

# STEUERPOLITISCHE ZIELE 2021 BIS 2025

Zukunftsfähigkeit und -orientierung | Standortattraktivität |  
Nachhaltigkeit | Wettbewerbsfähigkeit | Bürokratieabbau

## INHALT

<b>Management Summary</b>	<b>4</b>	6.2 Alternativ: Zulassung des Abzugs des Gewerbesteueraufwands als Betriebsausgabe	<b>23</b>
Kernforderungen	4	6.3 Korrekturen bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen	<b>23</b>
<b>1. Einleitung</b>	<b>7</b>	<b>7. Absenkung der Niedrigsteuerschwelle bei der Hinzurechnungsbesteuerung</b>	<b>25</b>
<b>2. Verbesserte Zukunftsorientierung des Besteuerungssystems</b>	<b>9</b>	<b>8. Abbau/Vermeidung von Anrechnungsüberhängen bei ausländischen Steuern</b>	<b>26</b>
<b>3. Digitalisierung und Automation des Besteuerungsverfahrens</b>	<b>13</b>	<b>9. Reform der Verzinsung im Steuerrecht</b>	<b>27</b>
<b>4. Antragsgebundenes Modell einer veranlagungsnahen Betriebsprüfung einführen</b>	<b>15</b>	<b>10. Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft</b>	<b>29</b>
<b>5. Reform der steuerlichen Verlustbehandlung</b>	<b>17</b>	<b>11. Eindämmung von Umsatzsteuerbetrug / Bekämpfung von Karussellgeschäften</b>	<b>31</b>
5.1 Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung bei Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen	17	<b>12. Reform des Umwandlungssteuerrechts</b>	<b>33</b>
5.2 Abschaffung oder zumindest Aussetzung der Mindestbesteuerung	19	<b>13. Fazit</b>	<b>34</b>
<b>6. Reform der Gemeindefinanzen</b>	<b>21</b>	<b>Fußnoten</b>	<b>35</b>
6.1 Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer	22		



## MANAGEMENT SUMMARY

Im vorliegenden Positionspapier legt das IDW aus Sicht des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer eigene Vorschläge für steuerpolitische Ziele der kommenden Legislaturperiode (2021 bis 2025) vor, die politische Entscheidungsträger dabei unterstützen sollen, neue und teilweise lang diskutierte Maßnahmen und Reformen aufzugreifen und umzusetzen. Das IDW erläutert im Folgenden Maßnahmen, die wir als notwendig erachten, um die wirtschaftlichen Folgen der durch die Coronavirus-Pandemie ausgelösten Wirtschaftskrise zeitnah zu überwinden, öffentliche Haushalte zu stabilisieren, die Digitalisierung voranzutreiben und die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu verbessern. Aus unserer Sicht bietet die Krise auch Chancen. So sollte das Momentum der zunehmenden Digitalisierung genutzt werden, nun auch das Besteuerungsverfahren umfassend zu digitalisieren und zu automati-

sieren, auch sollten die Finanzbehörden in die Lage versetzt werden, umfassend elektronisch zu kommunizieren. Andere Mitgliedstaaten der EU können hier als Vorbild dienen. Es sollten außerdem bestehende Verwaltungsprozesse (bspw. der Betriebsprüfung) moderner (d.h. straffer und vor allem kooperativer) ausgestaltet werden. Wir schlagen dazu die Einführung einer antragsgebundenen, veranlagungsnahen Betriebsprüfung vor, mit der die Verfahrensbeteiligten zeitnäher Rechtssicherheit erlangen, Effizienzen heben und Kosten sparen können. Als positiver Nebeneffekt unseres Vorschlags werden – wegen der als Antragsvoraussetzung ausgestalteten Notwendigkeit zur Vorhaltung eines etablierten Tax Compliance Management-Systems – die Grundsätze guter Unternehmensführung gefördert. Vor diesem Hintergrund sind die im Folgenden dargestellten Kernforderungen des IDW zu verstehen.

### Kernforderungen

#### 1. Verbesserte Zukunftsorientierung des Besteuerungssystems

Die Erfassung der Geschäftsvorfälle der New Economy und die Einflüsse der Digitalisierung auf das Steuersystem sind sorgfältig zu prüfen. Es sollte deshalb davon abgesehen werden, voreilig und zum Nachteil des deutschen Wirtschaftsstandorts die Systematik der Unternehmensbesteuerung umzugestalten, die internationale Verteilung der Besteuerungsrechte zu ändern oder neue Steuerarten einzuführen. Klimafreundliche Investitionen sollten durch die Verbesserung bestehender bzw. Einführung neuer Abschreibungsregelungen (sog. Superabschreibungen) effizient ge-

fördert werden. Vor allem muss eine weitere bürokratische Belastung der Steuerpflichtigen vermieden werden.

#### 2. Digitalisierung und Automation des Besteuerungsverfahrens

Zur Sicherung der Zukunftsfähigkeit, eines höheren Grades der Besteuerungsgleichheit und des Abbaus von Vollzugsdefiziten sollte eine zeitnahe Implementierung eines effizienten, Ressourcen schonenden und weitestgehend automatisierten Besteuerungsverfahrens erfolgen.

#### 3. Einführung eines antragsgebundenen Modells einer veranlagungsnahen Betriebsprüfung

Es sollte – dem internationalen Trend folgend – den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, die Durchführung einer veranlagungsnahen Betriebsprüfung über ein oder zwei Veranlagungszeiträume zu beantragen. Wesentliche Voraussetzung sollte das Vorhalten eines etablierten Tax Compliance Management-Systems sein.

#### 4. Reform der steuerlichen Verlustbehandlung

Eine umfassende Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung bei Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen (§ 8c KStG i.V.m. der Regelung für einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG) ist dringend geboten. Missbrauchsvermeidung sollte wieder entscheidend sein für eine Verlustabzugsbeschränkung bei Anteilerwerb.

Die Mindestbesteuerung sollte abgeschafft, zumindest aber zur steuerlichen Entlastung der von der Corona-Pandemie besonders betroffenen Steuerpflichtigen für die Erhebungszeiträume bis mindestens 2022 vorerst ausgesetzt, werden. Perspektivisch und im Hinblick auf die anstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bedarf es einer verlässlichen Regelung zur Behandlung finaler Verluste.

#### 5. Reform der Gemeindefinanzen

Langfristig sollte eine vollumfängliche Reform der Gemeindefinanzen erfolgen.

Kurzfristig sollten die systemischen Unzulänglichkeiten des bestehenden Gewerbesteuersystems behoben werden. Es sollte geprüft werden, ob eine teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auch auf die Körperschaftsteuer eingeführt werden soll oder ob alternativ – statt der Anrechnung – der Abzug des gezahlten Gewerbesteueraufwandes als Betriebsausgabe wieder zugelassen wird.

Zumindest sollten Korrekturen bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen vorgenommen werden. Hierzu sollte der Umfang des Katalogs der anteilig nicht abzugsfähigen Kosten, insb. Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen, überarbeitet und auch deren Höhe reduziert werden.

### 6. Absenkung der Niedrigsteuerschwelle bei der Hinzurechnungsbesteuerung

Der Gesetzgeber sollte die Niedrigsteuerschwelle von 25% auf den dem Körperschaftsteuersatz entsprechenden Steuersatz i.H.v. 15% senken.

### 7. Abbau/Vermeidung von Anrechnungsüberhängen bei ausländischen Steuern

Bei der Anrechnung ausländischer Steuern sollten Anrechnungsüberhänge nicht verloren gehen. Es sollte eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ermöglicht werden.

### 8. Reform der Verzinsung im Steuerrecht

Es sollte im Nachgang zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts nicht nur für die Verzinsung von Steuererstattungen und -nachzahlungen realitätsgerechte, niedrigere Zinssätze eingeführt werden.

Anpassungsbedarf besteht aufgrund des äußerst niedrigen Marktzinsniveaus u.a. auch bei der Abzinsung von Pensionsrückstellungen und von Rückstellungen sowie Verbindlichkeiten.

Zudem sind die bestehenden Verzinsungsregelungen für Umsatzsteuererstattungen und -nachzahlungen wegen partieller Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht dringend reformbedürftig.

### 9. Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft

Es sollten nunmehr zeitnah europarechtskonforme Regelungen zur Einführung einer Gruppenbesteuerung mit Antragsverfahren implementiert werden. Die Regelungen sollten praxisorientiert ausgestaltet sein.

### 10. Eindämmung von Umsatzsteuerbetrug / Bekämpfung von Karussellgeschäften

Es bedarf zur wirkungsvollen Bekämpfung von Karussellgeschäften – mit dem Ziel der effizienten Eindämmung von Umsatzsteuerbetrug – eines EU-weit abgestimmten Vorgehens, das die systemimmanenten Angriffspunkte des Betrages durch zeitnahe Einführung geeigneter und vor allem zielgerichteter Maßnahmen beseitigt.

### 11. Reform des Umwandlungssteuerrechts

Zur Überwindung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise sollten (vor allem bürokratische) Restriktionen für Umstrukturierungen abgeschafft und den Steuerpflichtigen deren Durchführung (auch im Ausland) erleichtert werden. Dafür bedarf es neben der Klärung noch offener Fragen auch einer umfassenden Reform und Internationalisierung des UmwStG.



