfang abdecken, die Europäisierung auch der GmbH & Co. KG wäre entbehrlich.

Die volkswirtschaftliche Problematik der GmbH & Co. KG wird erkennbar, wenn ihr langfristiger, steiler wirtschaftlicher Aufstieg im Zeitraffer zusammengefasst wird. Mit der durchgängigen Vorgabe der Körperschaftsteuerbelastung für den Gewinn durch das KStG 1920 wurde der GmbH die für den Mittelstand gewichtige personalistische Gewinnverteilung abgeschnitten. Wegen dieser massiven wirtschaftlichen Beschädigung des Gesellschaftsrechts flüchtete die Wirtschaft, insbesondere der Mittelstand, in die Doppelgesellschaft. Über die Einbindung der GmbH als einzigem Komplementär in die Kommanditgesellschaft wurden auf der einen Seite alle physischen Personen von der Vollhaftung ausgeschlossen. Andererseits wurde

⁵⁰ Das war für das Reichsgericht (RFH v. 15.7.1925 – I 18/25 RFHE 17, 91 ff.) nach den seinerzeitigen Vorstellungen zur Körperschaftsteuer noch nicht zu erkennen; es bejahte die Umgehung. Der Bundesfinanzhof (BFH v. 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799. Vgl. BFH GrS v. 25.6.1984 – GrS 4/82 BStBl. II 1974, 751, 759 f.) verneinte die Umgehung, wenn auch nur zögerlich. Zur Geschichte Seer, a.a.O., 35 ff. Erst 1977 legte die Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer bei Einführung des Anrechnungsverfahrens den Charakter der Körperschaftsteuer als Ergänzungssteuer für unverteilte Gewinne der nicht-physischen Person eindeutig fest.

⁵¹ *Fränkel*, Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Tübingen, 1915, 252.

über die wirtschaftliche Minimierung der Beteiligung der GmbH als Komplementär die personalistische Gewinnverteilung möglichst weit ausgedehnt. Im Ergebnis erreichen heute die Unternehmen über die Kombination zweier Gesellschaftsformen eine Unternehmensstruktur, die ihnen mit der Schöpfung der GmbH im Jahre 1892 ohnehin schon gewährt werden sollte. Eine größere Verschwendung volkswirtschaftlicher Ressourcen durch Bürokratie ist kaum noch vorstellbar.

Eine Europäisierung der GmbH & Co. KG würde diese Verschwendung auch noch auf europäisches Niveau anheben. Sie dürfte deshalb von den anderen EU- Mitgliedern abgelehnt werden. Vielmehr werden auch sie vom deutschen Besteuerungssystem erwarten, dass über eine ergänzende Öffnung für die personalistische, den Grundsätzen der Transparenz folgende Besteuerung der GmbH der Wirtschaft die volle Freiheit der Gewinnverteilung zu dieser Gesellschaftsform wieder zurückgegeben wird. Sofern man dem Mittelstand zur Verbesserung seiner rechtlichen und steuerrechtlichen Wettbewerbsposition eine umfassende europafähige Unternehmensform verschaffen will, ist dieses Ziel nicht über die Europäisierung auch der GmbH & Co. KG zu erreichen.

4. Modifikationen zur transparenten Besteuerung der GmbH

a. Sonderbetriebsvermögen und internationale Steuerkonflikte

Die steuerliche Öffnung der GmbH für personalistische Gewinnverteilung und transparente Besteuerung gestattet der GmbH & Co. KG zwar einerseits den Einstieg in die GmbH und bringt diese Unternehmensstruktur rechtlich näher an die Europafähigkeit heran. Andererseits stürzt die transparente Besteuerung die international tätige GmbH in das hoch konfliktträchtige Feld der internationalen Besteuerung der Personengesellschaft. Hier hat sich die deutsche Besteuerung mit ihrer speziellen, weitreichend eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung zum Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG: Sonderbetriebseinkünfte, Sonderbetriebsausgaben) sehr weit von den Gewinnermittlungsstandards anderer Besteuerungssysteme entfernt,⁵² ohne besondere regelungstechnischen Vorteile ihres schwer

⁵² *Prinz*, FR 2010, 736. ders. DB 2010, 972.

abgrenzbaren Systems⁵³ belegen zu können. Das führt zu internationalen Konflikten, bei denen der deutsche Steuerpflichtige regelmäßig in die kostenaufwendige Außenseiterposition gerät.

