



UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

IDW POSITIONSPAPIER ZUR **MODERNISIERUNG DES UNTERNEHMENSSTEUERRECHTS**
(STAND: 16.10.2018)

ZUKUNFTSFÄHIGKEIT
STANDORTATTRAKTIVITÄT
WETTBEWERBSFÄHIGKEIT
BÜROKRATIEABBAU

Dieses Positionspapier wurde vom Steuerfachausschuss des IDW erarbeitet.

Ansprechpartner:

Jörg Müller
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Postfach 320580
40420 Düsseldorf
mueller@idw.de

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2018.

IMPULSE

1. Option für Personengesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft

Es sollte der Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften gemacht werden. Hierzu sollte Personengesellschaften die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaften eingeräumt werden (sog. „Optionsmodell“).

2. 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 Anteilserwerb.

Langfristig ist ein sukzessiver **Abbau der Mindestbesteuerung** sinnvoll. Zumindest bedarf es einer verlässlichen Regelung zur Behandlung finaler Verluste.

Kurzfristig wäre zudem eine Ausnahme von der Mindestbesteuerung für Start-ups, z.B. für einen Zeitraum von fünf Gewinnjahren, eine sinnvolle Maßnahme zur Entlastung.

3. Abschaffung des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag sollte für alle Steuerpflichtigen vollständig und noch vor Ablauf der aktuellen Legislaturperiode abgeschafft werden.

4. Absenkung der Niedrigsteuerschwelle bei der Hinzurechnungsbesteuerung

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

5. 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. Zudem sollte geprüft werden, von der „per-country-limitation“ zu der international üblichen „overall-limitation“ zu wechseln.

6. Reform der Verzinsung im Steuerrecht

Die aufgrund des äußerst niedrigen Marktzinsniveaus marktferne Verzinsung im Steuerrecht sollte beseitigt und durch realitätsgerechte, niedrigere Zinssätze ersetzt werden. Dies betrifft die Verzinsung von Steuererstattungen und -nachzahlungen.

Anpassungsbedarf besteht auch bei der Abzinsung von Pensionsrückstellungen.

7. Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung

Forschung und Entwicklung sollte (endlich) steuerlich gefördert und Anreize für den Aufbau und die Ansiedlung von geistigem Eigentum (sog. intellectual property) in Deutschland gesetzt werden, um den Produktionsfaktor Wissen nachhaltig in Deutschland zu verankern. Alle Unternehmen durch eine Steuerentschuldung i.H.v. 25% der Personalkosten für F&E-Tätigkeit zu fördern, ist eine geeignete Maßnahme.

8. Erleichterung für Cloud-Lösungen bei Buchhaltungssystemen

Zur Aufbewahrung und Führung elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen außerhalb Deutschlands (§ 146 Abs. 2a AO) sollte klargestellt werden, dass Cloud-Lösungen für Buchhaltungsleistungen unabhängig vom Standort des Servers genutzt werden können.

9. Augenmaß bei der Anpassung des Steuersystems an eine digitalisierte Welt

Die Einflüsse der Digitalisierung, insb. veränderter Geschäftsmodelle, auf das Steuersystem sind sorgfältig zu prüfen. Die bisherigen Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ sind sehr kritisch zu beurteilen. Es sollte davon abgesehen werden, voreilig die Systematik der Ertragsbesteuerung umzugestalten, die internationale Verteilung der Besteuerungsrechte zu ändern oder neue Steuerarten einzuführen.

10. Neuordnung der Gewerbesteuer

Eine **Anpassung der pauschalen Steuerermäßigung nach § 35 EStG an gestiegene Gewerbesteuerhebesätze** ist dringend erforderlich. Der Ermäßigungsbetrag i.H.d. 3,8-Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags ist nicht mehr zeitgemäß und sollte erhöht werden.

Es sollte geprüft werden, ob eine teilweise **Anrechnung der Gewerbesteuer** auch **auf die Körperschaftsteuer** eingeführt werden soll.

Es sollten zumindest **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 oder zumindest deren Höhe reduziert werden. Der Hinzurechnungsfreibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG von 100.000 € sollte auf 200.000 € erhöht werden.