## 1. EINLEITUNG

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie haben gezeigt, dass das nationale Steuerrecht wenig krisengerecht ausgestaltet ist. Der Gesetzgeber hat schnell – aber leider im Wesentlichen nur punktuell – reagiert und den Steuerpflichtigen zur Unterstützung umfassende, steuerliche Hilfsmaßnahmenpakete zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Krise zur Verfügung gestellt. Doch obwohl sich der internationale Standort- und Steuerwettbewerb (neben der ubiquitären Fokussierung auf die Bewältigung der Corona-Pandemie) nicht nur schnell, sondern vor allem stark verändert, fällt die deutsche Reaktion hierauf bislang eher verhalten aus: viele kleinteilige Gesetzesänderungen, kaum Weichenstellungen für die Zukunft

Die letzte große Unternehmenssteuerreform gab es in Deutschland im Jahr 2008<sup>1</sup>; seitdem hat sich die weltwirtschaftliche Gesamtsituation u.a. aufgrund der Corona-Krise, des Brexit und der voranschreitenden Technologisierung der Wirtschaft vollkommen gewandelt. Es ist daher dringend notwendig, den Wirtschaftsstandort Deutschland nicht nur an die veränderten Gegebenheiten anzupassen, sondern vor allem auf die anstehenden Herausforderungen vorzubereiten. Dies gilt insbesondere für das deutsche Unternehmenssteuerrecht, das diesen Entwicklungen derzeit nur unzureichend gerecht wird und schnellstmöglich modernisiert werden muss, wenn Deutschland im internationalen Standortwettbewerb zukünftig

mithalten und eine führende Position einnehmen möchte.

Der Gesetzgeber sollte in der kommenden Legislaturperiode proaktiv die Unternehmensbesteuerung in wichtigen Bereichen neu ordnen. Das steuerpolitische Vorgehen der letzten Jahre lässt sich überwiegend als reaktiv bezeichnen. In der Vergangenheit waren Hauptanlass für Änderungen des Unternehmenssteuerrechts die notwendige Umsetzung internationaler Anforderungen in das nationale Recht (insb. EU-Richtlinien) oder Reaktionen auf Rechtsprechung bzw. auf unerwünschte Steuergestaltungen (z.B. Cum/Ex- oder Cum/Cum-Geschäfte).

Auf dieser Grundlage konzentrierte sich der Gesetzgeber einseitig und fast ausschließlich auf finanzpolitische Ziele der Steuerpolitik zur Generierung – oder vielmehr Sicherung – von Staats-

einnahmen unter dem Schlagwort „Steuer-gerechtigkeit“. Selbstverständlich ist dieses Ziel auch in Zukunft vor allem zur Refinanzierung der hohen Haushaltsausgaben zur Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie von Relevanz. Doch durch die bislang relativ eindimensionale Ausrichtung des Unternehmenssteuerrechts sind andere wichtige Ziele der Steuerpolitik, z.B. wachstumsfördernde Maßnahmen durch steuerliche Anreize und Steuervereinfachung, in den Hintergrund getreten.

Angesichts der dargestellten veränderten Wirtschafts- und Wettbewerbssituation sollten jedoch verstärkt wieder wirtschaftspolitische Ziele der Steuerpolitik, d.h. insbesondere Standortattraktivität, Zukunftsfähigkeit und Zukunftsorientierung, Bürokratieabbau, Nachhaltigkeit und Wettbewerbsfähigkeit, in den Fokus genommen werden.



## 2. VERBESSERTE ZUKUNFTSORIENTIERUNG DES BESTEUERUNGSSYSTEMS

Bislang sind weder die Geschäftsvorfälle der sog. New Economy noch die Einflüsse der Digitalisierung in den aktuellen Regelungen des Steuerrechts ausreichend berücksichtigt. Damit Deutschland im Rahmen des zulässigen (und erwünschten) Steuerwettbewerbs wettbewerbsfähig und dadurch auch attraktiv für aus- und inländische Investoren bleibt, muss eine Anpassung des bestehenden Regelwerkes erfolgen.

Die Bezeichnung „New Economy“ umfasst die Wirtschaftsbereiche, die vor allem im Zusammenhang mit der Verbreitung des Internets und der Computer- sowie anderer Informations- und Kommunikationstechniken, also webbasierter Dienstleistungen, aufgekommen sind. Ziel dieser Unternehmen ist die Entwicklung und Realisierung von möglichst innovativen und marktgängigen Geschäftsmodellen. Die wirtschaftlichen Abläufe in diesen Unternehmen unterscheiden sich damit teilweise grundlegend von denen der „traditionellen“ Wirtschaftszweige, deren Geschäft zumeist von der Nutzung des Anlagen- und Umlaufvermögens und weniger von der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter abhängt. Da letztere aufgrund restriktiver Bilanzierungsvorgaben des nationalen Gesetzgebers in den Bilanzen nicht ausreichend Berücksichtigung finden, besteht bei Unternehmen der New Economy oftmals ein Wertunterschied zwischen Börsenwert und dem durch Bewertungsmethoden ermittelten Unternehmenswert. Immaterielle Wirtschaftsgüter definieren jedoch regelmäßig die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen der New Economy, da ihr Wert sich vor allem durch die Möglichkeiten der internationalen Verbreitung, die etwa durch digitale Zugänge oder Netzwerkeffekte erreicht werden, bestimmt.

Die Digitalisierung verändert Geschäftsmodelle, Vertriebswege und die Art und Weise, wie Unternehmensgewinne entstehen. Die Wertschöpfungsbeiträge des immobilien Produktionsfaktors Grund und Boden und des wenig mobilen Produktionsfaktors Arbeit nehmen aufgrund der Digitalisierung im Verhältnis zu mobilen Produktionsfaktoren ab. Zu den Werttreibern, die zunehmend an Bedeutung gewinnen, gehört das – zum Teil in Daten abgebildete – Wissen. Internetkonzerne wie Google, Apple, Facebook und Amazon sind Vorreiter dieser neuen Geschäftsmodelle, an die das Steuerrecht bisher noch nicht angepasst worden ist.

Die Nutzung von Big Data, die Digitalisierung von für die Besteuerung relevanten Geschäftsprozessen und die Hebung damit verbundener Optimierungspotenziale erfordern von den Unternehmen ein intensives Auseinandersetzen mit den unterschiedlichen steuerlichen Themen. Die vom Gesetzgeber in immer höherem Maß geforderte Transparenz der Unternehmensdaten und der elektronischen Datenbereitstellung kann jedoch von den betroffenen Unternehmen nur bewältigt werden, wenn betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Aspekte besser aufeinander abgestimmt werden.

Die EU-Kommission hat am 21.03.2018 ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ vorgelegt.<sup>2</sup> Mit ihrem Vorschlag strebt die EU-Kommission eine Änderung der internationalen Verteilung der ertragsteuerlichen Besteuerungsrechte für die sog. digitale Wirtschaft an<sup>3</sup>: Als langfristige Maßnahme wird vorgeschlagen, dass bei digitalen Dienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen „signifikante digitale Betriebsstätten“ vorliegen müssen, denen dann Gewinne des Stammhauses zugeordnet werden. Bis die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit den großen Industrienationen diese Maßnahme infolge von Neuverhandlungen berücksichtigen können, soll kurzfristig eine neue Digitalsteuer erhoben werden: Hiernach wären 3% vom Umsatz, der mit bestimmten digitalen Dienstleistungen gemacht wurde, zu erheben; Schwellenwerte sollen dazu dienen, nur große Unternehmen zu erfassen.

Am 23.02.2019 hatten die OECD und die G20 in ihrer „Policy Note“<sup>4</sup> ebenfalls Vorschläge zur künftigen Verteilung von Besteuerungsrechten auf Markt- oder Nutzerstaaten vorgelegt. Für die Bestimmung des Anknüpfungspunktes (sog. Nexus) der Besteuerung in dem jeweiligen Staat sollen verschiedene Konzepte, u.a. auch das der „significant economic presence“ oder „significant digital

presence“, welches bereits im EU-Richtlinienvorschlag vom 21.03.2018 enthalten ist, erwogen werden. Ende Januar 2020 haben OECD und G20 ein konkretes Maßnahmenpaket veröffentlicht.<sup>5</sup> Dieses baut auf zwei Säulen, d.h. sich ergänzenden Maßnahmen, auf. Es umfasst Regelungen zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen (Säule 1) und zur Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen (Säule 2). In dem Entwurf nicht mehr enthalten ist eine Neudefinition des Betriebsstättenbegriffs. Stattdessen soll zugunsten der sog. Marktstaaten eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte erreicht werden, sog. „Einheitlicher Ansatz“ („Unified Approach“). Die vorgesehenen Gewinnzuweisungsregeln gehen insgesamt über das bisherige Fremdvergleichsprinzip hinaus. Wegen der Corona-Pandemie konnte der vorgesehene Zeitplan nicht gehalten werden. Es war vorgesehen, bis Ende 2020 eine konsensfähige globale Lösung vorzulegen. Die Finanzminister der sieben wichtigsten Industrienationen (sog. G7-Staaten) haben sich auf ihrem Treffen am 04./05.06.2021<sup>6</sup> auf die Grundlagen einer globalen Mindeststeuer für international tätige Unternehmen verständigt. Die Regelungen zielen vor allem auf global agierende (Technologie-)Konzerne ab. Durch die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung soll ein erster (im Grundsatz sehr zu begrüßender) Schritt hin zu einer gerechteren Verteilung der Steuerbelastung getan und vor allem die Verlagerung von Steuersubstrat in sog. Niedrigsteuerländer wirksam verhindert werden. Unternehmen sollen künftig in den Staaten, in denen sie ihre Umsätze tatsächlich erzielt haben, auch Steuern zahlen, sodass diese Marktstaaten stärker als bisher von den Steuerzahlungen der Unternehmen profitieren sollen. Auch für Deutschland werden nach den vorläufigen Einschätzungen von Ökonomen zusätzliche Steuereinnahmen erwartet.