b. Einschränkung Sonderbetriebsvermögen

Eine Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens ist zwar gesetzestechisch durchaus vorstellbar und wäre auch der Steuervereinfachung dienlich. Das deutsche System brauchte dazu nur die international übliche Gewinnermittlungspraxis der anderen Steuerrechtskreise zu übernehmen und die unter dem Sonderbetriebsvermögen geführten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben den nicht gewerblichen Einkunftsarten seines Systems⁵⁴ zuzuordnen. Im Ergebnis würde ohne eine Einschränkung der Reichweite der Steuerbelastung und des Steueraufkommen die Nachrangigkeit der nicht gewerblichen Einkünfte (§§ 14, 15, 19, 20, 21, 23 EStG) aufgegeben. Das würde auch für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gelten, die von § 23 EStG abgedeckt werden. Zwar würde die Gewerbesteuer gemindert. Da diese jedoch für den Steuerpflichtigen auf seine Einkommensteuer anrechenbar ist, ergibt sich für ihn keine Steuerentlastung; die Gewerbesteuermindernng würde durch eine Einkommensteuererhöhung kompensiert. Die Steueraufkommensverschiebung könnte problemlos über eine Neuverteilung der Steuern zwischen Bund, Ländern und Gemeinden ausgeglichen werden.

Allerdings dürften wegen der über Jahrzehnte andauernden tiefen Verwobenheit des Sonderbetriebsvermögens im deutschen Steuerrecht die aus einer Abschaffung zu erwartenden vielfältigen Gewinnrealisierungen erhebliche Probleme aufwerfen. Die zu ihrer Lösung erforderlichen Übergangsregeln werden kaum zu leisten sein. Diesem Problem lässt sich allerdings gesetzestechisch einfach ausweichen, indem lediglich die personalistisch besteuerte GmbH von den speziellen steuerlichen Gewinnermittlungsregeln des Sonderbetriebsvermögens ausgenommen wird. Da die personalistisch besteuerte GmbH wie ein neuer Gesellschaftstyp wirkt, werden Übergangsregelungen entbehrlich.

⁵³ Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben sind alle Bezüge und Aufwendungen, die ihre Veranlassung in der Beteiligung an der Personengesellschaft haben, so *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 18 Tz. 72 mit weiteren zahlreichen Nachweisen zur Rechtsprechung; zum Detail *Prinz*, *DB* 2010, 972.

⁵⁴ Das wird zu den § 20 Abs. 8 EStG und § 21 Abs. 3 EStG besonders deutlich.

Auch eine solche begrenzte Abschaffung bietet zusätzlich gute Chancen, das Sonderbetriebsvermögen langfristig, gleitend insgesamt aufzugeben. Maßgebend ist dabei die unternehmerische Attraktivität der neuen personalistisch besteuerten GmbH. Bei hoher Attraktivität wird diese GmbH der GmbH & Co. KG, aber auch der KG wirtschaftlich rasch den Rang ablaufen und so den Weg zum gesetzestechnischen Verzicht auf diese kaum vermittelbare, rein steuerliche Gewinnermittlung ermöglichen.

Gesetzestechnisch lässt sich dieser Weg mit geringen Änderungen beschreiben, die nachfolgend näher erläutert werden. Steuermindereinnahmen sind nicht zu erwarten. Da lediglich die bisher über die GmbH & Co. KG ohnehin erzielten Ergebnisse nunmehr weniger kostenaufwendig über die GmbH erreicht werden, sind steuerliche Mehreinnahmen nicht auszuschließen.

c. Betriebsaufspaltung

Die gleichen internationalen Probleme gelten für die Betriebsaufspaltung.⁵⁵ Auch sie stürzt die Unternehmen in internationale Besteuerungsprobleme, da ihre Grundsätze zur Zuordnung von Vermögen zum gewerblichen Bereich allein auf steuerlichen Erwägungen beruhen und ihnen jede zivil- oder handelsrechtliche Unterlegung fehlt. Mit der Rückbesinnung auf die zivilrechtlichen Abgrenzungen würden auch hier international vermittelbare Grenzen gezogen. Die internationale Isolierung des deutschen Steuerrechts würde auch in diesem Bereich gemindert, sein international konfliktträchtiger Bereich zum Wohl des Mittelstandes verringert. Die Reichweite der nationalen Besteuerung würde nicht eingeschränkt, da sich Veräußerungsgewinne über die allgemeinen Regeln des § 23 EStG international konfliktfrei erfassen lassen.

