

Prof. Dr. Roman Seer*

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

Wie positioniert sich die Große Koalition III zu den Grundfragen der Unternehmensbesteuerung? Die Antwort ist einfach: Gar nicht! Eine Reformbereitschaft ist nicht erkennbar. Der am 16.12.2013 unterzeichnete Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD stellt vielmehr die „Verlässlichkeit der Steuerpolitik“ in den Vordergrund. Ansonsten beherrschen Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung und Bekämpfung der Steuerhinterziehung den steuerrechtlichen Teil des Koalitionsvertrags. Partikularmaßnahmen prägen das Bild. Eine Steuerreform ist augenscheinlich nicht gewollt. Kleine und mittelgroße Unternehmen suchen für sich vergeblich Lösungen im Koalitionsvertrag. Statt materiell-rechtlicher Steuervereinfachungen und einer Entbürokratisierung finden sich lediglich Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die international tätige Konzerne betreffen. Diese gehören aber nicht allein in deutsche Gesetze, sondern sollten Teil einer internationalen Zusammenarbeit sein. Der Fokus der Bundesregierung sollte sich stärker auf die steuerlichen Belange der großen Mehrheit der Bevölkerung und Unternehmen richten.

I. Grundhaltung der Großen Koalition III

Vor einigen Jahren herrschte in der Steuerrechtswissenschaft eine Art von Aufbruchstimmung, die sogleich mehrere Reformkonzepte zur Unternehmensbesteuerung hervorgerufen hat. Die Konzepte reichten von einer dualen, über eine einheitlich-proportionale Einkommensbesteuerung bis hin zur Konzeption einer rechtsformneutralen Unternehmenssteuer.¹ Das Anliegen aller Akteure richtete sich damals ernsthaft an die aktuelle Politik. Jedoch wurde keiner der Vorschläge von der Großen Koalition II aufgegriffen, weil die Konzept der damaligen Regierung jeweils als

„zu teuer“ erschienen. Bundes- und Landesfinanzministerien befürchteten ein Steuerminderaufkommen von mindestens 15 – 20 Mrd. €. Immerhin brachte die damalige Große Koalition dann aber das sog. *Unternehmensteuergesetz 2008* mit einem geschätzten Minderaufkommen von ca. 10 Mrd. € auf den Weg, von denen allerdings gut 5 Mrd. € für die sog. Abgeltungsteuer „verpulvert“ worden sind. Statt einer grundlegenden Anlage eines geschlossenen Unternehmensteuersystems finden wir seitdem eine weiterhin tradiert rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung vor, die nun auch noch mit friktionellen Abgrenzungsschwierigkeiten zu einer als Bruttosteuer konzipierten Abgeltungsteuer zu kämpfen hat. Die wenig einleuchtende Koexistenz von Netto-Gewinnbesteuerung bei Einzel- und Mitunternehmern, dem sog. Teileinkünfteverfahren bei betrieblichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und der Brutto-Abgeltungsteuer bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellt nicht nur Hochschullehrer vor eine didaktische Herausforderung. Erklärt man Studenten die Behandlung des Kommanditisten als Mitunternehmer, die des Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH oder gar einer UG als angeblichen Arbeitnehmer und gleichzeitigen Kapitalanleger, schütteln zumindest die wachen, unverbildeten Studenten mit Recht den Kopf. Die Weiterungen des Sonderbetriebsvermögens mit seinen Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht stoßen ebenso auf wie die Zufälligkeiten eines gesetzlichen ungeregelten Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung. Die Liste der Ungereimtheiten ließe sich mühelos fortsetzen.

Wie positioniert sich nun die Große Koalition III zu den Grundfragen der Unternehmensbesteuerung? Die Antwort ist einfach: Gar nicht! Eine Reformbereitschaft ist nicht erkennbar. Der am 16.12.2013 unterzeichnete Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD stellt vielmehr auf S. 63 die *Verlässlichkeit der Steuerpolitik* in den Vordergrund:

„Unser Gemeinwesen ist auf verlässliche Steuereinnahmen angewiesen. Der dafür erforderliche gesellschaftliche Konsens beruht auf einem gerechten Steuerrecht, das die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in den Mittelpunkt stellt und zugleich gewährleistet, dass sich niemand auf Kosten der Allgemeinheit seiner Steuerpflicht entziehen kann. Das Steuerrecht muss in seiner konkreten Ausgestaltung den Anforderungen und Ausprägungen unserer modernen Gesellschaft in einer globalisierten Welt gerecht werden. Es muss günstige Rahmenbedingungen für Innovationen und Investitionen der Unternehmen in Deutschland bieten, um Ar-

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht, Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr Universität Bochum. Der Beitrag beruht auf dem Vortrag des Autors beim 4. Hamburger Forum Unternehmenssteuerrecht 2014 in der Bucerius Law School am 13.2.2014.

¹ S. Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerb- und Steuerrecht/Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, Berlin 2006; P.Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011; zur Arbeit und den Ergebnisse der Reformkommission der Stiftung Marktwirtschaft: Eilfort/Lang (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Berlin 2013.

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

beitsplätze und Wohlstand zu erhalten und weiter auszubauen. Steuerrecht ist kein statisches Recht. Wenn gesellschaftliche oder wirtschaftliche Entwicklungen es erfordern, muss das Steuerrecht angemessen fortentwickelt werden, damit es seine Ziele auch künftig erreicht. **Deutschland hat derzeit insgesamt ein zeitgemäßes und wettbewerbsfähiges Steuerrecht.** Wir wollen das Steuerrecht in einer sich verändernden Welt kontinuierlich fortentwickeln, zugleich aber eine hohe Planungssicherheit für die Steuerzahler wie für die öffentliche Hand erreichen“. [*Hervorhebung durch den Verfasser*]

Die Große Koalition garantiert den Fortbestand der **Gewerbsteuer**. Ambitionierte Überlegungen zur Reform der Kommunalfinanzen werden angesichts ernüchternder Erfahrungen aus der Vergangenheit² gar nicht erst angestellt:

„Zum Kernbestand kommunaler Selbstverwaltung gehört eine stabile Finanzausstattung. Dies setzt voraus, dass die kommunalen Aufgaben zum Wohle der Bürgerinnen und Bürger ausreichend finanziert sind. Die Gewerbesteuer ist eine wichtige steuerliche Einnahmequelle der Kommunen. Wir wollen, dass auf der Basis des geltenden Rechts für die kommenden Jahre Planungssicherheit besteht.“ (S. 66)

Immerhin spürt die Große Koalition wenigstens bei der **Grundsteuer** angesichts eines deutlichen Warnschusses des BFH³ einen gewissen Reformdruck.

„Die Grundsteuer wird unter Beibehaltung des Hebesatzrechtes für Kommunen zeitnah modernisiert. Wir fordern die Länder auf, nach Abschluss der laufenden Prüfprozesse rasch zu einer gemeinsamen Position zu kommen. Ziel der Reform ist es, die Grundsteuer als verlässliche kommunale Einnahmequelle zu erhalten, d.h. das Aufkommen zu sichern und Rechtssicherheit herzustellen.“ (S. 66)

Alle Beteiligten sind sich einig, dass die Grundsteuer dringend zu reformieren ist. Allerdings sind sich die Bundesländer bisher uneinig, welches Reformmodell präferiert werden soll.⁴ Es zeigt sich hier, dass der bloße Appell des BFH nicht ausreicht, um eine Änderung herbeizuführen. Dazu bedarf es offenbar erst einer Entscheidung des BVerfG!