Das Maßnahmenpaket sieht vor, dass den sog. Marktstaaten Besteuerungsrechte auf mindestens 20 % des Gewinns zuerkannt werden, der eine Marge von 10 % der größten und profitabelsten multinationalen Unternehmen übersteigt (Säule 1). Darüber hinaus soll eine globale Mindestbesteuerung mit einem Steuersatz von mindestens 15 % auf Länderbasis (Säule 2) eingeführt werden. Das abgestimmte Maßnahmenpaket wird im Inclusive Framework on BEPS der OECD beraten und die Details sodann ausgearbeitet. Die Mindestbesteuerung stand auch beim Treffen der G20-Finanzminister Anfang Juli 2021 in Venedig auf der Agenda und wurde am 10.07.2021 beschlossen. Die Reform sieht neben einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte u.a. vor, dass alle international tätigen Unternehmen – egal wo sie ihren Sitz haben – mindestens 15 % Steuern zahlen. Der Sitzstaat kann zudem, sollte ein Unternehmen mit einer Tochterfirma im Ausland weniger Steuern zahlen, die Differenz erheben. Dadurch soll eine Gewinnverlagerung in sog. Steueroasen unterbunden werden.

Die Absicht die Verlagerung von im Inland erwirtschafteten Steuersubstrats durch die Einführung einer international abgestimmten Mindeststeuer zu vermeiden, ist sehr zu begrüßen. Gleichwohl sollte bei der Ausarbeitung des internationalen Steuerregimes und der nationalen Umsetzung Augenmaß bewahrt werden. Es ist bereits fraglich, ob die Einführung einer Mindestbesteuerung (ungeachtet einer Einigung über die Ausgestaltung) die bestehenden Probleme der Rechtsanwender mit der Definition und des Nachweises von Missbrauch tatsächlich effizient beheben kann.



Es ist vielmehr zu befürchten, dass die Digitalsteuer das Belastungsziel verfehlt und wettbewerbsverzerrend wirkt. Die bereits geäußerten (verfassungs-)rechtlichen Bedenken<sup>7</sup> sollten vor der Einführung umfassend geprüft werden. Es bedarf nach unserer Auffassung zudem nicht zwingend einer gesonderten Digitalsteuer, vielmehr könnte sich auch die perspektivische Eingliederung in das bestehende (Körperschaft-)Steuersystem als zielführender erweisen. Mittel- bis langfristig dürfte eine Verlagerung des Besteuerungsrechts vom Staat der Wertschöpfung hin zum Staat des Absatzmarkts nachteilig für Industrie- und Exportnationen wie Deutschland wirken.

Unseres Erachtens begegnen alle bisherigen Überlegungen erheblichen Bedenken. Der Einführung einer „digitalen Betriebsstätte“ stehen wir besonders kritisch gegenüber. Die damit zusammenhängende Neuverteilung der Besteuerungsrechte würde einen erheblicheren Abfluss des Besteuerungssubstrats deutscher Unternehmer ins Ausland bedeuten und wäre damit nachteilig für den Wirtschaftsstandort Deutschland. Bis zur Einigung über die Einführung einer Mindeststeuer sollte der Umgang mit der Digitalisierung auf den Prüfstand kommen und vor allem die herkömmlichen Anknüpfungspunkte (Nexusansätze) für die Besteuerung überdacht werden. Dezentral initiierte und unkoordinierte Einzelinitiativen sind insoweit jedoch kontraproduktiv. Sie bergen das Risiko, dass die nationalen Gesetzgeber durch nicht koordinierte Maßnahmen übereilte Entscheidungen im Umgang mit der Digitalisierung treffen, die zu potenziellen, v.a. sachwidrigen Nicht- oder Mehrfachbelastungen der Steuerpflichtigen führen. Es bedarf vielmehr einer ganzheitlichen, überzeugenden, krisen- und praxisgerecht (robust) ausgestalteten und insbesondere international abgestimmten Digitalisierungsstrategie im Steuer- und Handelsrechtsbereich.

#### Kernforderungen:

- Eintreten für eine international abgestimmte, krisen- und praxisgerecht ausgestaltete, digitale Transformationsstrategie zur Vermeidung von nationalen Alleingängen
- Keine Einführung einer nationalen Sondersteuer, die den Belastungszweck verfehlt, wettbewerbsverzerrend wirkt oder anderweitig zu Nachteilen des deutschen Wirtschaftsstandortes im internationalen Steuerwettbewerb führt (und auch keine Änderung des bestehenden Steuerregimes, die zu entsprechenden Nachteilen führt)
- Ausarbeitung des internationalen Steuerregimes und nationale Umsetzung mit Augenmaß und ohne zusätzliche bürokratische Belastung der Steuerpflichtigen
- Sorgfältige Prüfung der vorgetragenen verfassungsmäßigen Bedenken hinsichtlich der Einführung einer Digitalsteuer
- Erhöhung des Abschreibungspotenzials zur Förderung von Investitionen in Klimaschutz und in die Digitalisierung



### 3. DIGITALISIERUNG UND AUTOMATION DES BESTEUERUNGSVERFAHRENS

Die Corona-Pandemie hat es in besonderem Maße aufgezeigt, dass Deutschland und vor allem sein Verwaltungsapparat international den Anschluss bei der Digitalisierung zu verlieren droht. Es bedarf daher einer verbesserten Zukunftsorientierung der Verwaltung. Durch die pandemiebedingte Verlagerung vieler Tätigkeiten ins Homeoffice wurde die oftmals fehlende Digitalisierung der Kommunikation mit den Behörden deutlich in den Fokus gerückt. Es hat sich gezeigt, dass Deutschland bislang weniger Fortschritte als einige der europäischen Nachbarn (bspw. Österreich) in der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens gemacht hat. Es müssen daher zum Erhalt der Zukunftsfähigkeit und zur Sicherstellung eines effizienten Besteuerungsverfahrens dessen Digitalisierung und Automation zeitnah vorangetrieben werden. Verbesserungen sind vor allem im Hinblick auf die Automatisierung einzelner Verfahrensabläufe dringend erforderlich.

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016<sup>8</sup> sollten die internen Arbeitsabläufe des Finanzamts und die Kommunikation mit dem Steuerpflichtigen weitestgehend digitalisiert und automatisiert werden. Durch die Regelungen sollte die Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Behörden erleichtert und beschleunigt werden<sup>9</sup>. Die Finanzverwaltung sollte durch das

Reformpaket zur allgemeinen technischen Entwicklung aufschließen und sich moderner präsentieren. Perspektivisch sollte eine ausschließlich elektronische Kommunikation und weitestgehend automatisierte Bearbeitung von Steuerfällen erreicht werden.

Dieses erklärte Ziel wurde mit den Maßnahmen nicht erreicht. Mit dem Gesetz wurde zwar – nach der Einführung der E-Bilanz ab dem Veranlagungsjahr 2012 – ein weiterer Schritt in Richtung Automatisierung des Besteuerungsverfahrens gemacht. Aber die gesetzlichen Änderungen haben sich im Wesentlichen auf die Anpassung derjenigen Regelungen des Steuerfahrensrechts, die ein „papierbezogenes“ Besteuerungsverfahren vorsahen, beschränkt. Indem das bisherige „analoge“ Besteuerungsverfahren lediglich weitgehend unverändert in ein elektronisches Besteuerungsverfahren überführt wurde, wurde im Ergebnis die Chance vertan, das Besteuerungsverfahren frühzeitig und grundlegend an die Möglichkeiten der Digitalisierung anzupassen.

Der (technische) Fortschritt ist jedoch nicht aufhaltbar, so dass absehbar ist, dass die Automatisierung des Besteuerungsverfahrens (und hier vor allem die Erstellung der Steuererklärungen und deren Auswertung) nachhaltig verändert werden wird. Dennoch wird die Automatisierung

des Besteuerungsverfahrens von der Finanzverwaltung nur in (zu) kleinen Schritten vollzogen. So hat die Finanzverwaltung zum Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG) mitgeteilt, dass das Steuerabzugsverfahren durch vollständige Digitalisierung modernisiert und vereinfacht werden soll.

Es wäre vielmehr zwingend notwendig, dass die Automatisierung trotz der aktuell knappen Haushaltsmittel zeitnah und ganzheitlich angegangen wird. Ziel muss die vollständige Digitalisierung des gesamten Besteuerungsverfahrens von der Einreichung der Steuererklärungen und -anmeldungen, über die Bescheid- und Kontodatenabfrage bis hin zur vollständig digitalisierten Kommunikation (Uploadfunktion für Nachweise und Belege, Abrufen von Bescheinigungen (bspw. zur Wiederverkäufereigenschaft) und zu Terminvereinbarungen sein. Laufende Projekte wie DIVA (digitaler Verwaltungsakt), NACHDIGAL (Nachreichung digitaler Anlagen), RABE (Referenzierung auf Belege), ELFE (einheitliches länderübergreifendes Festsetzungsverfahren) oder BIENE (bundeseinheitliches integriertes evolutionär neu entwickeltes Erhebungsverfahren) sollten erweitert, fortentwickelt oder vorangetrieben werden.

Die Digitalisierung kann schließlich nur mit einem nennenswerten Mehrwert auch für die Steuerpflichtigen einhergehen, wenn die Meldepflichten und damit auch das materielle

Steuerrecht nicht weiter an Komplexität zunehmen. Bereits heute können Steuerpflichtige Meldedaten beispielsweise für das sog. Country-by-Country-Reporting oder für die grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nicht ohne manuelle Anpassungen direkt aus ihren ERP-Systemen extrahieren. Das Verfahren zum Auffinden digitaler Lösungsansätze sollte daher zum Anlass genommen werden, auch über eine Komplexitätsreduktion des materiellen Steuerrechts nachzudenken. Wichtig in diesem Zusammenhang wäre es, dass nicht nur IT-Experten sondern auch weitere mit steuerlichen Fragen befasste Personen (aus Praxis und Lehre) im Rahmen einer fachlichen Begleitung der Modernisierung der Verwaltungsverfahren hinzugezogen werden. Es sollte sichergestellt sein, dass – neben der technischen – auch die fachliche Kompetenz zur Anwendung der zugrunde liegenden Rechtsnormen in angemessenem Maße berücksichtigt wird.