II. Vorschlag, Auswirkungen, Vereinfachungen

1. Vorschläge

- a) Für die GmbH wird zur derzeit kapitalistischen Besteuerung zusätzlich insbesondere für mittelständische Unternehmen die personalistische Besteuerung eröffnet. Diese Besteuerung greift nur bei satzungsmäßig verankerter personalistischer Gewinnverteilung.

⁵⁵ *Prinz*, FR 2010, 736.

- b) Die personalistische Besteuerung folgt den Grundzügen der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft, mit denen das jeweilige Jahresergebnis perioden- und personengerecht dem Gesellschafter vollständig zugeordnet wird. Herausgenommen werden aus dieser transparenten Besteuerung, begrenzt auf die personalistisch besteuerte GmbH, die Regeln zum Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Die bisher vom Sonderbetriebsvermögen erfassten Einkünfte werden durch die nicht gewerblichen Einkunftsarten abgedeckt.
- c) Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung finden bei der personalistisch besteuerten GmbH keine Anwendung. Das wird erreicht, indem für die Betriebs-GmbH die personelle Verflechtung fiktiv ausgeblendet wird.
- d) Die Thesaurierungsermäßigung wird über § 34a EStG einkommensteuerlich fortgeführt. Sie ist in der Gesetzesbegründung auf die Körperschaftsbesteuerung ausgerichtet.⁵⁶ Das ist im Hinblick auf den Ergänzungscharakter der Körperschaftsteuer eine unzutreffende Orientierung. Die Ermäßigung muss vielmehr auf das zentrale System der Einkommensbesteuerung ausgerichtet werden. Unter dieser Zielsetzung lässt sich § 34a EStG erheblich vereinfachen und mittelstandsfreundlicher gestalten.

2. Auswirkungen

- a) Die Einkünfte aus der personalistisch besteuerten GmbH sind national wie international gewerbliche Einkünfte.
- b) Für die internationale Besteuerung ist die personalistisch besteuerte GmbH eine deutsche Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen. Die Qualifizierung ausländischer nicht-physischer Personen richtet sich grundsätzlich ebenfalls nach der Art ihrer Ergebnisverteilung, also nach personalistischer oder kapitalistischer Verteilung.

Sofern Gewinnanteile der personalistisch besteuerten GmbH zwar den Gesellschaftern zugeordnet, jedoch nicht ausgezahlt werden, sind sie wie bei der Personengesellschaft in ein gesellschafter-individuelles Rücklagenkonto einzustellen. Anteile an einem negativen Jahresergebnis bzw. Verluste mindern dieses Konto, das dem Kapitalkonto II des Kommanditisten entspricht und das auch negativ ausfallen kann.

- c) Mit dem Ausklammern des Sonderbetriebsvermögens aus der personalistischen Besteuerung schließt die deutsche steuerliche Gewinnermittlung

⁵⁶ Vgl. BTDS 16/4841, 62.

zu den internationalen Gewinnermittlungsstandards auf. Das erhöht ihre internationale Kompatibilität, vermindert internationale Besteuerungskonflikte und stärkt die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit insbesondere mittelständischer Unternehmen auch über die EU hinaus.

- d) Entsprechendes gilt für die internationalen Konflikte aus der Betriebsaufspaltung.
- e) Eine ergänzende, die Grundsätze des § 15a EStG beachtende personalistische Besteuerung der GmbH gestattet wie beim Verbund von Personengesellschaften auch die steuerliche Einkommenskonsolidierung ohne komplexe Organschaft. Die dem Gesellschafter zuzurechnenden steuerlichen Verluste bleiben auf die wirtschaftlichen Verluste beschränkt.

Für Start-Up-Unternehmen entfällt weitgehend eine gesonderte steuerliche Förderung, da die Anlaufverluste des Unternehmens unmittelbar mit dem Einkommen des Anteilseigners konsolidiert werden können. Die Schachtelermäßigung wird für diesen Bereich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht benötigt.

