



IDW POSITIONSPAPIER ZUR STEUERPOLITISCHEN ENTWICKLUNG

HERAUSFORDERUNGEN DER KOMMENDEN LEGISLATURPERIODE MEISTERN
(STAND: 06.04.2017)

Dieses Positionspapier wurde vom Steuerfachausschuss des IDW erarbeitet.

Mitglieder des Arbeitskreises:

- WP StB Dr. Martin Lenz
- WP StB Dipl.-Finanzw. (FH) Hans-Martin Eckstein
- WP StB CPA Dipl.-Kfm. Sven Fuhrmann
- StB CPA Marko Gründig
- WP StB Dipl.-Kfm. Fritz Güntzler
- Prof. Dr. Joachim Hennrichs
- WP StB Dipl.-Kfm. Ralf Klaßmann
- StB Prof. Dr. Stefan Köhler
- WP StB Prof. Dr. Ursula Ley
- WP StB Dr. Günter Pferdenges
- WP StB Prof. Dr. Thomas Rödder
- WP StB RA Dr. Frank Roser
- StB Dipl.-Finanzw. (FH) Markus Suchanek
- StB Dipl.-Kfm. Dr. Hans R. Weggenmann

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf oder an mueller@idw.de senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2017.

IDW POSITIONSPAPIER ZUR STEUERPOLITISCHEN ENTWICKLUNG

HERAUSFORDERUNGEN DER KOMMENDEN LEGISLATURPERIODE MEISTERN
(STAND: 06.04.2017)

POSITIONEN

1. Die aktuellen Überlegungen der EU zur Sicherung des staatlichen Steueraufkommens und zu Maßnahmen zur Vermeidung der Verlagerung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen (BEPS) basieren auf einer Grundlage, die aufgrund der aktuellen Entwicklungen in bedeutenden Staaten (USA, Großbritannien) möglicherweise maßgeblich erschüttert werden könnte. Ein denkbarer **internationaler Paradigmenwechsel bei der Unternehmensbesteuerung** würde den Beginn einer „Post-BEPS-Ära“ darstellen. Auch wenn die Einzelheiten der neuen Konzepte und deren tatsächliche Verwirklichung derzeit noch nicht feststehen, sollte Deutschland sich hierauf rechtzeitig vorbereiten, um ein attraktiver Wirtschaftsstandort zu bleiben und seine Position in einem ggf. neu definierten Standortwettbewerb zu behaupten. Bei der innerstaatlichen Umsetzung von BEPS-Maßnahmen wie z.B. der EU Anti Tax Avoidance Directive (kurz: ATAD) darf diese Entwicklung nicht aus den Augen verloren werden.
2. Deutschland braucht ein **Unternehmensteuergesetz**, das gekennzeichnet ist durch eine rechtsformneutrale Besteuerung und eine Integration der Gewerbesteuer in die Ertragsbesteuerung. Die rechtsformneutrale Besteuerung würde Bürokratie abbauen und ein investitionsfreundliches Klima schaffen. Das IDW befürwortet daher, dass Personengesellschaften sich steuerlich wie Körperschaften behandeln lassen dürfen. Des Weiteren sollten bestehende Konzepte zur Integration der Gewerbesteuer in die Unternehmensbesteuerung mit in die Überlegungen zu einer umfassenden Reform der Unternehmensbesteuerung einbezogen werden.
3. Die Abschaffung der Abgeltungsteuer befindet sich in der steuerpolitischen Diskussion, aber was kommt dann? Das IDW spricht sich **für den Erhalt der Abgeltungsteuer** aus.
4. Auch die Wiedereinführung der Vermögensteuer ist in der politischen Diskussion. Die Vermögensteuer war kompliziert und bürokratieträchtig. Ein politisch gewünschtes Maß an Umverteilung kann in anderer Weise realisiert werden. Das IDW spricht sich deshalb **gegen eine Vermögensteuer** aus.
5. Die Niedrigzinsphase wird voraussichtlich auch in der nächsten Legislaturperiode anhalten und stellt die Unternehmen und die Finanzverwaltung weiterhin vor große Herausforderungen. Das IDW spricht sich **für eine Reform der Verzinsungsvorschriften im Steuerrecht** aus.
6. Zudem müssen berechnete Interessen Deutschlands im Rahmen des europäischen Staatenbunds mit Blick auf die deutsche Besteuerungshoheit gewahrt bleiben. Dazu ist es unabdingbar, dass die **europäischen Beihilferegeln künftig mit Augenmaß angewendet** werden. Hierauf sollte die Bundesregierung hinwirken.
7. Das IDW setzt sich für kooperative Elemente im Besteuerungsverfahren ein. Mit nachvollziehbarer Selbstkontrolle und Selbstverpflichtung der Unternehmen – z.B. durch Tax Compliance Management Systeme – lässt sich Transparenz erreichen. **Auf eine Anzeigepflicht für Gestaltungen sollte verzichtet werden.**
8. Eine Reihe von Einzelmaßnahmen, die der **Förderung des Wirtschaftsstandorts** Deutschland dienen, ist erforderlich. Das IDW unterbreitet hierzu entsprechende Vorschläge.