**Kernforderungen:**

- Zeitnahe Implementierung eines effizienten, Ressourcen schonenden und weitestgehend automatisierten Besteuerungsverfahrens zum Abbau von Vollzugsdefiziten (Wirksamkeitsvoraussetzung: Komplexitätsreduktion des materiellen Steuerrechts)
- Schaffung einer zukunftsorientierten Steuerverwaltung mit digitaler Kommunikation



#### 4. ANTRAGSGEBUNDENES MODELL EINER VERANLAGUNGSNAHEN BETRIEBSPRÜFUNG EINFÜHREN

Besonders in den letzten Jahren wird international auf die verstärkte Kooperation von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen durch die Einführung von kooperativen, veranlagungsbegleitenden Außenprüfungen gesetzt. In diesem Zusammenhang haben eine stetig wachsende Anzahl von Ländern kooperative Betriebsprüfungsmodellen eingeführt. So haben verschiedene Länder Verfahren der begleitenden Kontrolle bzw. des horizontal monitoring eingeführt, beispielhaft sind hier die Niederlande, Österreich und Kroatien oder die Kooperationsmodelle in Italien und auf OECD-Ebene zu nennen. Diese Modelle basieren auf einer Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen, die die Unternehmen zu weitgehenden Offenlegungspflichten verpflichtet. Diese Kooperation soll geprägt sein von wechselseitigem Vertrauen, Offenheit und Transparenz. Grundlage für die begleitende Kontrolle ist regelmäßig ein etabliertes Tax Compliance Management-System.

Deutschland sollte seine aktuellen Reformbestrebungen nunmehr zeitnah umsetzen und zur flächendeckenden Vermeidung der langen Prüfungsdauern die bestehenden Regelungen über die Außenprüfung anpassen und erweitern. Um schneller Rechtssicherheit zu erlangen, soll dem jeweiligen Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt werden, die Durchführung einer veranlagungsnahe Betriebsprüfung über ein oder zwei Veranlagungszeiträume zu beantragen<sup>10</sup>.

Die veranlagungsnahe Betriebsprüfung bietet Vorteile für die Verfahrensbeteiligten. Der Steuerpflichtige profitiert von einem höheren Maß an früherer Rechts- und Planungssicherheit. Daneben erhält der Steuerpflichtige auch eine frühzeitige Sicherheit in Bezug auf seine Steuerlast. Er kann dadurch den aus der Vollverzinsung nach § 233a AO resultierenden Liquiditätsverlust bei einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen zu seinen Lasten vermeiden oder zumindest minimieren. Nicht zu vernachlässigen sind mögliche Kosteneinsparungen in der Administration sowohl des

Steuerpflichtigen als auch der Verwaltung. Diese können sich dadurch ergeben, dass (veraltete) EDV-Systeme nicht in betriebsbereitem Zustand aufrechterhalten oder supportet werden müssen. Für die Steuerpflichtigen können Beratungskosten, die dadurch entstehen, dass weit in der Vergangenheit liegende Sachverhalte beispielsweise aufgrund zwischenzeitlichem Personalwechsel oder Outsourcing von Aufgaben auf andere – ggf. im Ausland ansässige – Serviceeinheiten (Shared Service Center), Umstrukturierungen oder Prozessänderungen aufgearbeitet und/oder rechtlich beurteilt werden müssen, vermieden werden. Die Finanzverwaltung kann durch die zeitliche Straffung von Prüfungen die Anzahl der Prüfungen steigern.

Grundvoraussetzung für die Akzeptanz eines solchen Verfahrens in der Praxis ist eine effiziente Zusammenarbeit zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigem. Es bedarf daher eines Umdenkens auf beiden Seiten. Die Effizienz des Verfahrens hängt von der Kooperationsbereitschaft der Beteiligten und dem reibungslosen Ineinandergreifen der Arbeitsschritte auf Seiten der Finanzbehörde und des Steuerpflichtigen ab. Damit eine veranlagungsnahe Prüfung durchgeführt werden kann, ist eine umfassende, detaillierte Planung der Prüfung notwendig. So sollte die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen vor Prüfungsbeginn eine Verfahrensverständigung über die Prüfungsdauer, den Prüfungszeitraum, das Prüfungsfeld und den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs nach § 147 Abs. 5 AO treffen. Weiterhin können die gemeinsame Nutzung von Auswertungsprogrammen oder die Führung gemeinsamer Prüfungsdateien Gegenstand dieser Verständigung sein.

Die Kooperation erfordert neben einer umfassenden Bereitstellung der Daten (mittels eines funktionierenden Datenzugriffs) regelmäßig auch eine umfassende, gegenseitige Verpflichtung zur Zusammenarbeit der Beteiligten (bspw. durch Einhaltung von Besprechungsterminen und Fristen einschließlich einer zeitnahen Änderung von Steuerbescheiden).

**Kernforderung:**

- Einführung eines antragsgebundenen Modells einer veranlagungsnahe Betriebsprüfung über ein oder zwei Veranlagungszeiträume

**Voraussetzung:**

- Vorhalten eines etablierten Tax Compliance Management- Systems

**Vorteile:**

- Rechts- und Planungssicherheit
- Frühzeitige Sicherheit in Bezug auf Steuerlast
- Liquiditätsverlust minimieren (Reduktion Zinsbelastung / Kosteneinsparungen auf Ebene des Steuerpflichtigen und der Verwaltung)



## 5. REFORM DER STEUERLICHEN VERLUSTBEHANDLUNG

### 5.1 Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung bei Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen

In § 8c (Abs. 1) Satz 1 a.F. KStG war geregelt, dass Verluste einer Kapitalgesellschaft anteilig untergehen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25%, aber nicht mehr als 50%, der Anteile an dieser Gesellschaft übertragen werden. Das BVerfG hatte dazu entschieden<sup>11</sup>, dass diese Regelungen für unmittelbare Anteilsübertragungen vom erstmaligen Inkrafttreten bis zum Inkrafttreten der Regelung für einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG<sup>12</sup> zum 01.01.2016 verfassungswidrig sind und den Gesetzgeber verpflichtet, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 zu beseitigen. In seinem Beschluss hatte das BVerfG offengelassen, ob durch die Einführung des § 8d KStG der Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG hinreichend eingeschränkt wird, um den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG zu genügen.

Der Verpflichtung zur Schaffung einer gesetzlichen Neuregelung mit Wirkung ab dem 01.01.2008 ist der Gesetzgeber<sup>13</sup> nachgekommen, indem er durch Streichung des ersten Satzes den anteiligen Verlustuntergang bei diesen Beteiligungserwerben abgeschafft hat.

Nach § 8c Abs. 1 S. 1 n.F. KStG, der § 8c (Abs. 1) Satz 2 a.F. KStG entspricht, sind Anteilsübertra-

gungen von mehr als 50% schädlich im Sinne der Vorschrift und führen zum vollständigen Untergang der bis zum Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste.

Dem BVerfG wurden auch diese Regelungen zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegt<sup>14</sup>. Eine Entscheidung des Gerichts steht bislang aus.

Nach unserer Auffassung sind auch die Regelungen des § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG a.F. bzw. des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. überschießend typisierend, indem sie bei einem Erwerb von mehr als 50% der Anteile einen schädlichen Beteiligungserwerb annehmen, ohne ein Missbrauchselement für den Verlustuntergang vorzusetzen.

Ein Anteilseignerwechsel ist jedoch grundsätzlich ein neutraler Vorgang und kann für sich genommen kein schädliches Ereignis sein.

Die Neuregelungen des § 8c KStG und des § 8d KStG sollten folgende Eckpunkte berücksichtigen:

Ein Beteiligungserwerb ist nur dann schädlich, wenn

1. er auf einer Übertragung von mehr als 50% der Anteile beruht und
2. die Anschaffung der Verluste maßgeblich für den Anteilserwerb war.

Zu 1: Dabei sollte eine Haltedauer der Anteile mit dieser Beteiligungsquote von mindestens einem Jahr erforderlich sein. Unentgeltliche Übertragungen auf natürliche Personen und Stiftungen sollten nicht berücksichtigt werden.

Zu 2: Der Beteiligungserwerb ist auf die Anschaffung der Verluste gerichtet und damit schädlich, wenn der Steuerwert der Verluste und Verlustvorträge, bewertet mit 30%, (typisiert) mehr als 30% des Beteiligungswertes ausmacht. Sofern der Beteiligungswert nicht aus einem Kaufpreis ableitbar ist, kann er durch ein Bewertungsgutachten dargelegt werden.

- Der unbestimmte Begriff des Geschäftsbetriebs in § 8d KStG wird ersetzt durch den Begriff der Unternehmensidentität i.S.d. Gewerbesteuerrechts, der wegen der hierzu

ergangenen Rechtsprechung in der Praxis handhabbarer ist. Die Vorschrift wird integriert in die Regelung des § 8c KStG.

- Die Konzernklausel, die Stille-Reserven-Klausel und die Sanierungsklausel sollten unverändert bestehen bleiben.

**Kernforderung:**

- Umfassende Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung bei Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen

**Reformvorschlag:**

- Schädlichkeit nur bei Beteiligungserwerben > 50 % und Maßgeblichkeit der Verlustbeschaffung für den Erwerb
- Aufhebung des § 8d KStG und Integration seines (klargestellten) Regelungsgehaltes unter Beibehaltung der Konzernklausel, der Stille-Reserven- und der Sanierungsklausel in § 8c KStG

## 5.2 Abschaffung oder zumindest Aussetzung der Mindestbesteuerung

Die Vorschriften zur Beschränkung der Verlustverrechnung können im internationalen Vergleich zu Wettbewerbsnachteilen führen. Insbesondere wird die Ausgestaltung der Mindestbesteuerung (§ 10d EStG, § 10a GewStG) als willkürlich empfunden.