INHALTSVERZEICHNIS

Gründe und Ziele einer Modernisierung	7
Impulse für eine Modernisierung	8
1. Option für Personengesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaften	8
2. Reform der steuerlichen Verlustbehandlung	10
2.1 Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung bei Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen	10
2.2 Abbau der Mindestbesteuerung	12
3. Abschaffung des Solidaritätszuschlags	13
4. Absenkung der Niedrigsteuerschwelle bei der Hinzurechnungsbesteuerung	14
5. Abbau/Vermeidung von Anrechnungsüberhängen bei ausländischen Steuern	15
6. Reform der Verzinsung im Steuerrecht	16
7. Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung	18
8. Erleichterung für Cloud-Lösungen bei Buchhaltungssystemen	19
9. Augenmaß bei der Anpassung des Steuersystems an eine digitalisierte Welt	19
10. Neuordnung der Gewerbesteuer	21
10.1 Anpassung der pauschalen Steuerermäßigung nach § 35 EStG an gestiegene Gewerbesteuer-Hebesätze	21
10.2 Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer	24
10.3 Korrekturen bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen	25

GRÜNDE UND ZIELE EINER MODERNISIERUNG

Schnelle und häufige Änderungen des deutschen Unternehmenssteuerrechts sind in einem zunehmend dynamischen wirtschaftlichen Umfeld sachgerecht. Doch während sich aktuell gerade der internationale Standort- und Steuerwettbewerb nicht nur schnell, sondern vor allem stark verändert (z.B. durch die Umsetzung des OECD BEPS-Aktionsplans, die US-Steuerreform oder den internationalen Trend zu sinkenden Unternehmenssteuersätzen, wie etwa in Frankreich), fällt die deutsche Reaktion bislang verhalten aus: viele kleinteilige Gesetzesänderungen, kaum Weichenstellungen für die Zukunft.

Die letzte große Unternehmenssteuerreform gab es in Deutschland im Jahr 2008;¹ seitdem hat sich viel getan. Die weltwirtschaftliche Gesamtsituation hat sich in den letzten zehn Jahren vollkommen gewandelt: überstandene Finanzmarktkrise, Digitalisierung, Brexit und US-Steuerreform – um nur einige Faktoren zu nennen. 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 proaktiv die Unternehmensbesteuerung in wichtigen Bereichen neu ordnen. Dabei halten wir es für geboten, eine solche Modernisierung zügig, d.h. noch in der laufenden Legislaturperiode, anzugehen, auch wenn dies im Koalitionsvertrag nicht vorgesehen ist.

Das steuerpolitische Vorgehen der letzten Jahre war hingegen überwiegend reaktiv. Reaktionen auf internationale Anforderungen (insb. den OECD BEPS-Aktionsplan, europarechtliche Vorgaben, aber auch medienwirksame Enthüllungen wie z.B. die sog. LuxLeaks oder die sog. Panama Papers), auf Rechtsprechung oder auf unerwünschte Steuergestaltungen (z.B. Cum/Ex- oder Cum/Cum-Geschäfte) gaben Anlass für Änderungen des Unternehmenssteuerrechts.

Auf dieser Grundlage konzentrierte sich der Gesetzgeber einseitig fast ausschließlich auf finanzpolitische Ziele der Steuerpolitik zur Generierung – oder vielmehr

1 Vgl. Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2008, S. 1912, BStBl. I 2008, S. 630.

Sicherung – von Staatseinnahmen unter dem Schlagwort „Steuergerechtigkeit“. Selbstverständlich bleibt dieses Ziel auch in Zukunft weiterhin bestehen (dies zeigt z.B. die aktuelle Diskussion um die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuerergestaltungen). Doch durch diese eindimensionale Ausrichtung 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 darüber hinaus wieder wirtschaftspolitische Ziele der Steuerpolitik, d.h. insbesondere Standortattraktivität, Zukunftsfähigkeit, Bürokratieabbau und Wettbewerbsfähigkeit in den Fokus genommen werden.

IMPULSE FÜR EINE MODERNISIERUNG

1. OPTION FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN ZUR BESTEUERUNG ALS KAPITALGESELLSCHAFTEN

Es sollte der Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften gemacht werden. Hierzu sollte Personengesellschaften die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaften eingeräumt werden (sog. „Optionsmodell“).

Das deutsche Steuerrecht zeichnet sich durch ein rechtsformabhängiges Nebeneinander zweier Besteuerungsregime für Unternehmen 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 Modernisierung der Unternehmensbesteuerung wurden in den letzten zwei Jahrzehnten entwickelt, auf die bei einer Modernisierung der Unternehmensbesteuerung zurückgegriffen werden könnte.² Diese Konzepte

2 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 Kommunal Finanzen, 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.

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 (Optionsmodell³).

Das Optionsmodell ermöglicht eine weitestgehend aufkommensneutrale Reform des deutschen Unternehmenssteuerrechts, die einen Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung sowie eine Bürokratieentlastung für Personengesellschaften zum Ziel hat. Der Vorschlag knüpft an praxiserprobte bestehende Rechtsnormen an und lässt sich effizient umsetzen. Zum Übergang zur Kapitalgesellschaftsbesteuerung soll Personengesellschaften die Möglichkeit eröffnet werden, einen fiktiven Formwechsel für ertragsteuerliche Zwecke durchzuführen. Ein zivilrechtlicher Rechtsformwechsel ist nach unserem Vorschlag nicht erforderlich. Im Anschluss soll die Besteuerung der optierenden Personengesellschaft nach Kapitalgesellschaftsgrundsätzen unter Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes erfolgen.