INHALTSVERZEICHNIS

1. Internationaler Paradigmenwechsel bei der Unternehmensbesteuerung	7
2. Unternehmensteuergesetz	8
2.1. Rechtsformneutrale Besteuerung	8
2.2. Integration der Gewerbesteuer in die Unternehmensbesteuerung	9
3. Abgeltungsteuer beibehalten	10
4. Vermögensteuer – kompliziert und bürokratieträftig	11
5. Reform der Verzinsung im Steuerrecht	13
5.1. Betriebliche Altersvorsorge stärken	13
5.2. Starrer Abzinsungssatz für Rückstellungen und Verbindlichkeiten – Scheingewinnbesteuerung belastet die Wirtschaft	14
5.3. Vollverzinsung mit 6% zu hoch	14
5.4. Ungleichbehandlung von Erstattungszinsen und Nachzahlungszinsen nicht gerechtfertigt	15
6. Europapolitik – Anwendung des EU-Beihilferechts im Bereich der direkten Steuern nur in engen Ausnahmefällen	16
7. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nicht zielführend	17
8. Wirtschaftsstandort Deutschland fördern	18

1. INTERNATIONALER PARADIGMENWECHSEL BEI DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Personen- und Unternehmensteuern basiert seit jeher auf allgemein akzeptierten Grundsätzen, nach denen der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen der Besteuerung unterwerfen und der Quellenstaat zusätzlich die aus seinen Quellen stammenden Einkünfte besteuern darf. Die so entstehende Doppelbesteuerung wird durch ein engmaschiges Netz von Doppelbesteuerungsabkommen vermieden, das die Zuordnung der Besteuerungsrechte regelt. Damit geht ein internationaler Konsens der großen Industrienationen einher, mit den eigenen Unternehmensbesteuerungssystemen keinen Niedrigsteuerwettbewerb zu betreiben. Unter solchen Bedingungen ist eine Doppelbesteuerung wie auch eine doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften grundsätzlich systemwidrig. Die internationale Staatengemeinschaft bekämpft deshalb aktuell u.a. die Verlagerung von Bemessungsgrundlagen – engl.: Base Erosion and Profit Shifting, kurz: BEPS –, die auf eine doppelte Nichtbesteuerung oder eine Verlagerung in Niedrigsteuergebiete zielt. Die Steuergesetzgebung der jetzt endenden Legislaturperiode war durch Maßnahmen gegen solche Praktiken geprägt.

Dieser internationale Konsens der großen Industrienationen gerät aktuell – z.B. durch Steuerreformüberlegungen in den USA und Niedrigsteuerpläne Großbritanniens – unter Druck. Im Falle einer Umsetzung würden diese erhebliche Verwerfungen auslösen. Zwar sind diese sich abzeichnenden Entwicklungen zurzeit noch nicht hinreichend konkretisiert. Gleichwohl wird sich die neue Bundesregierung aller Voraussicht nach in der kommenden Legislaturperiode den Herausforderungen eines Niedrigsteuerwettbewerbs durch große Industrienationen stellen müssen.

Ersten Anzeichen zufolge haben diese Staaten das Ziel, ihr Unternehmensteuerrecht einzusetzen, um eine Lenkungs- und Wirtschaftsförderungspolitik zu betreiben. Fallen Unternehmensteuersysteme großer Industriestaaten grundlegend auseinander, ist das bestehende Netz von Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr geeignet, Doppelbelastungen zu vermeiden und doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern.

Deutschland muss sich auf diese sich ändernden Rahmenbedingungen vorbereiten, um ein attraktiver Wirtschaftsstandort zu bleiben und seine Position im internationalen Standortwettbewerb zu behaupten. Besonders betroffen von den vorstehend aufgezeigten Szenarien wäre der Exportsektor, der für Deutschland von großer volkswirtschaftlicher Bedeutung ist. Gemeinsam mit den europäischen Partnern sollte die Bundesregierung darauf achten, dass das empfindliche Gleich-

gewicht zwischen der Erzielung von Steuereinnahmen zwecks Erhalts der guten Standortfaktoren und der Vermeidung im internationalen Vergleich unattraktiver Steuerlasten nicht gestört wird.

