

BITKOM-Stellungnahme

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

10. Juni 2015

Seite 1

BITKOM vertritt mehr als 2.200 Unternehmen der digitalen Wirtschaft, davon gut 1.400 Direktmitglieder. Zu den Mitgliedern zählen 1.000 Mittelständler, über 250 Start-ups und nahezu alle Global Player. Sie bieten Software, IT-Services, Telekommunikations- oder Internetdienste an, stellen Hardware oder Consumer Electronics her, sind im Bereich der digitalen Medien oder der Netzwirtschaft tätig oder in anderer Weise Teil der digitalen Wirtschaft.

Bundesverband
Informationswirtschaft,
Telekommunikation und
neue Medien e.V.

Albrechtstraße 10 A
10117 Berlin-Mitte
Tel.: +49.30.27576-0
Fax: +49.30.27576-400
bitkom@bitkom.org
www.bitkom.org

Ansprechpartner
Thomas Kriesel
Bereichsleiter
Steuern,
Unternehmensrecht,
Mittelstandsfinanzierung
Tel.: +49.30.27576-146
Fax: +49.30.27576-409
t.kriesel@bitkom.org

Präsident
Prof. Dieter Kempf

Hauptgeschäftsführer
Dr. Bernhard Rohleder

Inhalt

1	Vorbemerkung	2
2	Ertragsbesteuerung	2
2.1	Steuerbefreiung für Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen nach § 8b KStG	2
2.2	Pauschale Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs (§ 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG).....	4
2.3	Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG.....	5
2.4	Ausnahme beim Wegfall von Verlustvorträgen	7
2.5	Ertragsteuerliche Organschaft	8
2.6	Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung	9
3	Besteuerungsverfahren	10
3.1	Vollverzinsung (§§ 233a, 238 AO).....	11
3.2	Strafrechtliche Risiken für Unternehmenssteuerabteilungen	12
3.3	E-Bilanz	14
4	Internationales Steuerrecht.....	14
4.1	Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	14
4.2	Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuerrecht.....	16
4.3	Anrechnungsüberhänge bei Quellensteuern	17
4.4	Funktionsverlagerungen ins Inland	18
4.5	Abzugsbeschränkungen für Lizenzaufwendungen	19
4.6	DBA-Politik	19
5	Umsatzsteuer.....	20
5.1	Umsatzsteuer auf Bildungsleistungen.....	20
5.2	Steuerprivilegien der öffentlichen Hand	20
5.3	Umsatzsteuerliche Organschaft	22
6	Grunderwerbsteuer: Anzeigefrist	22

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 2

1 Vorbemerkung

Die derzeitige Bundesregierung hat in ihrer bisherigen Amtszeit den Unternehmen in Deutschland einiges zugemutet: Mindestlohn, Mütterrente, abschlagsfreie Rente mit 63. Weitere Belastungen drohen mit der geplanten Einführung einer Finanztransaktionssteuer, mit der Umgestaltung der Erbschaftsteuer und bei Umsetzung des Projekts „BEPS“. Aus Sicht des BITKOM ist es daher an der Zeit, auch Entlastungen für die Unternehmen auf den Weg zu bringen.

Selbst wenn eine umfassende Steuersenkung derzeit vor dem Hintergrund einer nach wie vor zu hohen gesamtstaatlichen Schuldenquote in Deutschland nicht opportun sein sollte, sollte der Gesetzgeber zumindest beginnen, Unstimmigkeiten und systematische Verwerfungen bei der Besteuerung von Unternehmen im Wege der Rechtsfortbildung und –bereinigung zu beseitigen. Schon kleinere Änderungen könnten erhebliche bürokratische Entlastungen und mehr Rechtssicherheit für die Unternehmen bewirken. Erleichterungen bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten setzen Ressourcen in den Unternehmen frei, die für eine dynamischere Unternehmensentwicklung eingesetzt werden können.

Zwar könnten die von uns vorgeschlagenen Änderungen teilweise kurzfristig Steuermindereinnahmen nach sich ziehen. Dies sollte jedoch angesichts der insgesamt steigenden Einnahmen aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen verkraftbar sein. Nach der aktuellen [Steuerschätzung vom Mai 2015](#) ergeben sich für das laufende Jahr im Vergleich zur letzten Schätzung Steuermehreinnahmen für alle Gebietskörperschaften von insgesamt 6,3 Mrd. Euro. Jedenfalls aber müssen – wie auch im Koalitionsvertrag für die laufende Legislaturperiode vorausgesetzt – steuerliche Mehrbelastungen für die Unternehmen vermieden werden.

In diesem Positionspapier hat BITKOM die derzeit aus Sicht der ITK-Unternehmen vordringlichen Maßnahmen im Steuerrecht zusammengetragen, die ohne größere Gesetzesänderungen und Steuerausfälle umgesetzt werden könnten.

2 Ertragsbesteuerung

2.1 Steuerbefreiung für Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen nach § 8b KStG

a) Ausgangslage

Nach geltendem Steuerrecht sind Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften steuerfrei, wenn sie von einer anderen Kapitalgesellschaft erzielt werden (§ 8b Abs. 2 KStG). Im Gesetzgebungsverfahren zum Zollkodex-Anpassungsgesetz hatte der Bundesrat gefordert, die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von weniger als 10 Prozent (Streubesitzbeteiligungen) aufzuheben (vgl. [Stellungnahme des Bundesrates vom 7.11.2014 Drs. 432/14 Ziffer 36](#)). Die Bundesregierung hat in einer Protokollerklärung zur Bundessrats-sitzung am 19. Dezember zugesagt, diesen Punkt im Rahmen einer Reform der Investmentbesteuerung aufzugreifen (vgl. [Anlage 12 zum Protokoll der 929. Bundesratssitzung am 19. Dezember 2014](#)).

b) BITKOM-Bewertung

Die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG stellt keine steuerliche Vergünstigung oder Privilegierung dar, sondern ist eine systematisch notwendige Rege-

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 3

lung zur Verhinderung einer mehrfachen Besteuerung desselben Ertrages. Ohne die Regelung in § 8b Abs. 2 KStG käme es zu einer Mehrfachbelastung desselben Gewinns, wenn der Gewinn durch mehrstufige Beteiligungsverhältnisse „hindurchgeschleust“ wird (sog. Kaskadeneffekt) oder auch nur an den hinter der veräußernden Körperschaft stehenden Gesellschafter ausgeschüttet wird. Solche Beteiligungsstrukturen sind in ITK-Unternehmen, aber auch bei Beteiligungsgesellschaften, die in junge und wachstumsorientierte ITK-Unternehmen investieren, häufig anzutreffen. Besonders betroffen und zusätzlich belastet wären Holding-Gesellschaften von Business Angels. Die Aufgabe dieser Holding-Gesellschaften ist die Verwaltung von Beteiligungen an Start-ups, bei denen sich der hinter der Beteiligungsgesellschaft stehende Business Angel auch persönlich engagiert.

Die Nachteile wären aber nicht auf Investoren beschränkt, sondern würden sich indirekt auch bei jungen ITK-Unternehmen auswirken, die auf eine Außenfinanzierung angewiesen sind. Die unweigerlich eintretende Mehrfachbelastung führt dazu, dass Investitionen in kleine und junge Unternehmen sehr viel unattraktiver werden. Denn um das Risiko von Kapitalverlusten bei Investitionen in kleine und junge Unternehmen überschaubar zu halten, ist eine Risikostreuung, d.h. eine Verteilung des Kapitals auf viele Investitionsobjekte, unbedingt erforderlich. Wird eine solche Risikostreuung nun durch die Mehrfachbelastung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen erschwert, werden diese aus volkswirtschaftlicher Sicht besonders dringend benötigten Investitionen in großem Umfang ausbleiben. Den in Deutschland unterentwickelten Risikokapitalstrukturen würde ein weiterer schwerer, vielleicht tödlicher Schlag versetzt. Dabei sollte nicht vergessen werden, dass Venture-Capital-Investoren und Private-Equity-Geber in Deutschland bereits jetzt schon mit vielen steuerrechtlichen Hindernissen zu kämpfen haben (z.B. Wegfall des Verlustvortrags bei Beteiligungswechsel nach § 8c KStG).

Außer für Wagniskapital würde sich die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz auch im Bereich der betrieblichen Altersversorgung belastend auswirken. Private Unternehmen organisieren die betriebliche Altersversorgung für über 60 Prozent der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten auf unterschiedlichen Durchführungswegen. Dabei erfolgt die Vermögensanlage aus Gründen der Risikostreuung regelmäßig in einer Größenordnung unterhalb der Streubesitzgrenze. Insbesondere in der aktuellen Niedrigzinsphase fällt den Unternehmen die Erfüllung ihrer Versorgungszusagen zunehmend schwer.

Zusammen mit der bereits eingeführten Besteuerung von Streubesitzdividenden sowie der geplanten Einführung einer Finanztransaktionssteuer und einer Investmentsteuerreform würde die Politik absehbar eine deutliche Mehrbelastung und damit eine Renditeminderung für das betriebliche Pensionsvermögen herbeiführen. In der Folge entstünde zusätzlicher Aufwand für die Unternehmen, um das bisherige Versorgungsniveau ihrer Mitarbeiter aufrechtzuerhalten. Alternativ müssten die Unternehmen das Versorgungsniveau absenken, um die fiskalpolitisch verursachten Zusatzkosten auszugleichen.