Durch eine Option wird gewährleistet, dass Unternehmen, insbesondere kleine und kleinere mittelständische, für die das Regime für Einzelunternehmer und Personengesellschaften praktikabel ist, dieses 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. Dies gilt insbesondere für die Besteuerungsregeln für Personengesellschaften, die in Deutschland kompliziert sind und sich durch Besonderheiten auszeichnen, die ausländische Steuersysteme nicht kennen, wie bspw. für den Bereich des sog. Sonderbetriebsvermögens, das mit hohem bürokratischem Aufwand (z.B. Sonderbilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen für die Gesellschafter) jährlich fortgeführt werden muss.

In Deutschland sind Unternehmensgruppen erheblicher Größe als Personengesellschaftskonzerne organisiert. Die EU-Kommission strebt derzeit eine Angleichung

3 Vgl. ausführlich zum sog. Optionsmodell „IDW Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“)“ vom 25.08.2017, online abrufbar unter: <https://www.idw.de/blob/103098/24a9e427051be81d33520c12e6251cf5/down-positionspapier-rechtsformneutrale-besteuerung-data.pdf>, zuletzt abgerufen am 03.07.2018.

der Wettbewerbsbedingungen durch eine gemeinsame Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage für Kapitalgesellschaftskonzerne an. Wird diese umgesetzt, trägt das Optionsmodell zur Angleichung der Wettbewerbsbedingungen bei. Mit dem Optionsmodell könnten auch Personengesellschaften in den Anwendungsbereich der GKB einbezogen werden. Zudem senkt und vereinheitlicht es Bürokratielasten für die Unternehmen und leistet so einen Beitrag dazu, dass sich Deutschland in einem verschärften internationalen Steuerwettbewerb behaupten kann.⁴

2 REFORM DER STEUERLICHEN VERLUST-BEHANDLUNG

2.1 Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung bei Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen

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.

§ 8c Satz 1 KStG a.F. – wie auch die Nachfolgeregelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG – regelt, dass anteilig Verluste einer Kapitalgesellschaft untergehen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25%, aber nicht mehr als 50%, der Anteile an dieser Gesellschaft übertragen werden (im Folgenden: Übertragung von Minderheitsanteilen über 25%).

Das BVerfG hat entschieden,⁵ dass diese Regelungen vom erstmaligen Inkrafttreten bis zum Inkrafttreten der *Regelung für einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG*⁶ zum 01.01.2016 verfassungswidrig sind. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 01.01.2008 bis 31.12.2015 eine Neuregelung zu schaffen.

Der Gesetzgeber beabsichtigt derzeit, die Regelung unverändert aufrechtzuerhalten und lediglich die Anwendung für den vorgenannten Zeitraum auszusetzen

4 Vgl. Präsident des Ifo-Instituts Prof. Fuest, Börsenzeitung v. 12.10.2017, S. 5.

5 BVerfG, Beschluss v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11.

6 Eingeführt durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, S. 2998.

(§ 34 Abs. 6 Satz 1 – neu KStG-E⁷). Der Vorschlag nimmt nur die Minimalanforderungen des BVerfG auf, ohne die gesetzliche Konzeption zu überdenken.

Das BVerfG hat in seinem Beschluss 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 vorliegende Gesetzentwurf zeigt jedoch, dass der Gesetzgeber offenbar davon ausgeht, dass durch § 8d KStG die Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab dem 01.01.2016 wiederhergestellt sei.

Diese Auffassung teilen wir nicht. Das BVerfG hat festgestellt, dass die Grenzen einer zulässigen Typisierung überschritten sind, wenn der Gesetzgeber jeden Fall einer Übertragung von Minderheitsanteilen von über 25% als missbräuchlichen Kauf von Verlusten wertet. Hieran ändert grundsätzlich auch die Einführung des § 8d KStG nichts: Der Gesetzgeber hat mit § 8d KStG eine Ausnahme vom Verlustuntergang des unveränderten § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geschaffen. Er wählt somit nach wie vor keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für die generalisierende Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Überdies wirken die Tatbestandsvoraussetzungen der Ausnahme vom Verlustuntergang in § 8d KStG derart einschränkend, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift in der Praxis vernachlässigbar gering ist. Insofern ist für die Mehrheit der Fälle schädlicher Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auch ab dem 01.01.2016 weiterhin allein das Merkmal einer Übertragung von Minderheitsanteilen von über 25% ausschlaggebend. Vor diesem Hintergrund halten wir es für zweifelhaft, ob die Regelung des § 8d KStG ausreicht, um die Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab dem 01.01.2016 herzustellen. In jedem Fall sollte der Auftrag des BVerfG zur Neuregelung des § 8c KStG zum Anlass genommen werden, auch die Vorschrift des § 8d KStG zu überarbeiten und in die Vorschrift des § 8c KStG zu integrieren.