Dies zeigt sich auch bei der **Erbschaft- und Schenkungsteuer**, deren gleichheitsrechtliche Defizite⁵ die Große Koalition beharrlich ignoriert:

„Die Erbschaftsteuer ermöglicht in ihrer jetzigen Ausgestaltung den Generationswechsel in den Unternehmen und schützt Arbeitsplätze. Sie bleibt den Ländern als wichtige Einnahmequelle erhalten.“ (S. 66)

Es bedarf wohl erneut erst einer Entscheidung des BVerfG,⁶ damit der Gesetzgeber seiner Primärverantwortung für ein verfassungskonformes Erbschaftsteuerrecht nachkommt.

II. Schwerpunkt: Steuervereinfachung und Steuervollzug

Als Gestaltungsfelder entdeckt die Große Koalition nicht die Reform der Unternehmensbesteuerung oder anderer Bereich des materiellen Steuerrechts, sondern vielmehr das **Besteuerungsverfahren**: (S. 64 des Koalitionsvertrags)

„Steuervereinfachung ist eine Daueraufgabe. Es ist ein wichtiges politisches Ziel, hier Schritt für Schritt voranzukommen und dabei insbesondere auch die technischen Möglichkeiten der modernen Datenverarbeitung zu nutzen. Von diesem dauerhaften Prozess profitieren alle an der Besteuerung beteiligten Gruppen: die Steuerzahler, die Verwaltung und die steuerberatenden Berufe.

Wir werden eine vorausgefüllte Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen bis zum Veranlagungszeitraum 2017 einführen. Für Rentner und Pensionäre ohne weitere Einkünfte soll die vorausgefüllte Steuererklärung mit den bei den Finanzbehörden geführten Daten bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2015 ermöglicht werden.

Wir werden das Angebot an die Bürger für eine elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung ausbauen und auf eine verpflichtende Übersendung von Papierbelegen mit der Steuererklärung weitgehend verzichten. Zur Sicherung einer gleichmäßigen Steuererhebung werden wir risikoorientierte Parameter der Bearbeitung von Steuerklärungen zugrunde legen.“

Damit setzt die Große Koalition „Steuervereinfachung“ im Wesentlichen mit der Ausweitung der elektronischen Verwaltung und ihrer Vernetzung mit Bürger, steuerberatende Berufe und Unternehmen gleich. Dies entspricht der Entwicklung, die bereits das sog. *Steuerbürokratieabbaugesetz* vom 20.12.2008,⁷ das sog. *Steuervereinfachungsgesetz* vom 1.11.2011⁸ sowie zuletzt das *Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung (sog. E-GovernmentG)* vom 25.7.2013⁹ eingeschlagen haben. Allerdings kann sich eine Steuervereinfachung nicht schlicht in einer „Elektronifizierung“ des Verfahrens erschöpfen. Das materielle Steuerrecht und das Verfahren stehen in einem **wechselbezüglichen (reziproken) Zusammenhang**. Deshalb bedarf es auch einer **Vereinfachung des materiellen Steuerrechts**, um signifikante Erleichterungen zu schaffen. Immerhin will die Große Koalition zukünftig im Zusammenhang mit der Übermittlung von Steuerklärungen sog. Medienbrüche vermeiden. Auch vermag die vorausgefüllte Steuererklärung für Arbeitnehmer, Pensionäre und Rentner zu Erleichterungen bei der Veranlagung führen. Im Zusammenspiel mit den steuerberatenden Berufen treten aber zunächst bürokratische Zusatzlasten auf, wie das Erfordernis einer Vollmachtsdatenbank zeigt.¹⁰ Die Verifikation der Steuerklärungen durch Anwendung risikoorientierter Parameter entspricht jedoch heutiger Praxis, die längst auch die Außenprüfung erfasst hat.

Nach Ausführungen zum sog. Faktorverfahren beim Lohnsteuerabzug für Ehegatten gelangt der Koalitionsvertrag zu einer bemerkenswerten Aussage, die das bisherige Besteuerungsverfahren weiter verändern würde:

„Auch streben wir eine Weiterentwicklung des Steuerverfahrensrechts in Richtung eines **Selbstveranlagungsverfahrens** beginnend mit der Körperschaftsteuer an.“ (S. 64). [*Hervorhebung durch den Verfasser*]

7 BGBl. I 2008, 2850 ff.

8 BGBl. I 2011, 2131 ff.

9 BGBl. I 2013, 2749 ff.

10 Dazu BMF v. 10.10.2013 – IV A 3 - S 0202/11/10001 – 2013/0841868, BStBl. I 2013, 1258.

2 S. zuletzt die gescheiterten Bemühungen der in der 17. Legislaturperiode eingesetzten sog. *Gemeindefinanzkommission*, BMF-Monatsbericht 8/2011.

3 BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897 (899 ff.); v. 30.6.2010 – II R 12/09, BStBl. II 2011, 48 (49 f.).

4 Zu den miteinander konkurrierenden sog. Nord- u. Süd-Modellen sowie weiterer Alternativen im Überblick Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 16 Rz. 38, m.w.N.

5 S. Vorlagebeschluss des BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 = GmbHR 2012, 1195 (mittlerweile gewährt der BFH auch vorläufigen Rechtsschutz, s. BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13, DStR 2013, 2686).

6 S. Verfahren mit dem Az. 1 BvL 21/12, Entscheidung ist für dieses Jahr angekündigt.

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

Damit schwenkt die Große Koalition auf einen Vorschlag ein, den der Verfasser seit mehr als 10 Jahren in verschiedenen Veröffentlichungen begründet und ausgeführt hat.¹¹ Sie zieht damit die richtige Konsequenz aus dem Zustand des heutigen („hoheitlichen“) Veranlagungsverfahren, das in Wirklichkeit bereits **faktisch ein Selbstveranlagungsverfahren mit einer eingeschränkten manuellen Plausibilitätskontrolle** ist. Eine elektronisch-automatische Selbstveranlagung ist aus mehreren Gründen sinnvoll: Die Realisierung des Steueranspruchs wird beschleunigt. Das in den Veranlagungsstellen durch eher technische Erfassungs- und Eingearbeiten gebundene qualifizierte Personal kann problemorientiert zur Verwirklichung eines strukturellen Risikomanagements eingesetzt werden. Dadurch kann die Finanzverwaltung der angesichts des bevorstehenden demographischen Wandels sich weiter verschärfenden Problem der Personalknappheit begegnen und zugleich die Motivation ihrer Mitarbeiter erhöhen.