Sie kann dazu führen, dass Unternehmen, die per Saldo keinen Gewinn erwirtschaften, gleichwohl mit Ertragsteuern belastet werden. Infolgedessen entzieht diese fiskalpolitisch begründete Regelung den Unternehmen Liquidität, die zur Finanzierung der eigentlichen Geschäftstätigkeit (vor allem in Krisenzeiten) dringend benötigt wird. Durch die Corona-Pandemie hat sich nunmehr dringender Handlungsbedarf in Bezug auf die Mindestbesteuerung ergeben. Können Verluste des Veranlagungszeitraumes 2020 weder durch staatliche Zuschüsse kompensiert noch im Wege des Verlustrücktrags geltend gemacht werden, sind sie in kommende Veranlagungszeiträume vorzutragen. Sie unterliegen im Rahmen des Verlustvortrages der Mindestbesteuerung. Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde der Verlustrücktrag von 1 (bzw. im Falle der Zusammenveranlagung: 2) Mio. € auf 5 (bzw. 10) Mio. € angehoben. Zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen sollte auch der sofort abzugsfähige Verlustvortrag entsprechend angehoben werden.

Es sollte gerade mit Blick auf die wirtschaftliche Risikoverteilung vermieden werden, dass Unternehmen, sobald sie die wirtschaftlichen Folgen der Krise überwinden und sich wieder in der Gewinnzone befinden, zur Mindestgewinnbesteuerung herangezogen werden, ohne dass ihnen die Möglichkeit gegeben wird, die in der Pandemie erlittenen Verluste steuerlich vollständig zu verrechnen. Es könnte allerdings erwogen werden, die bis 2019 angesammelten Verluste noch der Mindestbesteuerung zu unterwerfen und lediglich die Pandemieverluste gesondert und ohne Anwendung der Mindestbesteuerung vorzutragen. Bei strukturell wirtschaftlich gesunden Unternehmen, d.h. solchen, bei denen die Verlustsituation ausschließlich oder im Wesentlichen durch die Pandemie ausgelöst wurde, dürfte der unbegrenzt abzugsfähige Verlustvortragstopf für die Pandemieverluste schnell verbraucht sein.

Auch junge, innovative Unternehmen sind durch Mindestbesteuerung sachwidrig belastet. Diese Unternehmen müssen zumeist in den Anfangsjahren hohe Anlaufverluste in Kauf nehmen, bevor sie Gewinne erwirtschaften. Da die Mindestbesteuerung die Verrechnung dieser Verluste in der anschließenden Gewinnphase begrenzt, können solche Unternehmen ertragsteuerlichen Belastungen unterliegen, bevor die Anlaufverluste durch Gewinne kompensiert wurden. Dies hemmt den wirtschaftlichen Aufbau Deutschlands nach der durch die Pandemie ausgelösten Rezession.

Schließlich liegen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Mindestbesteuerung<sup>15</sup> in den Fällen vor, in denen sie den Verlustausgleich nicht bloß zeitlich streckt, sondern die Verluste definitiv untergehen (sog. finale Verluste), wie z.B. bei schädlichem Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, bei



Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder bei der Liquidation einer Körperschaft. In solchen Fällen gewährt die Finanzverwaltung bereits Aussetzung der Vollziehung<sup>16</sup>. Um den Steuerpflichtigen jedoch Rechts- und Planungssicherheit zu bieten, sollte das Urteil des BVerfG zu § 10d Abs. 2 EStG nicht abgewartet, sondern eine verlässliche und sachgerechte Regelung zur Behandlung finaler Verluste getroffen werden. Richtigerweise sollte die Mindestbesteuerung bereits jetzt abgeschafft werden.

**Kernforderungen:**

- Rasche Abschaffung oder zumindest Aussetzung der Mindestbesteuerung (bis einschließlich 2022)
- Alternativ: Zulassen eines gesonderten Vortrags für Pandemieverluste (Entstehung ab 2020) ohne Anwendung der Mindestbesteuerung
- Anhebung des sofort abzugsfähigen Verlustvortrages auf das Wertniveau des Verlustrücktrags



## 6. REFORM DER GEMEINDEFINANZEN

Inländische Gewerbebetriebe unterliegen der Gewerbesteuer, die als Objektsteuer konzipiert ist. Mit den gewerbesteuerlichen Änderungen der letzten Jahrzehnte hat der Gesetzgeber schrittweise ertragsteuerliche Elemente in das Gewerbesteuergesetz aufgenommen und den Objektsteuercharakter somit immer weiter ausgehöhlt. Zudem werden bestimmte Betriebsausgaben als Teil der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage der Versteuerung unterworfen. Sachgerechte Reformüberlegungen – sowohl hinsichtlich einer Abschaffung der Gewerbesteuer als auch einer Beseitigung systematischer Defizite – sind bislang an politischen Widerständen insbesondere der Kommunen gescheitert.

Das IDW hat daher ein Konzept<sup>17</sup> entwickelt, durch dessen Umsetzung auf lange Sicht eine umfassende Reform der Einnahmenseite der kommunalen Haushalte erreicht werden kann. Unser Vorschlag sieht im Wesentlichen vor, neben der Anhebung des aktuellen Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer den Gemeinden (zum Ausgleich für die wegfallende Gewerbesteuer, d.h. aufkommensneutral) das Recht einzuräumen, eine Annexsteuer (in Form eines hebesatzabhängigen Zuschlags) auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer der in der

Gemeinde wohnenden Bürger und der dort ansässigen Unternehmen zu erheben.

**Kernforderung:**

Aufkommensneutrale Ersetzung der Gemeindesteuer in der Zukunft durch

- Erhöhung des Gemeindeanteils am Umsatzsteueraufkommen und
- Schaffung eines hebesatzabhängigen Zuschlags (Annexsteuer) auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer

Da die vorgeschlagenen Systemänderungen jedoch nicht kurzfristig umsetzbar sind, sollten zeitnah zumindest Korrekturen bei der Gewerbesteuer vorgenommen werden. Dabei ist uns bewusst, dass nahezu jede Änderung der Gewerbesteuer in die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund, Ländern und Kommunen eingreift. Diese Diskussion kann aber nicht dazu führen, dass notwendige und sachgerechte Korrekturen unterbleiben. Vor diesem Hintergrund machen wir folgende Vorschläge.

## 6.1 Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer

Die teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer würde der Förderung der Standortattraktivität Deutschlands dienen: Die Gewerbesteuer beträgt ungefähr die Hälfte der durchschnittlich unterstellten Steuerbelastung einer (thesaurierenden) Kapitalgesellschaft von ca. 30%. Indem auch für Kapitalgesellschaften die Möglichkeit geschaffen wird, die Gewerbesteuer (teilweise) auf die Körperschaftsteuer anzurechnen, würde Deutschland die Unternehmenssteuerbelastung reduzieren und dem international niedrigeren Niveau annähern.

Dabei sollte aus Gleichbehandlungsgründen mit Personenunternehmen stets auch der Zusammenhang mit § 35 EStG berücksichtigt werden. Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG wurde im Jahr 2008 u.a. als typisierender Ausgleich für die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15% (im Vergleich zum gleichbleibenden Einkommensteuertarif) von 1,8 auf 3,8 erhöht. Im Rahmen des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes erfolgte eine Anpassung der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer. Mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2020 beträgt die Anrechnung das 4,0-fache.

Aus Gründen des Erhalts der seinerzeit (unterstellten) annähernd ausgeglichenen Belastungsverhältnisse von Personen- und Kapitalgesellschaften ist die Einführung einer teilweisen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer sachgerecht. Die Körperschaftsteuer könnte sich dazu – nach dem Vorbild bei Personenunternehmen gemäß § 35 EStG – um einen Ermäßigungsbeitrag reduzieren, der sich aus dem jeweils für das Unternehmen festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrag und einem Ermäßigungsfaktor ergibt.

Auch könnte es zielführend sein, zur Vermeidung des Wegfalls von Anrechnungsvolumen die Möglichkeit des Vortrags von Anrechnungsüberhängen einzuführen. Aufgrund der rechtlich zutreffenden Beschränkung der Anrechnung auf die anteilig auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer (sog. Ermäßigungshöchstbetrag) geht aktuell nicht selten Gewerbesteueranrechnungsvolumen (v.a. aufgrund der Anwendung der Hinzurechnungsvorschriften) verloren. Dadurch werden systemwidrig ausgerechnet Unternehmen mit Gewerbesteuer belastet, die in dem entsprechenden Erhebungszeitraum nicht über (ausreichend) hohe gewerbliche Einkünfte verfügen.

### Kernforderungen:

- Einführung einer Regelung (nach dem Vorbild des § 35 EStG) zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer
- Einführung eines Vortrags von Anrechnungsüberhängen

## 6.2 Alternativ: Zulassung des Abzugs des Gewerbesteueraufwands als Betriebsausgabe

Teilweise wird neben der Anrechnung auch die Aufhebung des Betriebsausgabenabzugsverbots für die Gewerbesteuer, d.h. die Streichung von § 4 Abs. 5b EStG, gefordert. Eine kumulative Anwendung der beiden Normen kann – nach unserer Auffassung – jedoch zu einer systemwidrigen Doppelberücksichtigung der Gewerbesteuer führen. Mithilfe einer Alternativberechnung sollte ermittelt werden, welche der beiden Regelungen (Anrechnung oder Abzug)

die angestrebte Entlastung der Steuerpflichtigen effizienter ermöglicht.