Unsere Vorschläge beschränken sich nicht auf eine Neuregelung des § 8c Satz 1 KStG a.F. (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG n.F.), sondern beziehen sich auf die gesamte Vorschrift des § 8c KStG einschließlich des § 8d KStG. Auch die Regelungen des § 8c Satz 2 KStG a.F. und des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG n.F. sind überschießend typisierend, indem sie bei einem Erwerb von mehr als 50% der Anteile einen schädlichen Beteiligungserwerb annehmen, ohne ein Missbrauchselement für den Verlustuntergang

7 Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ehemals: Jahressteuergesetz 2018), BR-Drs. 372/18 v. 10.08.2018.

vorauszusetzen. Ein Anteilseignerwechsel ist 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:

- Die Vorschrift des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG wird gestrichen, da ein Beteiligungserwerb von bis zu 50% mangels Einflussnahmemöglichkeiten nicht missbräuchlich ist.
- Ein Beteiligungserwerb ist nur dann schädlich, wenn er
 1. 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.

2.2 Abbau der Mindestbesteuerung

Langfristig ist ein sukzessiver Abbau der Mindestbesteuerung sinnvoll. Zumindest bedarf es einer verlässlichen Regelung zur Behandlung finaler Verluste.

Kurzfristig wäre zudem eine Ausnahme von der Mindestbesteuerung für Start-ups, z.B. für einen Zeitraum von fünf Gewinnjahren, eine sinnvolle Maßnahme zur Entlastung.

Die Vorschriften zur Beschränkung der Verlustverrechnung können im internationalen Vergleich zu Wettbewerbsnachteilen führen. Insbesondere wird die Ausge-

staltung 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 diesen Unternehmen Liquidität, die zur Finanzierung der eigentlichen Geschäftstätigkeit dringend benötigt wird. Insbesondere junge, innovative 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. Zur Unterstützung insbesondere von Start-ups könnte die Mindestbesteuerung in den ersten fünf Gewinnjahren ausgesetzt werden, um Anlaufverluste voll nutzbar zu machen.

Darüber hinaus liegen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Mindestbesteuerung⁸ 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 Vollziehung⁹. Um den Steuerpflichtigen jedoch Rechts- und Planungssicherheit zu bieten, sollte das Urteil des BVerfG nicht abgewartet, sondern eine verlässliche und sachgerechte Regelung zur Behandlung finaler Verluste getroffen werden.

3. ABSCHAFFUNG DES SOLIDARITÄTSZUSCHLAGS

Der Solidaritätszuschlag sollte für alle Steuerpflichtigen vollständig und noch vor Ablauf der aktuellen Legislaturperiode abgeschafft werden.

Der im Koalitionsvertrag vereinbarte Abbau des Solidaritätszuschlags sollte unter Gleichheitsgesichtspunkten alle Steuerpflichtigen – unabhängig von Einkommenshöhe und Person – entlasten. D.h., auch für Körperschaften sollte der Solidaritätszuschlag abgeschafft werden. Außerdem sollte ein klares und vor allem baldiges

8 Vgl. BFH, Beschluss v. 26.02.2014, I R 59/12, BFH/NV 2014, S. 1674; Az. d. BVerfG: 2 BvL 19/14.

9 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.

Zieldatum für das Ende des Solidaritätszuschlags festgelegt und nicht nur der schrittweise Beginn des Abbaus ab dem Jahr 2021 in Aussicht gestellt werden. Ein Ausstieg aus dem Solidaritätszuschlag sollte, unbeschadet jedweder verfassungsrechtlichen Bedenken, noch vor Ablauf der aktuellen Legislaturperiode angegangen werden.¹⁰

4. ABSENKUNG DER NIEDRIGSTEUERSCHWELLE BEI DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

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

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. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer 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.

Dem internationalen Trend zur Senkung der Unternehmenssteuersätze folgend haben zahlreiche Industriestaaten, darunter auch die USA, inzwischen ihre Unternehmenssteuerbelastungen auf z.T. unter 25% gesenkt. Daher können nunmehr auch Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu diesen Staaten auftreten.

¹⁰ Zur Notwendigkeit einer Folgeänderung des Anrechnungsfaktors gem. § 35 EStG s. auch Fußnote 11.

Dies führt nicht nur zu zusätzlichen steuerlichen Belastungen für deutsche Unternehmen mit Aktivitäten in diesen Staaten, sondern bringt auch hohen bürokratischen Aufwand mit sich.

5. ABBAU/VERMEIDUNG VON ANRECHNUNGS- ÜBERHÄNGEN BEI AUSLÄNDISCHEN STEUERN

Bei der Anrechnung ausländischer Steuern sollten Anrechnungsüberhänge nicht verloren gehen. Es sollte eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ermöglicht werden. Zudem sollte geprüft werden, von der „per-country-limitation“ zu der international üblichen „overall-limitation“ zu wechseln.

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). 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.

Eine 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. 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.