Die Begründung für die Forderung des Bundesrates nach Aufhebung der Steuerbefreiung überzeugt nicht. Durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 wurde die Steuerfreistellung für Streubesitzdividenden aufgehoben. Damit wurde jedoch keine Steuerprivilegierung für Veräußerungsgewinne geschaffen, sondern eine Mehrfachbesteuerung von Streubesitzdividenden herbeigeführt. Die dadurch eintretende Systemwidrigkeit der Regelung kann nicht beseitigt werden, indem man diesen Systemverstoß auf andere Tatbestände ausweitet. Eine Mehrfachbelastung der

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 4

„gestreuten“ Eigenkapitalanteile würde zudem einen weiteren steuerlichen Anreiz zur Erhöhung der Fremdkapitalfinanzierung schaffen. Die steuerlichen Nachteile der Eigenkapitalfinanzierung will die Politik jedoch gerade abbauen (vgl. z.B. [Regierungsprogramm der CDU/CSU zur Bundestagswahl 2013](#), S. 13).

c) BITKOM-Vorschlag

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Aufhebung der Steuerfreiheit für die Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen ist strikt abzulehnen. Der gegenwärtige status quo im KStG muss unbedingt erhalten bleiben. Dafür sprechen nicht nur die Systemgerechtigkeit des Steuerrechts und die Notwendigkeit zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen. Darüber hinaus sind erhebliche nachteilige Auswirkungen auf die Finanzierung von jungen Unternehmen und Start-ups in der ITK-Branche zu befürchten. Die Rahmenbedingungen für Investoren, die Risikokapital in junge oder neu gegründete Hightech-Unternehmen in Deutschland investieren möchten, würden sich weiter deutlich verschlechtern, wenn die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung umgesetzt würden. Die volkswirtschaftlichen Nachteile dieser Änderung würden die kalkulierten Steuermehreinnahmen bereits mittelfristig klar überwiegen. Deshalb tritt BITKOM vehement dafür ein, die systematisch gebotene Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen intakt zu lassen.

2.2 Pauschale Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs (§ 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG)

a) Ausgangslage

Gegenwärtig unterliegen von Kapitalgesellschaften vereinnahmte Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen faktisch einer Besteuerung von 1,5%, auch wenn diese Bezüge gemäß § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG eigentlich bei der Steuerermittlung außer Ansatz bleiben sollen. Hintergrund ist, dass 5% dieser Bezüge fiktiv als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gelten. Hieraus resultiert bei einer Unternehmenssteuerbelastung von rund 30% (15% Körperschaftsteuer, 0,825% Solidaritätszuschlag, rund 14% Gewerbesteuer) eine Steuerlast von 1,5%.

Diese zusätzliche Steuerbelastung von 1,5% stellt sich als wesentlicher Nachteil des Holding-Standortes Deutschlands dar. So sehen die Steuerrechtsordnungen in anderen EU-Staaten wie Großbritannien oder Niederlande eine solche Sonderbelastung gerade nicht vor. Eine Rechtfertigung für diese Sonderbelastung ist nicht ersichtlich. Insbesondere lässt sich die faktische 1,5%-Besteuerung steuersystematisch nicht damit begründen, dass es sich bei Dividenden um „steuerfreie“ Einnahmen handele, hiermit zusammen hängende Betriebsausgaben aber dennoch steuerlich abgesetzt werden können. Bei empfangenen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften handelt es sich nämlich gerade nicht um steuerfreie Bezüge. Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs gemäß § 8b KStG berücksichtigt vielmehr allein in pauschalierter Form die körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Vorbelastung von rund 30%, der diese Gewinne bei der ausschüttenden Körperschaft unterlegen haben. Dies zeigt z.B. der Vergleich mit dem bis 2001 praktizierten Vollerrechnungsverfahren. Hier waren Dividenden zwar voll steuerpflichtig. Eine tatsächliche Steuerbelastung auf Ebene der empfangenden Körperschaft erfolgte aber faktisch nicht. Denn die Körperschaftsteuer der ausschüttenden Körperschaft konnte beim Dividendenempfänger angerechnet werden.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 5

Mit seinem Urteil vom 17.12.2014 – I R 39/14 – hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Dividenden, die von einer Organgesellschaft empfangen werden, im Ergebnis nicht zu 5% der Gewerbesteuer unterliegen (über das Konstrukt der fiktiven Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG), sondern gewerbesteuerlich vollumfänglich unbelastet sind. Hintergrund ist das Zusammenspiel der gewerbesteuerlichen und organschaftlichen Einkommensermittlungsvorschriften in § 9 GewStG sowie § 15 KStG. Der Bundesrat hat die Bundesregierung gebeten, eine Korrektur dieses Rechtsprechungsergebnisses zu prüfen, und die Bundesregierung signalisiert, dieser Prüfbitte nachzukommen.

b) BITKOM-Bewertung

Zwar ist steuersystematisch zuzugestehen, dass eine unterschiedliche (gewerbesteuerliche) Belastung von Dividenden je nachdem, ob diese von einer Organgesellschaft oder einer Organträger- bzw. *Stand Alone*-Gesellschaft bezogen werden, keine besondere Sinnhaftigkeit für sich zu beanspruchen vermag. Fraglich ist allerdings, ob der hieraus vom Bundesrat und der Bundesregierung wohl gezogene Schluss sachgerecht ist, die gewerbesteuerliche Belastung von 5% der Dividenden auch bei der Organgesellschaft gesetzlich vorzusehen.

Vor dem Hintergrund der Schädlichkeit der 1,5%-Belastung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen für den Holding-Standort Deutschland, die sich bei tiefer gestaffelten Konzernstrukturen auch auf ein Vielfaches dieser scheinbar geringen Belastung summieren kann, sollte die BFH-Entscheidung vom 17.12.2014 zum Anlass genommen werden, von der Fiktion von 5% als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben insgesamt abzusehen, d.h. gewerbesteuerlich auch bei Nichtorgangesellschaften und insbesondere auch für Körperschaftsteuerzwecke (ebenfalls für Organ- und Nichtorgangesellschaften) anzuwenden. Hierdurch würde die Attraktivität des Steuerstandorts Deutschland ganz erheblich gesteigert, ohne dass hiermit all zu hohe Mindereinnahmen einhergehen dürften. Denn soweit Beteiligungserträge z.B. im EU-Ausland vereinnahmt und dort thesauriert werden, entsteht ohnehin keine 1,5%-Belastung in Deutschland.

c) BITKOM-Empfehlung

Aus Sicht des BITKOM sollte die 1,5%-Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen abgeschafft werden, um den Steuerstandort Deutschland signifikant attraktiver zu machen (ersatzlose Streichung § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sowie § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG).

2.3 Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG

a) Ausgangslage

Nach § 8 Nr. 1 GewStG sind Finanzierungsanteile von Zinsen, Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen sowie von Lizenzgebühren zur Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer hinzuzurechnen, soweit sie in der Summe den Betrag von 100.000 Euro übersteigen. Auf diese Weise unterliegen Zahlungsabflüsse aus dem Unternehmen in Gestalt von üblichen Betriebsausgaben teilweise der Gewerbesteuer.

Diese gewinnunabhängige Besteuerung verletzt nicht nur das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip). Die Ermittlung der Finanzierungsanteile i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG und der darauf entfallenden Steuer verursacht den Unternehmen zudem einen hohen Nachweis-, Berichts- und Administrationsaufwand. Dieser Aufwand ist gegenwärtig besonders hoch, weil die Finanzverwaltung in

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 6

Betriebsprüfungen dazu übergegangen ist, sämtliche, auch noch so geringe Betriebsausgabenabzüge bei der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen. Dabei achtet die Finanzverwaltung insbesondere nicht mehr darauf, ob diese Betriebsausgaben Finanzierungscharakter haben. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollten nur Aufwendungen hinzugerechnet werden, die der Steuerpflichtige anstelle von Finanzierungskosten vornimmt, um die Anschaffung von Anlagevermögen zu umgehen. So hat die Finanzverwaltung z.B. Kosten für Hotelübernachtungen, die Entrichtung von Urheberrechtsabgaben, Leistungsentgelte in Leasingraten und Entgelte für die Nutzung von Hauswänden oder Fahrzeugkarosserien als Werbeflächen als Beträge i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG angesehen und entsprechend der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

b) BITKOM-Bewertung

Die Hinzurechnung ertragsunabhängiger Elemente zur Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer nach § 8 Nr. 1 GewStG widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dieser Grundsatz verlangt, dass die Steuerlast danach bemessen wird, was dem Steuerpflichtigen nach Abzug notwendiger Betriebsaufwendungen verbleibt. Die Durchbrechung dieses Prinzips kann im Extremfall dazu führen, dass die Besteuerung in die Substanz des Unternehmens eingreift.

Umso dringlicher ist es, die Hinzurechnung solcher Zahlungen zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage als Ausnahme von der steuerlichen Systematik eng zu fassen und die Anwendung der Vorschrift streng am gesetzlichen Regelungszweck auszurichten. Der Gesetzgeber hat die Hinzurechnungstatbestände nach § 8 GewStG geschaffen, um eine Finanzierungsneutralität der Unternehmen bei der Gewerbesteuer zu gewährleisten. Unternehmen, die sich überwiegend fremdfinanzieren und die Finanzierungsaufwendungen bei ihrer steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen können, sollen bei der Gewerbesteuer keine Vorteile gegenüber solchen Unternehmen haben, die das Unternehmensvermögen selbst erwerben, aktivieren und daher tendenziell geringere Betriebsausgaben haben. In der Betriebsprüfungspraxis zeigt sich jedoch gegenwärtig, dass die Finanzverwaltung die gesetzgeberische Intention der Hinzurechnungstatbestände zu wenig beachtet. Im Wege eines aggressiven Steuervollzugs wird der Wortlaut des Gesetzes vielfach überdehnt und die Gesetzesanwendung nicht am Regelungszweck der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen ausgerichtet.

c) BITKOM-Empfehlung

Aus Sicht des BITKOM müssten die Hinzurechnungstatbestände in § 8 Nr. 1 GewStG präzisiert und deutlicher als bisher auf veritable Finanzierungstatbestände entsprechend der ursprünglichen Intention des Gesetzes zugeschnitten werden. Hinzugerechnet werden dürfen nur noch Entgelte für die Nutzung solcher Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dauerhaft nutzt und – wäre er Eigentümer – zur Durchführung seines Unternehmenszwecks auch in sein Anlagevermögen aufzunehmen hätte (fiktives Anlagevermögen).