- f) Zielgenauigkeit und Rechtsformneutralität der Besteuerung werden insbesondere für den Mittelstand nachhaltig gestärkt, weil der Besteuerung der Umweg über die für vor allem den börsenfähigen Unternehmen dienende Körperschaftsbesteuerung erspart bleibt.

Als einfachste Form der Einkommenszuordnung wird lediglich der in der Bilanz der GmbH ausgewiesene Gewinn, korrigiert z.B. um die nicht abzugsfähigen Ausgaben, den Gesellschaftern als Einkommen zugerechnet. Vorstellbar ist im Rahmen der transparenten Betrachtungsweise auch die Bildung eines steuerlichen Korrekturpostens aus der Differenz von Anschaffungskosten für die Gesellschaftsanteile und den Buchwerten der in der Bilanz der GmbH ausgewiesenen Wirtschaftsgüter. Über die Abschreibung dieses Postens können die mittelbar angefallenen zusätzlichen Anschaffungskosten für die von der GmbH ausgewiesenen Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden. Ob man diese Abschreibung pauschal gestaltet oder dabei dem System der Ergänzungsbilanzen folgt, wie es gegenwärtig von den Personengesellschaften praktiziert wird, ist keine Frage des Systems, sondern nur von Zielgenauigkeit und Praktikabilität.

- g) Die verdeckte Gewinnausschüttung entfällt weitestgehend. Das entlastet insbesondere den Mittelstand von Steuerbürokratie.

- h) Die nicht erreichbare Europafähigkeit der GmbH & Co. KG wird entbehrlich. Die Europafähigkeit der GmbH deckt die Unternehmensstrukturen des Mittelstandes nahezu vollständig ab. Der Mittelstand wird auf kurzem Weg der Europafähigkeit nähergebracht.
- i) Das Ausklammern des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG bedingt keineswegs die generelle steuerliche Gewinnrealisierung bei Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, weil diese Norm nur einen übergeordneten Grundsatz der Rechtsformneutralität konkretisiert.⁵⁷ Vermögensübertragungen ein und desselben Steuerpflichtigen zwischen seinen Vermögensbereichen beschränkter und unbeschränkter Haftung generieren keine Geldeinnahmen. Diese Übertragungen können eine Gewinnrealisierung nur begründen, wenn der Steuerpflichtige sie handelsrechtlich nutzt, um seine Vermögenswerte höher auszuweisen und dadurch seinen Zugriff auf die Finanzmittel der GmbH im Wege der Gewinnausschüttung auszuweiten.
- j) Die personalistisch besteuerte GmbH gewinnt ganz erheblich an Flexibilität zu Gewinn- und Liquiditätsverteilung.⁵⁸ Die perioden- und personengerechte Verteilung sowie die Entkoppelung von Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung gestatten Gewinnzuordnung und Ausschüttung viel weitgehender, als bei kapitalistischer Verteilung zu differenzieren, zu individualisieren und zu personalisieren. Sonderleistungen eines Anteilsinhabers an die Gesellschaft, seien es Dienstleistungen, sei es der individuelle Aufschub von Entnahmen oder die individuelle zeitlich befristete Einlage von Finanzmitteln, lassen sich personengerecht problemlos über die alljährliche Gewinnverteilung abwickeln, weil disquotale und sogar asymmetrische Ergebnisverteilung möglich werden.

Diese Flexibilisierung setzt sich bei der Finanzierung fort. Einlagen und Entnahmen sind problemlos frei gestaltbar und deshalb individuell ausrichtbar. Der einzelne Gesellschafter kann in kritischen Situationen der Gesellschaft das Eigenkapital durch individuelle, temporäre Einlagen verstärken. Die Gesellschaft kann individuelle, temporäre Entnahmen gestatten, z.B. zur Begleichung betrieblich bedingter Erbschaftsteuer oder zur Errichtung eines Eigenheims durch einen ihrer Gesellschafter.

⁵⁷ Vgl. *Schön*, Gewinnermittlung, Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung im Recht der Personengesellschaften, Max Hachenburg-Gedächtnisvorlesungen 2002, Heidelberger Forum, Band 121, 18; so auch *Henrichs*, FR 2010, 730.

⁵⁸ Sie wird u.a. auch von *Henrichs*, FR 2010, 726 gefordert.

ter. Vorstellbar sind in Familiengesellschaften auch zusätzliche, disquotale Entnahmen zur Versorgung kleinerer Gesellschafter bei besonderem Bedarf.