In diesem Zusammenhang sollte außerdem – wie international üblich – die inländische Steuerlast die Obergrenze der Anrechnung bilden (overall-limitation) und nicht – wie nach § 68a Satz 2 EStDV vorgesehen – die per-country-limitation, wonach die Steueranrechnung für jeden einzelnen Quellensteuerstaat ermittelt wird. Durch einen Wechsel könnten Anrechnungsüberhänge insgesamt verringert werden. Gleichzeitig würde der Verwaltungsaufwand reduziert. Eine Abschaffung der

per-country-limitation erscheint auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten geboten, da diese Begrenzung sowohl den freien Kapitalverkehr als auch die Niederlassungsfreiheit behindert.

6. REFORM DER VERZINSUNG IM STEUERRECHT

Die aufgrund des äußerst niedrigen Marktzinsniveaus marktferne Verzinsung im Steuerrecht sollte beseitigt und durch realitätsgerechte, niedrigere Zinssätze ersetzt werden.¹¹ Dies betrifft die Verzinsung von Steuererstattungen und -nachzahlungen.

Anpassungsbedarf besteht auch bei der Abzinsung von Pensionsrückstellungen.

Die aktuelle gesamtwirtschaftliche Lage zeichnet sich durch ein äußerst niedriges Zinsniveau aus. Die öffentliche Hand ist wohl die größte Nutznießerin dieser Niedrigzinsphase. Bei anhaltend niedrigen oder gar negativen Zinsen ist auch eine hohe öffentliche Verschuldung langfristig tragbar. In Deutschland trugen nicht zuletzt 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 für 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.

Selbst wenn der Grund für die gesetzlich fixierten Zinssätze u.a. eine erleichterte Rechtsanwendung sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung gewesen sein sollte, darf nicht übersehen werden, dass es Steuerpflichtige unverhältnismäßig hoch belastet, falls Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu verzinsen sind, weil z.B. eine Nachzahlung zu leisten ist. Erschwerend kommt die Ungleichbehandlung von Erstattungszinsen als steuerpflichtige Einkünfte hinzu, während Nachzahlungszinsen als nicht abzugsfähige Ausgaben behandelt werden.

Immer wieder werden zur (marktfernen) Höhe der Zinssätze auch verfassungsrechtliche Bedenken geäußert; derzeit prüft das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der Verzinsung von Steuererstattungen und Steuernachzahlungen auf der Grund-

11 Vgl. auch Antrag des Freistaates Bayern v. 04.07.2018, BR-Drs. 324/18, sowie Antrag des Landes Hessen v. 09.08.2018, BR-Drs. 396/18.

lage von zwei Verfassungsbeschwerden.¹² Die Auffassung der Beschwerdeführer ist zutreffend, die Höhe der Verzinsung von 6% p.a. stelle seit Beginn der bis heute anhaltenden Niedrigzinsphase ab 2009 sowohl einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als auch gegen das Übermaßverbot nach Art. 20 Abs. 3 GG dar.¹³ Zuletzt hatte sogar der BFH schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel an der in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelten Höhe von Nachzahlungszinsen von 0,5% pro Monat ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geäußert.¹⁴ Das Urteil des BVerfG sollte nicht abgewartet werden, sondern bereits jetzt die Höhe der Vollverzinsung überarbeitet und wieder einem marktnahen, realistischen Zinsniveau zugeführt werden.

Unberührt von den Entwicklungen am Kapitalmarkt kommen im Steuerbilanzrecht zudem gesetzlich festgeschriebene Abzinsungssätze zur Anwendung. Dies gilt z.B. für

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

Besonders betroffen sind Unternehmen, die ihren Arbeitnehmern eine betriebliche Altersvorsorge direkt zusagen. Der geltende steuerliche Abzinsungssatz (6% p.a.) 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.¹⁵ 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.

12 Az. d. BVerfG: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17.

13 Vgl. IDW Stellungnahme gegenüber dem BVerfG v. 27.04.2018.

14 BFH, Beschluss v. 25.04.2018, IX B 21/18.

15 Vgl. FG Köln, Urteil v. 12.10.2017, 10 K 977/17; Az. d. BVerfG: 2 BvL 22/17.

7. STEUERLICHE FÖRDERUNG VON FORSCHUNG UND ENTWICKLUNG

Forschung und Entwicklung sollte (endlich) steuerlich gefördert und Anreize für den Aufbau und die Ansiedlung von geistigem Eigentum (sog. intellectual property) in Deutschland gesetzt werden, um den Produktionsfaktor Wissen nachhaltig in Deutschland zu verankern. Alle Unternehmen durch eine Steuergutschrift i.H.v. 25% der Personalkosten für F&E-Tätigkeit zu fördern, ist eine geeignete Maßnahme.