Um diesen Zweck des Gesetzes durchzusetzen, der auch explizit in der Begründung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 hervorgehoben wird (BT-Drucksache 16/4881: „Im Übrigen wird an der bisherigen Regelung festgehalten, nur für die gemieteten oder gepachteten Wirtschaftsgüter eine Hinzurechnung vorzunehmen, die – unterstellt, der Mieter oder Pächter wäre Eigentümer – bei ihm zu seinem Anlagevermögen gehören würden.“), sollte der Tatbestand der Buchstaben d) sowie e) des § 8 Nr. 1 GewStG um die nachfolgend durch Kursivdruck hervorgehobenen Worte ergänzt werden: „[,,,] Miet- und Pachtzinsen

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 7

für [...] Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, *andererseits aber im Anlagevermögen des Gewerbebetriebs auszuweisen wären*“.

2.4 Ausnahme beim Wegfall von Verlustvorträgen

a) Ausgangslage

Nach § 8c KStG entfallen Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise, wenn sich deren Beteiligungsverhältnisse in bestimmtem Umfang ändern. Nach der sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG) entfällt der vorgetragene Verlust bei Beteiligungswechsel dann nicht, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Des Weiteren bleiben Verlustvorträge nach § 8c Abs. 1 S. 6 in der Höhe erhalten, in der die Verluste von inländischen stillen Reserven der Kapitalgesellschaft gedeckt sind.

b) BITKOM-Bewertung

Die Regelung des Verlustwegfalls stellt für Umstrukturierungen von Unternehmen und für die Sanierung wirtschaftlich angeschlagener Unternehmen in Deutschland ein erhebliches steuerliches Hindernis dar. Auch besteht im Zusammenspiel mit der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d EStG bei Anwendung des § 8c KStG die permanente Gefahr, dass vorgetragene Verluste überhaupt nicht verrechenbar sind. Zwar bieten die sog. Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 S. 5 KStG) und die sog. Stille-Reserven-Klausel sinnvolle und für die Praxis dringend erforderliche Hilfen zur Vermeidung des Verlustwegfalls. Nach derzeitiger Rechtspraxis ist die Konzernklausel aber nicht anwendbar auf Fälle, in denen die Konzernmutter selbst als direkter Gesellschafter an der Umstrukturierung beteiligt ist.

Die Stille-Reserven-Klausel hilft des Weiteren vielfach nicht bei Anlaufverlusten von Start-ups und jungen Unternehmen. Solche Anlaufverluste entstehen, soweit die Realisierung der Geschäftsidee die damit verbundenen Kosten noch nicht amortisieren konnte oder erhebliche Aufwendungen für Forschung und Entwicklung erforderlich waren und das Produkt noch nicht am Markt platziert werden konnte. Start-ups und junge Unternehmen haben aufgrund ihrer erst kurzen Existenz meistens noch keine stillen Reserven ansammeln können. Der Wegfall von Verlustvorträgen behindert notwendige neue Finanzierungsrunden dieser Start-ups sehr.

Zudem läuft die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG in Organisationsfällen leer. Stille Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaft verhindern den Untergang von Verlustvorträgen des Organträgers nicht, obgleich beide Unternehmen eine ertragsteuerliche Einheit bilden.

c) BITKOM-Empfehlung

Die Konzernklausel in § 8c KStG sollte auch eingreifen, wenn die Obergesellschaft selbst an dem Beteiligungswechsel innerhalb eines Konzerns beteiligt ist. Nur so werden betriebswirtschaftlich sinnvolle Strukturanpassungen im Konzern nicht zu sehr behindert. Eine entsprechende Regelung hat auch der Bundesrat bereits vorgeschlagen. Sie ist im Entwurf des Protokollerklärungsgesetzes (ProtErklG) enthalten.

Zu ergänzen ist eine Regelung, nach der Verlustvorträge eines Organträgers insoweit erhalten bleiben als stille Reserven im Betriebsvermögen von Organge-

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 8

sellschaften existieren. In ähnlicher Weise war der steuerlichen Einheit eines ertragsteuerlichen Organkreises auch im Rahmen einer Verwaltungsvorschrift zur Vorgängerregelung in § 8 Abs. 4 KStG Rechnung getragen worden (Einbeziehung der Organgesellschaft bei dem Tatbestandsmerkmal der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens).

Schließlich sollte eine Ausnahmevorschrift für Start-ups geschaffen werden, wonach Verlustvorträge von Start-ups bei Änderungen in der Gesellschaftsstruktur erhalten bleiben.

2.5 Ertragsteuerliche Organschaft

a) Ausgangslage

Im Jahr 2013 hatte der Gesetzgeber mit der sog. kleinen Organschaftsreform Erleichterungen bei der Begründung und Durchführung einer ertragsteuerlichen Organschaft, insbesondere für die Formulierung von Ergebnisabführungsverträgen, eingeführt. Aus Unternehmenssicht sind die gesetzlichen Änderungen zwar hilfreich. Allerdings haben sich in der Folgezeit noch einige Praxisfragen ergeben, zu deren Klärung der Gesetzgeber entscheidend beitragen könnte.

Insbesondere gilt es zu vermeiden, dass der Steuerpflichtige in die „Zwickmühle zwischen Betriebsprüfer und Abschlussprüfer“ gerät, nämlich indem aus Gründen der steuerlicher Risikominimierung die Korrektur eines von der Finanzverwaltung beanstandeten (vermeintlichen) Fehlers in der Handelsbilanz zu erfolgen hat, die der Abschlussprüfer (und/oder der Steuerpflichtige selbst) als unzutreffend erachtet. Im Extremfall kann es dazu kommen, dass erst die von der Finanzverwaltung begehrte Korrektur einer Bilanzierungsmaßnahme dazu führt, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss fehlerhaft wird und die Organschaft damit – wenn z.B. von der Finanzgerichtsbarkeit aufgegriffen – gefährdet wird (keine ordnungsgemäße Durchführung des Gewinnabführungsvertrags).

b) BITKOM-Bewertung

Es erscheint nicht sachgerecht, dem Steuerpflichtigen das Risiko der Richtigkeit eines Bilanzansatzes aufzubürden, über den faktisch die Finanzverwaltung entschieden hat, nämlich, indem die entsprechende (womöglich erst einen Bilanzierungsfehler begründende) Korrektur eines (vermeintlich) fehlerhaften Bilanzansatzes für den Steuerpflichtigen faktisch unausweichlich gemacht wird. Ändert der Steuerpflichtige einen beanstandeten Bilanzansatz nicht wie von der Finanzverwaltung begehrt und stellt sich die Auffassung der Finanzverwaltung später vor Gericht als zutreffend heraus, kann der Steuerpflichtige nicht von der Ordnungsmäßigkeitsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG profitieren.

Eine ausgewogene Risikoverteilung, die sowohl den Interessen der Finanzverwaltung an einer zutreffenden bilanzsteuerlichen Behandlung von Sachverhalten Rechnung trägt als auch der „Abschluss- und Betriebsprüferzwickmühle“ vorbeugt, würde dadurch geschaffen, dass sich der Korrekturzwang auf Bilanzpositionen beschränkt, die Gegenstand einer bestandskräftigen Steuerveranlagung sind. Legt der Steuerpflichtige gegen einen entsprechenden Bescheid keinen außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelf ein, hat er den von der Betriebsprüfung beanstandeten Bilanzierungsfehler unverzüglich, d.h. im ersten offenen Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers zu korrigieren. Geht der Steuerpflichtige aber mittels Einspruch oder Klage gegen die entsprechende steuerbilanzielle Anpassung vor, ist der Bilanzierungsfehler erst nach rechtskräftiger Feststellung durch die Einspruchsbehörde oder das Finanz-

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 9

gericht bzw. den Bundesfinanzhof zu korrigieren – oder aber eben nicht, falls sich im Ergebnis die Rechtsansicht des Steuerpflichtigen durchsetzt.

c) BITKOM-Empfehlung

Eine Zwickmühle zwischen Abschluss- und Betriebsprüfer lässt sich durch eine Verlängerung des Änderungsfensters für die Korrektur eines von der Finanzverwaltung beanstandeten (vermeintlichen) Bilanzierungsfehlers verhindern. In § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b) KStG sind hierfür lediglich die Worte „Beanstandung“ durch „bestandskräftigen Veranlagung“ zu ersetzen, d.h. statt „[...] ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert [...]“ künftig „[...] ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der *bestandskräftigen Veranlagung* des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert [...]“.

2.6 Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung

a) Ausgangslage

Während viele Industriestaaten längst die volkswirtschaftliche Bedeutung steuerlicher Fördermaßnahmen erkannt und entsprechende Anreize geschaffen haben, fehlt in Deutschland eine steuerliche Förderung für Forschung und Entwicklung (F&E) gänzlich. Deutschland beschränkt sich auf die punktuelle Projektförderung.