- k) Die Steuersatzermäßigung für reinvestierte Gewinne bleibt für Gesellschafter und Einzelunternehmer bei entsprechender Korrektur des § 34a EStG rechtsformunabhängig gewährleistet.
- l) Einem Missbrauch der personalistischen Besteuerung über eine Abschreibungsgesellschaft lässt sich durch eine zahlenmäßige Begrenzung der Gesellschafter begegnen. Darüber hinaus begrenzt schon die praktische Abwicklung die Anzahl der Gesellschafter, wenn bei jedem Gesellschafterwechsel die Zwischenbilanzierung erforderlich ist. Insbesondere für gesellschafterstarke Personengesellschaften mit häufigen Erbfällen wird es entscheidend, wie genau Zwischenbilanzierung und Gewinnabgrenzung in diesen Sonderfällen unentgeltlicher Übertragung durchzuführen sind.
- m) Aus dem Wechsel zwischen personalistischer und kapitalistischer Besteuerung droht kein zusätzlicher Verwaltungsaufwand. Nicht anders als heute die Personengesellschaft wird die personalistisch besteuerte GmbH grundsätzlich an ihrem Besteuerungsstatut festhalten, weil dieses erheblich zielgenauer ist. Darüber hinaus bedingt der Wechsel des Besteuerungsstatuts regelmäßig aufwendige Änderungen im Gesellschaftsvertrag zu Gewinnverteilung und Entnahmen. Nur ausländische Gesellschafter dürften zur kapitalistischen Besteuerung neigen, wenn aus unterschiedlicher Einordnung zur Transparenz internationale Doppelbesteuerungen drohen. National droht Gefahr an dieser Stelle nur, wenn die Gesamtbelastung bei kapitalistischer und personalistischer Ergebnisverteilung für den Gesellschafter unterschiedlich ausfällt.
- n) Komplexe Probleme sind zu erwarten, wenn die Anschaffungskosten für den Gesellschaftsanteil über eine Ergänzungsbilanz in die Ermittlung des Einkommens der personalistisch besteuerten GmbH eingehen sollen. Deshalb sollte auf diese präzisierende Transparenz verzichtet werden und das dem Gesellschafter zuzurechnende Einkommen nach den Bilanzwerten nur der GmbH bemessen werden.
- o) Bei einem Wechsel in die kapitalistische Besteuerung bleibt die Gesellschaft an dieses Besteuerungsstatut fünf Jahre gebunden. Diese Befristung zielt im Wesentlichen auf die Einmann-Gesellschaft, bei der ein

Wechsel von personalistischer zu kapitalistischer Gewinnverteilung mangels gegensätzlicher Gesellschafterinteressen leicht umsetzbar ist.

3. Die einzelnen Vereinfachungen

Die Vereinfachungen aus einer alternativ personalistischen Besteuerung der GmbH sind zahlreich und erheblich. Zwar erwartet man zur Vereinfachung eines Steuergesetzes zunächst die Streichung von Gesetzestexten und den Abbau von Bürokratie. Die personalistische Besteuerung bewegt sich auf den ersten Blick in die gegensätzliche Richtung, weil sie mit zusätzlichen Regelungen verbunden ist. Auf den zweiten Blick zeigt sich jedoch ein immenses Vereinfachungspotenzial, das sich teilweise bereits in den vorstehenden Ausführungen abgezeichnet hat.

a. Entbehrlichkeit der KG und der GmbH & Co. KG

Die vertragstechnische und steuerrechtlich komplexe, aufwendige Doppelgesellschaft der GmbH & Co. KG wird überflüssig und wirtschaftlich auslaufen. Ein ganz erheblicher Teil der derzeit rd. 130 T. GmbH & Co. KGs wird einfach verschwinden.