Gegen die Idee einer **kontrollierten Selbstregulierung des Steuervollzugs**¹² wird gerne eingewandt, dass sie Bürgern und Unternehmen die Verantwortung nicht nur für die Sachverhaltsermittlung, sondern auf unzumutbarer Weise auch für die Ermittlung des Steuerbetrags auferlege. Diesen Bedenken lässt sich begegnen, indem die Steuerpflichtigen keine echte Einkommen- oder Körperschaftsteueranmeldungen, sondern nach wie vor Steuererklärungen einreichen, welche sich auf die Besteuerungsgrundlagen beschränken. Der Unterschied bestünde dann lediglich darin, dass der Steuerbescheid **automatisch** – ohne Zwischenschaltung eines Sachbearbeiters – ergeht. Dieser automatische Steuerbescheid wäre wie eine Steueranmeldung unter das Regime des § 168 i.V.m. § 164 AO zu stellen, so dass er in Erstattungsfällen der Zustimmung der Finanzbehörde bedürfte. Dass der Steuerpflichtige auch die Verantwortung für die steuerrechtliche Subsumtion übernehme, ist bereits nach geltendem Recht so ungewöhnlich nicht. Hält es doch der BGH bereits de lege lata für eine strafbare Steuerhinterziehung, wenn der Steuerpflichtige Tatsachen bewusst verschweigt, weil er eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung vertritt.¹³

III. Schwerpunkt: Bekämpfung der Steuerhinterziehung, des Sozialversicherungsbetrugs, der illegalen Beschäftigung und der Geldwäsche

Die Große Koalition hat sich des Weiteren die Bekämpfung der Steuerhinterziehung auf die Fahnen geschrieben:

„Wir sind uns einig, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, ein wirksamer Steuervollzug und die konsequente Einhaltung der Schuldenbremse für die Sicherung der Einnahmen und der Handlungsfähigkeit des Staates unerlässlich sind.“ (S. 8)

„Wir werden den Kampf gegen Finanzbetrug, Geldwäsche, und Steuerhinterziehung sowie gegen die Terrorismusfinanzierung ebenso intensivieren wie die Zusammenarbeit mit allen zuständigen Aufsichts- und Ermittlungsbehörden. Maßstab bei den Maßnahmen gegen die Geldwäsche und damit der Bekämpfung der organisierten Kriminalität in Deutschland werden dabei die interna-

tionalen Standards der Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF) sein. Wir werden auch den Geldwäschetatbestand (§ 261 StGB) entsprechend anpassen.“ (S. 45)

„Wir werden zur Verbesserung der Bekämpfung der Steuerhinterziehung, des Sozialversicherungsbetrugs, der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung die rechtlichen Rahmenbedingungen unter anderem im Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz und in der Gewerbeordnung sowie die personelle und informationstechnologische Ausstattung der Finanzkontrolle Schwarzarbeit verbessern und wirkungsvoller ausgestalten.“ (S. 64)

Wenn es zutrifft, dass die Schattenwirtschaft in Deutschland derzeit ca. 12 – 13 % des Bruttosozialprodukts ausmacht,¹⁴ besteht ein besonderes Kontrollbedürfnis gerade bei sog. Schwarzgeschäften (insbesondere der Schwarzarbeit). Dies haben die Finanzbehörden durchaus erkannt und versuchen, durch eine verstärkte Zusammenarbeit mit Dienststellen der sog. Finanzkontrolle Schwarzarbeit – FKS,¹⁵ die den Hauptzollämtern der Bundesfinanzverwaltung zugeordnet sind, Erfolge zu erzielen. Für den Bereich der Umsatzsteuer existiert bereits seit dem 1.1.2002 die Möglichkeit einer Nachschau. Sie ist seit dem 1.7.2013 in § 42g EStG n.F.¹⁶ auf die Lohnsteuer erweitert worden. Sinnvoll wäre es, die Nachschau aber auf den gesamten Bereich der Besteuerung auszudehnen.¹⁷ Zur Sicherung des Steuervollzugs tragen als Elemente eines Risikomanagementsystems die von Dritten zu übermittelnden elektronischen Daten über steuererhebliche Zahlungen (z.B. Löhne, Gehälter, Renten, Versicherungsleistungen u.Ä.) bei. Dieses maschinell verwertbare Informationsmaterial hat in den letzten Jahren ebenfalls deutlich zugenommen.¹⁸

Für die Verwirklichung eines rechtsstaatlichen, zugleich effizienten Steuervollzugs ist es aber gerade nach Einführung der Risiko-Managementsysteme elementar, dass die **Finanzverwaltung nicht weiter personell ausgedünnt** wird. Auch wenn es den von manchen als „Idealbild“ (m.E. eher ein Zerrbild!) angesehenen, jeden Fall ausermittelnden Beamten nie gegeben hat und auch nie geben wird,¹⁹ arbeiten die Finanzbehörden schon seit Jahren am und zumindest teilweise jenseits ihres Limits. Der mit der elektronischen Finanzverwaltung unweigerlich – der internationalen Entwicklung folgend – verbundene Paradigmenwechsel vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung²⁰ darf nicht als Steinbruch für Personaleinsparungen missbraucht werden. Denn gerade auch eine Verifikationsverwaltung,²¹ die durch elektronische Steuererklärungen, Steuerbilanzen und Hochleistungsscanner von der technischen Veranlagungsarbeit weitgehend befreit ist, erfordert qualifiziertes Personal, das sich den „risikobehafteten“ Fällen entsprechend deren Kontrollbedürfnissen mit der gebotenen Intensität annimmt und außerdem nach bisher unbekanntem Steuerfällen fahndet.

11 Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40 ff.; Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG Bd. 31, 2008, S. 7 (31 ff.); Seer, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, 1000 ff.

12 Dazu näher Seer, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, 1000 (1002 ff.).

13 BGH v. 19.12.1990 – 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266, 284 f.

14 So Statista, Auswertung von Statistiken unter www.statista.com; s. FAZ v. 5.2.2014.

15 Geschaffen durch das sog. Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz v. 23.7.2004, BGBl. I 2004, 1842 ff.

16 Eingeführt durch das sog. AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 (1814).

17 Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40 (52).

18 Hainhorst, DStR 2010, 2105 (2108).

19 Zutreffend E. Schmidt, DStJG Bd. 31, 2008, S. 39 (52).

20 Seer, DStJG Bd. 31, 2008, S. 7 (31 ff.); Seer, FR 2012, 1000 (1002 f.).

21 Drüen, FR 2011, 101 (106).

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

Die Große Koalition sieht das **Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** als organisatorische Schlüssel-Lösung für eine Verbesserung des Steuervollzugs an:

„Wir werden die Rolle des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) mit entsprechender Ausstattung unter Wahrung der Kompetenzen der Länder stärken. Das BZSt wird zur zentralen Anlaufstelle der Steuerfahndungsstellen der Länder weiterentwickelt, um die Steuerfahndungen der Länder besser zu unterstützen. Zusätzlich soll das BZSt zur zentralen Anlaufstelle für steuerliche Fragen bzw. verbindliche Auskünfte von Gebietsfremden werden.“ (S. 64)