Gerade vor dem Hintergrund maßgeblicher Veränderungen ist es dringend geboten, bei einer innerstaatlichen Umsetzung von Maßnahmen, die für andere internationale steuerliche Rahmenbedingungen entwickelt wurden, wie z.B. die Anti Tax Avoidance Directive (kurz: ATAD), Augenmaß zu wahren. Der Niedrigsteuersatz der Hinzurechnungsbesteuerung sollte auf ein der internationalen Entwicklung entsprechendes Niveau abgesenkt und das aus den 70er Jahren des letzten Jahrhunderts stammende System der Hinzurechnungsbesteuerung der Funktionsweise moderner Unternehmensteuersysteme angepasst werden. Der auf EU-Ebene getroffene Konsens belässt der neuen Bundesregierung genügend Raum dazu. Solche Reformen – wie z.B. auch die Neuausrichtung von Steuerentstrickungsregeln – müssen unter volkswirtschaftlichen Aspekten wohlüberlegt und ausgewogen erfolgen.

Neben der steuerpolitischen Notwendigkeit, auf die sich abzeichnenden Tendenzen maßgeblicher Industriestaaten zu reagieren, besteht unverändert die Notwendigkeit, das geltende Steuerrecht weiter zu entwickeln und Fehlentwicklungen entgegenzutreten.

2. UNTERNEHMENSTEUERGESETZ

2.1. RECHTSFORMNEUTRALE BESTEUERUNG

Das deutsche Steuerrecht zeichnet sich durch ein Nebeneinander zweier Besteuerungsregime für Unternehmen verschiedener Rechtsformen aus, nämlich das Regime für Personenunternehmen und das Regime für Körperschaften. Die Systeme unterscheiden sich nicht nur hinsichtlich ihrer Komplexität, sondern teilweise auch hinsichtlich der steuerlichen Belastung gleicher wirtschaftlicher Aktivitäten. Aus Gründen der Gleichbehandlung sollten gleiche wirtschaftliche Tätigkeiten nicht lediglich aufgrund der Rechtsform, in der sie ausgeführt werden, unterschiedliche Steuerbelastungen nach sich ziehen.

Verschiedene Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung wurden in den letzten zwei Jahrzehnten entwickelt, auf die bei einer Reform der Unterneh-

mensbesteuerung zurückgegriffen werden könnte.¹ Diese Konzepte zeichnen sich durch eine systemgetreue Umsetzung theoretischer Konzepte zur rechtsformneutralen Besteuerung aus. Dies ist grundsätzlich wünschenswert. Ihre Umsetzung ist allerdings bislang aus politischen Gründen gescheitert. Ein politisch tragfähiger Kompromiss könnte sein, Personengesellschaften die Option einzuräumen, sich dem Regime der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu unterwerfen (Optionsmodell). Durch eine Option wird gewährleistet, dass Unternehmen, insbesondere kleine und kleinere mittelständische, für die das Regime für Einzelunternehmern und Personengesellschaften praktikabel ist, es beibehalten können. Für größere Mittelständler und Personengesellschaftskonzerne, für die das Besteuerungsregime für Personenunternehmen einen erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand im Vergleich zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung bedeutet, wäre die Ausübung der Option ohne die formalen Hürden eines zivilrechtlichen Rechtsformwechsels ein erheblicher Beitrag zur Entlastung von Bürokratie. Daher ist das Optionsmodell zu befürworten.

2.2. INTEGRATION DER GEWERBESTEUER IN DIE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Inländische Gewerbebetriebe unterliegen der Gewerbesteuer, die als Objektsteuer ausgestaltet ist. Mit den gewerbesteuerlichen Änderungen der letzten Jahrzehnte hat der Gesetzgeber schrittweise ertragsteuerliche Elemente auch in das Gewerbesteuerrecht aufgenommen und den Objektsteuercharakter somit ausgehöhlt. Zudem werden bestimmte Betriebsausgaben als Teil der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage der Versteuerung unterworfen. Reformüberlegungen – sowohl hinsichtlich einer Abschaffung der Gewerbesteuer als auch einer Beseitigung systematischer Defizite – sind bislang an politischen Widerständen gescheitert. Soweit Kommunen rückläufige Gewerbesteuereinnahmen befürchteten, nahmen sie auch zu sachgerechten Reformvorschlägen in der Vergangenheit oftmals eine zurückhaltende Position ein. Vorzugswürdig wäre eine Prüfung, ob eine Abschaffung der Gewerbesteuer unter Abfederung der Finanzierungsrisiken für die kommunalen Haushalte erreicht werden kann. Bestehende Konzepte zur Integration der Gewerbesteuer in

¹ Vgl. Brühler Empfehlungen, abrufbar unter: <http://www.jarass.com/atw-forschung.de/dat/pub/0799/ubestteil1.pdf>, zuletzt abgerufen am 22.02.2017; Vgl. Stiftung Marktwirtschaft, Kommission Steuergesetzbuch, Bericht der Arbeitsgruppe Kommunalfinanzen, Juli 2006, abrufbar unter: http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Steuern/Bericht_der_AG_Kommunalfinanzen_Kommission_Steuergesetzbuch.pdf, zuletzt abgerufen am 22.02.2017.

die Unternehmensbesteuerung sollten mit in die Überlegungen zu einer umfassenden Reform der Unternehmensbesteuerung einbezogen werden.