Allerdings gibt es derzeit Bemühungen von Deutschland und Großbritannien, internationale Präferenzregime für geistiges Eigentum (sog. Patent- und Lizenzboxen) auf eine koordinierte Basis zu stellen (vgl. [BMF-Pressemitteilung vom 11. November 2014](#)).

b) BITKOM-Bewertung

Die in Deutschland vorherrschende Projektförderung ist nicht ausreichend, um Deutschlands globale Wettbewerbsfähigkeit langfristig sicherzustellen; denn es besteht empirische Evidenz, dass der Anteil der staatlich finanzierten F&E-Aufwendungen in Deutschland seit Jahren stagniert und deutlich unter dem OECD-Durchschnitt liegt (siehe OECD, Main Science and Technology Indicators). Die Investition in F&E bestimmt jedoch die wirtschaftliche Zukunft Deutschlands; sie ist ein elementarer Bestandteil für innovationsgetriebenes, nachhaltiges Wachstum. Die Rahmenbedingungen sollten daher angepasst werden, um die globale Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands gegenüber anderen Staaten, die vielfältige Instrumente der steuerlichen F&E-Förderung anbieten, langfristig sicherzustellen.

Dies ist besonders wichtig vor dem Hintergrund, dass die Wirtschaftswelt vor einem revolutionären Wandel steht. Durch „Industrie 4.0“ beispielsweise werden bis zum Jahr 2025 laut einer Studie des Fraunhofer-Instituts Produktivitätssteigerungen von bis zu 78 Mrd. € in sechs volkswirtschaftlich wichtigen Branchen erwartet (siehe Fraunhofer-Institut, „Industrie 4.0 – Volkswirtschaftliches Potenzial für Deutschland“, [Studie im Auftrag des BITKOM, 2014](#)). Im derzeitigen Wettbewerb steht Deutschland zwar noch vergleichsweise gut da. Wir haben Weltmarktführer in verschiedenen Bereichen und verwenden ca. 3% des BIP für Aufwendungen in Forschung und Entwicklung (F&E). Jedoch stellt dies nur eine

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 10

Momentaufnahme dar. Global Player positionieren sich im Wettbewerb. China setzt zunehmend auf Innovationsförderung und erhöht sein F&E-Volumen kontinuierlich. Andere Schwellenländer werden nachziehen.

Zudem hat die flächendeckende Einführung von Lizenz- und Patentboxen in fast allen EU-Staaten sowie einer Reihe weiterer Staaten Deutschland in der Attraktivität als F&E-Standort zurückfallen lassen.

c) BITKOM-Empfehlung

Um Deutschland wieder als einen herausragenden Innovationsstandort zu etablieren, ist die Einführung einer steuerlichen F&E-Förderung durch eine Lizenz- und Patentbox in Kombination mit einer Steuergutschrift anzustreben.

Eine präferentielle Besteuerung der Lizenzerträge als Resultat der F&E-Aktivität belohnt erfolgreiche F&E-Projekte. Die Entwicklung in anderen Ländern belegt, dass eine Patent- und Lizenzbox die Attraktivität eines Standorts für F&E-Aktivitäten für potenzielle Investoren erhöht (siehe Ernst/Richter/Riedel, Corporate Taxation and the Quality of Research and Development, 2014).

Um die Anreizwirkungen einer „deutschen“ Patent- und Lizenzbox zu maximieren, sollten dabei (1) die Erträge aus geistigem Eigentum ungeachtet ihres rechtlichen Status (Anmeldung zum Patent) begünstigt werden, also insbesondere auch Erträge aus Urheberrechten; sollten (2) Aufwendungen für Auftragsforschung und für akquiriertes geistiges Eigentum nicht als schädliche – „förderungsunwürdige“ – Aufwendungen betrachtet werden, weil die hiermit erzielten Erträge gleichermaßen dem deutschen Steuersubstrat zugutekommen; und sollte (3) ein Steuersatz gewählt werden, der international konkurrenzfähig ist.

Dieses Instrument sollte die Bundesregierung mit einer Steuergutschrift kombinieren, deren überproportionale Wirkung durch wissenschaftliche Studien zweifelsfrei belegt ist (siehe Spengel/Wiegand, Ökonomische Effekte einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland, Studie im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V. (BDI) und des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (VCI), 2011). Sie entfaltet eine Förderwirkung in der besonders kapitalintensiven Anfangsphase eines F&E-Projekts, unterstützt breitenwirksam F&E-Projekte und mindert das Risiko für forschende Unternehmen, durch aufwendige F&E-Maßnahmen in die Verlustzone zu geraten. KMU und Start-Ups profitieren hierbei vor allem dann, wenn eine Steuergutschrift mit Auszahlungsoption gewählt wird, da der sofortige Liquiditätszufluss aufgrund der Auszahlung der Steuergutschrift eine deutliche Erleichterung in der Kapitalaufbringung für F&E-Maßnahmen darstellt.

3 Besteuerungsverfahren

BITKOM steht einer weiteren Modernisierung des Besteuerungsverfahrens durch Intensivierung des IT-Einsatzes und elektronischer Kommunikationsprozesse insgesamt positiv gegenüber. Dabei sollte jedoch darauf geachtet werden, dass sich Entlastungen nicht nur bei der Finanzverwaltung einstellen, sondern dass auch die Unternehmen von Entlastungen im Verfahren profitieren. Insbesondere dürfen bei Einführung einer Selbstveranlagung in der Körperschaftsteuer nicht einseitig weitere Pflichten auf die Unternehmen verlagert werden. Keinesfalls darf es dazu kommen, dass die elektronischen Übermittlungsmöglichkeiten das materielle Steuerrecht präjudizieren und beeinflussen.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 11

3.1 Vollverzinsung (§§ 233a, 238 AO)

a) Ausgangslage

Nach § 233a AO sind Steuernachforderungen des Fiskus und Steuererstattungs-forderungen des Steuerpflichtigen zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233 Abs. 2 S. 1 AO). Für jeden vollen Monat ab Beginn des Zinslaufs sind 0,5% Zinsen zu zahlen (§ 238 AO), was bei voller Jahreswirkung einem Zinssatz von 6% entspricht. Der Zinssatz von monatlich 0,5% wurde durch das Steueränderungsge-setz 1961 (BGBl 1961 I S. 981) eingeführt und ist seitdem unverändert. Das tatsächliche Zinsniveau liegt derzeit bei 2,49% für Kredite an Unternehmen und 0,17% für Einlagen von Unternehmen (vgl. [Zinsstatistik der Deutschen Bundesbank vom 31.3.2015](#)).

b) BITKOM-Bewertung

Der gesetzliche Zinssatz nach § 238 AO ist der seit langem andauernden Nied-rigzinsphase nicht angemessen und belastet Steuerpflichtige, die z.B. aufgrund von Betriebsprüfungen Steuernachzahlungen zu leisten haben, über Gebühr. Entsprechende Kapitalerträge kann ein Unternehmen derzeit am Markt nur in sehr seltenen Ausnahmefällen erwirtschaften. Zwar hält der BFH den Zinssatz von 6 % p. a. jedenfalls für Zeiträume bis März 2011 noch für verfassungsgemäß (BFH, Urteil vom 1.7.2014, IX R 31/13, BStBl. 2014 II S. 925). Weitere Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Zinshöhe sind jedoch vor dem FG Düsseldorf und vor dem BFH (Az. IX R 5/14) anhängig.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG sind zwar Typisierungen wie die gesetzliche Festlegung eines Zinssatzes zulässig, die dabei auftretende wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf aber ein gewisses Maß nicht übersteigen. Eine gesetzliche Typisierung muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07). Nach dem Beschluss des BVerfG vom 3.9.2009 - 1 BvR 2539/07 soll die Vollverzinsung nach § 233a AO der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen sowie einen Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen und seine damit verbundene erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit abschöpfen. Gleichzeitig soll der Zins-nachteil des Fiskus, der den nicht gezahlten Steuerbetrag nicht anderweitig nutzen kann, ausgeglichen werden. Wegen des im Vergleich zum Zinssatz nach § 238 AO dauerhaft niedrigeren Marktzinssatzes hat der Steuerpflichtige aller-dings aktuell keinen Vorteil aus einer verspäteten Steuernachzahlung. Denn er kann dadurch keine Kreditzinsen in Höhe von 6% einsparen und erst recht nicht die anstehende Steuernachzahlung bis zum tatsächlichen Zahlungstag mit einer Rendite von 6% anlegen. Auch dem Fiskus entsteht kein Zinsnachteil durch eine spätere Steuerzahlung. Die Bundesrepublik Deutschland kann sich derzeit am Kapitalmarkt zu 0% oder sogar zu negativen Zinssätzen refinanzieren.

Die gegenwärtige Rechtslage führt in der Praxis zu absurden Konsequenzen. So berichten Unternehmen, dass Betriebsprüfungen teilweise nicht mehr auf die Ermittlung der tatsächlich angefallenen Steuern, sondern nur auf die Erzielung eines möglichst hohen Zinsertrages für den Fiskus aus Steuernachzahlungen ausgerichtet werden. Andererseits hat sich die Finanzverwaltung in einigen Fällen geweigert, Steuervorauszahlungen anzunehmen, um bei einer Überzah-lung des Steuerpflichtigen Zinsansprüche aus Steuererstattungsansprüchen zu vermeiden. Aus demselben Grund hat die Finanzverwaltung gegen den Willen des Steuerpflichtigen die Vollziehung von Steuerbescheiden bei Einsprüchen des Steuerpflichtigen ausgesetzt (vgl. FG Köln, Urteil v. 08.09.2010 - 13 K 960/08).