Aber auch die Anzahl der reinen Kommanditgesellschaften (rd. 18 T.) dürfte wegen der gesellschaftsrechtlichen Überlegenheit der GmbH bei personalistischer Gewinnverteilung und Besteuerung aus wirtschaftlichen Gründen ganz erheblich abnehmen. Eine wirtschaftlich notwendige unbeschränkte Haftung des Anteilseigners ist über seine persönliche Bürgschaft wesentlich zielgenauer zu erreichen, weil diese Bürgschaft ohne Probleme auf spezielle Vertragsbeziehungen und darüber hinaus betragsmäßig begrenzt werden kann.

b. Keine Europäisierung der GmbH & Co. KG

Die Europäisierung der mittelstandsrelevanten GmbH & Co. KG wird entbehrlich, weil sich ihre unternehmerische Struktur, also die Struktur der Kommanditgesellschaft ohne Komplementär, in die personalistisch besteuerte GmbH problemlos integrieren lässt. Für eine Europäisierung der „reinen“ Kommanditgesellschaft wäre allenfalls im Bereich der Traditionspflege noch Platz.

c. Partiieller Fortfall des zweistufigen Besteuerungsverfahrens

Für die personalistisch besteuerte GmbH entfällt die komplexe Zweistufigkeit der Besteuerung durch Körperschaft- und Einkommensteuer. Die Besteuerung wird insgesamt weitaus zielgenauer, schon weil die Einkommenskonsolidierung, wenn auch nur in den Grenzen des § 15a EStG, erweitert wird. Der Anwendungsbereich des insbesondere im Bereich niedriger Einkommen zielgenauen Teileinkünfteverfahrens wird faktisch eingeschränkt. Die im Mittelstand besonders relevante verdeckte Gewinnausschüttung entfällt in weiten Bereichen. Mit der Einschränkung des Teileinkünfteverfahrens reduziert sich der Anwendungsbereich der gesetzestechnisch problematischen Einschränkungen des Betriebsausgabenabzugs in § 3 Nr. 40 EStG.

d. Partiieller Fortfall der Sonderbilanzen

Mit der Integration der GmbH & Co. KG in die personalistisch besteuerte GmbH entfallen auch die Sonderbilanzen der GmbH & Co. KG.

e. Fortführung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

Die Gewerbesteueranrechnung lässt sich problemlos fortführen. Mit dem Ausklammern des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Sonderbetriebsvermögen) entfallen die Vorabgewinnanteile i.S. des § 35 Abs. 2 S. 2 EStG. Der zweite Halbsatz des S. 2 kann deshalb entfallen. Insgesamt ergeben sich zu diesem umständlichen System föderaler Steueraufkommensverteilung recht erhebliche textliche Weiterungen, die naturgemäß seine Unübersichtlichkeit weiter erhöhen.

f. Keine Übergangsregelungen

Die Vereinfachungen benötigen keine Übergangsregelungen. Sie lassen die derzeitigen Regelungen zu den Personengesellschaften sämtlich unangetastet und bieten den Unternehmen zur Unternehmensstruktur den Vorstellungen der Väter des GmbHG folgend eine Kommanditgesellschaft ohne Komplementär als völlig neues, altes Einstiegsmodell. Die Reichweite des steuerlichen Betriebsvermögens einer Kommanditgesellschaft wird nicht angetastet.

4. Perspektiven für gesellschafterstarke Personengesellschaften

Die Verknüpfung der beiden Besteuerungsstatute mit personalistischer bzw. kapitalistischer Unternehmensstruktur bzw. Gewinnverteilung eröffnet den gesellschafterstarken Personengesellschaften mittelfristig Vereinfachungen. Bei diesen Gesellschaften ist die personalistische, individualisierende Gewinnverteilungsregel wegen der Vielzahl der Gesellschafter äußerst aufwendig. Mit der Entscheidung für eine kapitalistische Gewinnverteilung könnten diese Unternehmen einerseits ihre Rechtsform beibehalten und andererseits die kapitalistische Gewinnverteilung ohne Sonderbetriebsvermögen, aber auch Ergänzungsbilanzen durchführen. Daraus sind erhebliche Vereinfachungen zu erwarten. Voraussetzung ist allerdings die Ergänzung des Teileinkünfteverfahrens, damit die auf Ebene der Personengesellschaft erhobene Körperschaftsteuer bei der Einkommensbesteuerung der Gesellschafterentnahmen bzw. Gewinnausschüttungen berücksichtigt werden kann.