3. ABGELTUNGSTEUER BEIBEHALTEN

Die Abgeltungsteuer hat sich bewährt. Sie beruht auf einem vereinfachten Erhebungsverfahren, ist international wettbewerbsfähig und anreizkompatibel. Sie führt mit wenig Bürokratie zu mehr und nicht zu weniger Einnahmen für den Staatshaushalt. Für die Beibehaltung der Abgeltungsteuer sprechen aus unserer Sicht folgende Gründe:

Es ist ungeklärt, wie sich das Steueraufkommen bei einer Abschaffung der Abgeltungsteuer entwickelt. Die Bundesregierung ermittelte jüngst, dass die Beibehaltung des zuvor geltenden Systems zu Steuermindereinnahmen geführt hätte (2012: 1,25 Mrd. €, 2013: 980 Mio. €, 2014: 835 Mio. €).²

Würde die Abgeltungsteuer abgeschafft, müsste für Dividenden wieder das Teileinkünfteverfahren vorgesehen werden. Zudem wäre der Werbungskostenabzug wieder zuzulassen. Die Verrechnung von Verlusten aus Kapitalvermögen mit anderen Einkünften wäre grundsätzlich wieder möglich und es wären Regelungen für Veräußerungsgewinne aus Spekulationsgeschäften erforderlich. Dem steht der höhere nominale Steuersatz gegenüber. Möglicherweise wäre in Summe der Aufkommenseffekt negativ.³

In der Übergangsphase entstände erheblicher Umstellungsaufwand für die Banken. Sie müssten sich für den Informationsaustausch mit ausländischen Banken rüsten und Neuerungen aufgrund der Systemumstellung umsetzen. Die Kosten würden Banken erfahrungsgemäß auf ihre Kunden z.B. in Form von höheren Bankgebühren umlegen.

Die Finanzbehörden müssen die im Rahmen des Datenaustauschs erhaltenen Informationen auswerten. Eine gleichzeitige Umstellung des Besteuerungssystems mit zusätzlichen Angaben in der Einkommensteuererklärung wäre zu bewältigen.

Eine Abschaffung der Abgeltungsteuer sollte zudem erst dann erwogen werden, wenn der automatisierte Datenaustausch – auch international – funktioniert und sich in der Praxis bewährt hat. Dazu erscheint es geboten, zunächst Erfahrungen mit dem Informationsaustausch zu sammeln und seine Funktionsfähigkeit abzuwarten.

² Vgl. BT-Drs. 18/2724, S. 4.

³ Vgl. BT-Drs. 18/2724, S. 4.

Gegner der Abgeltungsteuer behaupten, Dividendeneinkünfte der „Reichen“ werden mit 25% belastet, während Arbeitseinkommen der „Armen“ mit bis zu 42% belastet werden. Dividendeneinkünfte sind ausgeschüttete Unternehmensgewinne. Auf Unternehmensgewinne fallen beim Unternehmen bereits rd. 30% Steuern an. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden unter der Abgeltungsteuer brutto – also im Unterschied zu Arbeitseinkünften ohne Abzug von Werbungskosten – versteuert. Der nominell niedrigere Steuersatz wird also durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert. Die Effektivbelastung ist in etwa vergleichbar.

4. VERMÖGENSTEUER – KOMPLIZIERT UND BÜROKRATIETRÄCHTIG

Steuerrecht ist das Recht der Beschaffung der staatlichen Einnahmen und Aufteilung staatlicher Finanzierungslasten. Einmal getroffene Belastungsentscheidungen müssen effizient umgesetzt werden, damit Steuereinnahmen so vollständig wie möglich zur Finanzierung staatlicher Leistungen zur Verfügung stehen und nicht im Verwaltungsapparat „versickern“. Die Vollzugskosten der Vermögensteuer betragen rd. ein Drittel ihres Aufkommens.⁴ Das ist höchst ineffizient.

1995 hat das Bundesverfassungsgericht das bestehende Vermögensteuergesetz wegen ungleicher, zu pauschaler Bewertung für verfassungswidrig und unanwendbar erklärt.⁵ Vor allem die Bewertung von Sachvermögen wurde als zu aufwändig und streitanfällig angesehen. Die Schwierigkeiten allein bei der Immobilienbewertung sind so groß, dass die jüngst über den Bundesrat eingebrachte Initiative der Bundesländer zur Grundsteuerreform lediglich ein stark pauschalierendes Bewertungsverfahren⁶ für Immobilien als praxistauglich ansieht. Selbst für diese stark vereinfachte Erstbewertung können die Voraussetzungen nicht vor 2023 geschaffen werden.⁷ Die Folgebewertung soll für Zwecke der Grundsteuer nur alle sechs

⁴ Das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung kam in einer Untersuchung im Auftrag des BMF für das Jahr 1984 zu diesem Ergebnis. Vgl. Tagungsbericht zum 2. Berliner Steuergespräch, „Die Bewertungstatbestände der Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand“, Fn. 8, abrufbar unter: <http://www.berlinersteuer-gespraech.de/2BSGTagungsbericht.pdf>; zuletzt abgerufen am 12.12.2016.