### Alternativ-Kernforderung:

- Streichung des Betriebsausgabenabzugsverbots für den Gewerbesteueraufwand (nach Günstigerprüfung)

## 6.3 Korrekturen bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen

Zur Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG regelt § 8 GewStG (Wieder-)Hinzurechnungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb, der zuvor nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelt wurde. § 8 Nr. 1 GewStG enthält einen Katalog von „Beträgen“, die abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer sind, gleichwohl dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet werden müssen. Damit enthält die Vorschrift im Ergebnis gewerbesteuerliche Abzugsverbote und betrifft Betriebsausgaben, die nach dem Nettoprinzip grundsätzlich den Gewinn mindern. Das Abzugsverbot erfasst betriebliche Zinsen und typisierte Zinsanteile in Miet- und Pachtzinsen für bewegliches und unbewegliches Anlagevermögen sowie in Lizenzaufwendungen (§ 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG). Insbesondere für stark fremdfinanzierte Unternehmen ergibt sich in schwachen Gewinn- bzw. Verlustjahren eine erhebliche Liquiditätsbelastung aufgrund der durch die Hinzurechnungen entstehenden Gewerbesteuerbelastung. Jedenfalls die Zinszahlungen der Steuerpflichtigen für Darlehen, die die Unternehmensfortführung während der Corona-Pandemie sicherstellen (bspw. für Darlehen im Rahmen des „KfW-Sonderprogramm 2020“ oder für den „KfW-Schnellkredit“), sollten von der Hinzurechnung ausgenommen werden.

Zudem werfen die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG seit ihrer Neugestaltung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 zahlreiche Detailfragen auf, die zum Teil schon gerichtlich geklärt werden mussten. Hierbei zeigt sich eine Tendenz der Rechtsprechung, den Anwendungsbereich der hinzuzurechnenden Beträge immer weiter auszudehnen. Beispielhaft sei hierzu auf die BFH-Urteile zur Anlagevermögensfiktion verwiesen,<sup>18</sup> wonach auch bei nur kurzfristig angemieteten Immobilien eine Hinzurechnung der Mieten erfolgen muss, da die unbeweglichen Wirtschafts-

güter als Anlagevermögen fingiert werden (sog. Konzertveranstalterfall und Messeflächenfall). Zum ähnlich gelagerten Fall der Anmietung von Zimmerkontingenten durch Reiseveranstalter in Hotels hat der BFH jedoch zwischenzeitlich entschieden, dass die Entgelte für die Hotelzimmer und die damit verbundenen Wirtschaftsgüter in diesen Fällen nicht unter die Hinzurechnung fallen. Das Gericht hat in seiner Begründung ausgeführt, dass sich die (gewerbsteuerliche) Prüfung am Geschäftsgegenstand des Unternehmens und den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen orientieren müsse. Entscheidend sei daher, ob die Tätigkeit – bei Annahme des fiktiven Eigentums – wirtschaftlich sinnvoll nur dann ausgeübt werden kann, wenn das Eigentum langfristig erworben wird. Eine kurzfristige anlass- oder auftragsbezogene Anmietung reiche für die Annahme von Anlagevermögen insoweit nicht aus. Das Geschäft des Reiseveranstalters erfordere typischerweise (und anders als das eines Hoteliers) gerade nicht den langfristigen Erwerb des Eigentums; vielmehr werden "Hotelzimmer und Einrichtungen" möglichst nach dem geschätzten Bedarf der Kunden (Pauschalreisenden) beschafft.<sup>19</sup>

Die überschießende Wirkung der Anlagevermögensfiktion wird besonders deutlich, soweit auch Mieten für ausländische Immobilien von der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsfiktion erfasst werden. Hierin liegt zudem ein Verstoß gegen das Territorialitätsprinzip.

Neben einer Korrektur der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen dem Grunde nach würde sich auch eine Korrektur der Höhe nach positiv auf die ohnehin hohe Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen auswirken. Hierzu sollte der Umfang des Katalogs der anteilig nicht abzugsfähigen Kosten, insb. Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen, überarbeitet oder zumindest deren Höhe reduziert werden.

**Kernforderung:**

- Reform der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungstatbestände dem Grunde und der Höhe nach



## 7. ABSENKUNG DER NIEDRIGSTEUERSCHWELLE BEI DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Der Gesetzgeber begegnet bestimmten als missbräuchlich erachteten Verlagerungen von sog. passiven Einkünften in Niedrigsteuerländer mit Hilfe der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG). Wir möchten ausdrücklich betonen, dass wir Regelungen befürworten, die missbräuchlichen Gestaltungen entgegenwirken. Die geltende Hinzurechnungsbesteuerung ist gleichwohl im Hinblick auf ihr Regelungsziel nicht mehr zeitgemäß und sollte angepasst werden.

Der aktuell gültige Niedrigsteuersatz i.H.v. 25% wurde 2002 eingeführt. Der Referenzpunkt wurde in der Hälfte der damaligen Körperschaftsteuerlichen Belastung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften gesehen. Die Gewerbesteuerbelastung blieb – dem Objektsteuergedanken folgend – außer Betracht. Zudem war die Gewerbesteuer 2002 noch als Betriebsausgabe abzugsfähig. Angesichts der Änderungen im Gewerbesteuerrecht wirkt die Gewerbesteuer heute wie eine zusätzliche Ertragsteuer des Unternehmens. Unter Berücksichtigung eines heute geltenden 15%igen Körperschaftsteuersatzes zzgl. Gewerbesteuer und ggf. Solidaritätszuschlag kann von einer durchschnittlichen Gesamtbelastung des Gewinns von ca. 30% ausgegangen werden. Legt man die ursprüngliche

Überlegung zugrunde, eine niedrige Besteuerung im Ausland an der Hälfte der deutschen Unternehmenssteuerbelastung zu bemessen, sollte der Niedrigsteuersatz auf 15% gesenkt werden. Mehrfache Vorstöße (bspw. im Rahmen der ATAD-Umsetzung), den Niedrigsteuersatz entsprechend anzupassen, sind bisher gescheitert und wurden in § 8 Abs. 5 AStG in der Fassung der ATAD-Umsetzung zementiert.

Dem internationalen Trend zur Senkung der Unternehmenssteuersätze folgend, haben inzwischen zahlreiche Industriestaaten, darunter auch die USA, ihre Unternehmenssteuerbelastungen auf z.T. unter 25 % vermindert. Daher können nunmehr auch Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu diesen Staaten auftreten. Dies führt nicht nur zu zusätzlichen steuerlichen Belastungen für deutsche Unternehmen mit Aktivitäten in diesen Staaten, sondern bringt auch hohen bürokratischen Aufwand mit sich.

**Kernforderung:**

- Senkung der Niedrigsteuerschwelle auf 15%



## 8. ABBAU/VERMEIDUNG VON ANRECHNUNGSÜBERHÄNGEN BEI AUSLÄNDISCHEN STEUERN

Im Ausland gezahlte Ertragsteuer kann unter weiteren Voraussetzungen auf die inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden, sofern ausländische Einkünfte sowohl mit deutscher als auch mit ausländischer Steuer belastet werden (vgl. § 34c Abs. 1 EStG, § 26 KStG). Bemessungsgrundlage für einen Quellensteuerabzug im Ausland ist regelmäßig der Bruttobetrag der Zahlung. Die ausländischen Einkünfte werden im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland jedoch als Nettoertrag ermittelt. So werden nach dem deutschen Recht beispielsweise im Ausland gezahlte bzw. entstandene Unterlizenzgebühren, Abschreibungen auf die überlassenen Rechte oder Refinanzierungszinsen bei der Ermittlung der inländischen, steuerlichen Bemessungsgrundlage einbezogen. Im Ergebnis kann die unterschiedliche Bemessungsgrundlage der in- und ausländischen Steuer dazu führen, dass die ausländische Steuer die inländische Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer betragsmäßig übersteigt. Die Anrechnung ist allerdings auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die Einkünfte aus diesem Land begrenzt (sog. per-country-limitation). So kann es zu sog. Anrechnungsüberhängen kommen, die weder vor- noch rückgetragen werden können und zu einer Doppelbesteuerung führen. Treffen beispielsweise ausländische (positive) Einkünfte mit inländischen oder ausländischen Verlusten zusammen, entsteht auf diese ausländischen positiven Einkünfte keine inländische Steuer, da diese durch die Verluste absorbiert werden. Die ausländische Steuer wird dadurch nicht anrechenbar. Im Zeitraum der Einkünfteerzielung tritt damit zwar (noch) keine Belastung des Steuerpflichtigen im Inland ein. Diese tritt aber in einem späteren Besteuerungszeitraum ein, wenn in diesem durch die stattgefundenen Verrechnung des Verlustes mit den positiven ausländischen Einkünften sodann kein vortragsfähiger Verlust zur Verrechnung zur Verfügung steht. Die Folge ist eine zeitverschobene Doppelbesteuerung, da der Verlust verbraucht wird, ohne letztlich zu einer Steuerentlastung zu führen. Auch für diese Benachteiligung gibt es weder einen rechtfertigenden Grund noch ist diese Benachteiligung erforderlich. Der Vortrag der Anrechnungsüberhänge oder eine Regelung, nach der nur solche ausländischen Einkünfte mit Verlusten verrechnet werden, die durch die Anrechnung noch nicht steuerfrei gestellt worden sind, böte sich als Lösung an.

Eine Norm zur Anrechnung der ausländischen Ertragsteuer auf die Gewerbesteuer ist im GewStG nicht enthalten, obwohl Gewinne aus bestimmten grenzüberschreitenden Aktivitäten (vor allem Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) auch der Gewerbesteuer unterliegen. Das FG

Hessen<sup>20</sup> hat zum DBA Deutschland-Kanada entschieden, dass bei Anwendung der Anrechnungsmethode auf Steuern vom Einkommen die im anderen Vertragsstaat erhobene ausländische Steuer auf die inländische Gewerbesteuer angerechnet werden kann. Gegen die Entscheidung wurde Revision beim BFH eingelegt. Da auch die Kürzungsvorschriften des § 9 GewStG keine Entlastung des Gewerbeertrags vorsehen, verbleibt es bei Anrechnungsüberhängen bei der Mehrbelastung.

Auch unter Liquiditätsgesichtspunkten dürfen solche Anrechnungsüberhänge nicht verloren gehen. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Verbesserung der Liquidität deutscher Unternehmen sollten die Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern überarbeitet und eine Anrechnung von Überhängen auf die Gewerbesteuer ermöglicht werden.