„Umsatzsteuerbetrug stellt die fiskalisch bedeutendste Form der Steuerhinterziehung dar. Wir wollen den Schnellreaktionsmechanismus gezielt einsetzen, um Umsatzsteuerbetrug frühzeitig zu unterbinden: Wir werden dabei darauf achten, dass deutsches Umsatzsteuerrecht nicht unnötig kompliziert wird. Erforderlichenfalls werden wir weitere Initiativen ergreifen. Das BZSt wird zentraler Ansprechpartner der Finanzverwaltungen der Bundesländer für betrügerische Gestaltungen unabhängig von Branchen.“ (S. 65)

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) entwickelt sich mehr und mehr zur Zentralbehörde der Finanzverwaltung. Sein Zuständigkeitskatalog hat sich in § 5 FVG stetig erweitert. Das BZSt besitzt nicht nur eine Zentralzuständigkeit für internationale Steuersachverhalte und den grenzüberschreitenden Informationsaustausch, sondern fungiert zunehmend als **Datensammelstelle und Bindeglied zwischen den Länderfinanzverwaltungen** im Zuge einer ausgebauten Datenvernetzung. Dies will die Große Koalition offenbar nunmehr auch für **Strafverfolgungszwecke der Steuerfahndung** nutzen. Ob das BZSt darüber hinaus zu einer Art „**Bundeskriminalamt zur Verfolgung von Steuerstraftaten**“ werden soll, ist unklar. Jedenfalls bedürfte es dazu exakter gesetzlicher Zuständigkeitsregeln sowie einer klarer Abgrenzung, welche Ermittlungsbefugnisse in welchen Fällen dem BZSt in Abgrenzung zu den Steuerfahndungsstellen der Landesfinanzbehörden zustehen. Ein intransparenter Zuständigkeitsmix ist zu vermeiden. Insoweit ist auch § 19 FVG, der die Mitwirkung des BZSt (der Bundesbetriebsprüfung) bei Außenprüfungen durch die Länderfinanzverwaltungen vorsieht, eher ein schlechtes Beispiel. Die länderübergreifenden Konzernbetriebsprüfungen (insbesondere mit Auslandssachverhalten) sollte m.E. originär in Zentralzuständigkeit der Bundesbetriebsprüfung überführt werden.²²

Die Ankündigungen der Großen Koalition lassen schließlich befürchten, dass die neue Bundesregierung einige öffentlichkeitswirksame Steuerhinterziehungsfälle von Prominenten zum Anlass nehmen wird, das seit Einführung der Reichsabgabenordnung 1919 praktizierte, m.E. bewährte Instrument der Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO über das bereits durch das sog. *Schwarzgeldbekämpfungsgesetz* vom 28.4.2011²³ vorgenommene Niveau einzuschränken.

„Wir werden weiterhin entschlossen gegen Steuerhinterziehung vorgehen. Wir werden im Lichte des ausstehenden Berichts der Finanzministerkonferenz (FMK) die Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige weiterentwickeln, sofern hierfür Handlungsbedarf aufgezeigt wird. Ein Ansatzpunkt wäre, die Wirkung der Selbstanzeige künftig von den vollständigen Angaben zu den steuerrechtlich unverjährten Zeiträumen (zehn Jahre) abhängig zu machen. Der Steuerpflichtige müsste dann, um Straffreiheit für die letzten fünf Jahre zu erlangen, auch für die weiter zurückliegenden fünf Jahre alle Angaben berichtigen, ergänzen oder nach-

holen. Zudem wollen wir künftig eine Anlaufhemmung bei bestimmten Auslandssachverhalten hinsichtlich der Festsetzungsverjährung einführen, wenn diese nicht korrekt erklärt werden. Werden steuerrelevante Auslandssachverhalte erst Jahre später bekannt, kann so die Besteuerung noch durchgeführt werden.“ (S. 65 f.)

Dies wird den Umgang der Praxis mit Berichtigungen und Nachkorrekturen unrichtiger Steuererklärungen weiter erschweren, wovon gerade auch Unternehmensteuern und die laufenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen betroffen sind. M.E. bedarf es aber nicht neuer Eingriffsgesetze und einer stärkeren Pönalisierung des Steuervollzugs, sondern der **personellen und sachlichen Stärkung der Finanzverwaltung und Strafverfolgungsbehörden**, damit diese ihrem gesetzlichen Auftrag überhaupt nachkommen können. Hieran mangelt es trotz hehrer Worte.

IV. Schwerpunkt: Bekämpfung von „Steuerdumping“ und „aggressiver Steuerplanung“

In diesem Kontext weist der Koalitionsvertrag auch die Bekämpfung legaler, aber als illegitim angesehener Steuergestaltung aus:

„Innerhalb der Europäischen Union wollen wir Steuerdumping verhindern, Steueroasen austrocknen und die Steuerharmonisierung voranbringen.“ (S. 12)

Als zu bearbeitende Felder erkennt die Große Koalition insbesondere die folgenden Bereiche:

1. Vermeidung „weißer“ Einkünfte

„Wir werden als eine zentrale steuerpolitische Aufgabe den Kampf gegen grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen international operierender Unternehmen entschlossen vorantreiben, uns für umfassende Transparenz zwischen den Steuerverwaltungen einsetzen und gegen schädlichen Steuerwettbewerb vorgehen. Wir wollen verhindern, dass Unternehmen eine doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug erreichen können.“ (S. 64 f.)

„Die Bundesregierung wird die Arbeiten für die nationale Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fortsetzen. DBA dienen nicht mehr alleine der Verhinderung von doppelter Besteuerung, sondern auch der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung (sog. weiße Einkünfte). Wir werden daher weiterhin entsprechende Klauseln in den DBAs verhandeln und in der Zwischenzeit diese Grundsätze in nationalen Regelungen absichern.“ (S. 65)

Bisher stand die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Zentrum bi- und multilateraler Abkommen. Bis heute lehnt es etwa der BFH ab, die **Vermeidung der Keimnalbesteuerung** aus dem Regelungszweck eines DBA abzuleiten, sofern dieses nicht klare Vorschriften über die Sicherstellung einer Einmalbesteuerung aufweist.²⁴ Dagegen definiert die neue DBA-Verhandlungsgrundlage der Bundesrepublik Deutschland nunmehr ausdrücklich die Vermeidung der Steuerverkürzung als ein Abkommenszweck und sieht in Art. 22 Abs. 1 lit. a) entsprechende Regelungen vor. Diese will die Große Koalition nun offenbar in bereits abgeschlossene oder noch abzuschließende DBA hineinverhandeln. Für ein Interim schreckt sie offenbar nicht davor zurück, unilateral **treaty overrides** zu schaffen.²⁵

²² Zuletzt BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFHE 234, 339 = DStR 2011, 2085.

²³ Dazu die Vorlage an das BVerfG durch den BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFHE 236, 304 = DStR 2012, 949.

²² S. *Driien*, StuW 2007, 112 (119 f.).

²³ BGBl. I 2011, 676 ff.

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

2. Vermeidung der Gewinnverlagerung über die Grenzen

In diesem Zusammenhang möchte die Koalition die **BEPS-Initiative der OECD**²⁶ aktiv unterstützen, um folgende wesentliche Ziele zu erreichen:

- internationale Transparenz in Steuersachen,
- fairer Steuerwettbewerb,
- Vermeidung von Steuerhinterziehung.