⁵ Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121.

⁶ Das sog. Kostenwertverfahren gem. § 230 BewG-E, s. BR-Drs. 515/16(B), S. 20.

⁷ Der erste Bewertungsstichtag (Hauptfeststellungszeitpunkt) soll der 01.01.2022 sein. Vgl. BR-Drs. 515/16(B), S. 43.

Jahre durchgeführt werden.⁸ Für eine Vermögensteuer müssten alle Vermögensarten – nicht nur Immobilien – grundsätzlich jährlich bewertet werden, was einen immensen Verwaltungsaufwand nach sich ziehen dürfte.

Keine der anderen bestehenden Steuerarten benötigt diese Werte. Derzeit müssen Steuerpflichtige auf den Zeitpunkt einer Erbschaft oder Schenkung die Verkehrswerte des relevanten Teils ihres Vermögens nur anlassbezogen ermitteln. Die Wertfeststellungen erfolgen unterjährig und unregelmäßig und können nicht für die Vermögensteuer herangezogen werden. Die für die Ertragsteuern jährlich zu erstellenden Steuerbilanzen und Inventarverzeichnisse weisen Buchwerte aus, die erheblich von den Verkehrswerten abweichen können und für eine Vermögensteuer nicht ohne weiteres in Betracht kommen. Zudem umfassen sie kein Privatvermögen. Die Vermögensteuer verursacht ein Massenverfahren, da die Steuerpflichtigen ihr Vermögen zum Stichtag bewerten müssen und die Finanzverwaltung diese Werte prüfen muss. Die Kosten einer verfassungsmäßigen Bewertung wären sowohl für die Bürger als auch für die Finanzverwaltung hoch.

Wollte man die Kosten senken, müssten die Werte stark pauschaliert ermittelt werden. Einzelfallgerechtigkeit wäre möglicherweise nicht mehr gewährleistet. Die Verfassungsmäßigkeit stünde in Frage. Eine solche Ausgestaltung wäre streitanfällig, was wiederum die Vollzugskosten erhöhen würde.

1995 entschied das Bundesverfassungsgericht auch, dass die Vermögensteuer zu den Ertragsteuern nur hinzutreten darf, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Einkommens mit Ertragsteuern und Vermögensteuer bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe von 50% liegt (sog. Halbteilungsgrundsatz).⁹ Das Gericht verneinte zwar im Jahr 2006 die Übertragbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes auf die Einkommen- und Gewerbesteuer allein, ließ allerdings ausdrücklich offen, ob bei zusätzlicher Belastung mit Vermögensteuer anders zu entscheiden gewesen wäre.¹⁰ Vor diesem Hintergrund besteht bei Wiedereinführung einer Vermögensteuer das Risiko, dass der Halbteilungsgrundsatz zum Zuge kommt und die Vermögensteuer nachträglich wieder als verfassungswidrig anzusehen ist. Im Rahmen der vor einigen Jahren geführten Diskussion wurde zudem darauf hingewiesen, dass

8 Als nächster Hauptfeststellungszeitpunkt ist der 01.01.2030 vorgesehen. Im Anschluss ist gem. § 206 Abs. 1 BewG-E ein sechsjähriger Turnus vorgesehen. Vgl. BR-Drs. 515/16(B), S. 44.

9 Vgl. BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121.

10 Vgl. BVerfG v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, S. 97.

eine Vermögensteuer, die nur eine geringe Anzahl von Bürgern trifft, auch unter diesem Gesichtspunkt verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet.

5. REFORM DER VERZINSUNG IM STEUERRECHT

Die öffentliche Hand ist wohl die größte Nutznießerin der aktuellen Niedrigzinsphase. Bei anhaltend niedrigen oder gar negativen Zinsen ist auch eine hohe öffentliche Verschuldung langfristig tragbar. In Deutschland trugen auch die niedrigen Zinsen dazu bei, dass das Ziel der Vermeidung von Neuverschuldung („schwarze Null“) eingehalten wurde. Obwohl die Zinsentwicklung die Haushaltskonsolidierung erleichtert, hält die Bundesregierung an den für die steuerliche Abzinsung von Verpflichtungen und die sog. „Vollverzinsung“ maßgeblichen hohen Zinssätzen fest und belastet so die Steuerzahler. Die hohen „antiquierten“ Zinssätze im Steuerrecht müssen deshalb den tatsächlichen Marktverhältnissen angenähert werden.