5. Auflösung des Dualismus

Der formal basierte, mit Recht kritisierte Dualismus⁵⁹ von Körperschaft- und Einkommensteuer zur Unternehmensbesteuerung löst sich über diesen Weg auf. Zunächst wird deutlich, dass er nicht durch die gesellschaftsrechtlichen Unterschiedlichkeiten bei den Rechtsformen von Kapital- und Personengesellschaft begründet ist. Beide Gesellschaften lassen sich, wie auch alle anderen nicht-physischen Personen, kapitalistisch bzw. intransparent oder personalistisch bzw. transparent besteuern. Den dazu einzuschlagenden Weg bestimmen die Anteilsinhaber oder Gesellschafter mit ihrer Entscheidung zur personalistischen oder kapitalistischen Gewinnverteilung. Das Gesellschaftsrecht lässt ihnen dabei die Entscheidungsfreiheit. Das Körperschaftsteuerrecht nimmt ihnen jedoch wirtschaftlich diese Freiheit, wenn es die Körperschaftsteuererhebung mit der Rechtsform verknüpft und die kapitalistische Gewinnverteilung der Personengesellschaft mit einem unzulänglichen Teileinkünfteverfahren vernagelt.

6. Gesetzestechnische Ausgestaltung

Die gesetzestechnische Ausgestaltung ist mit geringfügigen Ergänzungen umzusetzen, wie der Anhang ausweist. Die Ausführungen zu Tz. 5 des Anhangs bedürfen einer ergänzenden Ausgestaltung.

⁵⁹ *Hey/Montag*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 18, Tz. 530.

7. Zusammenfassung

- a) Die alternativ personalistisch besteuerte GmbH gestattet die Wiedereingliederung der von der Wirtschaft über die GmbH & Co KG entwickelten Unternehmensstrukturen in die GmbH. Das ist ohne jede Änderungen zum GmbHG möglich, weil diese Unternehmensstrukturen bereits von den Vätern des GmbHG in der GmbH angelegt worden sind.
- b) Eine alternativ kapitalistisch oder personalistisch steuerbare GmbH deckt die Elemente mittelständischer Unternehmensstrukturen vollständig ab und lässt die so die aus deutscher Sicht wirtschaftlich dringend gebotene zusätzliche rechtliche Europäisierung der GmbH & Co KG entbehrlich werden.
- c) Zu der mit personalistischer Besteuerung verbundenen, transparenten Besteuerung werden die ungewöhnlich speziellen deutschen Gewinnermittlungsregeln zum Sonderbetriebsvermögen und zur Betriebsaufspaltung ausgegrenzt, jedoch nur für die personalistisch besteuerte GmbH. Diese objektbezogene Angleichung an die internationalen Gewinnermittlungsstandards verleiht der personalistisch besteuerten GmbH international auch eine über die EU hinausgehende internationale Kompatibilität, die sie für den Mittelstand zu einem den Personengesellschaften weit überlegenen rechtlichen Instrument für grenzüberschreitendes unternehmerisches Engagement werden lässt.
- d) Da die personalistisch besteuerte GmbH wie eine neue Rechtsform wirkt, also Wirkungen nur für die Zukunft entfaltet, bedarf es keiner Übergangsregelung. Das vereinfacht die Lösung.
- e) Der Einstieg in die personalistisch, beschränkt transparent, besteuerte GmbH ist zugleich der Beginn eines wirtschaftlichen Ausstiegs aus Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung. Diese GmbH wird, wie es schon die Väter des GmbHG vorgesehen hatten, den Personengesellschaften wirtschaftlich zügig den Rang ablaufen, so dass eine gesetzestechnische Abschaffung von Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung mangels steuerlicher Relevanz ohne umfassende Übergangsregeln unproblematisch und damit möglich werden wird. Die Geschwindigkeit dieser Entwicklung, an deren Ende rd. 180 T Doppelgesellschaften verschwunden sein werden, wird durch die Steuerneutralität beim Wechsel auf die GmbH bestimmt. Da sich das unternehmerische Vermögen lediglich von zwei Unternehmen auf eines der beiden Unternehmen konzentriert, dürften eventuelle steuerliche Hemmnisse leicht zu beheben sein.