„Wir erwarten den Abschluss der Arbeiten zur OECD-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)-Initiative im Jahre 2015, einem Vorhaben, um internationaler Steuermeidung entgegenzuwirken, welches wir aktiv unterstützen. Soweit sich unsere Ziele im Rahmen der OECD-BEPS-Initiative in diesem Zeitraum nicht realisieren lassen, werden wir nationale Maßnahmen ergreifen. Dazu zählt u.a. eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zahlungen an Briefkastenfirmen, die keine hinreichend aktive Geschäftstätigkeit nachweisen können und die Schaffung eines öffentlichen Registers für alle wirtschaftlich Beteiligten an Trust-Konstruktionen nach dem Vorbild des Geldwäschegesetzes. ... Im Vorgriff auf diese internationale Regelung werden wir in Deutschland erforderlichenfalls gesetzgeberisch voranschreiten.“ (S. 65)

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang besonders, dass die Koalition die für 2015 zu erwartenden Ergebnisse der BEPS-Arbeiten gar nicht abwarten zu können scheint, sondern vielmehr „nationale Maßnahmen ergreifen“ und „erforderlichenfalls gesetzgeberisch voranschreiten“ möchte. Hiervor ist zu warnen. Ein **deutscher Alleingang** könnte dem Wirtschaftsstandort merklich schaden,²⁷ außerdem würde das inländische Steuersystem durch ein weiteres „Arsenal an Einzelmaßnahmen“ noch unsystematischer – vom ggf. eintretenden Völkerrechtsbruch und Verfassungsverstoß ganz zu schweigen.²⁸ Schon jetzt verfügt Deutschland über ein im internationalen Vergleich scharfes Missbrauchsvermeidungssystem. Teilweise wird sich sogar eines Steuersubstrats bemächtigt, das Deutschland im internationalen Verständnis gar nicht zusteht.²⁹ Ein mit internationalem und europäischem Recht unabhimmter Maßnahmenkatalog ist daher zu vermeiden.

3. Korrespondenzprinzip und die Behandlung von Lizenzzahlungen

Als ein besonders wichtiges Feld zur Begrenzung der Gewinnverlagerung ins Ausland erkennt die Große Koalition die Behandlung von Lizenzaufwendungen:

„... Auch wollen wir sicherstellen, dass der steuerliche Abzug von Lizenzaufwendungen mit einer angemessenen Besteuerung der Lizenzträge im Empfängerland korrespondiert ...“ (S. 65)

Zur Vermeidung „weißer Einkünfte“ (s. oben IV.1.) und Sicherung des deutschen Steuersubstrats hat der Gesetzgeber im grenzüberschreitenden Kontext jüngst das sog. Korrespondenzprinzip für sich entdeckt. Ein **intersubjektives Korrespondenzprinzip** zwischen abzugsfähigen Aufwendungen und zu versteuernden Erträgen widerspricht allerdings dem Grundsatz der Individualbesteuerung und ist dem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht an sich fremd. Bei der Einkommensteuer gilt es im Grundsatz gerade nicht: Wer eine Privatwohnung mietet oder ein Privat-

darlehen aufnimmt, kann die Miete oder die Zinsen nicht abziehen, obgleich der Vermieter oder Darlehensgeber Einnahmen zu versteuern hat.³⁰ Allerdings kennt das EStG Ausnahmen beim Realsplitting (§§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 22 Nr. 1a EStG) oder bei Übertragungen von Betrieben gegen Versorgungsleistungen (§§ 10 Abs. 1 Nr. 1a, 22 Nr. 1b EStG), die durch den damit verbundenen Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden.³¹

Allerdings hindern diese für die Einkommensteuer angestellten systematischen Erwägungen den Gesetzgeber nicht, das Korrespondenzprinzip an anderer Stelle (z.B. bei der Körperschaftsteuer) einzuführen. Dies ist etwa jüngst mit dem § 8b Abs. 1 S. 2 KStG n.F.³² für von Kapitalgesellschaften erhaltene Dividenden zur Vermeidung von Keimmalbesteuerungen geschehen. Sowohl im Koalitionsvertrag als auch im OECD-Aktionsplan³³ wird nun überlegt, es auch auf andere Ausgaben/Einnahmen auszudehnen. Ob das bisher als steuersystematische Ausnahme auftretende Korrespondenzprinzip sich nun in ein **systemtragendes Prinzip** verkehrt, darf bezweifelt werden. Das nationale deutsche Steuerrecht war bisher eigenständig ausulegen und machte sich nicht von Entscheidungen ausländischer Staaten abhängig.³⁴ Es zwingt nun den Rechtsanwender, sich auch mit dem ausländischen Steuerrecht auseinanderzusetzen. Unter Berücksichtigung der Regelung des § 90 Abs. 2 AO trägt zukünftig wohl die inländische Kapitalgesellschaft, welche die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG beansprucht, die **objektive Beweislast** dafür, dass die Ausschüttung bei der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft das Einkommen nicht gemindert hat.³⁵ Dieser **Negativbeweis** wird nicht nur bei mehrstufigen Konzernstrukturen nicht immer leicht fallen. Zudem unterscheidet das Gesetz nicht nach den Motiven des ausländischen Staates, einen Abzug zuzulassen oder einen Ertrag freizustellen.³⁶ So kann es etwa für den Abzug von Eigenkapitalzinsen zur Finanzierungsangleichung oder den Ausgleich von Inflationsnachteilen steuersystematische Gründe geben, die mit einem abzuwehrenden „tax haven“ nichts zu tun haben. Schließlich bleiben europarechtliche Bedenken, die noch nicht ausgeräumt sind.³⁷

Nun denkt die Große Koalition über die **Ausweitung des Korrespondenzprinzips auf Lizenzgebühren** nach. Augenscheinlich sieht sie also gerade dort Missbrauchspotenzial. Ob dem wirklich so ist, lässt sich nicht sicher beurteilen. Es sind nicht gerade deutsche Konzerne, die durch Gewinnverlagerungen in sog. Steueroasen auffallen.³⁸ Deshalb sollte jedenfalls der Ruf nach einer sog. **Lizenz-**

30 So zutreffend Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rz. 24.

31 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rz. 24.

32 Eingeführt durch das *EU-AmtshilfeRLUmsG* v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 ff.

33 OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013, Maßnahme 2.

34 Lüdicke, FS G. Frotscher, 2013, S. 403 (406).

35 Zu Beweisschwierigkeiten Spengel/Bärsch, Ubg. 2013, 377 (382 f.); unklar Adrian/Franz, BB 2013, 1879 (1885), Fn. 65, wo sie zum einen der Finanzbehörde die Beweislast zuweisen, zum anderen aber auf § 90 Abs. 2 AO hinweisen.

36 Lüdicke, FS G. Frotscher 2013, S. 403 (410); Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2013, 1233 (1237).

37 S. etwa Desens, DStR-Beihefter zu 4/2013, S. 13 (21 f.).

38 Vor allem Pinkernell hat deutlich gemacht, dass es im Wesentlichen um Defizite der US-amerikanischen Besteuerung geht, s. Pinkernell, StW 2013, 367 (369); Pinkernell, IStR 2013, 180 ff.; Pinkernell, FR 2013, 737 ff.

26 Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013; dazu sehr instruktiv Pinkernell, FR 2013, 737 ff.

27 So auch Ditz/Pinkernell/Quilitzsch, IStR 2014, 45 (50 f.).

28 Warnend auch Hey, DB 2013, Heft 13 Standpunkte, 21.

29 Welling, DB 2013, Heft 22 Standpunkte, 29.

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

schränke ungehört bleiben.³⁹ Der Verlagerung von Lizenzen in Niedrigsteuerländer wird bereits heute schon durch Entstrickungs-, Funktionsverlagerungs- und Hinzurechnungsvorschriften entgegengetreten. Das Problem reduziert sich somit auf Lizenzzahlung für immaterielle Wirtschaftsgüter, die von vornherein im Ausland belegen sind. Hier fehlt es allerdings häufig an Alternativen zur Lizenzierung (im Gegensatz zur Finanzierung bei der Zins-schränke); daher wäre eine Einschränkung nur ein weiterer Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.⁴⁰ Zudem wäre eine Regelung, die ähnlich komplex ausgestaltet ist wie § 4h EStG, § 8a KStG, praktisch kaum handhabbar.

4. Erhöhte Steuertransparenz durch sog. Country-by-Country-Reporting

Darüber hinaus enthält der Koalitionsvertrag auch die Forderung nach der Einführung strengerer Berichts- und Offenlegungspflichten für multinational agierende Konzerne (ein sog. Country-by-Country-Reporting):

„Die Herstellung von besserer internationaler Transparenz in Steuersachen gegenüber Finanzverwaltungen trägt erheblich zu fairerem Steuerwettbewerb und zur Vermeidung von Steuerhinterziehung bei. Wir wollen deswegen entsprechend der europäischen Regelung eine länderspezifische Berichterstattung im Bankenbereich und im Rohstoffhandel insbesondere über erzielte Gewinne, entstandene Verluste und gezahlte Steuern („country-by-country-reporting“) zwischen den Steuerverwaltungen der Länder einführen.“ (S. 65)

Das Konzept eines sog. Country-by-Country-Reporting verpflichtet transnational tätige Konzerne dazu, in ihrer Rechnungslegung lückenlos offenzulegen, in welchen Ländern sie tätig sind, welche Umsatzerlöse und Gewinne sie dort erzielen und in welcher Höhe sie Steuern an die entsprechenden nationalen Finanzbehörden abführen.⁴¹ Durch diese Transparenz soll öffentlicher Druck auf die Konzerne aufgebaut werden („**name-and-shame-approach**“), um sie von aggressiven Steuergestaltungen abzuhalten. Derartige Verpflichtungen wurden für den Bankensektor und die mineralgewinnende Industrie bereits in EU-Richtlinien umgesetzt.⁴² Allerdings haben sich nun neun Länder gegen eine Ausweitung auf andere Branchen ausgesprochen.⁴³ Zudem können Reformen nicht durch ein Reporting ersetzt werden; es handelt sich allenfalls um eine insoweit unterstützende Maßnahme.⁴⁴ Um ein Country-by-Country-Reporting umsetzen und auch überwachen zu können, bedarf es der Erhebung im Ausland befindlicher Daten. Nicht alle im Inland steuerpflichtige Tochter- und Einzelgesellschaften werden diese ohne Weiteres ermitteln können. Zudem ist die eindeutige Zuordnung von Aufwand und Ertrag nicht immer zweifelsfrei möglich. Deshalb bedarf es einer **nüchternen Analyse**, ob ein derartiges Reporting aus deutscher Sicht tatsächlich einen positiven Effekt haben kann. Gerade ein **Exportstaat** wie die Bundesrepublik Deutschland könnte bei den Quellenstaaten (insbes. Schwellenländern) ein erhebliches Besteuerungsinteresse an den bisher in Deutschland versteuerten Konzerngewinnen wecken.⁴⁵ Aus dem deutschen nationa-

len Interesse heraus erscheint dieser rechtspolitische Ansatz daher wohl eher mehr Risiken als Chancen zu bergen.

5. Automatischer Informationsaustausch als internationaler Standard bei Finanzanlagen

Das Netz grenzüberschreitend wirkender Rechtsquellen zur Gewährleistung eines funktionsfähigen Informationsaustausches ist in den letzten Jahren auf beeindruckende Weise engmaschiger geworden.⁴⁶ Das auf der Basis der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU⁴⁷ neugestaltete **EUAHiG v. 26.6.2013**⁴⁸ bildet nur eine Art von Momentaufnahme des aktuellen Standes der Entwicklung ab.⁴⁹ Noch im alten Jahr hat der gerade neugewählte Deutsche Bundestag mit Zustimmung des Bundesrats das **deutsch-amerikanische sog. FATCA-Abkommen v. 31.3.2013** ratifiziert⁵⁰ sowie dieses im Zuge des sog. **AIFM-Steueranpassungsgesetzes v. 18.12.2013**⁵¹ durch die neue Vorschrift des § 117c AO flankiert. In dem FATCA-Abkommen verpflichten sich beide Staaten gegenseitig hinsichtlich bestimmter Daten zu einem automatischen Informationsaustausch. Im Einklang mit jüngeren Verlautbarungen sowohl der OECD als auch der EU-Kommission will die Große Koalition zukünftig offenbar den automatischen internationalen Auskunftsverkehr zum neuen Standard erheben:

„Ausgehend von den Entscheidungen der G 20 Staats- und Regierungschefs sowie der G 20 Finanzminister streben wir eine Revision des OECD-Musterabkommens zum Informationsaustausch mit dem Ziel des automatischen steuerlichen Informationsaustausches als internationalem Standard an. Bis dahin werden wir nach dem Vorbild des Abkommens zwischen sechs EU-Mitgliedstaaten weitere bilaterale bzw. multilaterale Vereinbarungen über einen automatischen Informationsaustausch schließen. Wir wollen in einem weiteren Schritt den Anwendungsbereich der EU-Zinsrichtlinie auf alle Kapitaleinkünfte und alle natürlichen und juristischen Personen ausdehnen.“ (S. 65)

Die automatische Auskunft ist von der sog. **Spontanauskunft** deutlich zu unterscheiden. Während die Spontanauskunft in einem konkreten Einzelfall anlassbezogen erteilt wird, betrifft die automatische Auskunft eine **abstrakt-generell definierte Fallgruppe** ohne weitergehenden konkreten Einzelfallanlass. Die automatische Auskunft ist damit auf ein abstraktes Risiko mit einer breiteren Streuung ausgelegt, während die Spontanauskunft zielgenauer wirkt.⁵² Die automatischen Auskünfte sind Teil eines **grenzüberschreitenden elektronischen Risikomanagements**, weil sie dem Empfängerstaat Kontrollmaterial zum automatischen Abgleich mit den Angaben in den Steuerklärungen liefern. § 7 Abs. 1 EUAHiG enthält für die gesamte EU **ab dem 1.1.2015** den Einstieg in den automatischen Auskunftsverkehr. Die automatisch zu übermittelnden Informationen betreffen alle **Veranlagungszeiträume ab 2014** (s. § 20 EUAHiG) für die folgenden Bereiche (§ 7 Abs. 1 EUAHiG):

- Vergütungen aus unselbständiger Arbeit (Nr. 1),
- Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen (Nr. 2),

45 S. *Schlie/Malke*, DB 2013, 2467 (2469); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2014, 127 (130).

46 Ausführlich *Seer/Gabert*, Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen, StuW 2010, 3 ff.

47 ABl. EU 2011, Nr. L 64, 1.

48 BGBl. I 2013, 1809 ff.

49 S. dazu *Seer*, IWB 2014, 81 ff.

50 Gesetz v. 10.10.2013, BGBl. II 2013, 1362 ff.

51 BGBl. I 2013, 4318 (4333).

52 *Seer*, IWB 2009, Gr. 2, Fach 10, S. 2067 (2076).

39 *Hey*, DB 2013, Heft 13 Standpunkte, 21 (22).

40 S. *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619 (622).

41 S. *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2014, 127 ff.

42 EU-Richtlinien 2013/34/EU, Amtsblatt Nr. L 182 v. 29.6.2013, 19 u. 2013/36/EU, Amtsblatt Nr. L 176 v. 27.6.2013, 338.

43 PwC TaxNews v. 9.1.2014.

44 *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, DB 2013, 33 ff.

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

- Lebensversicherungsprodukte (Nr. 3),
- Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen (Nr. 4),
- Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus (Nr. 5).

Als *lex specialis* gilt die **Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003**⁵³ fort (umgesetzt in deutsches Recht durch § 45e EStG i. V.m. *ZinsinformationsVO [ZIV]* v. 26.1.2004)⁵⁴. In der Zusammenschau beider Rechtsquellen bleibt in der Tat ein nicht unerhebliches Defizit, weil die Zinsrichtlinie Dividenden und Investmentfondserträge nicht umfasst. Wie bereits der Änderungsvorschlag der EU-Kommission v. 12.6.2013⁵⁵ aufgezeigt hat, besteht insoweit ein Nachbesserungsbedarf, der Änderungen der RL 2011/16/EU in naher Zukunft erwarten lässt.

Jedoch eignet sich der automatische Informationsaustausch **nicht als genereller Standard** der internationalen Informationshilfe. Bereits von ihrem System her ist ein **Anhörungsanspruch** i.S.d. § 117 Abs. 4 S. 3 AO (i. V.m. § 91 Abs. 1 AO) a priori in den Fallgruppen der automatischen Auskunft **ausgeschlossen** (s. auch § 7 Abs. 2 EUAHiG). Die automatische Auskunft ist gerade nicht auf den individuellen Einzelfall ausgerichtet, sondern auf vorab definierte, abstrakt-generelle Massenfall-Phänomene. Eine vorherige Anhörung der Betroffenen in jedem Einzelfall würde diesem Instrument des internationalen Steuervollzugs-Risikomanagements seine Effizienz rauben. In der Abwägung zwischen dem Individualinteresse am Daten- und Geheimnisschutz und dem öffentlichen Steuervollzugsinteresse müssen die **Gegenstände von automatischen Auskünften daher eindeutig und zweifelsfrei** (vorab kalkulierbar) **definiert** werden. Zudem muss es sich um solche Inhalte handeln, die typischerweise kein schützenswertes (wettbewerbsrelevantes) Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis darstellen. In diesem einzelfallrelevanten Bereich muss das Unternehmen zur Wahrung ihrer Grundrechte zunächst angehört werden, bevor die Informationen an den ausländischen Fiskus weitergeleitet werden können. Deshalb muss die Weiterung des automatischen Auskunftsverkehrs auf die Mitteilungspflicht von **Finanzanlagen bei Kredit- und Finanzinstituten** beschränkt bleiben.

V. Gemeinsame konsolidierte körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage (GKKB)

Bereits in 2011 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt.⁵⁶ Die Idee ist, dass europaweit agierende Unternehmen nur noch eine einheitlich Bemessungsgrundlage für die Steuer berechnen müssen, eine Steuererklärung einreichen müssen, die Bemessungsgrundlage anhand eines festgelegten Schlüssels aufgeteilt wird und jeder Staat auf den ihm zustehenden Anteil seinen Steuersatz anwendet. Dies nimmt die Bundesregierung als Aufhänger für eine bessere Abstimmung des Unternehmensteuerrechts in der EU, denn auch hierdurch wäre eine innereuropäische Gewinnverlagerung ausgeschlossen:

„Wir setzen uns für eine bessere Abstimmung des Unternehmensteuerrechts in der EU ein. Ausgangspunkt bilden dabei die Arbei-

ten für eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.“ (S. 65)

Die Idee einer GKKB ist gerade aus wissenschaftlicher Sicht faszinierend. Gleichwohl scheitert eine Umsetzung bisher an praktischen Erwägungen: die GKKB war nicht konsensfähig in der EU.⁵⁷ Auch der Grund hierfür ist leicht zu finden: Unter „Steuervermeidung“ versteht in Wirklichkeit jeder Staat, dass ihm „ein größeres Stück vom Steuerkuchen“ zustünde. Jeder Staat glaubt, dass „es fair ist, wenn er mehr erhält“.⁵⁸ Solange die EU-Staaten **keinen Konsens** über einen **Aufteilungsmaßstab** finden und nur Partikularinteressen verfolgen, bleibt die GKKB leider eine Utopie. Deshalb sollte die Bundesregierung das deutlich nähere Ziel der **Vereinheitlichung der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung** beschäftigen. Von einem derartigen Ausgangspunkt ließe sich dann in einem zweiten Schritt die ambitionierte GKKB angehen.

VI. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz

Nach dem Urteil des EuGH vom 20.10.2011 in der Rechtsache *Kommission ./ Bundesrepublik Deutschland*⁵⁹ sah sich der Gesetzgeber genötigt, eine europarechtskonforme Gestaltung für die Quellensteuererstattung/-erhebung oder die Steuerpflicht für Dividenden aus Streubesitz (< 10 %) zu schaffen. Der Gesetzgeber entschied sich für die Einführung des § 8b Abs. 4 KStG,⁶⁰ wonach die Dividenden für Streubesitzanteile nicht mehr steuerfrei sind. Im Koalitionsvertrag wird nun vereinbart, dass ergebnisoffen auch die künftige Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzanteilen aufgegriffen werden soll:

„Die Bundesregierung wird mit der grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz erneut ergebnisoffen aufgreifen und die notwendigen Folgerungen ziehen. Dabei soll vor allem für den Bereich der Business Angels und Startups nach Lösungen für besondere Belastungseffekte für den Fall gesucht werden, dass sich der Investor von seinem Engagement trennt.“ (S. 64)

Eine einheitliche Behandlung von Veräußerungsgewinn und Dividende von Kapitalanteilen lässt sich damit rechtfertigen, dass der Veräußerungsgewinn wirtschaftlich die laufende und abschließende Gewinnausschüttung an den Anteilseigner darstellt.⁶¹ Allerdings enthält dies bereits eine erhebliche Vereinfachung, weil der vom Erwerber gezahlte Veräußerungspreis regelmäßig zumindest auch anderen Überlegungen folgt, nämlich der Einschätzung *zukünftig* erzielbarer Erträge. Zudem ist der gewählte Weg der Steuerpflicht auf Dividenden (und ggf. später auf den Veräußerungsgewinn) systematisch fragwürdig. Denn die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft wurden bereits besteuert, eine Steuerpflicht auf die Dividende führt somit zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – bei einer Beteiligungskette zu einem **Kaskadeneffekt**.⁶² Eine systemgerechtere Lösung wäre die Wiederherstellung der Rechtslage des § 8b KStG a.F. und eine **Überarbeitung des Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahrens**. Zu

53 ABl. EU 2003, Nr. L 157, 38.

54 BGBl. I 2004, 128 ff.

55 COM C2013/348.

56 EU-Kommission, KOM(2011), 121/4.

57 *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619 (620).

58 Zutreffend *Piltz*, IStR 2013, 681 ff.

59 EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09, GmbHR 2011, 1211; dazu *Rehm/Nagler*, GmbHR 2011, 1190 ff.

60 Eingeführt durch Gesetz v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 561 ff.

61 *Intemann*, BB 2013, 1239 (1242).

62 Statt vieler *Rengers* in Blümich, KStG, § 8 KStG Rz. 116, m.w.N.

Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung

prüfen wäre z.B. die Idee einer Kapitalertragsteuererstattung an gebietsfremde Körperschaften in den Fällen, in denen eine Anrechnung deutscher Kapitalertragsteuer wegen Doppelbesteuerungsabkommen nicht möglich ist.

VII. Einführung einer sog. Finanztransaktionssteuer

Die Finanztransaktionssteuer, eine Steuer auf Börsenumsätze, soll in Abstimmung mit anderen EU-Staaten auf europäischer Ebene eingeführt werden:

„Die Einführung einer Finanztransaktionssteuer auf europäischer Ebene stärkt die Beteiligung des Finanzsektors an den Kosten der Krise und an den Zukunftsaufgaben von Wachstum und Beschäftigung.“ (S. 8)

„Wir wollen eine Finanztransaktionssteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigem Steuersatz zügig umsetzen und zwar im Rahmen einer verstärkten Zusammenarbeit in der EU. Eine solche Besteuerung sollte möglichst alle Finanzinstrumente umfassen, insbesondere Aktien, Anleihen, Investmentanteile, Devisentransaktionen sowie Derivatekontrakte. Durch die Ausgestaltung der Steuer wollen wir Ausweichreaktionen vermeiden. Dabei gilt es, die Auswirkungen der Steuer auf Instrumente der Altersversorgung, auf die Kleinanleger sowie die Realwirtschaft zu bewerten und negative Folgen zu vermeiden sowie zugleich unerwünschte Formen von Finanzgeschäften zurückzudrängen.“ (S. 46)

Ziel dieser Steuer soll es sein, dass Bürger nicht mehr für Risiken des Finanzsektors eintreten müssen. Außerdem sollen risikobehaftete Transaktionen eingedämmt werden. Geht man von einer Umsetzung der bisher von der EU-Kommission vorgeschlagenen Transaktionssteuer aus, so soll im Zeitpunkt jeder Finanztransaktion eine Steuer von 0,1 % auf den Verkaufspreis erhoben werden.⁶³ Um eine Vermeidung zu umgehen, soll Steuerschuldner der Finanzdienstleister werden, der die Transaktion tätigt – unabhängig vom tatsächlichen Ort der Transaktion. Eine gesamteuropäische Einführung wird es wahrscheinlich nicht geben, da sich bisher nur elf Staaten über eine grundsätzliche gemeinsame Vorgehensweise einigen konnten.⁶⁴ Außerdem sollen – im Gegensatz zum ursprünglichen Kommissionsvorschlag – einige Produkte, z.B. für Altersvorsorge, oder Kleinanleger ausgenommen werden. Was am Ende von der Steuer tatsächlich übrig bleibt, ist abzuwarten.

⁶³ EU-Kommission, KOM(2011), 594 v. 28.9.2011, S. 20 f.

⁶⁴ Frankreich, Deutschland, Belgien, Österreich, Slowenien, Portugal, Griechenland, die Slowakei, Italien, Spanien, Estland – Pressemitteilung der EU-Kommission v. 14.2.2013.

Einige Mitgliedstaaten (z.B. Frankreich, Italien) verfügen bereits über nationale Finanztransaktionssteuern. Auch in Deutschland existierten früher Stempelsteuern⁶⁵ – es handelt sich also keinesfalls um eine Neuerfindung in der Finanzkrise. Allerdings ist die derzeitige Ausgestaltungsidee kritisch zu prüfen: Zu nennen sind hier insbesondere der ggf. ausländische Steuerschuldner sowie die Kostenüberwälzung auf den Verbraucher, die Auswirkung bei konzerninternen Umstrukturierungen sowie die Vereinbarkeit mit Völker- und EU-Recht.⁶⁶ Ein nationaler Alleingang oder eine nur von wenigen EU-Mitgliedstaaten getragenes Konzept wird vermutlich letztlich nur den deutschen Kapitalmarkt (insb. in Frankfurt) zugunsten anderer Staaten (insb. Großbritannien: London) schwächen.

VIII. Schlussbemerkungen

Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung und Bekämpfung der Steuerhinterziehung beherrschen den steuerrechtlichen Teil des Koalitionsvertrags. Partikularmaßnahmen beherrschen das Bild. Eine Steuerreform ist augenscheinlich nicht gewollt. Es stellt sich die Frage, ob zur Missbrauchabwehr überhaupt ein Handlungsbedarf besteht oder hier lediglich Reflexe auf eine gesellschaftliche und politische Diskussion geäußert werden. Wettbewerbsnachteile deutscher Unternehmen sind ebenso zu befürchten wie unilaterale Gegenmaßnahmen anderer Staaten. Es könnte sich durchaus zeigen, dass ein Festhalten am Status quo den Interessen einer Exportnation eher entspricht als die Eindämmung des internationalen Steuerwettbewerbs.⁶⁷

Kleine und mittelgroße Unternehmen suchen für sich vergeblich Lösungen im Koalitionsvertrag. Statt materiellrechtlicher Steuervereinfachungen und einer Entbürokratisierung finden sich lediglich Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die international tätige Konzerne betreffen. Diese gehören aber nicht allein in deutsche Gesetze, sondern sollten Teil einer internationalen Zusammenarbeit sein. Der Fokus der Bundesregierung sollte sich stärker auf die steuerlichen Belange der großen Mehrheit der Bevölkerung und Unternehmen richten.

⁶⁵ Zur Historie vgl. *Fey/Bruhn*, BB 2012, 1763 ff.; zur Steuer in Frankreich und Italien vgl. *Lappas/Ruckes*, IStR 2013, 117 ff.

⁶⁶ Hierzu *Dahm/Hamacher*, IStR 2013, 123 ff.

⁶⁷ So *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, DB 2013, 33 ff.