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 12

Für den Steuerpflichtigen wird die Situation noch dadurch verschärft, dass er gezahlte Zinsen auf Steuernachforderungen nicht als Betriebsausgaben abziehen kann (§ 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 HS 2 KStG), gleichzeitig aber von der Finanzverwaltung erhaltene Zinsen auf Steuererstattungen als Einnahmen aus Kapitalvermögen versteuern muss (vgl. BFH, Urteil v. 24.6.2014, Az. VIII R 29/12). Die Zinsbelastung gemäß § 233a AO erhöht sich faktisch um weitere 30% infolge der Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen.

c) BITKOM-Empfehlung

Der gesetzliche Zinssatz für die Verzinsung von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen nach § 238 AO sollte sich am aktuellen Marktzinsniveau orientieren. Das aktuelle Marktzinsniveau wird bereits derzeit in rechtssicherer Weise und auf gesetzlicher Grundlage (§ 247 BGB) durch die deutsche Bundesbank bestimmt. Diese Regelung sollte für das Steuerrecht übernommen werden. Dazu könnte § 238 Abs. 1 Satz 1 AO wie folgt gefasst werden: „Die Höhe der Zinsen bestimmt sich gemäß § 247 BGB (Basiszinssatz).“

3.2 Strafrechtliche Risiken für Unternehmenssteuerabteilungen

a) Ausgangslage

Wegen ständig zunehmender Komplexität des Unternehmenssteuerrechts in Deutschland und einer zunehmend aggressiven Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung steigt das Risiko für Verantwortungsträger in Steuerabteilungen von Unternehmen, für Arbeitsfehler strafrechtlich verfolgt zu werden. Vergessene Angaben, unzutreffende steuerrechtliche Bewertungen, eine fehlerhafte Rechtsanwendung wertet die Finanzverwaltung teilweise schon als versuchte Steuerhinterziehung. Dabei sieht sie in einzelnen Fällen bereits eine Abweichung von der Rechtsauffassung der Verwaltung als strafrechtlich relevant an.

Im letzten Jahr führte der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung eine Neuregelung in § 371 Abs. 2a AO ein, die Steuerabteilungen in Unternehmen entlasten und unbeabsichtigte Falschangaben in Steuervoranmeldungen bei Umsatz- und Lohnsteuer entkriminalisieren soll.

b) BITKOM-Bewertung

Die Absicht des Gesetzgebers, im Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung die handelnden Personen in Unternehmenssteuerabteilungen von nicht gerechtfertigten strafrechtlichen Risiken zu entlasten, ist zu begrüßen. Allerdings sieht BITKOM hier noch Nachbesserungsbedarf. So müssten die Tatbestände der §§ 370 ff. AO weiter präzisiert werden. Den Vorwurf strafbaren Verhaltens darf es nur dann geben, wenn Dokumente oder Sachverhalte gezielt oder bewusst, d.h. mit der Absicht oder dem Wissen einer Steuerverkürzung, unterdrückt, verfälscht oder verschwiegen werden. Eine Strafandrohung darf es nur für wirklich strafwürdiges Verhalten geben. Im Massenverfahren unvermeidbare Arbeitsfehler bei Steueranmeldungen und Steuererklärungen oder Abweichungen von der Verwaltungsmeinung dürfen dagegen nicht Anlass zur Einleitung von Steuerstrafverfahren sein. Denn Mitarbeiter in Unternehmenssteuerabteilungen haben kein eigenes Interesse an Steuerverkürzungen; im Gegenteil: sie sind bemüht, alle steuerlichen Vorgaben so schnell wie möglich korrekt zu erfüllen, um sich Nachfragen und weiteren Mehraufwand möglichst zu ersparen.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 13

Nach § 371 Abs. 2a AO in der aktuell geltenden Fassung erlangt Straffreiheit wegen Steuerhinterziehung, wer unvollständige oder unrichtige Angaben in Umsatz- und Lohnsteuervoranmeldungen ergänzt bzw. berichtigt. Dies bedeutet jedoch, dass die Verantwortlichen für solche Voranmeldungen in den Unternehmen grundsätzlich ein strafrechtlicher Vorwurf trifft. Diese gesetzliche Wertung hält BITKOM nicht für nachvollziehbar. Denn zur nachträglichen Berichtigung und Ergänzung ist der Steuerpflichtige bereits nach § 153 AO verpflichtet. Auch ist nicht verständlich, warum die Straffreiheit nur im Fall von Voranmeldungen, nicht jedoch auch für Umsatzsteuererklärungen eintreten soll.

Trotz der Neuregelung in 371 Abs. 2a AO bleiben erhebliche strafrechtliche Risiken für Unternehmenssteuerabteilungen und entsprechendes sachfremdes Droh- und Druckpotenzial der Finanzverwaltung bei Betriebsprüfungen. Dieses Risiko wird noch dadurch erhöht, dass die Prüfer in Betriebsprüfungen nach den Vorgaben des § 10 BpO einem Zwang zur Weiterleitung von auffälligen Steuerverkürzungen oder erwarteten Steuermehrergebnissen an die Staatsanwaltschaft unterliegen. Die Entscheidung über die Einleitung eines Bußgeld- oder Strafverfahrens verlängert Betriebsprüfungen erheblich. Entsprechende Drohungen schädigen die Vertrauensbasis zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen und setzen Verantwortliche in Steuerabteilungen nicht gerechtfertigten Vorwürfen aus.

c) BITKOM-Empfehlung

Um unbeabsichtigte Fehler in Steuererklärungen und Steueranmeldungen zu entkriminalisieren, sollte in den subjektiven Tatbestand des § 370 AO das subjektive Tatbestandsmerkmal der Absicht aufgenommen werden. Danach könnte eine Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO nur begehen, wer gezielt oder bewusst, d.h. mit der Absicht oder dem Wissen einer Steuerverkürzung, Dokumente oder Sachverhalte unterdrückt, verfälscht oder verschweigt, um für sich oder einen Dritten einen Steuervorteil zu erlangen.

Des Weiteren verwehrt § 371 Abs. 2a Satz 3 AO für die Berichtigung unbeabsichtigter Falschangaben oder die Nachmeldung bisher nicht vorliegender Informationen in Umsatzsteuerjahreserklärungen eine Strafbefreiung. Um eine vollständige Entkriminalisierung von im Unternehmensalltag nicht vermeidbaren Berichtigungen zu erreichen, sollte § 371 Abs. 2a Satz 3 AO gestrichen werden. Damit würde auch für Berichtigungen der Umsatzsteuerjahreserklärung eine Teilselbstanzeige möglich. Dies erscheint im Vergleich mit der Lohnsteuer auch sachgerecht. Denn die Angaben bei der Lohnsteueranmeldung werden im Rahmen der Steuerveranlagung des Arbeitnehmers noch einmal neu überprüft, ohne dass dies mit einem strafrechtlichen Vorwurf verknüpft wäre.

Des Weiteren sollte im Wortlaut des § 398a AO klar gestellt werden, dass der zur Erlangung der Strafbefreiung zu zahlende Geldbetrag nur einmal pro Steuerverkürzung erhoben werden kann, auch wenn an dem Sachverhalt mehrere Personen im Unternehmen beteiligt sind (z.B. Sachbearbeiter und Abteilungsleiter). Der Strafzuschlag sollte also pro Delikt und nicht für jede an einem Delikt beteiligte Person erhoben werden. Denn in der Praxis arbeiten an der Zusammenstellung steuerlicher Informationen im Unternehmen mehrere Personen zusammen, die aber regelmäßig keinen Überblick über die Auswirkung ihres Beitrags auf das steuerliche Ergebnis des Unternehmens haben.

Eine Verpflichtung zur Weiterleitung von Fällen bloßer Steuermehrergebnisse an die Staatsanwaltschaft nach BpO sollte nicht mehr bestehen oder gelockert werden. Damit würde sich nicht nur das strafrechtliche Risiko von Steuerverant-

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 14

wortlichen in Unternehmen reduzieren, sondern auch das Risiko der Betriebsprüfer und deren Entscheidungsspielraum würde wieder erweitert.

Schließlich sollte überlegt werden, ob in die Regelung des § 371 Abs. 2a AO andere steuerliche Masseverfahren aufgenommen werden, die ebenso fehler- und streitanfällig sind wie die Lohn- und Umsatzsteuer, z.B. die Energiesteuer.

3.3 E-Bilanz

a) Ausgangslage

Im Jahr 2008 wurde im EStG die Pflicht für Unternehmen verankert, für die Besteuerung relevante Jahresabschlussunterlagen zusammen mit den Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärungen in elektronischer Form zu übermitteln (sog. E-Bilanz).

b) BITKOM-Bewertung

Bei der E-Bilanz zeigen sich in besonderer Weise die Schwierigkeiten einer Umstellung auf elektronischen Datenaustausch. Denn eine elektronische Übermittlung stellt ganz neue Anforderungen an die Standardisierung und Definitionsgenauigkeit bei den zu übermittelnden Daten. E-Bilanz und Ertragsteuererklärungen sind bisher weder inhaltlich noch hinsichtlich des Datenformats aufeinander abgestimmt.

c) BITKOM-Empfehlung

Eine Integration der E-Bilanz und der elektronisch zu übermittelnden Steuererklärungen könnte Steuerpflichtige erheblich entlasten, da eine redundante Datenerhebung und ein großer Abgleich- und Abstimmungsaufwand entfielen.