Der Gefahr, dass Forschung und Entwicklung aus Deutschland abgezogen und neue Investitionen in Forschung und Entwicklung im Ausland vorgenommen bzw. in Deutschland nicht aufgebaut werden, sollte entgegengewirkt werden. In einer Wissensgesellschaft kommt dem mobilen Produktionsfaktor „Wissen“ in Form von geistigem Eigentum zunehmende volkswirtschaftliche Bedeutung zu. Investitionen in Forschung und Entwicklung und in die nachhaltige Ansiedlung von geistigem Eigentum in Deutschland sollten deshalb gefördert werden. Wir begrüßen daher die Absicht der Bundesregierung, eine steuerliche Förderung für Forschung und Entwicklung für forschende Unternehmen einzuführen.

Für die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung erscheint eine direkte Förderung bestimmter Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die sog. inputorientierte Forschungs- und Entwicklungsförderung, zielführend. Sie könnte etwa durch einen erhöhten Betriebsausgabenabzug oder eine Steuergutschrift in Abhängigkeit von den Aufwendungen erfolgen. Bei der Auswahl und Ausgestaltung sollten jedenfalls international anerkannte Maßstäbe der Fairness (z.B. der sog. Nexus-Ansatz) beachtet werden.

Nach dem Koalitionsvertrag soll bei den Personal- und Auftragskosten angesetzt werden. Dabei wird aktuell diskutiert, lediglich kleine und mittlere Unternehmen (KMU) mit einer steuerlichen Gutschrift auf die Personalkosten für F&E-Tätigkeit zu fördern. Die Fördermaßnahme sollte u.E. allen Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe, zuteilwerden. Außerdem erscheint aus unserer Sicht eine Steuergutschrift i.H.v. 25% der Personalkosten für F&E-Tätigkeit gerechtfertigt.

8. ERLEICHTERUNG FÜR CLOUD-LÖSUNGEN BEI BUCHHALTUNGSSYSTEMEN

Zur Aufbewahrung und Führung elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen außerhalb Deutschlands (§ 146 Abs. 2a AO) sollte klargestellt werden, dass Cloud-Lösungen für Buchhaltungsleistungen unabhängig vom Standort des Servers genutzt werden können.

Cloud-basierte Buchhaltungssysteme zeichnen sich durch eine verteilte Datenhaltung auf den Servern und in den Rechenzentren der Cloud-Anbieter aus. Dabei erfolgt in der Praxis die Datenhaltung – teilweise mehrfach – auf verschiedenen Servern, die in verschiedenen Staaten stehen. Ein Steuerpflichtiger kann nicht bei jeder Cloud-Lösung zu jeder Zeit feststellen, in welchen Staaten der Cloud-Anbieter seine Daten speichert. Zu den vertraglich abgesicherten, typischen Vorteilen von Cloud-Dienstleistungen gehört aber eine hohe Ausfallsicherheit aufgrund der verteilten mehrfachen Speicherung und ein ortsunabhängiger jederzeitiger Online-Zugriff. Die jederzeitige Zugriffsmöglichkeit bei Cloud-Lösungen entspricht gerade dem Normzweck von § 146 Abs. 2a AO, der den Datenzugriff der Finanzverwaltung für Prüfungszwecke absichern soll. Unabhängig vom Standort der Server bedarf es bei Cloud-Lösungen unseres Erachtens daher keiner Zustimmung gem. § 146 Abs. 2a AO. Eine entsprechende Klarstellung ist wünschenswert.

9. AUGENMASS BEI DER ANPASSUNG DES STEUERSYSTEMS AN EINE DIGITALISIERTE WELT

Die Einflüsse der Digitalisierung, insb. veränderter Geschäftsmodelle, auf das Steuersystem sind sorgfältig zu prüfen. Die bisherigen Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ sind sehr kritisch zu beurteilen. Es sollte davon abgesehen werden, voreilig die Systematik der Ertragsbesteuerung umzugestalten, die internationale Verteilung der Besteuerungsrechte zu ändern oder neue Steuerarten einzuführen.

Die Digitalisierung verändert Geschäftsmodelle, Vertriebswege und die Art und Weise, wie Unternehmensgewinne entstehen. Die Wertschöpfungsbeiträge des immobilen 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 EU-Kommission hat am 21.03.2018 ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ vorgelegt.¹⁶ Mit ihrem Vorschlag strebt die EU-Kommission eine Änderung der internationalen Verteilung der ertragsteuerlichen Besteuerungsrechte für die sog. digitale Wirtschaft an:¹⁷ Als langfristige Maßnahme wird vorgeschlagen, dass bei digitalen Dienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen „signifikante digitale Betriebsstätten“ vorliegen, denen dann Gewinne des Stammhauses zugeordnet werden. Bis die 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.