### Kernforderungen:

- Kein Verlust der Anrechnungsüberhänge bei der Anrechnung ausländischer Steuern
- Einführung einer Regelung zu Anrechnung von Überhängen auf die Gewerbesteuer



## 9. REFORM DER VERZINSUNG IM STEUERRECHT

Das BVerfG hat die Regelung zur Vollverzinsung mit einem monatlichen Zinssatz von 0,5 % für alle Verzinsungszeiträume ab dem 01.01.2014 für mit der Verfassung unvereinbar erklärt.<sup>21</sup> Nach den Beschlussgründen umfasst diese verfassungswidrige Unvereinbarkeit gleichermaßen die Nachforderungs- als auch die Erstattungszinsen. Das Gericht hat das bisherige Recht für bis einschließlich in das Jahr 2018 fallende Verzinsungszeiträume für weiter anwendbar erklärt. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, für in das Jahr 2019 fallende und spätere Verzin-

sungszeiträume bis zum 31.07.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen. Dabei hat das BVerfG dem Gesetzgeber ausdrücklich große Freiheiten für die Neuregelung eingeräumt und keine Vorgaben gemacht, sodass ein starrer oder variabler Zinssatz unter Anknüpfung an geeignete Referenzzinssätze gewählt werden könnte. Auch bei der Bemessung des Zinssatzes verfüge der Gesetzgeber über einen im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis weiten Einschätzungs- und Prognosespielraum. Zwar müsse auch die Zinssatzbemessung nach Maß-

gabe des Vorteils vorgenommen werden, dessen Nutzungsmöglichkeit mit dem Zins abgegolten werden soll. Doch auch insoweit stehen dem Gesetzgeber verschiedene sachgerechte Anknüpfungspunkte für eine realitätsgerechte Typisierung zur Verfügung. Wir halten einen Zinssatz von max. 3% p.a. für sachgerecht.

Der Beschluss des BVerfG betrifft ausschließlich die Vollverzinsung und keine weiteren gesetzlich festgeschriebene Abzinsungssätze wie z.B. die für

- die Bewertung von Pensionsrückstellungen (Abzinsungssatz 6% p.a.)
- die Bewertung von Verbindlichkeiten
- und Rückstellungen (Abzinsungssatz 5,5% p.a.).

Diese sind jedoch ebenfalls nicht unberührt von den Entwicklungen am Kapitalmarkt und sollten daher durch den Gesetzgeber realitätsgerecht ausgestaltet, d.h. an das Marktzinsniveau angeglichen werden.

Besonders betroffen sind Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge direkt zusagen. Der geltende steuerliche Abzinsungssatz (6% p.a. sog. Rechnungszinsfuß) liegt weit über dem Marktzinsniveau und führt zu einer Unterbewertung der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz dieser Unternehmen. Das zu versteuernde Einkommen fällt entsprechend höher aus und führt zu z.T. erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen, was der Motivation zur Altersversorgung entgegenwirkt. Für Unternehmen ist es unter solchen Rahmenbedingungen deshalb besonders kostenintensiv, ihren Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge zu ermöglichen.

Das FG Köln hat dem Bundesverfassungsgericht bereits die Frage vorgelegt, ob der festgeschriebene Abzinsungssatz bei Pensionsrückstellungen i.H.v. 6% p.a. noch verfassungsgemäß ist.<sup>22</sup> Vor dem Hintergrund der Bedeutung der betrieblichen Altersvorsorge sollte die gerichtliche Entscheidung nicht abgewartet werden. Der Abzinsungssatz gem. § 6a EStG sollte abgesenkt werden, nicht zuletzt, um gesellschaftspolitisch die Säule der betrieblichen Altersvorsorge zu stärken.

Durch den Beschluss des BVerfG ist lediglich eine verfassungsrechtliche Entscheidung getroffen worden. Damit ist weiterhin ungeklärt, ob die Vollverzinsung für den Bereich der (in der EU weitgehend harmonisierten) Umsatzsteuer mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Dieses darf zumindest ernsthaft bezweifelt werden, sodass eine zeitnahe Reform der Verzinsungsregelungen für die Umsatzsteuer geboten erscheint. Nach der Rechtsprechung des EuGH u.a. in der Rechtssache Senatex<sup>23</sup>, Farakas<sup>24</sup> und EN.SA<sup>25</sup> sollen solche Fälle unionsrechtswidrig sein, in denen Zinsen entstehen, ohne dass ein Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt oder tatsächlich ein Schadens entstanden ist. Vor allem in Fällen, in denen die Originalrechnung storniert und eine (berichtigte) Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG neu ausgestellt wird, aus der der Leistungsempfänger rückwirkend den Vorsteuerabzug begehrt, treten sachwidrige Ergebnisse auf.

Der EuGH hat in seiner Begründung in der Rechtssache Senatex u.a. ausgeführt, dass der Unternehmer trotz formell fehlerhafter Eingangsrechnung nicht am sofortigen Vorsteuerabzug gehindert sei. Die Ergänzung der Rech-

nung gelte rückwirkend und es entfielen damit auch die Zinsen. Er führt weiter aus, dass es sich bei der Rechnung um eine formelle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug handelt. Um die Nichtbefolgung formeller Anforderungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zu ahnden, kämen andere Sanktionen als die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts für das Jahr der Rechnungsausstellung in Betracht, etwa die Auferlegung einer Geldbuße, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehe.<sup>26</sup>

Der BFH hat bereits in seinem Urteil vom 26.09.2019 einen entsprechenden Zinserlass<sup>27</sup> wegen Verneinens eines Liquiditätsvorteils

beim Leistenden und beim Leistungsempfänger gewährt.

#### Kernforderungen:

- Absenkung der Abzinsungssätze auf Steuererstattungen und -nachzahlungen, auf Pensionsrückstellungen und für die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen auf marktnahes, realistisches Zinsniveau
- Reform der bestehenden Verzinsungsregelungen für Umsatzsteuererstattungen und Umsatzsteuernachzahlungen



## 10. REFORM DER UMSATZSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Sobald diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, treten die Rechtsfolgen, die an eine Organschaft geknüpft sind, taggenau und unabhängig von Kenntnis oder Willen der Beteiligten ein. Eine entsprechende Regelung findet sich jedoch nicht in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL regelt lediglich, dass jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln kann. Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, erforderliche Maßnahmen zu treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen vorzubeugen. Nach dem Unionsrecht entsteht somit ein neuer Steuerpflichtiger, der die Gesamtheit der Gruppenmitglie-

der umfasst, wohingegen nach dem deutschen Recht lediglich der Organträger (und damit ein Mitglied der Gruppe) Steuerpflichtiger und Schuldner der Umsatzsteuer ist.

Die Forderung nach einer Reform der Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft ist nicht neu. So hat beispielsweise das Land Nordrhein-Westfalen am 26.07.2018<sup>28</sup> dem Bundesrat einen Antrag für eine Entschließung des Bundesrates zur „Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland – Schritte zu einer modernen wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung“ zugeleitet und darin eine am Unionsrecht ausgerichtete Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft gefordert. In der Vergangenheit hat sich auch das BMF für eine Ersetzung der deutschen umsatzsteuerlichen Regelungen zur Organschaft eingesetzt<sup>29</sup>. Die Maßnahme ist auch im 22-Punkte-Paket für Bürokratierleichterungen, das das Bundeskabinett am 13.04.2021<sup>30</sup> verabschiedet hat, enthalten. Deutschland sollte anderen Mitgliedstaaten, die bereits ein Antrags- oder Feststellungsverfahren zur Erhöhung der Rechtssicherheit eingeführt haben, nunmehr zeitnah folgen.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft kraft Gesetzes, wie es sie in Deutschland und Österreich gibt, hat in der Vergangenheit zu erheblicher Rechtsunsicherheit und – bei deutlich verzögertem Erkennen des (Nicht-)Bestehens der Organschaft – zu hohem administrativen Aufwand geführt. Dies resultiert aus dem Umstand, dass die Rechtsfolgen der Organschaft mit Verwirklichung des Tatbestands des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG und damit unabhängig von der Kenntnis der Beteiligten eintreten. Ein Antragsverfahren bietet zwar auch keine vollständige Sicherheit, würde jedoch sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen zu einem Mehr an Rechtssicherheit führen. Dieser Schritt würde außerdem zur Entbürokratisierung beitragen.

**Kernforderung:**

- Zeitnahe Implementierung europarechtskonformer und praxisorientierter Regelungen zur Einführung einer Gruppenbesteuerung mit Antragsverfahren



## 11. EINDÄMMUNG VON UMSATZSTEUERBETRUG / BEKÄMPFUNG VON KARUSSELLGESCHÄFTEN

Nach Schätzung der EU-Kommission entsteht durch sog. Umsatzsteuerkarusselle (und unter diesen Begriff ebenfalls subsumierte Leistungsketten) im Mehrwertsteuerraum der EU ein Steuerschaden von etwa 50 Milliarden Euro pro Jahr. Allein auf Deutschland sollen davon – nach nicht offiziellen Schätzungen – fünf bis 14 Milliarden Euro entfallen.

Umsatzsteuerkarusselle treten in unterschiedlichsten Ausprägungen auf. Sie können sich auf (grenzüberschreitende) tatsächliche oder fingierte Lieferungen von körperlichen Gegenständen (bspw. Luxusgegenstände oder Rohstoffe) oder Übertragung von Rechten (bspw. Zertifikate für Treibhausgase oder Ökostrom) beziehen. Die Modelle nutzen dabei bestehende Systemschwächen des derzeitigen Umsatzsteuersystems aus.