5.1. BETRIEBLICHE ALTERSVORSORGE STÄRKEN

Die Altersvorsorge in Deutschland beruht auf einem Drei-Säulen-Modell aus gesetzlicher, betrieblicher und privater Altersvorsorge. Hierdurch soll die gesetzliche Rentenversicherung entlastet werden, was insbesondere vor dem Hintergrund des demografischen Wandels erforderlich ist. Die Bürger müssen also zusätzlich zur gesetzlichen Rentenversicherung privat vorsorgen oder eine betriebliche Altersvorsorge aufbauen.

Bei der privaten Altersvorsorge spielen Lebens- bzw. Rentenversicherungen eine zentrale Rolle. Gerade Versicherungsunternehmen, die entsprechende Produkte anbieten, geraten durch die Niedrigzinsphase aber unter Druck und bieten die früher üblichen, attraktiven Garantieverzinsungen nicht mehr an. Durch die niedrigen Marktzinsen wird die private Altersvorsorge erschwert, weil während des Berufslebens mehr gespart werden muss, um ein bestimmtes Versorgungsniveau im Alter zu sichern. Hinzu kommt, dass insbesondere in Haushalten mit geringem Einkommen keine oder keine ausreichenden finanziellen Spielräume verbleiben, um privat vorzusorgen.

Gleichzeitig wird die betriebliche Altersvorsorge durch die niedrigen Zinsen und deren unterschiedliche Berücksichtigung in Handels- und Steuerbilanz erschwert. Pensionsverpflichtungen werden in der Handelsbilanz mit ihrem Erfüllungsbetrag bewertet und mit einem Marktzins auf den heutigen Barwert diskontiert; hierfür wird der Durchschnittszinssatz der vergangenen zehn Jahre verwendet. In der Steuerbilanz liegt der Diskontierung ein starrer, marktferner Zinssatz von 6% zu-

grunde. Das sinkende Zinsniveau belastet – wegen der glättenden Wirkung des Durchschnittszinssatzes – schon das handelsrechtliche Ergebnis weniger intensiv als bei Bewertung mit aktuellen Marktzinsen. Die steuerliche Bemessungsgrundlage wird aufgrund des starren Zinssatzes auf einem noch höheren Niveau „künstlich hoch gehalten“. Unternehmen werden hierdurch stark belastet. Es werden Scheingewinne besteuert und damit die Unternehmenssubstanz belastet. Es wird immer unattraktiver, Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge zu ermöglichen.

Diese steuerliche Benachteiligung der betrieblichen Altersvorsorge sollte durch Vereinheitlichung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Pensionsrückstellungsbewertung abgeschafft werden. Grundsätzlich wäre eine Betrachtung erdienter Pensionsanwartschaften als Darlehen des Versorgungsberechtigten an das Unternehmen sachgerecht, der Abzinsungssatz müsste sich dann an den (typisierten) Fremdkapitalkosten (des Unternehmens, des Branchenschnitts o.ä.) orientieren. Vor dem Hintergrund des künstlich niedrigen Zinsniveaus infolge geldpolitischer Eingriffe empfiehlt es sich, die steuerbilanziellen Zinssätze denen der Handelsbilanz anzupassen und einen Gleichlauf herzustellen. Hierdurch hätten Unternehmen die erforderliche Planungssicherheit, um ihren Arbeitnehmern vermehrt eine betriebliche Altersvorsorge zu ermöglichen.

5.2 STARRER ABZINSUNGSSATZ FÜR RÜCKSTELLUNGEN UND VERBINDLICHKEITEN – SCHEINGEWINN-BESTEuerung BELASTET DIE WIRTSCHAFT

Eine zusätzliche Belastung ergibt sich für bilanzierende Unternehmen. Für steuerliche Zwecke sind Rückstellungen und unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einem starren, marktfernen Zinssatz von 5,5% abzuzinsen. Dies führt in gleicher Weise zu einer Scheingewinnbesteuerung wie bei Pensionsrückstellungen. Auch in diesem Bereich sollte der Abzinsungssatz dem Marktniveau angepasst werden. Hier empfiehlt sich wiederum eine Angleichung des steuerbilanziellen Abzinsungssatzes an den handelsrechtlichen.

5.3 VOLLVERZINSUNG MIT 6% ZU HOCH

Der Zinssatz auf Steueransprüche und -erstattungen beträgt einheitlich 0,5% pro Monat, also 6% pro Jahr.¹¹ Dieser Zinssatz besteht unverändert seit dem Steuerän-

¹¹ § 238 Abs. 1 Satz 1 AO.

derungsgesetz 1961. Zu dieser Zeit lag der Geldmarktzins für übliche Geldanlagen in Form von Monatsgeldern bei etwa 4,5 bis 5%. Der Geldmarktzins bewegt sich schon seit einigen Jahren stabil nahe 0%. Eine kurzfristige Erholung der Zinsen ist nicht zu erwarten.