Unseres Erachtens begegnen beide Maßnahmen erheblichen Bedenken, zudem besteht kein Bedarf an einer Umgestaltung der Besteuerungsrechte sowie der Einführung einer Digitalsteuer. Es ist zu befürchten, dass die Digitalsteuer nicht nur eine kurzfristige Übergangsmaßnahme bleiben wird. Sie verfehlt das Belastungsziel, wird wettbewerbsverzerrend wirken und begegnet zudem (verfassungs-)rechtlichen Bedenken. 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.

16 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.

17 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.

10. NEUORDNUNG DER GEWERBESTEUER

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 Gewerbesteuerergesetz 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.

Vorzugswürdig wäre unverändert ein Konzept, durch das eine Abschaffung der Gewerbesteuer unter Abfederung der Finanzierungsrisiken für die kommunalen Haushalte erreicht werden kann. Bestehende Konzepte zur Integration der Gewerbesteuer in die Unternehmensbesteuerung – geeignete Reformvorschläge liegen dazu vor (z.B. von der Stiftung Marktwirtschaft) – sollten zwar mit in die Überlegungen zu einer umfassenden Modernisierung der Unternehmensbesteuerung einbezogen werden. Soweit jedoch Systemänderungen nicht umsetzbar sind, sollten 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.

10.1 Anpassung der pauschalen Steuerermäßigung nach § 35 EStG an gestiegene Gewerbesteuer-Hebesätze

Eine Anpassung der pauschalen Steuerermäßigung nach § 35 EStG an gestiegene Gewerbesteuerhebesätze ist dringend erforderlich. Der Ermäßigungsbetrag i.H.d. 3,8-Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags ist nicht mehr zeitgemäß und sollte erhöht werden.¹⁸

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die tarifliche Einkommensteuer um das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags (sog. Ermäßigungsbetrag) nach § 35 EStG gemindert. Hierdurch soll die steuerliche Gesamtbelastung bei Personenunternehmen, die sich aus Einkommen- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag zusammensetzt, gemindert werden. Mit dem Faktor von 3,8 beim Ermä-

18 Vgl. auch Antrag des Landes NRW v. 27.06.2018, BR-Drs. 310/18.

ßigungsbetrag soll bei einem durchschnittlichen Hebesatz von ca. 400%¹⁹ eine Vollentlastung für Personenunternehmen von der Gewerbesteuer unter Berücksichtigung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag eintreten.²⁰ Bei einem Hebesatz von niedriger als 400% wird der Anrechnungsbetrag auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer beschränkt und dadurch eine mögliche Überkompensierung der Gewerbesteuer – abhängig von den Einkommensteuerspitzensätzen und Hebesätzen – verhindert. Ab einem Hebesatz von mehr als 400% wird nicht die vollständige Gewerbesteuer angerechnet, da der Anrechnungsfaktor nur 3,8 beträgt.

Bei Einführung des Anrechnungsfaktors durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ging der Gesetzgeber auf der Grundlage von Auswertungen des Statistischen Bundesamtes davon aus, dass fast 60% des Gewerbesteuermessbetragsvolumens in Kommunen mit Hebesätzen von bis zu 400% erwirtschaftet wurden.²¹ Zwischenzeitlich wurden die Hebesätze jedoch deutschlandweit angehoben, so dass dieser Ansatz nicht mehr zeitgemäß ist und angehoben werden muss²²:

2016 betrug der gewogene durchschnittliche Gewerbesteuer-Hebesatz 400% (2008: 388%). In kreisfreien Städten mit mehr als 100.000 Einwohnern lag der gewogene Durchschnitt der Hebesätze 2016 bei 425% (2008: 412%), während in kreisangehörigen Gemeinden bei gleicher Einwohnerzahl ein durchschnittlicher Hebesatz von 465% (2008: 441%) ermittelt wurde. Der durchschnittliche Gewerbesteuer-Hebesatz von max. 400%, der zu einer Vollanrechnung der Gewerbesteuer führt, wird 2016 überwiegend nur noch in Städten und Gemeinden mit unter 50.000 Einwohnern erreicht.

19 Der unterstellte durchschnittliche Gewerbesteuer-Hebesatz von ca. 400% ergibt sich, wenn man den Solidaritätszuschlag in die Belastungsrechnung einbezieht: Hebesatz = 3,8 Ermäßigungsfaktor * 1,055 Solidaritätszuschlag = 400,9%. Deshalb ist eine Erhöhung des Anrechnungsfaktors von 3,8 auf 4 bereits ohne jede Angleichung an gestiegene Gewerbesteuerhebesätze angezeigt, wenn der Solidaritätszuschlag abgeschafft wird (s. dazu unter 3.3).

20 Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 32.

21 Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 32.