4 Internationales Steuerrecht

4.1 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

a) Ausgangslage

Auf OECD-Ebene werden derzeit unter der Überschrift „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) Maßnahmen gegen Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen international tätiger Unternehmen im Ertragsteuerbereich diskutiert. Von einem koordinierten Vorgehen oder einer Harmonisierung internationaler Besteuerungsgrundsätze kann insoweit jedoch bisher nicht gesprochen werden.

Aus Sicht der Bundesregierung dienen die im Rahmen des BEPS-Projektes diskutierten Maßnahmen der Bekämpfung von Gewinnverlagerungen aus Deutschland hinaus. Dies ist jedoch ein zweischneidiges Schwert. Denn viele deutsche Unternehmen versteuern große Teile ihres Konzernergebnisses in Deutschland und stärken damit das Steueraufkommen im Inland. Bei einer rigorosen Durchsetzung sämtlicher Einzelmaßnahmen des BEPS-Projekts („Aktionsfelder“) würde das Besteuerungspotential in Deutschland reduziert werden, was gesamtwirtschaftlich nachteilig ist.

Während der deutsche Gesetzgeber in der Vergangenheit bereits viele Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen im nationalen Recht verankert hat (z.B.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 15

die Besteuerung von Funktionsverlagerungen), hat er von der Möglichkeit steuerlicher Vergünstigungen bisher keinen Gebrauch gemacht (vgl. oben Ziffer 2.6).

b) BITKOM-Bewertung

Die Gefahr von Steuerausfällen in Deutschland durch Steuergestaltungen internationaler Unternehmen wird überbewertet. Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat die Steuermindereinnahmen in Deutschland aufgrund von Steuergestaltungen auf unter 1 Mrd. Euro beziffert und trat damit weit höheren Ausfallschätzungen in der Vergangenheit entgegen (vgl. [Jahresgutachten 2014 / 2015](#), S. 348 ff.) Dies dürfte vor allem daran liegen, dass Unternehmen in Deutschland keine exzessiven Gewinnverlagerungen betreiben und Deutschland bereits in der Vergangenheit vielfach einseitige Maßnahmen gegen Steuergestaltungen getroffen hat (z.B. Zinsschranke, Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer, Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 8c KStG). Diese Maßnahmen belasten deutsche Unternehmen im internationalen Wettbewerb. Insgesamt muss gewährleistet werden, dass weltweite Unternehmensgewinne nur genau einmal einer Besteuerung unterliegen. Keinesfalls darf Deutschland weitere Maßnahmen ergreifen oder unterstützen, die Unternehmen in Deutschland im internationalen Wettbewerb zusätzlich belasten und die Gefahr der Doppelbesteuerung erhöhen.

Die OECD hat zwar bis dato eine Reihe von Arbeitspapieren und Zwischenberichten zu den einzelnen Aktionsfeldern produziert. Die Zwischenergebnisse erscheinen aber insgesamt noch zu unausgereift und mit Blick auf das eigentliche Anliegen, einzelne missbräuchliche Steuergestaltungen zu treffen, auch zu wenig zielgenau, weil sie tatsächlich die breite Masse der Steuerpflichtigen belasten würden. Es scheint zudem, dass die Arbeiten auf Ebene der einzelnen Aktionsfelder vielfach nicht miteinander abgestimmt sind. Aus deutscher Sicht sind vor allem die anvisierten Maßnahmen im Zusammenhang mit Aktionsfeld 1 (Digitale Wirtschaft), Aktionsfeld 2 (Hybrid Miesmachers), Aktionsfeld 3 (CFC), Aktionsfeld 4 (Abzug von Zins- und sonstigen finanziellen Aufwendungen), Aktionsfeld 7 (Betriebsstätten), Aktionsfelder 8-10 (Verrechnungspreise) abzulehnen. Im Bereich des Aktionsfelds 13 (Verrechnungspreisdokumentation) sollte Deutschland darauf hinwirken, dass die hochgradig sensiblen Informationen, die künftig im „Master File“ offenzulegen wären, allenfalls solchen Ländern zugänglich gemacht werden, die sich bereit erklären, Mechanismen zur Beilegung von Streitigkeiten um die Aufteilung von Besteuerungssubstrat (Aktionsfeld 14) einzuführen.

Zwei Aktionsfelder des BEPS-Projekts seien hier beispielhaft herausgegriffen:

- **Tax-Rulings:** In einigen EU-Mitgliedstaaten gibt es die Praxis, dass Steuerverwaltungen mit Unternehmen, die für den jeweiligen Standort besonders wichtig sind, Vereinbarungen über die Steuerschuld des jeweiligen Unternehmens abschließen. Diese Praxis wurde unter dem Schlagwort „Luxemburg-Leaks“ einer breiteren Öffentlichkeit bekannt. Die inzwischen entstandene Diskussion darf in keinem Fall dazu führen, dass in Deutschland eine Diskussion um die Abschaffung der verbindlichen Auskunft entbrennt. Dieses Instrument ist für den Wirtschaftsstandort von elementarer Bedeutung, um für die Unternehmen Rechts- und Planungssicherheit in steuerlichen Belangen herzustellen. Mit der verbindlichen Auskunft teilt die deutsche Finanzverwaltung ihre Rechtauffassung zu einem konkreten steuerlichen Einzelfall mit. Eine Vereinbarung über die Steuerschuld wird mit einer verbindlichen Auskunft nicht getroffen.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 16

- Verbindliches Schiedsverfahren mit Einigungszwang: Die Umsetzung der Empfehlungen des BEPS-Projekts wird mit einer teilweisen Neuaufteilung der nationalen Besteuerungsrechte einher gehen. Es ist davon auszugehen, dass hierdurch neue fiskalische Begehrlichkeiten geweckt werden, denen auf der anderen Seite eine nur geringe Bereitschaft zu einer Einschränkung von Besteuerungsrechten gegenüberstehen dürfte. Hierdurch erhöht sich das Risiko der Doppelbesteuerung von Unternehmen, die eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung behindern. Vor diesem Hintergrund sollten internationale Vereinbarungen getroffen werden, nach denen sich die Staaten verbindlich über die Aufteilung von Besteuerungssubstrat zu einigen haben.

c) BITKOM-Empfehlung

Da Deutschland bereits in der Vergangenheit im nationalen Steuerrecht viele Maßnahmen zur Verhinderung von Steuergestaltungen umgesetzt hat, besteht die Gefahr der Überregulierung, wenn weitere Steuerverschärfungen hinzukommen. Die Vorstöße der OECD in den einzelnen Aktionsfeldern sollten keinesfalls vorbehaltlos und vorausseilend durch den deutschen Gesetzgeber mitgetragen werden. Die derzeit in der deutschen Wirtschaft schwache Investitionsneigung könnte noch weiter zurückgehen. Diese Gefahr sieht auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (vgl. [Jahresgutachten 2014 / 2015](#), S. 358). Daher müssen Steuerverschärfungen im Zusammenhang mit BEPS in Deutschland unterbleiben. Eine Annäherung an andere Staaten bei der steuerlichen Investitionsförderung könnte den Unternehmensinvestitionen in Deutschland dagegen Auftrieb geben. Denn anders als andere große Industrienationen verzichtet Deutschland bisher auf Förderungen wie die Linzengbox oder eine steuerliche Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen.

4.2 Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuerrecht

a) Ausgangslage

Nach § 8 AStG sind passive ausländische Einkünfte bei der inländischen Besteuerung hinzuzurechnen, wenn sie aus einem Niedrigsteuergebiet stammen. Als passive Einkünfte gelten solche Einkünfte, die nicht in § 8 Abs. 1 AStG ausdrücklich als aktive Einkünfte definiert werden. Nach § 8 Abs. 3 AStG gilt ein Staat als Niedrigsteuergebiet, der Unternehmensgewinne mit weniger als 25% besteuert. Viele wichtige Industrienationen haben in letzter Zeit die Sätze für die Unternehmensbesteuerung weiter gesenkt, z.B. Großbritannien auf 20%, Kanada auf 15%, Polen auf 19% (vgl. [Broschüre des BMF „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2013“](#), S. 11 ff.).

b) BITKOM-Bewertung

Eine Ertragsteuerbelastung von unter 25% zur Kennzeichnung eines Niedrigsteuergiebtes ist angesichts der Entwicklungen in vielen Industrienationen nicht mehr angemessen. In Deutschland selbst liegt der Steuertarif für Gewinne von Kapitalgesellschaften ohne Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bei 15%. Insofern entfällt die Rechtfertigung für eine Hinzurechnungsbesteuerung.

Im Übrigen ist der Katalog aktiver Einkünfte in § 8 Abs. 1 AStG veraltet. Geschäftsmodelle, die sich insbesondere in der digitalen Wirtschaft in jüngerer Zeit entwickelt haben (z.B. das Cloud Computing) sind nicht berücksichtigt.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 17

c) BITKOM-Empfehlung

Die Grenze für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in § 8 Abs. 3 AStG sollte von 25% auf 15% abgesenkt werden. Dies ergibt sich auch zwingend aus dem BFH-Urteil I R 10/14 vom 11.3.2015, nach dem ein Hinzurechnungsbetrag in Deutschland nicht der Gewerbesteuer unterliegt, er ist eben nicht einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen. Das ist konsequent und schlüssig, denn die im Ausland von der sog. Zwischengesellschaft gezahlten Körperschaftsteuern sind eben auch nur auf die deutsche Körperschaftsteuer anrechenbar.