Werden die Verzinsungszeiträume länger – was z.B. bei Nachzahlungen aufgrund von Betriebsprüfungen der Fall ist –, wirkt sich der hohe Zinssatz besonders stark aus. Mit Zinsen auf Steuern nimmt der Fiskus in Betriebsprüfungen etwa ebenso viel ein wie mit Mehrergebnissen aus Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Mehrergebnisse aus der Umsatzsteuer fallen sogar geringer aus als die Zinseinnahmen.

Eine Reform der Verzinsung kommt auch dem Gemeindehaushalt zugute. Es sind Fälle bekannt geworden, in denen Gemeinden durch Zinsen auf Gewerbesteuererstattungen, die aus Betriebsprüfungen resultieren, finanziell stark belastet wurden. Die Zinsen machen teilweise bis zur Hälfte der Nachzahlung oder Erstattung aus. Der tatsächlich in dieser Zeit erzielbare Zinsvorteil fällt hingegen kaum ins Gewicht.

Zweck der Verzinsung ist der Ausgleich von Liquiditätsvorteilen aufgrund zeitlich versetzter Steuerzahlungen bzw. -erstattungen. Das muss auch weiterhin gleichermaßen zulasten wie zugunsten der Steuerpflichtigen gelten. Die Liquiditätsvorteile werden derzeit allerdings systematisch zu hoch veranschlagt. Der Zinssatz sollte angepasst werden, um den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung zu tragen.

5.4 UNGLEICHBEHANDLUNG VON ERSTATTUNGSZINSEN UND NACHZAHLUNGSZINSEN NICHT GERECHTFERTIGT

Zinsen, die Steuerpflichtige auf Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Gewerbesteuernachzahlungen entrichten müssen, sind zwar bilanziell Aufwand. Es ist jedoch ausdrücklich gesetzlich geregelt, dass diese Aufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen. Anders verhält es sich mit Zinserträgen aufgrund von Steuererstattungen; sie sind als Einnahmen zu erfassen. Diese zusätzliche einseitige Belastung der Steuerpflichtigen hat der Gesetzgeber ausdrücklich in das Gesetz aufgenommen. Sie verschärft die belastenden Wirkungen der Vollverzinsung mit 6% p.a. zusätzlich. Nachzahlungszinsen und Erstattungszinsen sollten steuerlich gleich behandelt werden.

6. EUROPAPOLITIK – ANWENDUNG DES EU-BEIHILFERECHTS IM BEREICH DER DIREKTEN STEUERN NUR IN ENGEN AUSNAHMEFÄLLEN

Die Steuergesetzgebung für direkte Steuern liegt bei den Mitgliedstaaten, für die diese Kompetenz zum Kernbereich ihrer Souveränität gehört. Der EU wurden von den Mitgliedstaaten bewusst in diesem Bereich keine Kompetenzen übertragen. Allerdings wacht die EU-Kommission über faire Wettbewerbsbedingungen im Binnenmarkt. Mitgliedstaaten dürfen deshalb keine staatlichen oder aus staatlichen Mitteln geleisteten Beihilfen gewähren, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Art. 107 AEUV). In jüngerer Zeit überprüft die EU-Kommission zunehmend nationale Steuergesetze unter dem Aspekt der unerlaubten staatlichen Beihilfe. Es bedarf einer grundsätzlichen Klärung des Verhältnisses zwischen nationaler Kompetenz bei der Steuergesetzgebung und der Reichweite des EU-Beihilferechts.

Beispiel „Sanierungsklausel“: Grundsätzlich sind steuerliche Verluste in Deutschland zeitlich unbegrenzt vortragsfähig. Bei bestimmten Anteilseignerwechseln gehen gem. § 8c KStG Verluste hingegen unter. Erwirbt ein Investor ein Unternehmen in der Krise, um es zu sanieren, soll das Unternehmen durch diesen Anteilseignerwechsel allerdings steuerlich nicht belastet werden; die Verluste sollen dann nicht untergehen. EU-Kommission und EuG haben den Verlustuntergang – anders als der deutsche Gesetzgeber – als Systemprinzip angesehen und die Ausnahme für Sanierungsfälle als unzulässige Beihilfe eingestuft. Damit greifen sie unmittelbar in die Steuergesetzgebungshoheit ein, die bei direkten Steuern Deutschland zusteht.

Sollte der EuGH die Entscheidung des EuG bestätigen, müssen betroffene Unternehmen die als unzulässige Beihilfe eingestuften Sanierungsnachlässe zurückzahlen, was in der Krise zur Insolvenz führen könnte. Anders als im deutschen Steuerverfahrensrecht spielen Vertrauensschutz und Verjährung bei der Rückforderung von unzulässigen Beihilfen keine Rolle. Beihilferückforderungen stellen deshalb ein besonders ernst zu nehmendes, zum Teil sogar existenzgefährdendes Risiko für Unternehmen dar, die sanierungsfähig sind und im Erfolgsfall zum Erhalt von Arbeitsplätzen beitragen.