22 Vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 10.1, 2016 und 2008.

Zudem veranschaulicht der Anstieg der Gewerbesteuer-Hebesätze in zahlreichen großen deutschen Städten und Gemeinden die veränderte Ausgangslage:

GEMEINDE	2008	2014	2015	2016	2017
Kiel	430%	430%	430%	430%	450%
Hamburg	470%	470%	470%	470%	470%
Hannover	460%	460%	460%	480%	480%
Bremen	440%	460%	460%	460%	460%
Düsseldorf	445%	440%	440%	440%	440%
Köln	450%	475%	475%	475%	475%
Essen	470%	480%	480%	480%	480%
Bonn	450%	490%	490%	490%	490%
Dortmund	450%	485%	485%	485%	485%
Wiesbaden	440%	440%	440%	454%	454%
Frankfurt a.M.	460%	460%	460%	460%	460%
Mainz	440%	440%	440%	440%	440%
Stuttgart	420%	420%	420%	420%	420%
München	490%	490%	490%	490%	490%
Saarbrücken	428%	450%	450%	490%	490%
Berlin	410%	410%	410%	410%	410%
Potsdam	450%	450%	450%	450%	450%
Rostock	450%	465%	465%	465%	465%
Schwerin	390%	420%	420%	420%	420%
Chemnitz	450%	450%	450%	450%	450%
Leipzig	460%	460%	460%	460%	460%
Dresden	450%	450%	450%	450%	450%
Magdeburg	450%	450%	450%	450%	450%
Erfurt	400%	470%	470%	470%	470%

Quelle: Statistisches Bundesamt, Hebesätze der Realsteuern 2008, 2014 – 2017.

Eine Erhöhung des Ermäßigungsbetrags durch eine Anhebung des Anrechnungsfaktors von 3,8 erscheint daher dringend geboten.²³ Wenn der Solidaritätszuschlag abgeschafft wird, ist eine Erhöhung auf einen Faktor von 4,0 allein deshalb geboten.²⁴

10.2 Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer

Es sollte geprüft werden, ob eine teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auch auf die Körperschaftsteuer eingeführt werden soll.²⁵

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%²⁶. 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. Um die durchschnittlichen Belastungsverhältnisse von 2008 wiederherzustellen, ist – wie oben dargestellt – für Personenunternehmen eine Erhöhung des Ermäßigungsfaktors von 3,8 geboten. Schon deshalb ist aus Gründen des Erhalts der seinerzeit (unterstellten) annähernd ausgeglichenen Belastungsverhältnisse von Personen- und Kapitalgesellschaften 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 Ermäßigungsbetrag reduzieren, der sich aus

23 Vgl. auch Antrag des Landes NRW vom 27.06.2018, BR-Drs. 310/18.

24 Vgl. zur Herleitung bereits Fußnote 11.

25 Vgl. auch Antrag des Freistaates Bayern vom 04.07.2018, BR-Drs. 325/18.

26 15% Körperschaftsteuersatz, 5,5% Solidaritätszuschlag und 14%/14,875%/16,275% Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400%/425%/465%: 29,825%/30,7%/32,1% effektiver Steuersatz; zum Anstieg der gewichteten durchschnittlichen Hebesätze siehe 3.3.1.

dem jeweils für das Unternehmen festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrag und einem Ermäßigungsfaktor ergibt.

10.3 Korrekturen bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen

Es sollten zumindest 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 oder zumindest deren Höhe reduziert werden. Der Hinzurechnungsfreibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG von 100.000 € sollte auf 200.000 € erhöht werden.²⁷

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 entstehende Gewerbesteuerbelastung.

Zudem werfen die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG seit ihrer Neugestaltung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 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,²⁸ wonach auch bei nur kurzfristig angemieteten Immobilien eine Hinzurechnung der Mieten erfolgen muss, da die unbeweglichen Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen fingiert werden (sog. Konzertveranstalterfall und Messeflächenfall). Zum ähnlich gelagerten Fall der Anmietung von

27 Vgl. auch Antrag des Landes NRW vom 27.06.2018, BR-Drs. 310/18.

28 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.

Zimmerkontingenten durch Reiseveranstalter in Hotels ist derzeit noch ein Verfahren beim BFH anhängig.²⁹ Die überschießende Wirkung der Anlagevermögensfiktion wird besonders deutlich, soweit auch Mieten für ausländische Immobilien von der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsfiktion erfasst werden. Hierin liegt sogar ein Verstoß gegen das Territorialitätsprinzip.

Neben einer Korrektur der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen dem Grunde nach würde sich auch eine Korrektur der Höhe nach positiv auf die ohnehin hohe Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen³⁰ auswirken.

Darüber hinaus sollte der Freibetrag von 100.000 € deutlich angehoben werden. Wir schließen uns hierbei dem Vorschlag des Landes NRW³¹ an, wonach eine Erhöhung auf 150.000 € oder 200.000 € angestrebt wird.

29 Az. d. BFH: III R 22/16.

30 Vgl. zur Gesamtsteuerbelastung auch die Ausführungen unter 1.1.1.

31 Vgl. Antrag des Landes NRW v. 27.06.2018, BR-Drs. 310/18.

BILDRECHTE:
©istock.com/Instants



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