Im Übrigen sollte der Aktivitätskatalog in § 8 Abs. 1 AStG überarbeitet und an die Entwicklung neuer Geschäftsmodelle insbesondere in der digitalen Wirtschaft angepasst werden.

4.3 Anrechnungsüberhänge bei Quellensteuern

a) Ausgangslage

Viele Staaten erheben auf Lizenzzahlungen an deutsche Unternehmen, die für die Nutzung von Patenten, Marken und sonstigen immateriellen Vermögensgegenständen zu leisten sind, Quellensteuern von 5 bis 15%. Da der in Deutschland ansässige Empfänger der Lizenzzahlungen mit seinen Erträgen auch in Deutschland der Besteuerung unterliegt, kommt es damit in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung. Um dies zu vermeiden, lässt der deutsche Fiskus eine Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern auf die deutsche Steuerschuld zu. Allerdings ergibt sich dabei folgende Problematik: die Quellensteuer im Ausland wird auf die Bruttoerträge erhoben, Aufwendungen zur Erzielung der Einnahmen werden nicht berücksichtigt. Die Steuer im Inland fällt auf den Nettoertrag nach Abzug von Betriebsausgaben an. Die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer ist in Deutschland nur bei der Körperschaftsteuer oder bei der Einkommensteuer möglich. Die Gewerbesteuer, die regelmäßig einen großen Anteil an der Gesamtsteuerlast ausmacht, kann nicht durch im Ausland gezahlte Steuern gemindert werden. Daher sind die im Ausland einbehaltenen Steuerbeträge höher als das Volumen der Anrechnungsmöglichkeiten in Deutschland.

b) BITKOM-Bewertung

Die auf die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer begrenzte Anrechnungsmöglichkeit führt insoweit zu Anrechnungsüberhängen und erhöht die Steuerlast auf die Geschäftstätigkeit im Ausland.

c) BITKOM-Empfehlung

Der Fokus zukünftiger Maßnahmen im internationalen Steuerrecht darf nicht allein auf der Vermeidung der Nichtbesteuerung liegen. Vielmehr gilt es, in Verhandlungen mit anderen Staaten auch weiterhin sicher zu stellen, dass Doppelbesteuerung und Komplexität der Besteuerung reduziert werden und dass deutsche Unternehmen von den Finanzverwaltungen vor Ort wie heimische Unternehmen behandelt werden. Daher sind die Wiedereinführung von Quellensteuern und Einschränkungen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen abzulehnen. Zudem ist darauf zu achten, dass im Ausland gezahlte Quellensteuern vollständig, d.h. nicht, wie bisher, nur bei der Körperschaftsteuer, sondern auch bei der Gewerbesteuer, auf die deutsche Steuer angerechnet werden können und somit keine Anrechnungsüberhänge entstehen.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 18

4.4 Funktionsverlagerungen ins Inland

a) Ausgangslage

Durch die Unternehmenssteuerreform 2008 wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2008 § 1 AStG umfassend geändert. So wurde u.a. in § 1 Abs. 3 S. 9 und 10 AStG die steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen kodifiziert. Gemäß der Gesetzesbegründung zu § 1 AStG (BT-Drucksache 16/4841, 84) gilt der Fremdvergleichsgrundsatz „aufgrund der DBA grundsätzlich in gleicher Weise für Funktionsverlagerungen ins Ausland („Outbound-Fall“) wie für Funktionsverlagerungen ins Inland („Inbound-Fall“)“. Nach dem Willen des Gesetzgebers sind also beide Fallvarianten (Inbound- und Outbound-Fälle) nach denselben Grundsätzen zu behandeln, insbesondere, da steuerliche Vorteile „Funktionsverlagerungen ins Inland, die zum Aufbau von Wirtschaftstätigkeit und Arbeitsplätzen führen, attraktiv machen“. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung; die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010 (BStBl. I S. 774) bestätigen in Rz. 3, dass die Grundsätze auch für Funktionsverlagerungen in das Inland gelten sollen.

Es stellt sich bei Betrachtung des Gesetzestextes zur Funktionsverlagerung die Frage, inwieweit Verlagerungen vom Ausland in das Inland (Inbound-Fälle) tatsächlich erfasst sind und ob diese tatsächlich spiegelbildlich behandelt werden. Durch die Einbettung der Regelungen in § 1 AStG, der Korrekturen grds. nur zu Lasten des Steuerpflichtigen ermöglicht, könnte es entgegen dem gesetzgerischen Willen gerade nicht zu einer spiegelbildlichen Behandlung von Inbound- und Outboundfällen kommen, sondern zu einer Ungleichbehandlung.

b) BITKOM-Bewertung

Gegen eine Ungleichbehandlung bestehen aus europarechtlicher Sicht Bedenken; denn durch die allein mögliche Korrektur zu Lasten des Steuerpflichtigen werden grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber reinen Inlandsfällen schlechter gestellt. Somit ergibt sich die Gefahr, dass § 1 AStG die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verletzt. Darüber hinaus trägt die gegenwärtige Rechtsunsicherheit in dieser Frage nicht dazu bei, den Investitionsstandort Deutschland zu fördern, sei es bei einer Erstinvestition ausländischer Unternehmen in Deutschland (über eine Verlagerung bestehender Funktionen nach Deutschland), sei es hinsichtlich einer Rückverlagerung bereits im Ausland befindlicher Funktionen. Die Erlangung von Rechtssicherheit in diesem Punkt, insbesondere ein technischer Gleichlauf von Inbound- und Outbound-Fällen z.B. bei doppelseitiger Bewertung und Preisanpassungsklauseln ist auch in Zusammenhang mit der Diskussion der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland und der Attraktivität des Standortes insgesamt zu sehen.

c) BITKOM-Empfehlung

Ungeachtet der Diskussion in der steuerlichen Literatur, ob die Regelungen zur Funktionsverlagerung systematisch überhaupt in § 1 AStG richtig verortet sind, sollte in § 1 Abs. 3 AStG zumindest klar gestellt werden, dass die Regelungen für Inbound- und Outbound-Fälle gleichermaßen Anwendung finden.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 19

4.5 Abzugsbeschränkungen für Lizenzaufwendungen

a) Ausgangslage

Einige Staaten erkennen Lizenzaufwendungen nicht vollständig als Betriebsausgaben an. Auch in Deutschland wird diese Option diskutiert (sog. Lizenzschanke).

b) BITKOM-Bewertung

Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs von Lizenzaufwendungen im Rahmen einer Lizenzschanke führt zu einer Besteuerung der Substanz (siehe auch Sachverständigenrat – Jahresgutachten 2014/15). Es kommt zu einer Zweifachbesteuerung, wenn korrespondierende Lizenzeinnahmen mit mehr als 0% im Ausland besteuert werden. Dies belastet die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und den grenzüberschreitenden Innovationsaustausch. Wirtschaftlich notwendige Lizenzzahlungen werden dabei pauschal unter Missbrauchsverdacht gestellt, wenn im Empfängerland eine Patent-/Lizenzbox zur Anwendung kommt. Eine Regelung zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Lizenzzahlungen ist jedoch nur verfassungsgemäß, wenn sie zielgenau auf Missbrauch ausgerichtet ist oder eine Escapeklausel enthält.

c) BITKOM-Empfehlung

Um negative Effekte für den Standort Deutschland zu vermeiden, ist von der Einführung einer Lizenzschanke strikt abzusehen. Während fast alle EU- und OECD-Staaten Innovationstätigkeit steuerlich fördern, würde Deutschland Innovationstätigkeit durch Substanz- und Zweifachbesteuerung in Form der Lizenzschanke und fehlender steuerlicher FuE-Förderung verlangsamen.

4.6 DBA-Politik

a) Ausgangslage

Brasilien ist im Moment eines der wenigen Länder, mit denen die Bundesrepublik Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen hat. Dieser Zustand währt nun schon seit der Kündigung des Abkommens ab dem Jahr 2006.

b) BITKOM-Bewertung

Ohne Doppelbesteuerungsabkommen stehen den Unternehmen keine gängigen zwischenstaatlichen Mindeststandards zur Verfügung, die den Herausforderungen einer globalisierten Wirtschaft standhalten, Wettbewerbsnachteile vermeiden und damit die deutsch-brasilianischen Wirtschaftsbeziehungen nachhaltig fördern. Beispielsweise greifen keine reduzierten Quellensteuersätze auf Lizenzzahlungen, was die anrechenbaren Steuern in Deutschland und damit die Gefahr von Doppelbelastungen für deutsche Unternehmen erhöht. Auch fehlt ein Schiedsverfahrensprozess, der Unternehmen zeitnah zu einer Lösung verhilft, wenn die beteiligten Finanzbehörden Sachverhalte unterschiedlich einordnen und ein Besteuerungskonflikt droht.

c) BITKOM-Empfehlung

Im Interesse der deutschen Wirtschaft sollten Verhandlungen über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Föderativen Republik Brasilien wieder aufgenommen werden. Nur dies garantiert den deutschen Unternehmen Rechtssicherheit und Mindeststandards zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, wenn sie sich in Brasilien engagieren.