Aus der alleinigen Gesetzgebungskompetenz im Bereich der direkten Steuern folgt auch das Recht des nationalen Gesetzgebers, das Referenzsystem zu definieren. Diese Entscheidung hat die EU-Kommission mangels eigener Kompetenz grund-

sätzlich zu akzeptieren, sodass das EU-Beihilferecht im Bereich der direkten Besteuerung nur ausnahmsweise zur Anwendung kommen kann. Eine solche Ausnahme könnte nur angenommen werden, wenn Mitgliedstaaten mit Regelungen der direkten Steuern Wettbewerbsverzerrungen in einem Ausmaß erzeugen, die geeignet sind, das Funktionieren des Binnenmarks empfindlich zu stören. Nationale Regelungen, die wie der Sanierungserlass oder die Sanierungsklausel von der Besteuerung reiner Buchgewinne Abstand nehmen, sollten jedenfalls nicht als selektive Begünstigung bestimmter Unternehmen zu werten sein, zumal sie allen Unternehmen in der Krise gleichermaßen zugutekommen.

7. ANZEIGEPFLICHT FÜR STEUERGESTALTUNGEN NICHT ZIELFÜHREND

Ziel einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen soll sein, der Finanzverwaltung eine zeitnahe Würdigung solcher Gestaltungen zu ermöglichen. Der Gesetzgeber soll in die Lage versetzt werden, Lücken und interpretationsoffene Formulierungen zügig anzupassen. Das kommt einer Kapitulation vor der Gewaltenteilung und der gerichtlichen Kontrolle gleich. Das Steuerrecht besteht zunehmend aus nicht abgestimmten Regelungen, die keinem systematischen Ansatz folgen. Gelingt es dem Gesetzgeber nicht, ein systematisches Steuerrecht zu schaffen, sollte das nicht in neue, bürokratieträchtige Pflichten für Steuerpflichtige münden. Nicht nur steuerlich gewählte Gestaltungen sind grundsätzlich legal. Es ist Steuerpflichtigen unbenommen, ihre Verhältnisse so zu gestalten, dass sie legal möglichst wenig Steuern zahlen müssen. An diesem Grundsatz darf sich nichts ändern.

Eine Anzeigepflicht, die auch Berufsträger trifft, könnte zudem das Vertrauensverhältnis zwischen Berater und Mandant nachhaltig stören. Unklar ist derzeit auch noch, wie der Schutz des Steuergeheimnisses – vor allem im Kontext eines internationalen Informationsaustausches – sichergestellt wird.

Transparenz gegenüber den Finanzbehörden ist im Besteuerungsverfahren unabdingbar. Es empfiehlt sich, – nicht zuletzt mit Blick auf das Steuerklima – mehr auf kooperative Elemente als auf zusätzliche Bürokratielasten zu setzen. Es ist bereits heute zu beobachten, wie sich in den Unternehmen Systeme fortentwickeln, die sicherstellen, dass die Steuergesetze normenkonform angewendet werden. Darauf haben nicht nur Vorstände, sondern auch Aufsichtsräte zu achten. Eine wirksame Hilfestellung kann dabei ein eingerichtetes und funktionierendes Tax Compliance Management System leisten.

Es sollte keine Anzeigepflicht eingeführt werden.

8. WIRTSCHAFTSSTANDORT DEUTSCHLAND FÖRDERN

Darüber hinaus sollte eine Reihe von Einzelmaßnahmen ergriffen werden, um den Wirtschaftsstandort Deutschland zu fördern und Rechtsunsicherheit im Steuerrecht abzubauen. Hierzu gehören insbesondere

- die Überarbeitung des Katalogs gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen,
- der Erhalt des Territorialitätsprinzips der Gewerbesteuer, insbesondere die Rückführung überschießender Tendenzen unilateraler Abwehrmaßnahmen,
- die Förderung von Forschung und Entwicklung,
- die Verbesserung der Möglichkeiten zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung im Rahmen von Verständigungsverfahren,
- die rechtssichere Ausgestaltung der Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft,
- die Reform der Regelung von umsatzsteuerlichen Reihengeschäften,
- die Überarbeitung des Katalogs des § 13b UStG (Fälle des sog. Reverse-charge-Verfahrens),
- ein verfahrensrechtlicher Rechtsanspruch auf eine zeitnahe verbindliche Auskunft,
- die Reform der Entstrickungsbesteuerung, insbesondere auch der Wegzugsbesteuerung.

Bildrechte:

©istock.com_PeopleImages
©istock.com_SusanneB
©istock.com_mizar_21984



WIRTSCHAFT BRAUCHT **VERTRAUEN.**

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de