Neben dem Fiskus sind durch das Auftreten der Umsatzsteuerkarusselle regelmäßig auch Unternehmer des regulären Handelsmarkts betroffen. Sie erleiden – mitunter erhebliche oder gar existenzbedrohende – Wettbewerbsnachteile, da aufgrund dieser Geschäftsmodelle der Marktpreis der Leistungsgegenstände beeinflusst wird. Der Preis des innerhalb des Umsatzsteuerkarussells „kreisenden“ Leistungsgegenstands sinkt bei jedem Durchlauf. Im Rahmen der Modelle erfolgen zudem – vor allem bei Produkten, die einem erheblichen Preisverfall ausgesetzt sind – regelmäßig Abverkäufe unter dem Marktpreis in den freien Markt. Dies bedeutet für die steuerrechtlichen Mitwettbewerber mitunter empfindliche Umsatzeinbußen und/oder Kostensteigerungen aus Absatzschwierigkeiten.



## 12. REFORM DES UMWANDLUNGSSTEUERRECHTS

Nicht nur, aber auch zur Überwindung der wirtschaftlichen Folgen der Krise sollten Umstrukturierungshemmnisse für Steuerpflichtige abgebaut und europarechtskonforme Regelungen eingeführt werden. Insbesondere sollten im Ausland steuerneutral durchgeführte Umstrukturierungen zu keiner inländischen Steuerbelastung führen.

Die im Rahmen des Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes (KöMoG) erfolgte Öffnung des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuerrechts durch die Einbeziehung einiger Drittstaatenfälle war ein erster (zu befürwortender) Schritt zur Erreichung dieses Zieles. Ausgenommen von dieser Erweiterung des Anwendungsbereichs wurde jedoch im KöMoG der Einbringungsteil des UmwStG (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 20 bis 25 UmwStG 2006). Damit sind nach dem Gesetzeswortlaut (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG 2006) die Regelungen zur Einbringung und zum Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG) weiterhin nicht auf Drittstaatenfälle anwendbar. Allerdings verstößt dieser (im Übrigen gleichheitswidrige) Begünstigungsausschluss von Drittstaatengesellschaftern nach der Rechtsprechung des EuGH („DMC“)<sup>31</sup> gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Die sog. „Standstill-Klausel“ in Art. 64 Abs. 1 AEUV ist hierbei nicht anwendbar, sodass aufgrund des Anwendungsvorrangs des Europarechts, der alle Träger öffentlicher Gewalt bindet, eine steuerneutrale Einbringung auch schon de lege lata für Drittstaateneinbringung möglich ist. Der Gesetzgeber ist europarechtlich verpflichtet, die „DMC“-Rechtsprechung auch gesetzlich kurzfristig umzusetzen.<sup>32</sup>

Dies kann problemlos durch eine Streichung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und von Buchst. b UmwStG 2006 erfolgen. Die Finanzverwaltung und die Gerichte (als Träger öffentlicher Gewalt) sind schon heute bis zu einer Gesetzesänderung aufgrund des Anwendungsvorrangs gehalten, für Drittstaateneinbringungen § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und Buchst. b UmwStG 2006 unangewendet zu lassen. Dies gilt auch und insbesondere im Kontext des durch das KöMoG eingeführten „Optionsmodells“. Die Finanzverwaltung sollte dies bis zu einer Gesetzesänderung (und im Vorgriff hierzu) durch ein BMF-Schreiben klarstellen.

Um die internationale Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands zu stärken, sollte neben der vollständigen Internationalisierung (v.a. durch Schaffung von Regelungen bezüglich eines neutralen Anteilstauschs in Drittstaatenfällen) auch eine umfassende Reform des Umwandlungssteuerrechts erfolgen. In diesem Zusammenhang wäre insbesondere auch die Klärung der in der Praxis beste-

Die auf europäischer und nationaler Ebene vorhandenen Regelungen zur Bekämpfung von Umsatzsteuerhinterziehung haben sich in ihrer Wirkungsweise als (noch) nicht ausreichend effizient erwiesen. Die Maßnahmen sind auch deshalb nicht maximal wirkungsvoll, weil es auf europäischer Ebene kein harmonisiertes, systematisches Maßnahmenpaket gibt. Aufgrund der mitunter sehr komplexen, oftmals volatilen Regelungen werden zudem die steuererhlichen Unternehmer durch überbordenden Formalismus stark belastet.

Es sollten im Rahmen eines EU-weit abgestimmten Vorgehens – beispielsweise durch eine flächendeckende Einführung des sog. Re-

verse-Charge-Verfahrens – die dem derzeitigen Mehrwertsteuersystem immanenten Angriffspunkte des Betruges beseitigt werden. Das IDW hat dazu einige Vorschläge erarbeitet und diese in einem (kurzfristig erscheinenden) Positionspapier zusammengefasst.

### Kernforderung:

- Zeitnahe Einführung EU-weit abgestimmter, geeigneter und vor allem zielgerichteter Maßnahmen zur Beseitigung – dem aktuellen Besteuerungssystem – immanenter Anknüpfungspunkte für den Umsatzsteuerbetrug

henden Fragen im Zusammenhang mit der Sperrfristregelung des § 22 UmwStG und zur Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 S. 2 KStG bei ausländischen Umwandlungen, welche mit deutschen Umwandlungen nicht vergleichbar sind, geboten. Außerdem bedarf es einer Lösung zur Entstrickungsbesteuerung nach § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG aF bei einem zukünftigen Wegzug des Steuerpflichtigen in EU/EWR-Staaten.

**Kernforderungen:**

- Abschaffung bürokratischer Restriktionen bei Umstrukturierungen
- Umfassende Reformierung und Internationalisierung des Umwandlungssteuergesetzes

**Ziel:**

- Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Wirtschaftsstandortes



**13. FAZIT**

Ohne eine umfassende Unternehmenssteuerreform, die viele der oben genannten Punkte umfasst, wird es also nicht gelingen, das deutsche Steuerrecht so zu modernisieren, dass es im internationalen Steuerwettbewerb auch zukünftig mithalten oder sogar eine führende Rolle einnehmen kann. Damit einher muss es in der kommenden Legislaturperiode auch einen anderen Umgang mit steuerpolitischen Tatbeständen geben. Weg von einem reaktiven Vorgehen, hin zu proaktiven, gestaltenden Maßnahmen. Dabei gilt natürlich weiterhin, dass das finanzpolitische Ziel der Generierung von Staatseinnahmen weiterhin gesetzt ist. Dies umso mehr als die haushaltspolitischen Herausforderungen angesichts des hohen Refinanzierungsbedarfs der

Folgen der Coronavirus-Pandemie deutlich gestiegen sind. Gleichzeitig sollte die Steuerpolitik durch gezieltes Setzen von steuerlichen Anreizen und Vereinfachungen auch wieder zur Gestaltung von wachstumsfördernden Maßnahmen genutzt werden. Da sich durch Globalisierung, fortschreitende Digitalisierung und zuletzt die Corona-Pandemie die Rahmenbedingungen der Wirtschafts- und Wettbewerbssituation hierzulande deutlich verändert haben, sollte die künftige Regierung verstärkt wirtschaftspolitische Ziele, die sie auch mit Steuerpolitik erreichen kann, in ihren Koalitionsvertrag schreiben wie Verbesserung der Standortattraktivität, Zukunftsfähigkeit, Bürokratieabbau, Nachhaltigkeit und Wettbewerbsfähigkeit.

**FUSSNOTEN**

- <sup>1</sup>Vgl. Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2008, S. 1912, BStBl. I 2008, S. 630.
- <sup>2</sup>Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz – COM(2018) 147 final; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen – COM(2018) 148 final.
- <sup>3</sup>Vgl. hierzu ausführlich IDW Eingabe an das BMF vom 21.09.2018 (online verfügbar unter: <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-zum-massnahmenpaket--besteuerung-der-digitalen-wirtschaft-/111128>); Kelm/Müller, WPg 2018, S. 587 ff.
- <sup>4</sup>Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019.
- <sup>5</sup>Vgl. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020.
- <sup>6</sup>Vgl. [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales\\_Finanzmarkt/G7-G20/g7-treffen-finanzminister-london.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/g7-treffen-finanzminister-london.html).
- <sup>7</sup>Vgl. Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof, Die Digitalsteuer – Was kommt? Kommt sie? Von wem kommt sie? BB 2020, S. 2775.
- <sup>8</sup>Vgl. BGBl. I 2016, S. 1679.
- <sup>9</sup>Vgl. BT-Drs. 18/7457, 46 f.
- <sup>10</sup>Vgl. ausführlich zur veranlagungsnahen Betriebsprüfung: IDW Positionspapier vom 19.11.2021.
- <sup>11</sup>Vgl. BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11.
- <sup>12</sup>Eingeführt durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, S. 2998.
- <sup>13</sup>Vgl. UStAVerMG v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338.
- <sup>14</sup>Vgl. FG Hamburg, Beschluss vom 29.08.2017 – 2 K 245/17; Az. des BVerfG – 2 BvL 19/17.
- <sup>15</sup>Vgl. BFH, Beschluss v. 26.02.2014, I R 59/12, BFH/NV 2014, S. 1674; Az. d. BVerfG: 2 BvL 19/14; s.a. Stellungnahme des IDW vom 25.02.2021, abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-zur-frage-der-verfassungswidrigkeit-der-mindestbesteuerung/128934>.
- <sup>16</sup>Vgl. BMF-Schreiben v. 19.10.2011, IV C 2 – S 2741/10/1002, BStBl. I 2011, S. 974; BFH, Beschluss v. 26.08.2010, I B 49/10, BStBl. II 2011, S. 826.
- <sup>17</sup>Vgl. IDW Positionspapier „Notwendigkeit einer Gemeindefinanzreform in Zeiten der Corona-Krise vom 19.11.2021.
- <sup>18</sup>Vgl. BFH, Urteil v. 08.12.2016, IV R 24/11, BFH/NV 2017, S. 985; BFH, Urteil v. 25.10.2016, I R 57/15, BFH/NV 2017, S. 388.





**INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V.**  
WIRTSCHAFTSPRÜFERHAUS

---

Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0  
Telefax: +49 (0) 211/4561097

Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

E-Mail: [info@idw.de](mailto:info@idw.de)  
Web: [www.idw.de](http://www.idw.de)