- f) Steuerausfälle sind durch die personalistisch besteuerte GmbH nicht zu erwarten, Vielmehr ist mit einem Mehraufkommen zu rechnen, da mit der Reduzierung der Doppelgesellschaft auf nur eine GmbH die kosten- aufwendige Bürokratie erheblich gemindert wird. Aus dem Fortfall der verdeckten Gewinnausschüttung und dem Absinken des Beratungsauf- wandes dürften ebenfalls Gewinnerhöhungen und damit Mehrsteuern zu erwarten sein.
- g) In den Verhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen kann die Bundesrepublik auf die Durchsetzung ihrer Außenseiterposition aus Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung verzichten. Diese Durchsetzung muss immer mit erheblichen Konzessionen bei anderen Besteuerungsrechten erkaufte werden. Schließlich kann die Bundesrepub- lik sich ohne politischen Gesichtsverlust aus dem international einhellig abgelehnten System von Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspal- tung unauffällig verabschieden.

III. Anhang: Gesetzestechnische Ausgestaltung

1. Zu § 1 KStG

Nach § 1 KStG wird folgender Absatz 2 eingefügt:

„Die Körperschaftsteuerpflicht für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und mit weniger als 100 unmittelbar beteiligten Gesellschaftern entfällt, sofern die Gesellschaft die ausschüttungsunabhängigen Zuordnungen ihres gesamten steuerlichen Gewinns zum einzelnen Gesellschaf- ter satzungsmäßig ausführt.“

Absatz 2 wird zu Absatz 3

2. Zu § 2 KStG

Nach § 2 Abs. 1 wird folgender Absatz 2 eingefügt:

„Verzichtet die GmbH i.S. des § 1 Abs. 2 KStG in einem Wirtschaftsjahr auf die vollständige Verteilung des steuerlichen Gewinns, so bleibt sie auch während der darauf folgenden vier Veranlagungszeiträume körperschaftsteuerpflichtig.“

Absatz 2 wird zu Absatz 3

3. Zu § 15 EStG

a. In Absatz 1 S. 1 wird die Nr. 4 mit folgendem Wortlaut angefügt:

„4. Gewinnanteile der Gesellschafter einer GmbH i.S. des § 1 Abs. 2 KStG“

b. Nach Absatz 5 wird der Absatz 6 mit folgendem Wortlaut angefügt:
„(6) Bei der Ermittlung des Umfangs gewerblicher Einkünfte i.S. des § 15 EStG gilt die personelle Verflechtung als nicht gegeben, soweit für die Betriebs-GmbH gemäß § 1 Abs. 2 KStG die Körperschaftsteuerpflicht entfällt.“

4. Zu § 15a EStG

Zu § 15a EStG wird in Absatz 5 die Nr. 6 mit folgendem Wortlaut angefügt:
„6. Gesellschafter einer GmbH, die gemäß § 1 Abs. 2 KStG nicht steuerpflichtig ist.“

5. Zu § 34a EStG wird nach Absatz (11) als Absatz 12 angefügt:

„(12) Für die GmbH i.S. des § 1 Abs. 2 KStG gelten die Absätze (1) bis (11) entsprechend.“

6. Zu § 35 EStG

a. Zu § 35 Absatz (1) S. 1 wird nach Nr. 2 folgende Nr. 3 angefügt:

„3. bei Einkünften gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 um das 3,8-Fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbsteuer-Messbetrag); Absatz 2 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden.“

b. Zu § 35 wird nach Absatz (2) folgender Absatz (3) eingefügt:

„(3) ¹Bei Gesellschaftern einer GmbH i.S. des § 1 Abs. 2 KStG sind der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. ²Der Anteil eines Gesellschafters am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Gesellschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. ³Wenn auf Grund der Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für einen Gesellschafteranteil nur der auf einen Teil der Gesellschafter entfallende anteilige Gewerbeertrag berücksichtigt wird, ist der Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in voller Höhe auf diese Gesellschafter entsprechend ihren Anteilen am Gewerbeertrag der Gesellschaft aufzuteilen. ⁴Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Prozentsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln. ⁵Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die

aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft oder Gesellschaft i.S. des § 1 Abs. 2 KStG stammen, einzubeziehen.“

c. § 35 EStG Absatz (3) wird zu Absatz (4).

d. Zu § 35 Absatz (5) wird angefügt, wie folgt:

„(5) Für die Aufteilung und die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und bei Kommanditgesellschaften auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Gesellschaften i.S. des § 1 Abs. 2 KStG gelten die Absätze 2 und 3 entsprechend.“

ifst-Schriften 2015 / 2014

2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –

- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich
- Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze