

Steuerpolitik nach der Bundestagswahl1
2
3

Prof. Dr. Roman Seer

Ruhr-Universität Bochum

I. Einführung

II. Wahlprogramme der Ampelkoalitionäre

III. Koalitionsvertrag v. 24.11.2021

IV. Bewertung und Ausblick auf weitere gebotene Maßnahmen

1. Unternehmensbesteuerung

- a) Steuersatzniveau
- b) Globale Mindeststeuer
- c) Option zur Körperschaftsteuer, Thesaurierungsbegünstigung
- d) Vereinheitlichung der Gewinneinkunftsarten
- e) Kommunale Unternehmensteuer
- f) Verlustabzug
- g) Superabschreibung

2. Einkommensteuer

- a) Tarifreform
- b) Abgeltungsteuer
- c) Immobilieneinkünfte
- d) Familienbesteuerung

3. Solidaritätszuschlag

4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

5. Umsatzsteuer

- a) Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs
- b) Überwindung der Sollbesteuerung
- c) Reduzierung der Steuersatzermäßigungen und Steuerbefreiungen
- d) Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft

6. Grunderwerbsteuer

7. Abgabenordnung

- a) Reform der Vollverzinsung
- b) Reform der Außenprüfung
- c) Kooperation statt bürokratielastige Anzeigepflichten

I. Einführung

Die Bundestagswahl hat am 26.9.2021 für die 20. Legislaturperiode zu einem Regierungswechsel und erstmals auf Bundesebene zu einer sog. Ampelkoalition (SPD/FDP/Bündnis90 Die Grünen) geführt. Angesichts disparater steuerpolitischer Vorstellungen der Koalitionsparteien (siehe nachfolgend II.) ist das steuerpolitische Profil der neuen Regierung mit einem SPD-Kanzler *Scholz*, einen FDP-Finanzminister *Lindner* und einem Bündnis90/Die Grünen-Wirtschaftsminister *Habeck* noch diffus. Auch der Koalitionsvertrag vom 23.11.2021 ist wenig konkret (siehe

4

nachfolgend III.).¹ Gleichwohl soll im Folgenden der Versuch unternommen werden, die aus heutiger Sicht erwartbaren Maßnahmen anzusprechen und aus Sicht eines unabhängigen Außenstehenden zu reflektieren. Dies kann naturgemäß nur eine Momentaufnahme sein. Die Abhandlung bietet dabei auch keine Gewähr auf Vollständigkeit.

II. Wahlprogramme der Ampelkoalitionäre

In den Wahlprogrammen der die sog. Ampelkoalition bildenden Parteien² finden sich steuerpolitische Aussagen, die am Anfang der Koalitionsverhandlungen standen und deren Ausgangspunkt bildeten. Zur besseren Übersichtlich- und Vergleichbarkeit habe ich sie tabellarisch nach ihren Gegenständen geordnet gegenübergestellt:

Thema	SPD	Grüne	FDP
EinkSt	Besserstellung von kleinen u. mittleren Einkommen, ab 250 T€: Steuersatz = 45 %	Erhöhung des Grund-Freibetrags, ab 100 T€: Steuersatz 45 %, ab 250 T€: Steuersatz = 48 %	Sukzessive Abschaffung des „Mittelstandsbauchs“, ab 90 T€: 42 %, automatische Tarifierung an Inflation
	–	degressive AfA für klimaneutrale Industrietechnologien	Verbesserung der AfA-Bedingungen einschl. Wohnungsbau-Investitionen
5	–	Abzug mobiler Arbeitskosten	Erweiterung des Abzugs von Betreuungskosten, Unterhaltsaufwand + Erhöhung Home-Office-Pauschale
			Erweiterung des Abzugs haushaltsn. Dienstleistungen

1

	Ehegattensplitting für neu geschlossene Ehen abschaffen; für „Altehen“: Wahlrecht zur Beibehaltung	wie SPD, außerdem soll LSt-Klasse V abgeschafft werden	ausdrücklich: Beibehaltung des Ehegattensplittings
	Kindergrundsicherung (gest. nach Bedürftigkeit, max. 500 €/Kind) soll Kindergeld/-freibetrag ersetzen	ähnlich der SPD	Keine Abschaffung der Kinderfreibeträge
	Aufhebung der 10-Jahres-Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, Idee eines Planungswertausgleichs	Aufhebung der Veräußerungsfristen des § 23 Abs. 1 EStG	Keine materielle Änderung des § 23 EStG
	–	Abschaffung der abgeltenden KapESt	Einschränkung der Veräußerungsgewinnbesteuerung auf eine Spekulationssteuer (3 Jahres-Haltezeitraum), Anhebung des Sparer-FB auf 1.000 €
			Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung durch FB 1.000 €, Versteuerung erst bei Anteilsveräußerung
SolZ	6 Beibehaltung des Rest-SolZ	–	Abschaffung des Rest-SolZ
UntSt	Unterstützung einer globalen Mindeststeuer	EU-einheitliche Bemessungsgrundlage, globaler Mindeststeuersatz = 25 %	Unterstützung einer globalen Mindeststeuer, Absenkung UntSt in D auf 25 %, EU-einheitliche Bemessungsgrundlage, EU-Verbot von „Tax-Deals“
	Effektive Mindeststeuer für Digital-Unternehmen	„Digitalkonzernsteuer“ für Google, Facebook u.a.	Einbindung in die internat. Steuerpolitik zur Mindeststeuer
	–	–	Erweiterung des Verlustabzugs, Idee einer negativen Gewinnsteuer
GewSt	–	Kompensation der GewSt-Ausfälle 2021/22 durch Bund/Länder	Abschaffung der GewSt, Ersatz durch HebesatzR auf ESt/KSt, höhere Beteiligung der Kommunen an USt
VSt	1 % auf „sehr hohe“ Privatvermögen	1 % auf Vermögen > 2 Mio. € (mit BV-Begünstigung)	ausdrücklich keine VSt
ErbSt	Abschaffung der „Überprivilegierung“ großer BV (Mindest-Steuer)	Verschärfung der ErbSt für „reiche Menschen“	Keine Verschärfung der ErbSt, Überprüfung des Bürokratieaufwands
USt	–	Ermäßigter Steuersatz für Reparaturdienstleistungen	–
EnergieSt u.a.	Abschaffung EEG-Umlage bis 2025	Senkung der EEG-Umlage	Abschaffung der EEG-Umlage; Reduzierung der StromSt auf EU-Durchschnittsniveau
EU-Steuerpolitik	7 Überwindung des Einstimmigkeitsprinzips	wie SPD	Ablehnung von EU-Steuern
GrESt	Erfassung von Share-Deals	wie SPD	wie SPD
	–	Stärkung der Länderkompetenz durch diff. Steuersatzpolitik	Einführung eines FB 500 T€ beim Erwerb durch nat. Personen
Finanz-transSt	EU-FTSt einführen	wie SPD	–
LuftVSt	–	–	Abschaffung der LuftVSt

AO	Erweiterung der Anzeigepflichten auf nationale Gestaltungen	wie SPD	–
	Erweiterung des Katalogs gemeinnütziger Zwecke auf gesellschaftspolit. Organisationen	wie SPD, aber weitergehende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts	Erweiterung des Katalogs gemeinnütziger Zwecke auf E-Sport
	öffentliches Country-by-Country-Reporting	wie SPD	–
	–	Ausbau der Steuerfahndung auf Bundesebene	Erleichterung vorausgefüllter Steuererklärungen

III. Koalitionsvertrag v. 24.11.2021

In dem zwischen den sog. Ampelparteien geschlossenen Koalitionsvertrag findet sich immerhin ein Abschnitt zur Steuerpolitik mit den Unterüberschriften „Steuern“, „Vollzug, Vereinfachung und Digitalisierung“ sowie der „Bekämpfung Steuerhinterziehung und Steuergestaltung“. ³ Im letztgenannten Bereich soll die Bundesrepublik Deutschland sogar eine

8

„Vorreiterrolle“ einnehmen. ⁴ Daher wird bereits eingangs des Unterabschnitts „Steuern“ auf die Ziele der Vereinfachung des Steuersystems durch Digitalisierung und Entbürokratisierung der Steuerverwaltung sowie der intensiveren Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -vermeidung hingewiesen. Demgegenüber erweisen sich die Aussagen zu den angedachten Veränderungen des materiellen Steuerrechts nur punktuell und recht kleinteilig. Die Koalitionäre wollen zusätzliche Haushaltsspielräume dadurch gewinnen, dass sie überflüssige, unwirksame, umwelt- und klimaschädliche Subventionen abbauen. ⁵ Dazu führen sie die Abschaffung der steuerlichen *Bevorzugung des Dieselmotors bei der Energiesteuer* ⁶ an, wozu dann folgerichtig aber auch eine Überprüfung der Regelung bei der Kfz-Steuer gehören soll. ⁷ Bis zur Einführung einer Kerosinsteuer auf EU-Ebene fordert die Ampelkoalition, Luftverkehrssteuern europaweit zu erheben. ⁸ Nachgeschärft werden soll die *Dienstwagenbesteuerung bei sog. Plug-In-Hybriden* in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4, 5 EStG, indem die Anforderung an die elektronische Mindestreichweite ab dem 1.8.2023 auf 80 km erhöht und die Förderung bis Ende 2025 befristet wird. Zusätzlich soll für neu zugelassene Fahrzeuge der auf 0,5 % des Bruttolistenpreises abgesenkte Nutzungswert anstelle der regulären 1 % nur anwendbar sein, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass das Fahrzeug überwiegend elektrisch betrieben wird. Nach 2025 soll auch der Nutzungswert für emissionsfreie Elektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG von 0,25 % auf 0,5 % des Bruttolistenpreises angehoben werden. ⁹

Im eigentlichen Unterabschnitt „Steuern“ spricht der Koalitionsvertrag von einer „*Superabschreibung*“ für Investitionen in Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter in den Jahren 2022 und 2023. Zugleich kündigte er eine Verlängerung des für 2020 und 2021 geltenden erweiterten Ver-

9

lustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG ¹⁰ bis Ende 2023 an, wobei der Zeitraum für den Verlustrücktrag auf zwei Jahre erweitert werden soll. Als Reaktion auf die Grundsatzentscheidung des BFH zu dem seit 2005 vorgenommenen Paradigmenwechsel zur sog. *nachgelagerten Besteuerung von Renteneinkünften* ¹¹ sieht der Koalitionsvertrag den vollständigen Abzug der Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG) bereits ab dem Jahr 2023 vor, während die nachgelagerte Vollbesteuerung der Renten in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelpunkt. aa EStG nicht durch jährliche Steigerungen von 1 % im Jahr 2040, sondern zukünftig durch jährliche Steigerungen von nur 0,5 % erst im Jahr 2060 erreicht werden soll. ¹² Erhöht werden soll außerdem der Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 9 EStG) von 801 €/1.602 € bei Zusammenveranlagung auf 1.000 €/2.000 € sowie der Ausbildungsfreibetrag des § 33a Abs. 2 EStG von bisher 924 € auf 1.200 €. Schließlich kündigt der Koalitionsvertrag eine Evaluierung der Regelungen der Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) sowie der unverändert bestehenden Begünstigung thesaurierter Gewinne (§ 34a EStG) an. Auf den Prüfstand soll außerdem die steuerliche Regelung des Home-Office für Arbeitnehmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 4 i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG) gestellt werden.

Bei der *Grunderwerbsteuer* sprechen sich die Koalitionsparteien für eine flexiblere Gestaltung der Steuer aus, um so den Erwerb selbst genutzten Wohneigentums zu erleichtern. ¹³ Als Gegenfinanzierungspotenzial sehen sie trotz der im letzten Jahr erst vorgenommenen Erweiterung der Besteuerung ¹⁴ den Immobilienerwerb durch sog. Share Deals, womit steuerliche „Schlupflöcher“ geschlossen werden sollen. Neben einem Verbot des Immobilienerwerbs mit Bargeld soll ein obligatorischer Versteuerungsnachweis für gewerbliche und private Immobilienkäufer aus dem Ausland eingeführt werden. ¹⁵

10

Fortentwicklungsbedarf erkennt die Ampelkoalition ferner bei der *Einfuhrumsatzsteuer*, ohne dies näher zu erläutern. Den *Umsatzsteuerbetrug* will sie stärker bekämpfen. Dazu soll ein elektronisches Meldesystem für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen eingeführt werden. Auf der EU-Ebene will sie sich für eine generelle Einführung des sog. Reverse Charge-Verfahrens bei zwischenunternehmerischen (B2B)-Umsätzen stark machen. ¹⁶

Im *Gemeinnützigkeitsrecht* sieht die Koalition nach den Attac-Entscheidungen des BFH ¹⁷ ein Bedürfnis nach gesetzlicher Klarstellung, dass sich gemeinnützige Organisationen innerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen und zudem auch gelegentlich zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen können. Außerdem sollen standardisierte Transparenzpflichten ¹⁸ und Regeln zur Offenlegung der Spendenstruktur und Finanzierung steuerbegünstigter Organisationen geschaffen werden. ¹⁹ Sog. Inklusionsbetriebe sollen im Umsatzsteuergesetz auch „formal“ privilegiert werden. ²⁰

Ein wichtiges Anliegen der Koalition ist die Verbesserung der *Digitaltauglichkeit* des Steuerrechts. Ziel ist die Digitalisierung der gesamten Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Das Instrument der vorausgefüllten Steuererklärung („Easy Tax“) soll eine stärkere Verbreitung erhalten, die Außenprüfung modernisiert und beschleunigt werden. Insgesamt ist es Ziel, die

3

Steuerbürokratie durch verbesserte Schnittstellen, Standardisierung und Einsatz neuer Technologien spürbar abzubauen.²¹ Neben der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens fokussiert sich der Koalitionsvertrag auf die *Bekämpfung der Steuerhinterziehung* und Finanzmarktkriminalität einschließlich der Geldwäsche. Dazu sollen Zoll, BZSt., BaFin und FIU (Financial Intelligence Unit) personell aufgestockt und der Daten- und Informationsaustausch zwischen

11

Steuerbehörden und Finanzaufsicht intensiviert werden. Durch Einsatz der Blockchain-Technologie will die Ampelkoalition *Dividendenarbitragegeschäfte* bekämpfen. Außerdem setzt sie sich für eine neuerliche Ausweitung des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs²² ein. Die im Zuge der sog. DAC 6 (Directive on Administrative Cooperation 6)²³ mit Wirkung v. 1.1.2020 in §§ 138d–138k AO eingeführte Pflicht zur *Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen* will sie auf nationale Gestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Mio. € ausdehnen.²⁴ Um sicherzustellen, dass aus Deutschland abfließendes Einkommen angemessen besteuert wird, soll zudem die *Quellenbesteuerung* ausgeweitet werden. Die Zinsschranke (§ 4h EStG) soll eine Ergänzung durch eine „Zinshöhenschranke“ finden.²⁵

Die Ampelkoalition will außerdem ein *Steuerforschungsinstitut* errichten,²⁶ um die Steuerregelungen besser evaluieren zu können und zu einer aktualisierten und verbesserten Datenlage zu kommen. Es soll dazu beitragen, die Grundlagen für eine *evidenzbasierte Gesetzgebung* zu verbessern.

Außerhalb des Steuerabschnitts über Finanzen enthält der Koalitionsvertrag schließlich noch verstreute Aussagen zur Steuerpolitik. Unbeschadet der mit dem sog. Fondsstandortgesetz v. 3.6.2021²⁷ eingeführten aufgeschobenen *Besteuerung bei Arbeitnehmerbeteiligungen* an KMU (s. § 19a EStG n.F.) will die Ampelkoalition allgemein die Mitarbeiterkapitalbeteiligung durch Anhebung des Freibetrags des § 3 Nr. 39 EStG fördern.²⁸ Um einen weiteren *Anreiz für Pflegeberufe* zu geben, soll ein zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gezahlter „Pflegebonus“ bis zu 3.000 € p.a. steuerfrei bleiben.²⁹ Vor dem Hintergrund veränderter Familienverhältnisse und mittlerweile sehr un-

12

terschiedlicher Familienformen kündigt der Koalitionsvertrag die *Fortentwicklung der Familienbesteuerung* an.³⁰ Konkret genannt wird dabei allerdings nur die Abschaffung der Lohnsteuerklassen III/V zugunsten des Faktorverfahrens innerhalb der Steuerklasse IV. Aufgrund der Umrechnung des Kindergelds in den Kinderfreibetrag (s. § 31 EStG) werden sich aufgrund der geplanten Einführung einer allgemeinen *Kindergrundsicherung*³¹ auch Änderungen bei den Kinderfreibeträgen (§ 32 Abs. 6 EStG) ergeben. Zudem will sie eine „neue *Wohngemeinnützigkeit*“ mit steuerlicher Förderung und Investitionszulagen auf den Weg bringen, ohne dies im Koalitionsvertrag näher zu konkretisieren.³² Schließlich spricht sie sich für eine *steuerliche Filmförderung* aus.³³

IV. Bewertung und Ausblick auf weitere gebotene Maßnahmen

1. Unternehmensbesteuerung

a) Steuersatzniveau

Die unternehmensteuerrechtlichen Perspektiven des Koalitionsvertrags sind wenig ambitioniert. Eine grundlegende Unternehmensteuerreform ist nicht in Sicht. Die letzte Unternehmensteuerreform, die mit einer Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % verbunden war, liegt mittlerweile ca. 15 Jahre zurück.³⁴ Die damit für thesaurierte Unternehmensgewinne in der Zusammenschau mit der Gewerbesteuer hergestellte Tarifbelastung von ca. 31 %³⁵ lag bei ihrer Einführung noch im Mittelfeld der OECD-Staaten.³⁶ Die Bundesrepublik Deutschland konnte durch die deutliche Absenkung der vormaligen Tarifbelastung von 39,5 % den Spitzenplatz eines Hochsteuerlands vorübergehend verlassen. Dies hat zur Stärkung des deutschen Wirtschaftsstandorts im internationalen Wettbewerb in der letzten Dekade sicher positiv beigetragen. Die Zeit ist aber nicht stehengeblieben. In den letzten Jahren hat der in-

13

ternationale Steuerwettbewerb weiter zugenommen. Vor allem die US-Steuerreform 2018³⁷ mit einer Absenkung des Steuertarifs der Bundeseinkommensteuer für Körperschaften von 35 % auf 21 % hat den Steuersenkungswettbewerb weiter angefacht.³⁸ Nach Berechnungen der kombinierten Gewinnsteuersätze von Kapitalgesellschaften³⁹ in der OECD waren im Jahr 2019 Deutschland und Frankreich mit 31,62 % bzw. 32,02 % die Schlusslichter und überschritten den OECD-Durchschnitt von 23,6 % und den EU-Durchschnitt von 22,06 % deutlich.⁴⁰ Dies gilt auch dann, wenn man mit dem Bundesfinanzministerium nur mit einem gewogenen Durchschnittsbesatz bei der GewSt von 403,7 % rechnet und so auf einen kombinierten Steuersatz von ca. 30 % kommt.⁴¹ Frankreich hat auf diese Situation reagiert und den Körperschaftsteuersatz stufenweise in 2020 auf 28 %, in 2021 auf 26,5 % und für Wirtschaftsjahre ab 2022 auf 25 % deutlich reduziert.⁴² Diesem Beispiel sollte die Bundesrepublik Deutschland folgen, um nicht weiter an Boden zu verlieren.

b) Globale Mindeststeuer

Selbstverständlich hat sich die Bundesrepublik Deutschland mit der künftigen Ausgestaltung und Umsetzung der OECD-Vorschläge zur Neuverteilung des Steueraufkommens aus Unternehmensgewinnen und zur globalen Mindeststeuer (OECD-Pillar One und Two) zu beschäftigen. Zwar hört sich die Idee einer *formelhaften Gewinnaufteilung für sehr große multinational tätige Unternehmen* mit einem globalen Umsatz von mehr als 20 Mrd. € und einer globalen Umsatzrendite von mehr als 10 % (Pillar One)⁴³ zunächst gut an. Der Teufel steckt aber im Detail.⁴⁴ Noch größere Bedeutung besitzt der OECD-Vorschlag zur Einführung einer *globalen Mindeststeuer* für multinationale Unternehmen in Höhe

14

von 15 % (Pillar Two).⁴⁵ In Anknüpfung an die Arbeiten der OECD hat die EU-Kommission am 22.12.2021 dazu einen Richtlinienentwurf zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmen in der EU vorgelegt.⁴⁶ Er betrifft – anknüpfend an die sog. Country-by-Country-Report-Pflichten – multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Gruppenumsatz von mehr als 750 Mio. €. Es werden zwei Regelungskomplexe, die sog. *Income Inclusion Rule (IIR)*

sowie die sog. *Undertaxed Payments Rule (UTPR)*, vorgeschlagen. Beide werden gemeinsam als sog. *Global anti-Base Erosion Rules (GloBE)* bezeichnet. Ziel ist es, eine Besteuerung der Gewinne in allen Ländern, in denen die betroffenen Unternehmen tätig sind, mit einem effektiven Steuersatz von 15 % sicherzustellen. Über die IIR soll dies durch eine Art Hinzurechnungsbesteuerung („Top-Up Tax“) bei der Konzernobergesellschaft verwirklicht werden. Dabei kommt es nicht auf die Art der niedrigbesteuerten Einkünfte (aktive oder passive Einkünfte) an. Sollte die Konzernobergesellschaft keiner IIR unterfallen, greifen die UTPR mit dem Ziel, die Besteuerung auf der Ebene solcher nachgelagerter Konzerngesellschaften, die eine UTPR implementiert haben (sog. UTPR-Jurisdiktionen), sicherzustellen. Zwischen diesen Staaten soll die Zusatzsteuer formelhaft nach Mitarbeiterzahl und dem Netto-Buchwert der materiellen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden.⁴⁷

Da sich die Ampelkoalition steuerpolitisch uneingeschränkt für die Einführung einer globalen Mindeststeuer entschieden hat, sollte sie international darauf hinwirken, dass in möglichst vielen Staaten aufeinander abgestimmte, einheitliche Regelungen gelten (Gedanke des sog. *level playing field*). Auch hier steckt wieder der Teufel im Detail. Konsequenterweise sollte die neue Bundesregierung sich Sonderwegen, z.B. einer EU-weiten oder gar nationalen Digitalsteuer, verschließen.⁴⁸ Dringender Handlungsbedarf besteht in diesem Zusammenhang bei der *Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG*. Angesichts der weltweit gesunkenen Unternehmensteuersätze ist eine 25%ige Schwelle zur Kennzeich-

15

nung einer Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG) schon seit geraumer Zeit anachronistisch. Sie ist auch unabhängig von der Frage der Einführung einer globalen Mindeststeuer auf 15 % abzusenken. Mit der Implementierung der GloBE-Regelungen in das nationale Recht bedarf es darüber hinaus einer grundlegenden *AStG-Reform*, damit die betroffenen Unternehmen nicht mit parallel wirkenden, unterschiedlichen Hinzurechnungsregimen konfrontiert werden.

c) Option zur Körperschaftsteuer, Thesaurierungsbegünstigung

Die Ampelkoalition will die gerade erst in Kraft getretene Regelung des § 1a KStG⁴⁹ über die Möglichkeit einer Option der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsteuer evaluieren. Das ergibt Sinn. Auf den Prüfstand gehört zugleich aber auch die nur von wenigen Steuerpflichtigen (der „*Elite der besonders ertragstarken Personenunternehmen*“⁵⁰) genutzte Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG.⁵¹ Diese besitzt einen weiteren Anwendungsbereich als § 1a KStG und umfasst auch Einzelunternehmer und jegliche Mitunternehmer.⁵² Daher wird sie aufgrund § 1a KStG nicht obsolet. Sie sollte mit der gerade erst eingeführten Regelung des § 1a KStG abgestimmt werden. Die zumeist unattraktive pauschale Nachversteuerung in Höhe von 25 % wäre zugunsten einer dem Teileinkünfteverfahren unterfallenden, individuellen Steuerbelastung zu überdenken. Ebenso müssen Rechtsformwechsel und Einbringung ohne Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 EStG ermöglicht werden. Im Zusammenhang mit der Option nach § 1a KStG sollte die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens überdacht werden. Generell stellt sich die Frage nach dem Sinn und der *Zukunft des Sonderbetriebsvermögens*. Wer die zivilrechtliche Verselbständigung von nach außen hin am Markt agierenden Personengesellschaften⁵³ auch im Steuerrecht ernst nimmt, muss sich nach der Existenzberechtigung des

16

Rechtsinstituts „Sonderbetriebsvermögen“ fragen. Den berechtigten Interessen der Mitunternehmer, bei Aufgabe der Kategorie des Sonderbetriebsvermögens plötzlich nicht unvermittelt stille Reserven versteuern zu müssen, ließe sich durch die gesetzliche Möglichkeit einer optionalen Weiterführung als „*ruhendes Sonderbetriebsvermögen*“ entsprechen. Auf längere Sicht würden sich eine Fülle der mit dem Sonderbetriebsvermögen verbundenen Probleme (nicht zuletzt auch im Hinblick auf seine Behandlung im internationalen Steuerrecht) erledigen.

d) Vereinheitlichung der Gewinneinkunftsarten

Keinerlei Anstoß nimmt der Ampel-Koalitionsvertrag am *tradierten Einkünfte dualismus* des § 2 Abs. 2 EStG und der überkommenen Einteilung der Gewinneinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Alle Beteiligten haben sich offenbar an den nicht rechtssystematisch fundierten, sondern lediglich *tradierten Einkünftehistorismus*⁵⁴ gewöhnt. Gerade bei den Gewinneinkünften führt das „*Einkunftsarten-Kästchendenken*“ zu einer Fülle von überflüssigen, streitanfälligen Abgrenzungsfällen.⁵⁵ Der historische Gesetzgeber ging von bestimmten unterschiedlichen Berufsbildern (Berufstypen) aus. Als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) kategorisiert er Erträge des zur Urproduktion genutzten Grund und Bodens; bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) soll der Einsatz der eigenen Arbeitskraft, nicht der Einsatz von Kapital (Produktionsmittel) im Vordergrund stehen.⁵⁶ Allerdings lassen sich derartige Unterscheidungen in einer dynamischen, vom Tätigkeitswandel und dem Entstehen neuer Berufsbilder geprägten digitalisierten Arbeits- und Lebenswelt nicht widerspruchsfrei aufrecht erhalten.⁵⁷ Die Einkünfte im Sinne der §§ 13, 15, 18 EStG sind das Ergebnis unternehmerischen Handelns, dabei jeweils mehr oder weniger durch Einsatz von Kapital, Fremdmitteln, eigener Arbeitskraft, Intellektualität, Geschick und Glück. Am Maßstab des steuerlichen Belastungsgrunds der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit kommt es auf solche Unterscheidungen indessen schlechterdings nicht an. Daher würde die Zu-

17

sammenfassung der Gewinneinkünfte zu einer *einzigsten Einkunftsart der unternehmerischen Einkünfte* sowohl gleichheitswidrige Ergebnisse vermeiden als auch zur deutlichen Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes beitragen.⁵⁸ Die Möglichkeit einer vereinfachenden Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sollte zudem Gewerbetreibenden nicht minder zustehen als Freiberuflern. Um hier zumindest eine Annäherung zu erreichen, könnten die Bilanz-Schwellenwerte der Umsatzerlöse und des Jahresüberschusses der §§ 241a HGB, 141 AO deutlich angehoben werden, um zu der von der Ampelkoalition angestrebten Verringerung von Bürokratielasten beizutragen.

e) Kommunale Unternehmensteuer

Das Einkunftsarten-Kästchendenken pflanzt sich in Gestalt der *Gewerbsteuer* fort. Ihre Willkürlichkeit wird durch die Steuerermäßigung im Sinne des § 35 EStG nur kaschiert. Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG ist eine Verlegenheitslösung (Kitt- oder Ausgleichsmasse), um die Verfassungswidrigkeit der Gewerbsteuer als willkürliche steuerliche Zusatzbelastung Gewerbetreibender zu vermeiden.⁵⁹ Unverändert steht die Umwandlung der Gewerbsteuer in eine deutlich verbreiterte, *allgemeine kommunale Unternehmensteuer* aus. Dazu bietet sich nach wie vor der Vorschlag eines sog. 4-Säulen-Modells der Kommission

„Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft an.⁶⁰ Dadurch könnte die finanzielle Abhängigkeit einzelner Kommunen von bestimmten Großunternehmen verringert und das kommunale Steueraufkommen verbreitert und verstetigt werden. Die Steuerpolitik wagt sich aber nicht mehr an das „heiße Eisen“. ⁶¹ Kommunalpolitiker erkennen die langfristigen Vorteile einer grundlegenden Strukturreform nicht, sondern halten lieber an einem scheinbar bewährten System fest. Daran wird sich auch in der 20. Legislaturperiode wohl nichts ändern. Die im internationalen Vergleich weitgehend einzigartige deutsche Gewerbesteuer bleibt damit

18

weiterhin der Hauptstörfaktor eines in sich stimmigen, im internationalen Steuerwettbewerb bestehenden Unternehmensteuerrechts.

f) Verlustabzug

Die von der Ampelkoalition für die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 beabsichtigte Verlängerung des *erweiterten Verlustrücktrags* von 5 Mio. €/10 Mio. € bei Zusammenveranlagung ist ebenso begrüßenswert wie die Idee der Erweiterung des Rücktragszeitraums auf zwei Jahre. Allerdings sollten die interperiodischen Verlustabzugsbedingungen nicht nur befristet für 2022 und 2023, sondern dauerhaft verbessert werden.⁶² Zudem bleibt zu fragen, warum zu Lasten der betroffenen Unternehmen gem. § 10a GewStG ein Verlustrücktrag bei der Gewerbesteuer – anders als bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer – gänzlich ausgeschlossen bleibt. Darüber hinaus sind die restriktiven Bedingungen für den Abzug vorgetragener Verluste nach §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG (sog. *Mindestbesteuerung*) zu lockern. Zwar hat der BFH die Mindestbesteuerung als noch verfassungskonform gebilligt.⁶³ Seit zehn Jahren (!) ist vor dem BVerfG dagegen aber noch eine Verfassungsbeschwerde anhängig, über die das BVerfG bis heute nicht entschieden hat.⁶⁴ Es ist den Unternehmen zu wünschen, hinsichtlich der Zulässigkeit der Mindestbesteuerung endgültig Klarheit zu gewinnen. Dasselbe gilt für die vor dem BVerfG zur Disposition stehenden Verlustabzugsbeschränkungen der §§ 8c, 8d KStG,⁶⁵ die Zinsschranke nach § 4h EStG⁶⁶ und den Rechnungszinsfuß des § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG.⁶⁷ Während sich die Ampelkoalition im Hinblick auf die sog. Mindestbesteuerung in vornehmer Zurückhaltung übt, will sie – ohne den Ausgang des Normenkontrollverfahrens vor dem BVerfG abzuwarten – die Zinsschranke des § 4h EStG um eine sog. *Zinshöhenschranke* ergänzen. Warum hier – über Art. 4 der sog. ATAD-Richtlinie 2016/1164/EU v. 12.7.2016⁶⁸ hinausgehend – ein

19

akuter Anlass zur weiteren Missbrauchsbekämpfung bestehen soll, erschließt sich nicht. Stattdessen sollte im Zuge der globalen Mindestbesteuerung (GloBE) kritisch überdacht werden, ob und in welchem Umfang es dann überhaupt noch einer besonderen Zins- und Lizenzschranke im Sinne der §§ 4h, 4i EStG bedarf.

g) Superabschreibung

Schließlich lockt die Ampelkoalition mit der Aussicht auf eine auf die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 beschränkte sog. *Super-Abschreibung* für Investitionen in den Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter. Es soll sich dabei wohl nicht bloß um eine Sonderabschreibung bzw. erhöhte Abschreibung im Sinne des § 7a EStG handeln.⁶⁹ Vielmehr soll die Abschreibung offenbar über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts hinausgehen. Dadurch erhält sie letztlich einen subventiven *Zulagencharakter* und tritt ergänzend zu der bereits existierenden sog. *Forschungszulage*⁷⁰ hinzu. Es darf erwartet werden, dass die Super-AfA entsprechende Investitionen innerhalb des genannten Zeitraums anreizen wird.⁷¹ Allerdings sind nicht unerhebliche Mitnahmeeffekte zu vergegenwärtigen. Zudem wird die Abgrenzung, welche Investitionen und Wirtschaftsgüter konkret förderungswürdig sind, nicht leicht fallen.⁷²

2. Einkommensteuer

a) Tarifreform

Nicht anders als bei der Unternehmensbesteuerung fehlt es bei der Einkommensteuer am grundlegenden Reformwillen der aktuellen Steuerpolitik. Die Ampelkoalition versucht sich weder an einer Reform der Bemessungsgrundlage noch an einer Tarifreform. Zumindest letztere wäre in Zeiten deutlich gestiegener Inflation überfällig. Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält seit 1955 anstelle eines Stufentarifs einen

20

progressiven Formeltarif.⁷³ Die damit verbundene Umverteilung ist opfertheoretisch mit einer überproportionalen Steigerung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei steigendem Einkommen begründet worden.⁷⁴ Diesem opfertheoretischen Ansatz entsprach der Einkommensteuertarif 1958, der darauf angelegt war, annähernd 95 % aller zu besteuerten Personen zum Proportionalatz von damals 20 % zu besteuern.⁷⁵ Nur die bestverdienenden 5 % der Steuerpflichtigen sollten überhaupt der progressiven Besteuerung unterfallen. Demgemäß setzte die obere Proportionalzone (allerdings zu einem Spitzensteuersatz von 53 %) mit 110.040 DM bei einer Größenordnung an, die dem 21-fachen(!) des Durchschnittseinkommens entsprach.⁷⁶ Demgegenüber wird die erste obere Proportionalzone heute bei 58.597 € (allerdings bei 42 %) erreicht, was lediglich das ca. 1,5-fache des Durchschnittseinkommens ausmacht.⁷⁷ Die nach § 32a Abs. 1 EStG bereits mit 9.985 € zu versteuerndem Jahreseinkommen (Ledige) bei 14 % einsetzende, bis 58.596 € zu versteuerndes Jahreseinkommen (Ledige) bis auf 42 % steigende Progression hat mit einem abnehmenden Grenznutzen bei gestiegenem Einkommen schlechterdings nichts (mehr) zu tun. Gerade die vielzitierte arbeitende Bevölkerung, deren Leistung „Respekt“ verdient,⁷⁸ hätte einen „steuerlichen Respekt“ durch eine abgeflachte, deutlich weiter nach hinten verschobene Progression verdient. In der genannten Progressionszone kumuliert die progressive Lohnsteuer mit den proportionalen Steigerungen der Arbeitnehmer-Beiträge zur Sozialversicherung, ohne dass in diesem Bereich die Beitragsbemessungsgrenzen erreicht wären.⁷⁹

Ein wesentlicher Grund für die heutige, nicht überzeugende Tarifstruktur ist die durch die *Inflation* eingetretene „heimliche“ („kalte“) Steuerprogression, die in der Vergangenheit steuerpolitisch einfach hingenom-

21

men worden war.⁸⁰ Erst in den letzten Jahren hat sich der Gesetzgeber des Problems angenommen und den in § 32a Abs. 1 EStG abgebildeten Tarif seit dem Veranlagungszeitraum 2016 jährlich der Inflationsrate entsprechend nach hinten verschoben.⁸¹ Nach wie vor steht aber die Forderung im Raum, ausländischen Vorbildern zu folgen und den Steuertarif *automatisch* der Inflationsrate

anzupassen.⁸² Zudem sollte der Inflationsschutz sich nicht auf den Tarif beschränken, sondern durch entsprechende Anpassungen zumindest solche Freibeträge erfassen, die unzweifelhaft dem Fiskalzweck dienen und keine Steuervergünstigungen enthalten.⁸³

b) Abgeltungsteuer

Die Ampelkoalition will den Sparer-Pauschbetrag⁸⁴ auf 1.000 €/2.000 € bei Zusammenveranlagung erhöhen, an der *Abgeltungsteuer* aber offenbar festhalten. Nach Einführung eines mit einer Vielzahl von Staaten geltenden grenzüberschreitenden Informationsaustauschs über Finanzkontendaten auf der Grundlage des seit dem 1.1.2017 geltenden OECD-Meldestandards⁸⁵ ist die bei Einführung der Abgeltungsteuer angeführte Rechtfertigung der Eindämmung der Kapitalflucht⁸⁶ im Wesentlichen entfallen. Da ohne eine gleichzeitige Verlagerung von Wohnsitz und ge-

22

wöhnlichem Aufenthalt die bloße Verlagerung von Kapital in das Ausland nichts an der inländischen (unbeschränkten) Einkommensteuerpflicht ändert, bedarf es zur Sicherung des Steuersubstrats keiner Abgeltungsteuer. Geblieben ist nur eine systemfremde Durchbrechung des Prinzips der synthetischen Einkommensteuer („Schedulbesteuerung“), die in Gestalt eines komplexen Regelungsregimes zu mannigfaltigen Abgrenzungsproblemen gerade auch im Zusammenhang mit der Unternehmensbesteuerung führt. Die Sonderbehandlung der Kapitaleinkünfte beschränkt sich dabei nicht auf den Steuertarif, sondern erstreckt sich durch die *massive Einschränkung des Werbungskostenabzugs und des Verlustausgleichs*⁸⁷ auch auf die Bemessungsgrundlage mit einer Verletzung des objektiven Nettoprinzips.⁸⁸ Das demgegenüber gern vorgebrachte Argument der Steuervereinfachung vermag angesichts der komplexen Regelungen und Rückausnahmen zur Abgeltungsteuer nicht zu überzeugen. Ebenso wenig ist die Abgeltungsteuer geeignet, auf typisierende Weise die *Inflationsanfälligkeit des Kapitalvermögens* entlastend abzubilden.⁸⁹ Dazu bedürfte es vielmehr eines an die Inflationsrate gekoppelten prozentualen Freibetrags, der zu einem der Steuervereinfachung dienenden Werbungskosten-Pauschbetrag hinzukommen müsste.⁹⁰ Mit dieser Maßgabe ist die Rückkehr zur synthetischen Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen unter Anwendung des allgemeinen (progressiven) Einkommensteuertarifs zu befürworten.

c) Immobilieneinkünfte

Hinsichtlich der Besteuerung von Immobilieneinkünften darf erwartet werden, dass die neue Bundesregierung über die in § 7b EStG mit Wirkung v. 9.8.2019 eingeführte Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau⁹¹ hinaus zur Erreichung der angestrebten Klimaziele *zusätzliche Abschreibungsmöglichkeiten* für die energetische Sanierung bereits be-

23

stehender Wohnimmobilien schafft. Allerdings hat sich der Koalitionsvertrag dazu nicht eindeutig positioniert. Dasselbe gilt für die im Gegenzug vorstellbare erweiterte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen. Während mit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 die Kapitaleinkünfte durch eine deutliche Erweiterung des Katalogs des § 20 Abs. 2 EStG auch auf Veräußerungsgewinne ausgedehnt worden sind, beschränken sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG nach wie vor auf die quellentheoretisch fundierten laufenden Miet-/Pachterträge.⁹² Die *Veräußerung der Vermögenssubstanz* vermieteter Immobilien ist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur innerhalb einer Haltedauer von max. 10 Jahren steuerbar. Mit Blick auf die vollständige Erfassung von Veräußerungsgewinnen bei den Gewinneinkunftsarten i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und des Kapitalvermögens nach § 20 Abs. 2 EStG ist es nicht zu rechtfertigen, außerhalb der Haltedauer von 10 Jahren realisierte Gewinne aus der Veräußerung vermieteter/verpachteter Grundstücke unbesteuert zu lassen. Das Problem, dadurch *inflationsbedingte Scheingewinne* zu besteuern, beschränkt sich auf den Saldo zwischen den Grundstückswerten und den damit verbundenen Schulden und unterscheidet sich nicht gegenüber der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im betrieblichen Bereich.⁹³ Allerdings wäre eine – der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG entsprechende – Regelung zumindest für die Fälle einer zeitnahen Ersatzbeschaffung vorzusehen. Wird der Veräußerungstatbestand sachgerechterweise in den Einkunftstatbestand des § 21 EStG integriert, stellt sich schließlich die Frage, ob es bei der kurzen Veräußerungsfrist von einem Jahr bei dem auf andere Wirtschaftsgüter sich beziehenden Veräußerungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bleiben kann.

d) Familienbesteuerung

Unter besonderem Reformdruck steht das *Ehegattensplitting* des § 32a Abs. 5 EStG. Es wird als „Fossil der Familienpolitik“⁹⁴ mit erwerbshemmenden und frauenfeindlichen Effekten⁹⁵ gebrandmarkt. Nüchtern be-

24

trachtet geht es beim Ehegattensplitting allerdings nur darum, der mit der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG verbundenen Progressionssteigerung zu begegnen. Die Ehegatten haben das Wahlrecht zwischen Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG), so dass es eine freiwillige Entscheidung der Ehepartner darstellt, eine Zusammenveranlagung (und damit verbunden den Splittingtarif) zu wählen. Es wäre auch nicht damit getan, Zusammenveranlagung und Ehegattensplitting einfach abzuschaffen. Nicht nur bei Getrenntleben (bzw. im Scheidungsfall) sind sich die Ehegatten gem. § 1361 BGB, §§ 1569 ff. BGB gegenseitig zum Unterhalt verpflichtet. Vielmehr besteht erst recht nach § 1360 BGB innerhalb einer intakten Ehe eine *gesetzliche Unterhaltsgemeinschaft* („Verpflichtung zum Familienunterhalt“), bei der der jeweils besser verdienende Ehegatte den anderen Ehegatten angemessen an seinem Einkommen zu partizipieren lassen hat. Vor diesem Hintergrund lässt sich das Ehegattensplitting als *typisierendes (pauschalierendes) Realsplitting* rechtfertigen.⁹⁶ Umstritten ist aber, ob der Gesetzgeber verfassungsrechtlich verpflichtet ist, immer den nach zivilrechtlichen Maßstäben „angemessenen“ Unterhalt bei dem unterhaltsverpflichteten Ehegatten abzuziehen.⁹⁷ Im Zusammenhang mit dem Kindesunterhalt hat das BVerfG nur die Freistellung des existenzsichernden Unterhalts (s. Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG) gefordert.⁹⁸ Folgt man dem auch für den Ehegatten-Unterhalt, wäre es dem Gesetzgeber unbenommen, das Ehegattensplitting zumindest zu kappen.⁹⁹ Unter der Berücksichtigung, dass die Progressionszone bei zusammenveranlagten Ehegatten bereits

25

bei 117.192 € zu versteuerndem Einkommen endet, lässt sich das Ehegattensplitting als typisierende Abbildung der familienrechtlichen Unterhaltsgemeinschaft aber nach wie vor zumindest rechtfertigen.¹⁰⁰ Sollten allerdings in der 20. Legislaturperiode wesentliche

Veränderungen im Familienrecht z.B. in Gestalt eines über die Ehe hinausgehenden zivilrechtlichen Rechtsinstituts der *Verantwortungsgemeinschaft* ¹⁰¹ vorgenommen werden, wird dies wohl auch zu einer Neuvermessung des Ehegattensplittings zwingen.

Deshalb ist die bei der Beurteilung des Ehegattensplittings im Ampelkoalitionsvertrag an den Tag gelegte Zurückhaltung richtig. Zutreffend wird dort als das bestehende Erwerbshindernis nicht das Ehegattensplitting als solches, sondern die verfehlte Steuerklassenkombination III/V (s. § 38b Abs. 1 Nr. 3, 5 EStG) ausgemacht, die in der Tat zu einer Überbelastung des geringerverdienenden Ehegatten (allerdings zugunsten einer Unterbelastung des besserverdienenden Ehegatten) führt. Diese lohnsteuerrechtliche Wirkung wird regelmäßig leider unrichtigerweise mit dem Ehegattensplitting (nicht selten wider besseren Wissens) gleichgesetzt bzw. vermenget. ¹⁰² Wie im Ampelkoalitionsvertrag angekündigt, sollen diese Steuerklassen zugunsten des sog. Faktorverfahrens (s. § 39f EStG) im Rahmen der dann wohl obligatorischen Steuerklasse IV aufgegeben werden. Mit dieser Maßnahme würde in der Tat das wesentliche, vor allem Ehefrauen diskriminierende steuerliche Erwerbshindernis beseitigt. Zukünftig würde sich die Lohnsteuer generell am Verhältnis des Ehegatteneinkommens am Gesamteinkommen orientieren und den geringerverdienenden Ehegatten (allerdings nun zulasten des besserverdienenden Ehegatten) ein deutlich höheres Nettoeinkommen belassen. Dies könnte sich dann ggf. auch anspruchserhöhend auf bestimmte Sozialleistungen zugunsten des geringerverdienenden Ehegatten (z.B. Arbeitslosengeld) positiv auswirken.

Die Ampelkoalition plant die Einführung einer *Kindergrundsicherung*. Diese soll aus zwei Komponenten bestehen: Einem einkommensunabhängigen Garantiebetrag, der für alle Kinder und Jugendlichen gleich hoch ist, und einem vom Elterneinkommen abhängigen, gestaffelten

26

Zusatzbetrag. ¹⁰³ Will der Gesetzgeber an der in § 31 EStG verankerten Verknüpfung von Kinderfreibeträgen und Kindergeld festhalten, bedarf es dann insoweit auch der steuerrechtlichen Anpassung. Auf Grundlage der BVerfG-Rspr. ¹⁰⁴ könnte nur dann auf die Kinderfreibeträge verzichtet werden, wenn die Kindergrundsicherung so hoch ist, dass diese das sozio-ökonomische Existenzminimum jedes Kindes quantitativ abdeckt. Andernfalls müssen weiterhin Umrechnungs- oder Anrechnungslösungen vorgenommen werden. ¹⁰⁵

3. Solidaritätszuschlag

Ebenso wie zur Reform des Einkommensteuertarifs schweigt sich der Koalitionsvertrag über die Zukunft des Solidaritätszuschlags aus. Der Solidaritätszuschlag ist als eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG eingeführt worden.

¹⁰⁶ Er sollte zur Deckung der hauptsächlich vom Bund zu tragenden Kosten der Vollendung der Einheit Deutschlands beitragen. ¹⁰⁷

Nach mehr als 25 Jahren hat sich dieser Finanzierungszweck mit dem Auslaufen des sog. Solidarpakts II und der Neuordnung des Finanzausgleichs zum 1.1.2020 erledigt. Mit der Beendigung des Solidarpaktes II und der Schaffung eines neuen Finanzausgleichs endete die Anknüpfung des Finanzausgleichs anhand der Zugehörigkeit zu den alten oder neuen Bundesländern. Ab 2020 erfolgt der Finanzausgleich anhand der Steuerkraft der Bundesländer, mithin hat sich der Bundesgesetzgeber für eine „Blindheit“ gegenüber der örtlichen Lage eines Bundeslands entschieden und allein auf die jeweilige Steuerkraft abgestellt.

Dass der die ursprüngliche Einführung des SolZ 1995 rechtfertigende außergewöhnliche Finanzbedarf des Bundes spätestens mit Auslaufen des Solidarpaktes II weggefallen ist, hat an sich auch der Gesetzgeber erkannt. Mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 ¹⁰⁸ hat er die bisherige Freigrenze des § 3 Abs. 3 Satz 1 SolZG von bisher 972 € Einkommensteuer/Steuerpflichtigen auf 16.956 € Einkommensteuer/Steuerpflichtigen ab dem Veranlagungszeitraum 2021

27

deutlich ausgedehnt. Ziel dieser Maßnahme war es, rund 90 % aller Zahler des SolZ zur Lohnsteuer und veranlagten Einkommensteuer vom SolZ vollständig zu entlasten. ¹⁰⁹ Steuerpflichtige mit höheren Einkommensteuerbelastungen (ca. 10 % der Einkommensteuerzahler) sowie Körperschaftsteuerpflichtige Subjekte werden damit nach wie vor in vollem Umfang durch den SolZ 1995 belastet. Die frühere Bundesregierung sah darin nur einen „ersten Schritt“ zum Abbau des SolZ 1995 zu Gunsten niedriger und mittlerer Einkommen, ¹¹⁰ ohne den „zweiten Schritt“ zum vollständigen Abbau des SolZ 1995 auch zu Gunsten höherer Einkommen und Körperschaften zeitlich näher zu konkretisieren.

Mit der Rückführung des SolZ ging es nicht mehr um die Finanzierung der den Bund besonders getroffenen Kosten der deutschen Wiedervereinigung, sondern schlicht um eine sozial- und steuerpolitische tarifäre Maßnahme. ¹¹¹ Die partielle Beibehaltung des SolZ ist letztlich nichts anderes als ein Äquivalent zur Erhöhung der Einkommensteuer. Ob ein solcher Funktionswechsel zu einer Art umverteilungspolitisch motivierten *Reichensteuer* mit der Funktion einer Ergänzungsabgabe i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG vereinbar ist, werden die Gerichte zu entscheiden haben. ¹¹² Unabhängig davon wäre es eine zur Transparenz und Ehrlichkeit beitragende, angesichts der gemeinsamen Finanzierungsaufgaben von Bund und Ländern vorzugswürdige Maßnahme, den SolZ vollständig abzuschaffen und stattdessen den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer anzuheben.

4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der Ampelkoalitionsvertrag enthält auch keine substanzielle Aussage zur Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die unterschiedlichen Auffassungen der Koalitionäre sind offenbar zu groß, um sich über eine grundlegende Reform zu einigen. Dass vor allem die hyperkomplexe Steuerverschonung der §§ 13a–13c ErbStG nicht rechtssicher anzuwenden ist und zudem unverändert gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, hat der Verfasser jüngst noch einmal ausführlich begründet. ¹¹³ Zur Vermeidung von

28

Wiederholungen kann darauf verwiesen werden. Der Gesetzgeber sollte auf die sich mittlerweile über fünf Vorschriften mit insgesamt 35 Absätzen erstreckende Verschonungssubvention zugunsten einer allgemein wirkenden, deutlichen Abflachung des Steuertarifs (z.B. auf 10 %) verzichten. ¹¹⁴ Der Kreis der verschonungswürdigen Unternehmen (Unternehmenserwerber) und der sachliche Umfang der Verschonungssubvention sind nicht sicher abzugrenzen. Die hypertroph-technokratische Ausgestaltung des Normengeflechts setzt zudem unternehmensfremde Fehlanreize und birgt die Steuerrisiken, die sich regelmäßig gerade zur Unzeit (z.B. in einer Unternehmenskrise) realisieren.

5. Umsatzsteuer

a) Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs

Bei der Umsatzsteuer setzt die Ampelkoalition auf eine wirksamere Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs. Ein Mittel der Wahl bleibt im Bereich der zwischenunternehmerischen Umsätze die Erweiterung des *Reverse Charge-Verfahrens* (umgekehrte Steuerschuldnerschaft). Zwar ist der mögliche Anwendungsbereich für die Einführung von Reverse-Charge-Verfahren durch die EU-RL 2018/1695 v. 6.11.2018¹¹⁵ zur Bekämpfung des Steuerbetrugs weiter ausgedehnt worden (s. Art. 199–199c MwStSystRL). Mittlerweile kann auch ein einzelner Mitgliedstaat nach Art. 199b MwStSystRL über einen sog. *Schnellreaktionsmechanismus* eine Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens bei der EU-Kommission beantragen; das Verfahren auf nationaler Ebene richtet sich in Deutschland dann nach § 13b Abs. 10 UStG. Davon könnte die neue Bundesregierung bei begründetem Anlass Gebrauch machen. Zur Wahrung des Neutralitätsprinzips innerhalb des Europäischen Binnenmarkts bleibt es den einzelnen Mitgliedstaaten aber weiterhin verwehrt, *generell* für zwischenunternehmerische („B2B“) Umsätze das Verfahren der umgekehrten Steuerschuldnerschaft einzuführen. Um dieses System zu verallgemeinern,¹¹⁶ bedürfte es einer erneuten Initiative auf der EU-Ebene über

29

die EU-Kommission und schließlich eines nach Art. 113 AEUV einstimmig zu fassenden Beschlusses des Rats der EU. Um die verbliebenen Lücken zu schließen, fordert der Bundesrechnungshof vor allem auch eine umfassende technologische Aufrüstung der Finanzbehörden unter Einsatz der Blockchain-Technologie und einen grenzüberschreitenden digitalen Datenaustausch.¹¹⁷ Eine weitere Maßnahme könnte nach italienischem Vorbild in der *obligatorischen Einführung von sog. E-Rechnungen*, die einem besonderen X-Format folgen, liegen.¹¹⁸ Allerdings wären dazu sowohl unionsrechtliche als auch föderale Hürden zu überwinden. Zur Einführung einer E-Rechnungspflicht bedürfte die Bundesrepublik Deutschland (ebenso wie Italien) gem. Art. 395 Abs. 1 MwStSystRL einer Sondergenehmigung des Rats der EU. Dazu müsste sie gem. Art. 395 Abs. 2 MwStSystRL einen Antrag bei der EU-Kommission stellen und darlegen, dass die Einführung der E-Rechnung geeignet ist, die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen/-umgehungen zu verhindern. Außerdem wäre auf nationaler Ebene eine zentrale Clearingstelle (z.B. beim BZSt.) zu errichten, bei der die E-Rechnungen eingehen und automatisch geprüft werden können. Das BZSt. wäre mit den Finanzämtern der Länder, die originär zuständig sind, datentechnisch zu verbinden, damit diese die zur Prüfung auffälliger Sachverhalte nötigen Informationen auf möglichst kurzem Weg erhalten.¹¹⁹

b) Überwindung der Sollbesteuerung

Bei der Umsatzsteuer besteht grundsätzlich ein erheblicher Reformbedarf, der über die Bekämpfung des Steuerbetrugs hinausgeht. Der Staat partizipiert mit der Umsatzsteuer an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt offenbarenden, wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers, des sog. Steuerträgers, der in der Anonymität des Markts verbleibt.¹²⁰ Die Steuerschuld ist dabei nur formaler Natur und dient der verwaltungseffizienten Absicherung des Staates, dem es prak-

30

tisch unmöglich ist, die Umsatzsteuer direkt beim Konsumenten zu erheben.¹²¹ So formuliert auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) klarsichtig, dass Lieferer als „*Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse*“ fungieren und die Mehrwertsteuer schulden, obwohl diese Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird.¹²² Die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Unternehmers besitzt damit einen überschießenden Inhalt. Es soll nicht die sich im Umsatz zeigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens, sondern die eines dem Staat unbekanntem Dritten abgeschöpft werden. Dazu wird der Unternehmer als Privatsubjekt in den Dienst genommen und erfüllt eine *Inkassofunktion*.¹²³ Diesem Inkassoprinzip widerspricht der derzeit geltende Grundsatz der sog. *Sollbesteuerung* (Art. 63 MwStSystRL, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a i.V. mit § 16 Abs. 1 UStG), wonach eine Besteuerung bereits nach vereinbarten Entgelten (sog. Sollprinzip) erfolgt, es also auf den tatsächlichen Eingang des Entgelts nicht ankommt. Diese technische Ausgestaltung deformiert den Belastungsgrund der Umsatzsteuer. Der Unternehmer wird nicht nur zum Inkasso (zur Steuereinsammlung), sondern darüber hinaus auch zur *Vorfinanzierung* der Mehrwertsteuerschuld gezwungen. Umgekehrt setzt sich der Staat zugleich dem durch Betrug ausnutzbaren Risiko einer unberechtigten Vorsteuervergütung aus, indem er den Vorsteueranspruch ebenfalls von einem Zahlungsvorgang abkoppelt. Eine unverhältnismäßige Belastung des leistenden Unternehmers kann rechtlich nicht durch eine unverhältnismäßige Begünstigung des die Leistung in Anspruch nehmenden Unternehmers kompensiert werden. Das systemkonsequente Prinzip ist das an den Zahlungen anknüpfende *Istprinzip*, das nach Art. 66 MwStSystRL de lege lata aber nur im Ausnahmefall für bestimmte Umsätze vorgesehen werden kann. Es würde das Bedürfnis nach aufwendigen Umsatzsteuer-Berichtigungen i.S. des § 17 UStG (s. Art. 90 MwStSystRL) ebenso mindern wie die Möglichkeiten des Umsatzsteuerbetrugs durch einen Vorsteuerabzug ohne Steuerzahlung.

31

c) Reduzierung der Steuersatzermäßigungen und Steuerbefreiungen

Ein Fundamentalprinzip des Umsatzsteuerrechts ist außerdem das Prinzip der *Wettbewerbsneutralität*.¹²⁴ Der EuGH hat das Neutralitätsprinzip in zwei Richtungen hin entfaltet.¹²⁵ Zum einen ist der Unternehmer vollständig von der im Preis von Vorleistungen auf ihn überwälzten Umsatzsteuer zu entlasten; der Vorsteuerabzug i.S. des Art. 167 MwStSystRL (§ 15 Abs. 1 UStG) ist daher ein „integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“. ¹²⁶ Zum anderen effektiviert der EuGH das Neutralitätsprinzip als Ausprägung des *Grundsatzes der Wettbewerbsgleichheit*.¹²⁷ Dieses System wird im geltenden Umsatzsteuerrecht leider gleich in mehrfacher Hinsicht verkomplizierend und zugleich wettbewerbsbeeinträchtigend verlassen. Wir finden – grob unterteilt – mindestens drei Typen von Umsätzen:

- regelbesteuerte Umsätze mit vollem Vorsteuerabzug,
- ermäßigt besteuerte Umsätze mit vollem Vorsteuerabzug und
- steuerbefreite Umsätze mit Ausschluss des Vorsteuerabzugs.

Die sich daraus ergebenden Friktionen können in ihrer Fülle hier nicht dargelegt werden. Nur so viel: Es bedarf des Vehikels eines weiter verkomplizierenden, allerdings derzeit nur begrenzten Optionsrechts (Art. 137 MwStSystRL, § 9 UStG) und des an sich systemfremden Gestaltungsmittels der umsatzsteuerlichen Organschaft (Art. 11 MwStSystRL, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), um aus unternehmerischer Sicht das Schlimmste zu verhindern.¹²⁸ Die systemkonforme Lösung wäre ein einheitlicher Steuersatz bei uneingeschränktem Vorsteuerabzug. Man mag über Lebensmittel aus sozialpolitischen Gründen diskutieren, aber die Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände hat nur sehr wenig mit der steuerlichen Schonung eines existenzsichernden Lebensbedarfs zu tun.

d) Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft

Die Möglichkeiten des nationalen Gesetzgebers zur systemkonformen, gleichzeitig steuervereinfachenden Ausgestaltung des Umsatzsteuergesetzes sind aufgrund der Vorgaben der sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) begrenzt. Art. 66 MwStSystRL ermöglicht derzeit nur eine sektorale Abweichung vom Sollprinzip. Auch schreiben Art. 135, 136 MwStSystRL eine bestimmte Liste von Steuerbefreiungen bereits unionsrechtlich vor. Jedenfalls mit dem Katalog ermäßigter Steuersätze könnte der nationale Gesetzgeber aber bereits allein aufräumen. Außerdem könnte er autonom die dringend benötigte *Steuerplanungssicherheit* zugunsten der Unternehmen verfahrensrechtlich signifikant erhöhen. Materiell betrachtet entspricht die Position des Unternehmers als Steuerpflichtiger – wie gezeigt – der eines Steuerentrichtungspflichtigen im Sinne des § 43 Satz 2 AO, so dass ihm an sich eine mit § 42e EStG vergleichbare gebührenfreie Anrufungsauskunft offenstehen sollte.¹²⁹ Dem *Schuldnerisiko* des Unternehmers entspricht zudem ein handfestes *wirtschaftliches Risiko*. Eine einmal in einer Leistungsbeziehung zu niedrig oder gar nicht berechnete Umsatzsteuer erzeugt Folgeprobleme für die gesamte Leistungskette. Nachforderungsmöglichkeiten sind dem Unternehmer in der Regel nicht gegeben; dies gilt insbesondere im *internationalen Leistungsverkehr*. Er bleibt mithin auf etwaigen Nachforderungen des Finanzamts sitzen, muss diese also aus eigener Tasche bezahlen. Der Unternehmer bedarf daher nicht minder als ein Steuerentrichtungspflichtiger eines *effizienten Überforderungsschutzinstruments*. Die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 AO genügt nicht. Sie ist weitestgehend untauglich, weil der Unternehmer hier *schnelle Antworten* braucht, die im Rahmen einer verbindlichen Auskunft regelmäßig nicht gegeben werden. Hinzu kommt, dass die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig und mit hohen formalen Hürden behaftet ist. Aufgrund der aufgezeigten Vergleichbarkeit der Problembereiche Lohn- und Umsatzsteuer sollte der Unternehmer aber weder durch formale Hürden noch durch Gebühren von seinem anerken-

33

nenswerten Bestreben abgehalten werden, frühzeitig durch Nachfrage bei der Finanzbehörde die ordnungsgemäße umsatzsteuerliche Verbuchung seiner Umsätze sicherzustellen. Eine kostenlose Auskunftsmöglichkeit des Unternehmers erweist sich damit als eine Grundbedingung für ein *entschädigungsloses Inkasso* der Umsatzsteuer durch den Unternehmer und als ein (*Mindest-*)*Ausgleich* zur Erfüllung der dem Unternehmer auferlegten Pflichten und Risiken.¹³⁰ Dem verfahrensrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip entspräche es, die Lohnsteueranrufungsauskunft um eine *Umsatzsteueranrufungsauskunft* zu erweitern und so den Unternehmer vor nicht kalkulierbaren Haftungsrisiken zu schützen.

Umso verwunderlicher ist, dass sich die Bundesrepublik Deutschland nicht an dem von der EU-Kommission ins Leben gerufenen *Cross-Border-Ruling (CBR)*-Pilotprojekt beteiligt hat und dieses befördert.¹³¹ Danach kann der Unternehmer bei komplexen Transaktionen, die mindestens zwei Mitgliedstaaten betreffen, kostenfrei die Erteilung eines sog. *Vorbescheids* bei dem Mitgliedstaat beantragen, in dem er umsatzsteuerlich registriert ist.¹³² Die Schwäche der Konzeption besteht derzeit zwar noch darin, dass es bisher *keinen Schiedsmechanismus* bezüglich der Umsatzsteuer zwischen den Mitgliedstaaten gibt¹³³ und daher nicht gewährleistet ist, dass sich die Mitgliedstaaten auf eine einheitliche Behandlung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerproblems einigen.¹³⁴ Diese noch bestehende Schwäche bietet aber kein Argument gegen die

34

Einführung einer Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft, sondern beweist – ganz im Gegenteil – das drängende Bedürfnis nach diesem Instrument, um den sich zu Lasten der Unternehmen und Marktteilnehmer auswirkenden Rechtsunsicherheiten im EU-Binnenmarkt entgegenzuwirken. Haben die Mitgliedstaaten das Instrument einer USt-Anrufungsauskunft einmal eingeführt, ergibt sich in einem zweiten Schritt das weitergehende Bedürfnis nach einer Schiedskommission oder zumindest der Einführung einer *USt-Verständigungsverfahrenspflicht*.

Eine ganz erhebliche Rechtsunsicherheit herrscht derzeit auch über die Reichweite der umsatzsteuerlichen *Organschaft* (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Obwohl Art. 11 MwStSystRL nur eine Option zu einer in der MwStSystRL nicht näher definierten Gruppenbesteuerung enthält, zieht der EuGH den Mitgliedstaaten relativ enge Grenzen für deren Ausgestaltung.¹³⁵ Angesichts der bestehenden Rechtsunsicherheiten und einer zwischen dem V. und XI. Senat (noch) nicht einheitlichen Rspr.¹³⁶ besteht ein Bedürfnis nach einem *konstitutiven Feststellungsverfahren*.¹³⁷ Dies gilt umso mehr, als die Rechtsfolgen der Organschaft nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht bei Vorliegen einer Organschaft zwingend kraft Gesetzes eintreten und der Unternehmer – anders als in anderen EU-Mitgliedstaaten – über kein Wahlrecht verfügt.

6. Grunderwerbsteuer

Die Ampelkoalition möchte die Grunderwerbsteuer zugunsten der Länder über den Rahmen des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG („Bestimmung des Steuersatzes“) hinaus weiter flexibilisieren¹³⁸. Als Beispiel nennt sie im Koalitionsvertrag einen Freibetrag für den Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums. Die Grunderwerbsteuer ist neben der Spielbankabgabe die einzige Steuerart, deren Aufkommen die Länder autonom bestimmen. Sie ist in den letzten Jahren durch einen „Steuererhöhungswettbewerb“

35

zu einer wichtigen Landes-Einnahmequelle geworden¹³⁹. Mit Ausnahme von Bayern und Sachsen gilt der in § 11 Abs. 1 GrEStG vorgesehene Steuersatz in Höhe von 3,5 % in den Ländern nicht mehr (Steuersätze in den anderen Bundesländern: 4,5–6,5 %). Die wesentliche Ursache für den beträchtlichen Steuersatzanstieg liegt vor allem in § 7 Abs. 1 Sätze 2–4 FAG, wonach die Grunderwerbsteuer nicht mit ihrem tatsächlichen Ertrag, sondern mit ihrer Steuerkraft in den Länderfinanzausgleich eingestellt wird. Nach der gelungenen Grunderwerbsteuerreform 1983 (Einführung einer breiten Bemessungsgrundlage mit einem niedrigen einheitlichen Steuersatz von 2 %)¹⁴⁰ befindet sich die GrESt wieder auf dem Weg in ihren früheren Zustand der Rechtszersplitterung mit Freibeträgen und hohen Steuersätzen.

Die Ampelkoalition nimmt erneut die sog. *Share Deals* in ihren Fokus, obwohl der Gesetzgeber zum Ende der 19. Legislaturperiode durch Gesetz v. 12.5.2021¹⁴¹ gerade erst insoweit die Besteuerung deutlich verschärft hat. Als die von den Koalitionären angenommene „Gegenfinanzierungsmaßnahme“ ist eine weitere Absenkung der Share-Deal-Grenze sicher kaum geeignet, weil sich die Gestaltungspraxis darauf einstellen und Steuermehreinnahmen weitgehend vermeiden wird. Wichtiger wäre es, die mit der gerade

getroffenen, komplizierten Neuregelung verbundenen Probleme auszuloten¹⁴² und die eingetretenen überschießenden Wirkungen zu korrigieren. Zudem sollte über eine Steuersatzobergrenze nachgedacht werden, um den „Steuererhöhungswettlauf“ zu begrenzen.

7. Abgabenordnung

a) Reform der Vollverzinsung

Will die Ampelkoalition die *Vollverzinsung* des § 233a AO aufrecht erhalten, so hat sie zunächst den vom BVerfG mit Beschluss v. 8.7.2021¹⁴³ formulierten Reparaturauftrag zu erfüllen. Danach hat der Gesetzgeber

36

bis zum 31.7.2022 für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 (rückwirkend) eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen. Für diese Verzinsungszeiträume besteht derzeit eine *Anwendungssperre*.¹⁴⁴ Gerichte und Verwaltungsbehörden dürfen § 233a AO i.V.m. § 238 Abs. 1 AO derzeit nicht mehr anwenden und haben die Verfahren auszusetzen.¹⁴⁵ Zwar billigt das BVerfG im Ausgangspunkt die gesetzgeberische Entscheidung zugunsten eines einheitlichen, festen Zinssatzes, der sowohl für Nachzahlungs- als auch für Erstattungszinsen gilt. Es gewährt dem Gesetzgeber damit einen weiten Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum.¹⁴⁶ Der Gesetzgeber kann bei der Auswahl des Zinsgegenstands und der Bemessung des Zinssatzes typisierende, der Praktikabilität dienende vereinfachende Regelungen treffen. Jedoch bedarf die Zinsregelung als steuerliche Nebenleistung zur Wahrung der Belastungsgleichheit eines über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden, besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrunds und muss grundsätzlich in der Lage sein, den mit ihm verfolgten Belastungsgrund realitätsgerecht abzubilden. Dienen die Zinsen allein dem Zweck eines Vorteilsausgleichs (wie das BVerfG zutreffend festgestellt hat), muss die Verzinsung nach Maßgabe des Vorteils vorgenommen werden, dessen Nutzungsmöglichkeit mit dem Zins abgegolten werden soll. Das BVerfG hat klar erkannt, dass die derzeit (kapitalmarktferne) Bemessung dieses Vorteils mit 0,5 % pro Monat diesen Anforderungen nicht mehr genügt und eine vom Zweck der Vollverzinsung nicht mehr gedeckte, überschießende Wirkung besitzt.

Da der Gesetzgeber die Höhe des gewählten Zinssatzes nicht näher begründet hat, unterzieht sich das BVerfG der beträchtlichen Mühe, die für die Bemessung des Zinssatzes leitenden Kriterien durch eine Gesamtschau aller in der Gesetzgebungshistorie erkennbaren Motive und Erwägungen für die Bemessung der Zinshöhe zu gewinnen. Dabei besteht im-

37

merhin eine gewisse Plausibilität, dass sich der historische Gesetzgeber ursprünglich am Diskontsatz der Deutschen Bundesbank zzgl. eines Aufschlags von 2 Prozentpunkten orientiert hat.¹⁴⁷ Mit Blick darauf erteilt das BVerfG Rechtfertigungsversuchen, den Zinssatz in Höhe von 0,5 % p.m. durch einen Vergleich mit Unternehmensrenditen oder speziellen Anlageformen (Aktien, Investmentfonds) eine deutliche Absage.¹⁴⁸ Vielmehr hält es die Bezugnahme auf den heutigen Basiszins, der den Diskontsatz abgelöst hat, und die Marktzinsen unter Berücksichtigung der von der Vollverzinsung überwiegend betroffenen Steuerpflichtigen in ihrer Gesamtheit für sachgerecht, um den potentiell bei einer verspäteten Steuerzahlung entstehenden Vorteil kompensatorisch abzubilden.¹⁴⁹ Den richtigen Maßstab erkennt das BVerfG – abweichend von der Bundesregierung – nicht vorrangig in Kreditzinssätzen und schon gar nicht in den Zinssätzen für Überziehungskredite oder private Konsumentenkredite,¹⁵⁰ da dies die bedeutende Gruppe liquider Steuerschuldner vernachlässigen würde und daher dem Erfordernis einer realitätsgerechten Typisierung widerspräche.¹⁵¹ Um beiden bedeutenden Gruppen, den liquiden und nicht liquiden Steuerzahlern, Rechnung zu tragen, befürwortet das BVerfG vielmehr einen aus Anlage- und Kreditzins gebildeten Mittelwert.¹⁵² Unter Berücksichtigung des Umstands, dass von der Zinspflicht nach § 233a AO vorrangig Unternehmen und Selbständige betroffen sind, bewegte sich auch das Kreditzinsniveau bereits im Jahr 2014 nur noch max. zwischen 3 % und 3,5 % und wurde damit durch den in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO normierten Zinssatz deutlich verfehlt.¹⁵³ Da sich das Zinsniveau seitdem sogar noch weiter nach unten hin verändert hat, vermisst das BVerfG eine gesetzgeberische Überprüfung und Anpassung des Zinstatbestands aufgrund zwischenzeitlich evident veränderter tatsächlicher Verhältnisse.

38

Bei der Neuregelung hat der Gesetzgeber zu berücksichtigen, dass es keinen allgemeingültigen Typus von Steuerschuldnern (und Erstattungsgläubigern) gibt. Bei nicht wenigen ist hinreichend liquides Eigenkapital vorhanden, um die Steuerschuld zu zahlen. Andere müssen sich ganz oder teilweise am Kapitalmarkt refinanzieren, um die Steuerschuld zu tilgen. Im Hinblick auf zu erwartende Steuererstattungen kann ebenso danach gefragt werden, ob dem Erstattungsgläubiger insoweit eine Kapitalanlage oder eine Tilgung eines Kredits verwehrt wird. Das Gros der Nachzahlungszinsen stammen aus Zinsfestsetzungen nach Außenprüfungen.¹⁵⁴ Es macht daher Sinn, auf eine kurzfristige, ungesicherte Fremdfinanzierung durch ein Unternehmen zur Bildung einer Benchmark abzustellen. Die Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank weist in dem 10-Jahreszeitraum nach Ausbruch der Finanzkrise (2009–2018) einen durchschnittlichen Effektivzinssatz aus, der nachhaltig unter 3 % liegt.¹⁵⁵ Der mittlere Abstand zwischen dem Basiszinssatz und dem Effektivzinssatz betrug in diesem Zeitraum ca. 3,2 %. Demgegenüber betrug die Differenz zwischen Spareinlagen mit einer Laufzeit bis zu einem Jahr und dem Basiszins in derselben Zeit nur ca. 0,7 %.¹⁵⁶ Geht man vom Basiszinssatz aus, den auch das BVerfG im Ausgangspunkt für den sachgerechten Referenzzinssatz hält,¹⁵⁷ gelangt man zu einem Nachzahlungszins von ca. 2 % und einem Erstattungszins von ca. 0 %.¹⁵⁸ Folgt man vor dem Hintergrund, dass es *den* Typus des Steuerschuldners nicht gibt und auch Mischfälle geben kann, der Vorstellung des BVerfG von einem einheitlichen Mittelwert, der zwischen Anlage- und Kapitalmarktzinsen liegt,¹⁵⁹ so ist der die ursprüngliche Entscheidung des Gesetzgebers tragende *Zuschlag von 2 %* zum Basiszins (früher zum Diskontsatz der

39

Deutschen Bundesbank) naheliegend. Der bisherige statische Zinssatz von 0,5 % pro Monat ist dann in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO durch einen kapitalmarktorientiert-variablen Zinssatz in Höhe von $\frac{1}{12}$ der Summe aus dem Basiszins und dem Zuschlag von 2 % zu ersetzen. Diese Regelung entspräche der nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) Doppelbuchst. dd KAG Bayern für die dortigen Kommunalabgaben seit einigen Jahren geltenden Regelung.¹⁶⁰

Im Zuge der Änderung des § 238 Abs. 1 AO sollte die Vollverzinsung einer grundlegend vereinfachten Revision unterzogen worden. An die Stelle der das Verfahren nach § 233a AO unnötig verkomplizierenden Kombination zwischen Soll-Verzinsung bei Nachzahlungszinsen und Ist-Verzinsung für Erstattungszinsen sollte eine *konsequente Ist-Verzinsung* treten.¹⁶¹ Um zu einer

einheitlichen, einfachen Berechnung zu gelangen, wären die Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer) bereits mit ihrer Entstehung (ab dem 1.1. des Folgejahres) unter Abzug der bis dahin geleisteten Vorauszahlungen und Quellensteuern zu verzinsen. Der Zinslauf würde mit Eingang der Nachzahlung bzw. mit der Anweisung zur Erstattung enden. Will man an einer Karenzzeit (s. § 233a Abs. 2 AO) festhalten, ließe sich diese nach Art einer Freigrenze ausgestalten, so dass vor allem die massenhaften Arbeitnehmerveranlagungen regelmäßig nicht zu einer Verzinsung führen würden.¹⁶² Zudem sollte den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, jederzeit – auch nachträglich – Vorauszahlungen leisten zu können.¹⁶³

Die Absenkung des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO betrifft sämtliche Zinstatbestände, neben Aussetzungszinsen auch Stundungs- und Hinterziehungszinsen. Dies führt zwar für Stundungszinsen (§ 234 AO), die ja gerade für einen Zeitraum fehlender Liquidität und Kreditwürdigkeit des Steuerschuldners anfallen, zu einem nicht vollständigen Vorteilsausgleich zu Lasten des Staates.¹⁶⁴ Jedoch dient diese einheitliche Behandlung der Steuervereinfachung, zumal bei einer konsequenten

40

Ist-Verzinsung auf die Unterscheidung der Zinstatbestände sogar gänzlich verzichtet werden könnte.¹⁶⁵ Dies gilt auch für den Hinterziehungszins, der angesichts des Verbots der Doppelbestrafung keinen pönalen Zweck verfolgen, sondern sich nur auf den Vorteilsausgleich beschränken darf.¹⁶⁶ Zu überdenken ist allerdings die Höhe des *Säumniszuschlags* von 1 % pro angefangenen Monat der Säumnis. Er gehört nach § 240 AO zwar systematisch nicht zum Unterabschnitt „Verzinsung“ und wird als besonderes „Druckmittel zur Durchsetzung fälliger Steuern“ eingeordnet.¹⁶⁷ Materiell besitzt der an die Fälligkeit der Forderung anknüpfende Säumniszuschlag aber die Funktion eines *Verzugszinses* i.S.d. § 288 BGB.¹⁶⁸ Dieser zeichnet sich durch einen erhöhten Zuschlag zum Basiszins (Zuschlag von 5 % bei Verbrauchern, von 9 % bei Nichtverbrauchern) aus und ist damit ebenfalls kapitalmarktorientiert. Selbst wenn man den erhöhten Zuschlag i.S.d. § 288 Abs. 2 BGB anwendet, läge der Säumniszuschlag derzeit bei $\frac{1}{12} \times (-0,88 \% + 9 \%) = 0,68 \%$ pro Monat unter dem aktuell auferlegten Säumniszuschlag von 1 % p.m.

b) Reform der Außenprüfung

Die Ampelkoalitionsparteien erkennen immerhin ebenfalls das dringende Bedürfnis nach einer Beschleunigung der Außenprüfung. Der *Wissenschaftliche Arbeitskreis Steuerrecht* des DWS-Instituts der Steuerberater hat jüngst einen Katalog von Reformvorschlägen unterbreitet, die zu einem wesentlichen Teil auf Vorarbeiten des Verfassers beruhen, so dass an dieser Stelle nur der Kern der Überlegungen holzschnittartig dargestellt werden soll.¹⁶⁹ Die derzeit geltende Festsetzungsfrist ist gerade in Außenprüfungsfällen aufgrund der nahezu unbegrenzt wirkenden sog. *Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO* deutlich zu lang und konterkariert die Bemühungen zur Verwirklichung *zeitnaher Außenprüfungen*. Den Finanzbehörden sollte ein kürzerer Zeitraum ausreichen, um Außenprüfungen abzuschließen. Dazu ist die Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zu verkürzen und die Ablaufhemmung des § 171

41

Abs. 4 AO deutlich stärker zu begrenzen. Der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) sollte nach dem Abschluss der Außenprüfung bei dem darauffolgenden (Änderungs-)Steuerbescheid automatisch entfallen. Unabhängig davon sollte auch der Vorbehalt der Nachprüfung zeitlich begrenzt werden.

Das bisher nur richterrechtlich hergeleitete Institut der sog. tatsächlichen Verständigung sollte gesetzlich verankert und mit der sog. verbindlichen Zusage (§§ 204–207 AO) verzahnt werden („*verbindliche Verständigung*“). Dabei sollten auch Regelungen getroffen werden können, die über den Prüfungszeitraum hinaus für nachfolgende Veranlagungszeiträume verbindlich sind. Zusätzlich sollte über die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) hinausgehend die *Möglichkeit einer verbindlichen Vorabklärung* bereits verwirklichter Sachverhalte, die Streitpotenzial besitzen, geschaffen werden. Wenn der Steuerpflichtige den Vorabklärungs-Verwaltungsakt akzeptiert, wird frühzeitig für beide Seiten Rechtssicherheit hergestellt. Ist der Steuerpflichtige dagegen nicht einverstanden, sollte eine sofortige Sprungklage zum FG (§ 45 FGO) eröffnet werden. Davon unbeschadet wäre im Übrigen die Außenprüfung fortzusetzen und zeitnah abzuschließen. Das in § 4 Abs. 2 BpO 2000 nach wie vor verankerte *Anschlussprüfungsprinzip* ist zugunsten einer risikoorientierten Prüfungsauswahl aufzugeben, so dass die Verwaltungskapazitäten im Sinne einer zeitnahen Außenprüfung eingesetzt werden können. Das Konzept einer *zeitnahen Außenprüfung* ist im Gesetz zu verankern und in den Zusammenhang mit einer kooperativen Außenprüfung zu stellen.

Über diese Veränderungen hinaus sollte sich auch die Bundesrepublik Deutschland dem internationalen Trend zur sog. *Cooperative Compliance* anschließen.¹⁷⁰ Dazu bietet sich das in Österreich zum 1.1.2019 als mögliche Alternative zur traditionellen Außenprüfung eingeführte Institut einer sog. begleitenden Kontrolle als Modell an. Es ließe sich in einer ersten Phase für multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio. Euro (§ 138a AO) einführen¹⁷¹ und danach in einer zweiten Phase auch auf kleinere mittelständische Unternehmen ausdehnen. Voraussetzung für einen

42

Antrag auf eine ständig „begleitende Kontrolle“ ist die Unterhaltung eines auf seine Wirksamkeit und Angemessenheit durch unabhängige Steuerberater/Wirtschaftsprüfer¹⁷² geprüften unternehmensinternen Steuerkontrollsystems sowie eine positive Steuervita, die einen Vertrauensvorschuss zu begründen vermag.¹⁷³ Zur positiven Steuervita gehören mangelnde Auffälligkeiten der Betriebsprüfungsergebnisse der letzten fünf Jahre (d.h. Steuermehrergebnisse liegen insgesamt unter 10 % der zuvor festgesetzten Steuern), vollständige Erfüllung der Mitwirkungspflichten bei diesen Außenprüfungen, fristgemäße Erfüllung der Steuererklärungs- und Steuerzahlungspflichten, Übermittlung von aussagefähigen E-Bilanzdaten und keinerlei Straf- oder Bußgeldverfahren, die zu Sanktionen oder Geldauflagen geführt haben oder noch führen können. Anstelle einer nur retrospektiv wirkenden Außenprüfung richtet sich die begleitende Kontrolle auf den laufenden Veranlagungszeitraum, innerhalb dessen das jeweilige Unternehmen in mindestens vierteljährlichen Besprechungen Resultate/Erkenntnisse des unternehmensinternen Kontrollsystems mit Vertretern der Finanzverwaltung bespricht und risikobelastete Fragen proaktiv von selbst vorlegt. Umgekehrt ist die Finanzverwaltung verpflichtet, zeitnah Auskünfte zu an sie herangetragenen Fragestellungen zu erteilen. Zu diesem kooperativen Ansatz passt auch die grenzüberschreitende Initiative des sog. *International Compliance Assurance Program (ICAP 2.0)*, der sich die Bundesrepublik Deutschland mittlerweile angeschlossen hat.¹⁷⁴ Schließlich ist in diesem Zusammenhang bis zum 31.12.2022 durch den deutschen

12

Gesetzgeber auch die jüngste Reform des EU-AmtshilfeRL (RL 2021/514/EU – DAC 7¹⁷⁵) zu den grenzüberschreitenden gemeinsamen Außenprüfungen in das nationale Recht umzusetzen.

c) Kooperation statt bürokratielastige Anzeigepflichten

Anstelle das kooperative Besteuerungsverfahren in der vorstehend skizzierten Weise fortzubilden, verfallen die Koalitionsparteien auf den Ge-

43

danken, die in §§ 138d–138k AO mit Wirkung v. 1.1.2020 in Umsetzung der DAC 6-Richtlinie¹⁷⁶ eingeführten, ausladenden Mitteilungspflichten auf rein nationale Sachverhalte auszudehnen. Bevor eine solche bürokratielastige erweiterte Verpflichtung der steuerberatenden Berufe und Unternehmen eingeführt wird, sollten zunächst die gerade einmal seit zwei Jahren bestehenden Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende „Steuergestaltungen“ evaluiert werden. Es darf getrost angenommen werden, dass der Gemeinwohlnutzen der ins Werk gesetzten besonderen *Mitteilungspflichten* in keinem angemessenen Verhältnis zu dem damit verbundenen Verwaltungsaufwand steht.¹⁷⁷ Dieses Missverhältnis nun auch noch auf nationale Sachverhalte zu erweitern, zeugt nicht von Weitblick, sondern von Populismus. Warum macht der Staat den steuerberatenden Berufen nicht gerade auch zu Steuergestaltungen ein (gebührenpflichtiges) Angebot verbindlicher Auskünfte durch zentrale Auskunftsbahörden? Bereits aus haftungsrechtlichen Gründen wären die Angehörigen der steuerberatenden Berufe genötigt, unsichere „Modelle“ zur Prüfung vorzulegen und möglichst abzusichern. Dem Staat würde so ein großer Kreis der Gestaltungen an einer zentralen Stelle von selbst bekannt. Die angesichts des Gebührenaufkommens auch hinreichend ausstattbare Zentralstelle würde sich aufgrund des vorgetragenen Fallspektrums ein gutes Gespür erwerben, ob die jeweilige Gestaltung noch vertretbar ist oder umgekehrt sogar durch eine gesetzgeberische Intervention oder durch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift bekämpft werden muss. Die Furcht der Finanzverwaltung vor einer „Zertifizierung von Steuergestaltungen“ ist aus diesem Blickwinkel unberechtigt und sollte selbstbewusst überwunden werden.

44

-
- 1) Im Zeitpunkt meines Vortrags auf dem 73. Fachkongress der Steuerberater am 2.11.2021 in Köln befanden sich die drei genannten Parteien noch im Stadium von Koalitionsverhandlungen. Ich habe das im Koalitionsvertrag vom 24.11.2021 festgehaltene Verhandlungsergebnis für die schriftliche Fassung ergänzend unter III. dargestellt und in meine schriftlichen Überlegungen aufgenommen. Insoweit geht die schriftliche Fassung über den mündlichen Vortrag hinaus und unterscheidet sich von diesem.
[Im Print: Fußnote 1 auf Seite 4]
- 2) SPD, Zukunftsprogramm 2021 (a.o. Parteitag v. 9.5.2021): „Aus Respekt vor deiner Zukunft – Das Zukunftsprogramm der SPD: Wofür wir stehen, was uns antreibt, wonach wir streben“; Bündnis 90/Die Grünen (46. Bundesdelegiertenkonferenz, 11.–13.6.2021), Bundestagswahlprogramm 2021: „Deutschland. Alles ist drin. Bereit, weil Ihr es seid.“; FDP (72. ord. Bundesparteitag, 14.–16.5.2021), Bundestagswahlprogramm 2021: „Nie gab es mehr zu tun.“
[Im Print: Fußnote 2 auf Seite 4]
- 3) Koalitionsvertrag 2021–2025 zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP („mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit“) v. 24.11.2021, 164–167 (als Teil des VIII. Abschnitts „Zukunftsinvestitionen und nachhaltige Finanzen“, 158–172).
[Im Print: Fußnote 3 auf Seite 7]
- 4) So der Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 166.
[Im Print: Fußnote 4 auf Seite 8]
- 5) So der Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 162 im Unterabschnitt „Subventionen“.
[Im Print: Fußnote 5 auf Seite 8]
- 6) Die Abschaffung der Sonderbehandlung des Dieselmotorkraftstoffs ist auch im Entwurf zur Neufassung der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG v. 27.10.2003 enthalten, s. EU-Kommission v. 14.7.2021, COM (2021), 563 final, Erwägungsgrund 19.
[Im Print: Fußnote 6 auf Seite 8]
- 7) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 162.
[Im Print: Fußnote 7 auf Seite 8]
- 8) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 54.
[Im Print: Fußnote 8 auf Seite 8]
- 9) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 163.
[Im Print: Fußnote 9 auf Seite 8]
- 10) Zu den befristeten Ausdehnungen des Verlustrücktrags für 2020 und 2021 s. 2. Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 (Erweiterung des Rücktrags auf 5 Mio. €/10 Mio. € bei Zusammenveranlagung); 3. Corona-Steuerhilfegesetz v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330 (Erweiterung des Rücktrags auf 10 Mio. €/20 Mio. € bei Zusammenveranlagung).
[Im Print: Fußnote 10 auf Seite 9]
- 11) BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFHE 273, 266 = FR 2021, 747 m. Anm. *Weber-Grellet*; dazu *Reddig*, DB 2021, 1496.
[Im Print: Fußnote 11 auf Seite 9]
- 12) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 165.
[Im Print: Fußnote 12 auf Seite 9]
- 13) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 165.
[Im Print: Fußnote 13 auf Seite 9]
- 14) Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 986.
[Im Print: Fußnote 14 auf Seite 9]
- 15) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 92.
[Im Print: Fußnote 15 auf Seite 9]
- 16) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 167.
[Im Print: Fußnote 16 auf Seite 10]
- 17) BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301; v. 10.12.2020 – V R 14/20, BStBl. II 2021, 739; dazu *Hüttemann*, DB 2019, 744; *Weitemeyer*, npoR 2019, 97; *Seer*, JZ 2019, 513.
[Im Print: Fußnote 17 auf Seite 10]
- 18) Bereits nach dem Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3135) ist beim BZSt. ab dem 1.1.2024 ein Zuwendungsregister vorzuhalten (s. § 60b AO), dem bestimmte Informationen über Zuwendungsempfänger zukünftig entnommen werden können; dazu näher *Seer* in Tipke/Kruse, § 60b AO Rz. 1 ff. (Mai 2021).

- [Im Print: Fußnote 18 auf Seite 10]
19) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 165.
[Im Print: Fußnote 19 auf Seite 10]
20) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 79.
[Im Print: Fußnote 20 auf Seite 10]
21) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 166.
[Im Print: Fußnote 21 auf Seite 10]
22) Zum Entwicklungsstand s. *Seer*, Internationales Steuerverfahrensrecht, Kommentierung der Art. 26, 27 OECD-MA (*Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*), 2020, Art. 26 Rz. 7 ff., 93 ff.; außerdem zuletzt RL (EU) 2021/514 des Rates v. 27.3.2021 zur Änderung der RL 2011/16/EU (DAC 7), ABl. EU 2021, Nr. L 104/1 v. 25.3.2021.
[Im Print: Fußnote 22 auf Seite 11]
23) RL (EU) 2018/822/EU zur Änderung der RL 2011/16/EU v. 5.6.2018, ABl. EU 2018 Nr. L 139/1 v. 5.6.2018.
[Im Print: Fußnote 23 auf Seite 11]
24) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 167.
[Im Print: Fußnote 24 auf Seite 11]
25) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 167.
[Im Print: Fußnote 25 auf Seite 11]
26) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 166.
[Im Print: Fußnote 26 auf Seite 11]
27) BGBl. I 2021, 1498 (1525).
[Im Print: Fußnote 27 auf Seite 11]
28) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 30.
[Im Print: Fußnote 28 auf Seite 11]
29) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 80; damit würde der mit dem 1. Corona Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385 in § 3 Nr. 11a EStG zum 1.7.2020 eingeführte Freibetrag von derzeit 1.500 € speziell für Pflegekräfte verdoppelt.
[Im Print: Fußnote 29 auf Seite 11]
30) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 115.
[Im Print: Fußnote 30 auf Seite 12]
31) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 100.
[Im Print: Fußnote 31 auf Seite 12]
32) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 88.
[Im Print: Fußnote 32 auf Seite 12]
33) Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 123.
[Im Print: Fußnote 33 auf Seite 12]
34) Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.
[Im Print: Fußnote 34 auf Seite 12]
35) Einbezogen sind KSt, SolZ u. GewSt mit einem Hebesatz von 450 %.
[Im Print: Fußnote 35 auf Seite 12]
36) Siehe BDI/VCI, Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland 2007/2008, 10.
[Im Print: Fußnote 36 auf Seite 12]
37) Dazu *Hey/Härtwig* (Hrsg.), US-Steuerreform: Der Tax Cuts and Jobs Act 2017, 2019.
[Im Print: Fußnote 37 auf Seite 13]
38) Dazu instruktiv *Schreiber/von Hagen/Pönnighaus*, *StuW* 2018, 239.
[Im Print: Fußnote 38 auf Seite 13]
39) Zusammenfassung des KSt-Satzes inkl. nationaler Zuschläge sowie lokaler Gewinnsteuern.
[Im Print: Fußnote 39 auf Seite 13]
40) *Endres/Spengel*, *Festschrift Kroppen*, 2020, 13 (16 f.).
[Im Print: Fußnote 40 auf Seite 13]
41) BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2020, 14.
[Im Print: Fußnote 41 auf Seite 13]
42) *IBFD*, Database, France, Country Tax Guide, Corporate Taxation, 1.10.1.1. – Standard Rates (last reviewed 1.11.2021).
[Im Print: Fußnote 42 auf Seite 13]
43) Zum sog. Inclusive Framework der OECD zu Pillar One s. *Bußmann/Majewski*, *DB* 2021, 194; *Petkova/Greil*, *IStR* 2021, 685.
[Im Print: Fußnote 43 auf Seite 13]
44) Siehe auch die Einschätzung von *Kaeser/Wünnemann*, *DStR* 2022, 1 (4).
[Im Print: Fußnote 44 auf Seite 13]
45) Siehe zuletzt *OECD/G20 BEPS Project*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) – Inclusive Framework on BEPS (veröffentlicht am 20.12.2021); dazu ausführlich *Schwarz*, *IStR* 2022, 37.
[Im Print: Fußnote 45 auf Seite 14]
46) EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 823 final (Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level on taxation for multinational groups in the Union).
[Im Print: Fußnote 46 auf Seite 14]
47) Zu Einzelheiten instruktiv *Schwarz*, *IStR* 2022, 37 (44 ff.).
[Im Print: Fußnote 47 auf Seite 14]
48) Ebenso *Kaeser/Wünnemann*, *DStR*, 2022, 1 (4).
[Im Print: Fußnote 48 auf Seite 14]
49) Eingeführt durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050.

- [Im Print: Fußnote 49 auf Seite 15]
50 50)
Hey in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁴, Rz. 8.828.
[Im Print: Fußnote 50 auf Seite 15]
51 51)
Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (1919 f.).
[Im Print: Fußnote 51 auf Seite 15]
52 52)
Zu den Mängeln der Vorschrift s. *Wacker*, *DStR* 2019, 585; *Köster/Kettler*, *FR* 2020, 19; *Hey*, *Belastung thesaurierender Personenunternehmen*, 2020 (Gutachten Stiftung Familienunternehmen).
[Im Print: Fußnote 52 auf Seite 15]
53 53)
Den Abschluss der gesellschaftsrechtlichen Entwicklung bildet das noch in der 19. Legislaturperiode beschlossene Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436.
[Im Print: Fußnote 53 auf Seite 15]
54 54)
So bereits krit. *J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 222 ff.
[Im Print: Fußnote 54 auf Seite 16]
55 55)
Siehe nur die ABC der Gewerbebetriebe und freien Berufe bei *Wacker* in *Schmidt*, *EStG*⁴⁰, § 15 Rz. 150, § 18 Rz. 60 ff.
[Im Print: Fußnote 55 auf Seite 16]
56 56)
Zur Typologie der Gewinneinkünfte s. *Seer* in *Kirchhof/Seer*, *EStG*²¹, § 2 Rz. 46 ff.
[Im Print: Fußnote 56 auf Seite 16]
57 57)
Siehe nur *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2003, 696 f.
[Im Print: Fußnote 57 auf Seite 16]
58 58)
Seer in *Kirchhof/Seer*, *EStG*²¹, § 2 Rz. 50.
[Im Print: Fußnote 58 auf Seite 17]
59 59)
Hey, *FR* 2001, 870.
[Im Print: Fußnote 59 auf Seite 17]
60 60)
Lang/Eilfort, *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013, 426 ff.
[Im Print: Fußnote 60 auf Seite 17]
61 61)
Den letzten ernsthaften Versuch einer Gewerbesteuerreform unternahm der damalige Bundesfinanzminister *Schäuble* im März 2010 durch Berufung einer Gemeindefinanzreform-Kommission. Die von CDU/CSU und FDP damals eingesetzte Kommission von Bund, Länder und Kommunalverbänden konnte sich auf keinen gemeinsamen Vorschlag einigen.
[Im Print: Fußnote 61 auf Seite 17]
62 62)
Ebenso *Thörmer/Bockstahler*, *BB* 2022, 158 f.
[Im Print: Fußnote 62 auf Seite 18]
63 63)
BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, *BStBl. II* 2013, 512 = *FR* 2013, 213 m. Anm. *Hallerbach* = *GmbHR* 2013, 52.
[Im Print: Fußnote 63 auf Seite 18]
64 64)
2 BvR 2998/12.
[Im Print: Fußnote 64 auf Seite 18]
65 65)
Vorlage des FG Hamburg v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, *FR* 2017, 1134 m. Anm. *Suchanek* = *EFG* 2017, 1906 (BVerfG-Az.: 2 BvL 19/17).
[Im Print: Fußnote 65 auf Seite 18]
66 66)
Vorlage des BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, 1240 = *FR* 2016, 416 = *GmbHR* 2016, 300 m. Anm. *Wiese* (BVerfG-Az.: 2 BvL 1/16).
[Im Print: Fußnote 66 auf Seite 18]
67 67)
Vorlage des FG Köln v. 12.10.2017 – 10 K 977/17, *FR* 2018, 24 = *EFG* 2018, 287 (BVerfG-Az.: 2 BvL 22/17).
[Im Print: Fußnote 67 auf Seite 18]
68 68)
ABl. EU 2016, L 193/1 v. 19.7.2016.
[Im Print: Fußnote 68 auf Seite 18]
69 69)
Auf die unklare Beschreibung im Koalitionsvertrag machen zu Recht *Thörmer/Bockstahler*, *BB* 2022, 158 (159) aufmerksam.
[Im Print: Fußnote 69 auf Seite 19]
70 70)
Forschungszulagengesetz v. 14.12.2019, BGBl. I 2019, 2763.
[Im Print: Fußnote 70 auf Seite 19]
71 71)
Siehe auch die Einschätzung aus ökonomischer Sicht von *Sureth-Sloane*, 81. Berliner Steuergespräch, 24.1.2022, *FR* 2022, 325 f.
[Im Print: Fußnote 71 auf Seite 19]
72 72)
Berechtigte Bedenken bei *Kaeser/Wünnemann*, *DStR* 2022, 1 (2 f.).
[Im Print: Fußnote 72 auf Seite 19]
73 73)
Zur Rechtsentwicklung s. *Siegel* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG*, § 32a Anm. 2 ff. (Feb. 2021).
[Im Print: Fußnote 73 auf Seite 20]
74 74)
Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, 1970, 177 f.
[Im Print: Fußnote 74 auf Seite 20]
75 75)
Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, BT-Drucks. 3/260, 37, 43.
[Im Print: Fußnote 75 auf Seite 20]
76 76)
Esser, *Die neuen Einkommensteuertarife 2000 bis 2005*, ifst-Schrift Nr. 383, 2000, 19.
[Im Print: Fußnote 76 auf Seite 20]
77 77)
Seer, *StuW* 2019, 212 (214).
[Im Print: Fußnote 77 auf Seite 20]
78 78)
Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 65 f.
[Im Print: Fußnote 78 auf Seite 20]
79 79)
Die Beitragsbemessungsgrenze der GKV beträgt 2022 unverändert 58.050 €, die der GRV 84.600 € (West) bzw. 80.400 € (Ost).
[Im Print: Fußnote 79 auf Seite 20]

- 80 80)
Dazu bereits krit. v. *Armim*, BB 1973, 621 (622); aus jüngerer Zeit s. *Houben*, DSStJG Bd. 37 (2014), 321 (323 f.); *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (34).
[Im Print: Fußnote 80 auf Seite 21]
- 81 81)
Gesetz v. 16.7.2015, BGBl. I 2015, 1202 (1203 f.); Gesetz v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000 (3010 u. 3012); Gesetz v. 29.11.2018, BGBl. I 2018, 2210 f.; Gesetz v. 1.12.2020, BGBl. I 2020, 2616 u. 2617.
[Im Print: Fußnote 81 auf Seite 21]
- 82 82)
Siehe nur *Stern*, DSStZ 2003, 294; Der Steuertarif gehört „auf Räder“; zum US-amerikanischen Vorbild s. *Seer*, RIW 2001, 664 (665).
[Im Print: Fußnote 82 auf Seite 21]
- 83 83)
Seer, StuW 2019, 212 (215); zur „heimlichen“ Steuererhöhung durch Einfrieren von Freibeträgen s. *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (50 f.).
[Im Print: Fußnote 83 auf Seite 21]
- 84 84)
Der gesetzliche Begriff „Pauschbetrag“ ist dabei fehlleitend. Tatsächlich handelt es sich nur um einen *Freibetrag*, weil der Nachweis tatsächlich höherer Werbungskosten nach § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG ausgeschlossen ist.
[Im Print: Fußnote 84 auf Seite 21]
- 85 85)
Siehe Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA 1) v. 29.10.2014, in das deutsche Recht umgesetzt durch Ges. v. 21.12.2015, BGBl. II 2015, 1630 (mittlerweile 120 Unterzeichnerstaaten, Stand 25.9.2021, s. Signatories of the CRS Multilateral Competent Authority Agreement (oecd.org); innerhalb der EU: RL 2014/107/EU v. 9.12.2014, ABl. EU 2014 Nr. L 159/1 („DAC 2“); aus nationaler deutscher Sicht s. Finanzkonteninformationsaustauschgesetz (FKAustG) v. 21.12.2015, BGBl. I 2015, 2531, zuletzt geändert durch Ges. v. 25.6.2021, BGBl. I 2056 (2062 f.).
[Im Print: Fußnote 85 auf Seite 21]
- 86 86)
Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BR-Drucks. 220/07 v. 30.3.2007, 52 (Anreizwirkung einer anonymen Abgeltungsteuer zur Inlandspatriierung von privatem Kapitalvermögen).
[Im Print: Fußnote 86 auf Seite 21]
- 87 87)
Zur willkürlichen Beschränkung sogar des horizontalen Verlustausgleichs in Gestaltung der Sonderbehandlung von Verlusten aus Aktienverkäufen s. zuletzt überzeugend der Vorlagebeschluss des BFH v. 17.11.2020 – VIII R 11/18, BStBl. II 2021, 562 = FR 2021, 840 m. Anm. *Kanzler* = ZIP 2021, 1498 (BVerfG-Az.: 2 BvL 3/21).
[Im Print: Fußnote 87 auf Seite 22]
- 88 88)
Zu den Mängeln der Abgeltungsteuer s. die Zusammenfassung von *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, Rz. 8.504 ff. m.w.N.
[Im Print: Fußnote 88 auf Seite 22]
- 89 89)
Überzeugend bereits *Englisch*, StuW 2007, 221 (228 f.).
[Im Print: Fußnote 89 auf Seite 22]
- 90 90)
Zum Inflationsproblem s. *Seer*, StuW 2019, 212 (215 f.).
[Im Print: Fußnote 90 auf Seite 22]
- 91 91)
Gesetz zur Förderung des Mietwohnungsbaus v. 4.8.2019, BGBl. I 2019, 1122.
[Im Print: Fußnote 91 auf Seite 22]
- 92 92)
Zur sog. Quellentheorie s. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, Rz. 8.50.
[Im Print: Fußnote 92 auf Seite 23]
- 93 93)
Seer, StuW 2019, 212 (216 f.), m.w.N.
[Im Print: Fußnote 93 auf Seite 23]
- 94 94)
So das Handelsblatt v. 27.1.2022 Nr. 19, S. 14 f. unter Hinweis auf eine Studie von *Becker* im Auftrag der Bertelsmann Stiftung; zuvor bereits *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, ifst-Schrift Nr. 510, 2016.
[Im Print: Fußnote 94 auf Seite 23]
- 95 95)
Aus dem Gender-Blickwinkel vor allem *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896; *Sacksofsky*, FR 2010, 119 (121); *Vollmer*, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Diss., 1998; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Familienwandel und Familienförderung, Habil. 2012, 500 ff.; *Spangenberg*, Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht, Diss. 2013, 109; dazu aber jüngst die empirische Untersuchung v. *Chirvi*, StuW 2021, 148.
[Im Print: Fußnote 95 auf Seite 23]
- 96 96)
Siehe bereits *Söhn*, Festschrift K. Vogel, 2000, 639 (655 f.); *Seer*, Festschrift Kruse, 2001, 357 (366 ff.); s.a. *Modrezejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, 318 ff.
[Im Print: Fußnote 96 auf Seite 24]
- 97 97)
Zum Streit s. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, Rz. 8.75 f., m.w.N.
[Im Print: Fußnote 97 auf Seite 24]
- 98 98)
BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60 = FR 1990, 449 (86 f.); v. 12.6.1990 – 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198 = FR 1990, 448 (208); v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 = FR 1999, 139 (260); v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97 u.a., BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97, 2 BvR 1853/97, BVerfGE 99, 273 = FR 1999, 147 m. Anm. *Kanzler* (278); v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268 = FR 1999, 145 (272).
[Im Print: Fußnote 98 auf Seite 24]
- 99 99)
Englisch, DSStJG Bd. 37 (2014), 159 (168 ff.).
[Im Print: Fußnote 99 auf Seite 24]
- 100 100)
Siehe zum ehelichen Halbteilungsgrundsatz *Seer*, Festschrift Kruse, 2001, 357 (363 ff.). Die dortigen Ausführungen sind auch nach mehr als 20 Jahren nicht überholt.
[Im Print: Fußnote 100 auf Seite 25]
- 101 101)
So die Ankündigung des neuen Justizministers *Buschmann* (FDP) vor dem Deutschen Bundestag v. 12.1.2022.
[Im Print: Fußnote 101 auf Seite 25]
- 102 102)
So auch wieder im Handelsblatt v. 27.1.2022 Nr. 19, S. 14 f. geschehen.
[Im Print: Fußnote 102 auf Seite 25]
- 103 103)
Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 100.
[Im Print: Fußnote 103 auf Seite 26]
- 104 104)
Nachw. in Fn. 98.
[Im Print: Fußnote 104 auf Seite 26]
- 105 105)
Zur berechtigten Kritik am derzeitigen System s. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, Rz. 8.94 ff.
[Im Print: Fußnote 105 auf Seite 26]
- 106 106)
SolZG v. 23.6.1993, BGBl. I 1993, 944 (975).
[Im Print: Fußnote 106 auf Seite 26]

- 107 107)
BT-Drucks. 12/4401, 51.
[Im Print: Fußnote 107 auf Seite 26]
- 108 108)
BGBl. I 2019, 2115.
[Im Print: Fußnote 108 auf Seite 26]
- 109 109)
BT-Drucks. 19/14103, 9.
[Im Print: Fußnote 109 auf Seite 27]
- 110 110)
So BT-Drucks. 19/14103, 1.
[Im Print: Fußnote 110 auf Seite 27]
- 111 111)
Klarsichtig *Wernsmann*, ZG 2020, 181 (187); *G. Kirchhof*, DB 2021, 1039 (1040).
[Im Print: Fußnote 111 auf Seite 27]
- 112 112)
Es sind eine Verfassungsbeschwerde unter 2 BvR 1421/19 vor dem BVerfG und eine Revision unter IX R 15/20 vor dem BFH anhängig.
[Im Print: Fußnote 112 auf Seite 27]
- 113 113)
Seer, StuW 2021, 111–130.
[Im Print: Fußnote 113 auf Seite 27]
- 114 114)
Eingehend der Reformvorschlag des *Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht* des DWS Instituts der Steuerberater, Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2015.
[Im Print: Fußnote 114 auf Seite 28]
- 115 115)
ABl. EU Nr. L 282/5 v. 12.11.2018.
[Im Print: Fußnote 115 auf Seite 28]
- 116 116)
So etwa die Forderung des BRH, Bericht v. 29.10.2020 über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chancen der Digitalisierung nutzen, 19 ff.
[Im Print: Fußnote 116 auf Seite 28]
- 117 117)
BRH (Fn. 116), 23 ff., 37 ff.
[Im Print: Fußnote 117 auf Seite 29]
- 118 118)
FDP-Fraktion des Deutschen Bundestags, BT-Drucks. 19/26534 v. 9.2.2021; ausf. *Artinger/Putz/Zugmaier*, DStR 2021, 2273; für eine Kombination von E-Rechnungspflicht und Reverse Charge-Verfahren *Ismier/Schwarz*, MwStR 2019, 348 (354).
[Im Print: Fußnote 118 auf Seite 29]
- 119 119)
Siehe *Artinger/Putz/Zugmaier*, DStR 2021, 2073 (2079 f.).
[Im Print: Fußnote 119 auf Seite 29]
- 120 120)
So plastisch *P. Kirchhof*, in Handbuch des Staatsrechts, Bd. V³, 2007, § 118 Rz. 241.
[Im Print: Fußnote 120 auf Seite 29]
- 121 121)
Siehe *Klose*, Die Begriffe des Unternehmers und des Steuerpflichtigen im deutschen und europäischen Umsatzsteuerrecht, Diss. 2000, 20.
[Im Print: Fußnote 121 auf Seite 30]
- 122 122)
So EuGH v. 20.10.1993 – C-10/92 (Balocchi), Rz. 25; v. 21.2.2008 – C-271/06 (Netto Supermarkt), Rz. 21.
[Im Print: Fußnote 122 auf Seite 30]
- 123 123)
Davon auszunehmen ist allerdings die Inanspruchnahme des Unternehmers für unentgeltliche Wertabgaben nach Art. 16, 26 MwStSystRL (§§ 3 Abs. 1b, 9a UStG), weil der Unternehmer insoweit ausnahmsweise als Endverbraucher direkt besteuert wird.
[Im Print: Fußnote 123 auf Seite 30]
- 124 124)
Ausführlich zur Verankerung des Neutralitätsprinzips in den EG/EU-Richtlinien zur Mehrwertsteuer s. *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäischen Besteuerungsprinzip, Diss. 2015, 135 ff.
[Im Print: Fußnote 124 auf Seite 31]
- 125 125)
Siehe *Englisch* in *Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁴, Rz. 17.23.
[Im Print: Fußnote 125 auf Seite 31]
- 126 126)
So EuGH v. 30.9.2010 – C-392/09 (Uzsozdaepitö), Rz. 34; v. 28.7.2011 – C-274/10 (Kommission/Ungarn), Rz. 43.
[Im Print: Fußnote 126 auf Seite 31]
- 127 127)
Englisch in *Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁴, Rz. 17.23.
[Im Print: Fußnote 127 auf Seite 31]
- 128 128)
Instruktiv zur „Reparaturfunktion“ des Instruments der Organschaft *Stößel*, Vorsteuerabzugsprobleme innerhalb von Konzernstrukturen, Diss. 2020, 217 ff., 295 ff.
[Im Print: Fußnote 128 auf Seite 31]
- 129 129)
Zum Bedürfnis nach einer Umsatzsteueranrufungsauskunft s. *Seer/Hardeck*, StuW 2016, 366 (368 f.); *Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht* des DWS-Instituts der Steuerberater, Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren, 2017, 27 ff.; verfassungsrechtlich weiter fundiert von *Weber*, Die Zusage im Umsatzsteuerrecht, Diss. 2019, 108 ff. (s.a. *Weber*, UR 2018, 752); *Reiners*, Verfassungsrechtliche Legislativpflichten im Umsatzsteuerrecht – zum Erfordernis eines umsatzsteuerspezifischen Auskunftstatbestandes, Diss. 2021, 259 ff. (s.a. *Reiners*, UR 2021, 655).
[Im Print: Fußnote 129 auf Seite 32]
- 130 130)
Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht (Fn. 129), 28 f.
[Im Print: Fußnote 130 auf Seite 33]
- 131 131)
An dem Projekt beteiligen sich derzeit 18 EU-Mitgliedstaaten, wozu die Bundesrepublik Deutschland nicht gehört (s. https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-cross-border-rulings-cbr_de mit einer Liste der Mitgliedstaaten).
[Im Print: Fußnote 131 auf Seite 33]
- 132 132)
Zum Verfahren s. näher *Lejeune/Vandenbergh/Van de Putte*, International VAT Monitor 2014, 181 ff.; *Korf*, UVR 2015, 183 (185 f.).
[Im Print: Fußnote 132 auf Seite 33]
- 133 133)
Es gibt weder MwSt-DBA noch MwSt-Verständigungsverfahren. Die EU-Schiedskonvention (RL 90/436/EWG) bezieht sich nur auf Streitfragen zur Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen bzw. ihren Betriebsstätten. Ein oder mehrere Mitgliedstaaten könnten nach Art. 398 Abs. 4 MwStSystRL ggf. den sog. *Mehrwertsteueraussschluss* anrufen. Dieser besitzt aber nur eine beratende Funktion.
[Im Print: Fußnote 133 auf Seite 33]
- 134 134)
Einen guten Überblick über Stärken und Schwächen der Regelung gibt die sog. SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)-Analyse v. *Lejeune/Vandenbergh/Van de Putte*, International VAT Monitor 2014, 181 (184).
[Im Print: Fußnote 134 auf Seite 33]
- 135 135)
EuGH v. 16.7.2015 – C-108/14 u.a. (Larentia+Minerva u. Mareneve Schifffahrts AG); v. 15.4.2021 – C-868/19 (M-GmbH), ZIP 2021, 2020.

- [Im Print: Fußnote 135 auf Seite 34]
136 136)
BFH v. 2.12.2015 – V R 25/13, BFHE 251, 534 = GmbHR 2016, 245 = ZIP 2016, 463; v. 19.1.2016 – XI R 38/12, BFHE 252, 516 = GmbHR 2016, 426 = ZIP 2016, 1378; Vorabentscheidungsersuchen BFH v. 11.12.2019 – XI R 16/18, BFHE 268, 240 = GmbHR 2020, 553 m. Anm. *Scholz/Fetzer* = ZIP 2020, 2240 (EuGH-Az. C 141/20 – NDG).
- [Im Print: Fußnote 136 auf Seite 34]
137 137)
So auch *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, 2021, Rz. 17.61, 17.64, m.w.N.
[Im Print: Fußnote 137 auf Seite 34]
138 138)
Koalitionsvertrag 2021–2025 (Fn. 3), 92.
[Im Print: Fußnote 138 auf Seite 34]
139 139)
Das Aufkommen der Grunderwerbsteuer hat sich innerhalb von 10 Jahren mehr als verdreifacht! Für das Jahr 2021 wird es auf ca. 18 Mrd. € geschätzt.
[Im Print: Fußnote 139 auf Seite 35]
140 140)
Grunderwerbsteuergesetz 1983 v. 17.12.1982, BGBl. I 1982, 1777.
[Im Print: Fußnote 140 auf Seite 35]
141 141)
BGBl. I 2021, 986.
[Im Print: Fußnote 141 auf Seite 35]
142 142)
Siehe etwa *Happel*, DStR 2021, 1193 (Teil I), 1272 (Teil II); *Brühl*, GmbHR 2021, 749; *Förster/Mendling*, DB 2021, 1974; *Tappe*, StuW 2021, 139; *Saecker*, NWB 2021, 2842.
[Im Print: Fußnote 142 auf Seite 35]
143 143)
BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 u.a., BVerfGE 158, 282 = HFR 2021, 922 m. Anm. *Bopp*.
[Im Print: Fußnote 143 auf Seite 35]
144 144)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 253.
[Im Print: Fußnote 144 auf Seite 36]
145 145)
Zu den einzelnen Varianten s. BMF v. 17.9.2021 – IV A 3 - S 0338/19/10004:005 – DOK 2021/0957238, BStBl. I 2021, 1759; Nach § 239 Abs. 1 Satz 1, Halbs. 1 AO i. V. m. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Satz 4 AO ist die Festsetzung von Nachzahlungs- oder Erstattungszinsen auszusetzen. Soweit dies verfahrensrechtsrechtlich möglich ist, gilt dies auch für Änderungs- oder Berichtigungsbescheide. Ausgenommen sind nur die vor Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG bereits endgültig (bestandskräftig) festgesetzten Nachzahlungs- oder Erstattungszinsen (s. BMF v. 17.9.2021 – IV A 3 - S 0338/19/10004:005 – DOK 2021/0957238, BStBl. I 2021, 1759 [1761]; s.a. § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG).
[Im Print: Fußnote 145 auf Seite 36]
146 146)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 146.
[Im Print: Fußnote 146 auf Seite 36]
147 147)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 166 ff., unter Auswertung der sorgfältigen historischen Analyse von *Dust*, Der Zinssatz im Steuerschuldverhältnis, Diss. 2019, 170 ff.
[Im Print: Fußnote 147 auf Seite 37]
148 148)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 179 f.; zuvor bereits und in Bezug genommen *Seer*, StuW 2019, 212 (222).
[Im Print: Fußnote 148 auf Seite 37]
149 149)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 184 ff.
[Im Print: Fußnote 149 auf Seite 37]
150 150)
So unrichtigerweise noch BFH v. 9.11.2017 – III R 10/16, BStBl. II 2018, 255 Rz. 25 = FR 2018, 478 m. Anm. *Sonnleitner/Witfeld*.
[Im Print: Fußnote 150 auf Seite 37]
151 151)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 191, 212 f.; zuvor bereits und in Bezug genommen *Seer*, DB 2014, 1945 (1948).
[Im Print: Fußnote 151 auf Seite 37]
152 152)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 189.
[Im Print: Fußnote 152 auf Seite 37]
153 153)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 213.
[Im Print: Fußnote 153 auf Seite 37]
154 154)
Von 11,2 Mrd. € Bp.-Mehrergebnissen der Länder im Jahr 2020 entfielen 1,6 Mrd. € auf die Festsetzung von Zinsen, s. BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung der Länder im Jahr 2020, BMF-Monatsbericht Oktober 2021, 34 (37).
[Im Print: Fußnote 154 auf Seite 38]
155 155)
Seer, StuW 2019, 212 (221).
[Im Print: Fußnote 155 auf Seite 38]
156 156)
Fortgeführte Untersuchung von *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, ifst-Schrift Nr. 490, 2013, 133 u. 137 (Tabelle 3 u. 5); s. *Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht* des DWS-Instituts der Steuerberater, DStR 2021, 1265 (1271).
[Im Print: Fußnote 156 auf Seite 38]
157 157)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 185 ff.
[Im Print: Fußnote 157 auf Seite 38]
158 158)
Nachzahlungszins bei angenommener kurzfristiger Kreditierung (-0,88 % Basiszins + Zuschlag 3,2 %, abgerundet); Erstattungszins bei angenommener kurzfristiger liquider Kapitalanlage (-0,88 % Basiszins + Zuschlag 0,7 %, aufgerundet).
[Im Print: Fußnote 158 auf Seite 38]
159 159)
BVerfG v. 8.7.2021 (Fn. 143), Rz. 189.
[Im Print: Fußnote 159 auf Seite 38]
160 160)
Mit Wirkung v. 1.4.2014 ist durch Ges. v. 11.3.2014, GVBl. 2014, 70 (71), die Regelung des § 238 Abs. 1 AO für die bayrischen Kommunalabgaben entsprechend modifiziert worden.
[Im Print: Fußnote 160 auf Seite 39]
161 161)
Siehe bereits *Seer/Klemke* (Fn. 156), ifst-Schrift Nr. 490, 65 ff.
[Im Print: Fußnote 161 auf Seite 39]
162 162)
Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts der Steuerberater, DStR 2021, 1265 (1270).
[Im Print: Fußnote 162 auf Seite 39]
163 163)
Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts der Steuerberater, DStR 2021, 1265 (1271).
[Im Print: Fußnote 163 auf Seite 39]

- 164 164)
Seer, *StuW* 2019, 212 (221).
[Im Print: Fußnote 164 auf Seite 39]
- 165 165)
Seer/Klemke (Fn. 156), *ifst-Schrift* Nr. 490, 126 f.
[Im Print: Fußnote 165 auf Seite 40]
- 166 166)
Seer/Klemke (Fn. 156), *ifst-Schrift* Nr. 490, 127 f.
[Im Print: Fußnote 166 auf Seite 40]
- 167 167)
So Loose in Tipke/Kruse, § 240 AO Rz. 1, m.w.N. (Okt. 2019). Danach soll der Zinseffekt nur ein „Nebeneffekt“ sein.
[Im Print: Fußnote 167 auf Seite 40]
- 168 168)
Seer in Tipke/Lang, *Steuerrecht*²⁴, Rz. 21.363.
[Im Print: Fußnote 168 auf Seite 40]
- 169 169)
Wissenschaftlicher Arbeitskreis *Steuerrecht* des DWS-Instituts der Steuerberater, Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes, DWS-Schriftenreihe Nr. 47, 2021; zu den Forderungen der Verbände s. zusammenfassend den Überblick von Kowallik, DB 2021, 1572.
[Im Print: Fußnote 169 auf Seite 40]
- 170 170)
Dazu näher Seer, *IWB* 2021, 143 (147 ff.).
[Im Print: Fußnote 170 auf Seite 41]
- 171 171)
Die Sonderbehandlung dieser Unternehmen lässt sich mit dem gesteigerten unternehmensinternen Compliance-Aufwand für ein Country-by-Country-Reporting und für die zukünftige sog. GloBE-Tax (siehe oben 1.b)) rechtfertigen.
[Im Print: Fußnote 171 auf Seite 41]
- 172 172)
Zur Qualitätssicherung des internen Kontrollsystems sollte eine spezielle Zertifizierung der Tax Compliance Management-Gutachter eingeführt werden.
[Im Print: Fußnote 172 auf Seite 42]
- 173 173)
Siehe *Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht* (Fn. 169), 22 ff.
[Im Print: Fußnote 173 auf Seite 42]
- 174 174)
Siehe dazu Kowallik, DB 2020, 412; Strohm, *ISR* 2019, 217; Geberth, *IWB* 2019, 838; Oertel, *IWB* 2019, 976.
[Im Print: Fußnote 174 auf Seite 42]
- 175 175)
Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates v. 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, *ABl. EU* Nr. L 104/1 v. 25.3.2021.
[Im Print: Fußnote 175 auf Seite 42]
- 176 176)
Siehe oben bei Fn. 23.
[Im Print: Fußnote 176 auf Seite 43]
- 177 177)
Dem Verf. ist berichtet worden, dass von einigen tausend Mitteilungen bisher lediglich 6 Mitteilungen zu einer intensiveren Prüfung durch das BMF/BZSt. Anlass geboten hätten!
[Im Print: Fußnote 177 auf Seite 43]