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 20

5 Umsatzsteuer

5.1 Umsatzsteuer auf Bildungsleistungen

a) Ausgangslage

Nach § 4 Nr. 21a UStG sind Schul- und Bildungsleistungen berufsbildender Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit. Unklar und in der Praxis vielfach umstritten ist, welche Leistungen davon genau erfasst sind. Insbesondere ist unklar, ob die Angebote gewerblich tätiger Bildungsanbieter, die z.B. EDV-Schulungen für Unternehmenskunden anbieten, von der Steuerbefreiung erfasst werden. Relevant wird dies bei der Frage, ob und inwieweit diesen Anbietern ein Vorsteuerabzug zusteht. Gemäß § 4 Nr. 21 a) bb) UStG ist für die Befreiung Voraussetzung, dass eine Landesbehörde bescheinigt, dass das Angebot des Bildungsanbieters auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegenden Prüfung vorbereitet. Vielfach haben die Finanzbehörden dies für die Bildungsanbieter beantragt, um ihnen im Nachhinein den bereits geltend gemachten Vorsteuerabzug zu verwehren.

b) BITKOM-Empfehlung

Nach dem EuGH-Urteil C-319/12 zur Umsatzbefreiung für Bildungsleistungen haben die Mitgliedstaaten einen Entscheidungsspielraum, ob und inwieweit sie von gewerblichen Einrichtungen erbrachte Bildungsleistungen von der Umsatzsteuer befreien wollen. Von dieser Freiheit sollte Deutschland Gebrauch machen. Die Steuerbefreiung sollte für profitorientiert arbeitende gewerbliche Unternehmen versagt werden. Damit könnten Industrieunternehmen weiterhin steuerbare Leistungen erbringen und die Systematik des Umsatzsteuerrechts bliebe ohne Brüche erhalten.

5.2 Steuerprivilegien der öffentlichen Hand

a) Ausgangslage

Privatwirtschaftlich organisierte Unternehmen müssen auf ihre Lieferungen und Leistungen 19% Umsatzsteuer berechnen und entrichten. Für juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt dies nur, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten (§ 2 Abs. 3 UStG). Hoheitliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand unterliegen dagegen nicht der Umsatzsteuer. Die Abgrenzung zwischen hoheitlicher Tätigkeit und wirtschaftlicher Tätigkeit im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art ist umstritten und streitanfällig. Die öffentliche Hand ordnet teilweise typische wirtschaftliche Aktivitäten wie die Erbringung von IT-Dienstleistungen dem hoheitlichen Bereich zu. Dazu werden z.B. von kommunalen Rechenzentren erbrachte Leistungen als Beistandsleistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts deklariert. Entsprechende Steuergestaltungen dienen allein zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Implikationen.

EuGH und BFH haben dagegen in jüngerer Vergangenheit Leistungen der öffentlichen Hand zunehmend als umsatzsteuerbar eingestuft, wenn sie auf zivilrechtlicher Grundlage oder im Wettbewerb zu privaten Unternehmen erbracht werden (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 10.11.2011 -V R 41/10 – und vom 01.12.2011 - V R 1/11).

Nach einem Gesetzesvorschlag Bayerns aus dem letzten Jahr soll der derzeit geltende § 2 Abs. 3 UStG durch einen neuen § 2b UStG ersetzt werden. Nach dem Vorschlag werden hoheitliche Tätigkeiten, die nicht der Umsatzsteuer

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 21

unterliegen sollen, gesetzlich näher bestimmt. Der Vorschlag ist bisher nicht in eine Gesetzgebungsinitiative eingeflossen. Dies soll aber dem Vernehmen nach in Kürze erfolgen.

b) BITKOM-Bewertung

Juristische Personen haben einen klaren umsatzsteuerlichen Wettbewerbsvorteil gegenüber privaten Unternehmen. Dies führt zu Wettbewerbsverzerrungen in Bereichen, in denen hoheitliche Leistungserbringer mit privatrechtlich organisierten Unternehmen konkurrieren. Zwar sind öffentlich-rechtliche Anbieter insoweit auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dieser Nachteil fällt jedoch kaum ins Gewicht, wenn – wie im Falle von IT-Leistungen – der Dienstleistungsanteil der angebotenen Leistung hoch ist.

IT-Unternehmen leiden bereits nach geltendem Recht darunter, dass IT-Aufgaben durch Behörden, Einrichtungen oder Abteilungen innerhalb der öffentlichen Verwaltung selbst erbracht werden. Dadurch konkurrieren öffentliche Einrichtungen mit privatwirtschaftlichen Unternehmen um Aufträge über IT-Integrations-, Beratungs- und Entwicklungsleistungen. Der Wettbewerbsnachteil privater Unternehmen ist besonders hoch, wenn eine Leistung gegenüber Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden soll, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Der Vorschlag Bayerns zur Einführung eines neuen § 2b UStG konkretisiert die umsatzsteuerfreien Tätigkeiten der öffentlichen Hand, weitet sie aber auch aus. Danach läge eine nicht umsatzsteuerbare hoheitliche Tätigkeit z.B. vor, wenn die jeweilige Leistung auf einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung beruht, dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur dient, oder der Leistende im Wesentlichen für andere juristische Personen des öffentlichen Rechts tätig wird.

Die Ausweitung der umsatzsteuerlichen Privilegien für die öffentliche Hand ist nicht zuletzt deswegen bedenklich, weil entsprechende Tendenzen auch in anderen Rechtsgebieten zu beobachten sind. So ist nach dem aktuellen Entwurf des Vergaberechtsmodernisierungsgesetzes in § 108 GWB-E vorgesehen, eine Pflicht zur Ausschreibung öffentlicher Aufträge nicht vorzusehen, wenn der Auftraggeber den Auftrag an eine von ihm kontrollierte Person des öffentlichen oder privaten Rechts vergibt und der Auftragnehmer zu mehr als 80% für den Auftraggeber tätig ist. Dadurch werden die Möglichkeiten einer sog. Inhouse-Vergabe über die bisherige Rechtslage hinaus ausgedehnt, was private Anbieter im Wettbewerb benachteiligt. Bisher waren die Möglichkeiten zur Inhouse-Vergabe sowie die Möglichkeiten des Auftragnehmers, seine Leistungen auch außerhalb der Mutter-Körperschaft anzubieten, deutlich reduzierter.

c) BITKOM-Empfehlung

Der Staat und die mit ihm verbundenen Anstalten und Körperschaften des öffentlichen Rechts oder sonstige Einrichtungen innerhalb der öffentlichen Verwaltung sollten sich auf staatliche Kernaufgaben beschränken. Eine umsatzsteuerliche Begünstigung von öffentlichen Einrichtungen für Tätigkeiten, die im Wettbewerb zu privaten Anbietern erbracht werden, sollte unbedingt vermieden werden. Dies gilt insbesondere für Tätigkeiten, die über den Rechtskreis des jeweiligen Dienstherrn hinausgehen.

In den Gemeinde- und Landkreisordnungen setzt der Gesetzgeber der erwerbswirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand Grenzen: Demnach ist die erwerbswirtschaftliche Betätigung der Kommune nur zulässig, wenn der beabsichtigte Zweck nicht ebenso gut und wirtschaftlich durch einen anderen (ein privatwirtschaftliches Unternehmen) erfüllt wird oder erfüllt werden kann. Diese

BITKOM-Position zum Änderungsbedarf bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland

Seite 22

Wertung sollte auch für das Steuerrecht gelten. Dabei darf die Wirtschaftlichkeitsbetrachtung nicht durch das Umsatzsteuerrecht verfälscht werden.

Der Vorschlag Bayerns zur Einführung eines neuen § 2b UStG sollte abgelehnt werden. Soweit eine gesetzgeberische Klarstellung der Abgrenzung zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Betätigung der öffentlichen Hand für notwendig gehalten wird, sollte sich diese an der jüngeren Rechtsprechung von EuGH und BFH orientieren.

5.3 Umsatzsteuerliche Organschaft

a) Ausgangslage

In der Praxis gibt es anhaltende Schwierigkeiten bei der Feststellung der organisatorischen Eingliederung als Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Organschaft. Zweifelhaft ist dabei insbesondere die personelle Verflechtung und die Frage, wie weit die Einwirkungsmöglichkeiten des Organträgers auf die Organ-gesellschaft reichen müssen. Mehrere BMF-Schreiben (z.B. vom 5.5.2014 und vom 7.3.2013) und Urteile (z.B. BFH Ur. v. 8.8.2013 (V R 18/13) hierzu haben bisher keine Rechtssicherheit für diese Fragen herstellen können.

b) BITKOM-Empfehlung

Die Tatbestandsmerkmale einer umsatzsteuerlichen Organschaft sollten gesetzlich festgelegt werden. Wünschenswert und für die Steuerpflichtigen am wenigsten bürokratielastig wäre ein Antragsverfahren, in dessen Rahmen der Steuerpflichtige die Unternehmen für gewisse Zeit (z.B. 2 Jahre) zur Organschaft anmeldet.

6 Grunderwerbsteuer: Anzeigefrist

a) Ausgangslage

Gem. § 19 Abs. 3 GrEStG besteht bei Grunderwerbsteuertatbeständen eine Anzeigepflicht innerhalb von 2 Wochen nach Kenntniserlangung. Die Frist von zwei Wochen ist in der Praxis viel zu kurz. Insbesondere in Großkonzernen mit Auslandsbeteiligungen können mehrere Wochen, wenn nicht gar Monate vergehen, bis der mit dem Vorgang betraute „Anmelder“ Kenntnis von dem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang (z.B. die Umhängung oder Verschmelzung einer Auslands-gesellschaft) erlangt.

b) BITKOM-Empfehlung

Die Anmeldefrist sollte auf eine praktisch durchführbare Zeitspanne erweitert werden. BITKOM schlägt hierzu eine Frist von mindestens drei Monaten vor. Einnahmehausfälle sind nach unserer Einschätzung hierdurch nicht zu befürchten.