

DSTG-Stellungnahme

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 3. Mai 2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (BT-Drs. 19/28656) sowie den Anträgen der Fraktion der FDP:

- „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“ (BT-Drs. 19/28770)
- „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (BT-Drs. 19/28766)
- „Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf international wettbewerbsfähiges Niveau absenken“ (BT-Drs. 19/27818)

I. Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

1. Kern des Gesetzentwurfs ist das in § 1a KStG -neu- enthaltene Optionsmodell. Die DSTG sieht dieses Modell außerordentlich kritisch. Es eröffnet eine Menge von Gestaltungsoptionen, stellt tradiertes und bewährtes Steuerrecht mittels einer Fiktion auf den Kopf, schafft für große Personenhandelsgesellschaften eine steueroptimierte Zukunft ohne Aufgabe der gesellschaftsrechtlichen Verfasstheit („Rosinentheorie“) und führt sowohl für die Verwaltungspraxis aber auch für die Beratungspraxis zu einem sehr großen Bürokratieaufwand.

Hinzu kommt, dass zwar die Optionserklärung selbst „unwideruflich“ ist (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG -neu-), nach dessen Absatz 4 jedoch nach Ablauf des Veranlagungszeitraums eine Rückoption möglich ist. Wir halten die theoretische Möglichkeit einer permanenten Rosinenpickerei für sehr bedenklich.

Aus unserer Sicht müsste eine mindestens fünfjährige Bindungsfrist an eine ausgeübte Option vorgesehen werden. Eine „Rein-Raus-Rein“-Gestaltungsmöglichkeit ist aus unserer Sicht einer ohnehin höchst überlasteten Finanzverwaltung nicht zuzumuten, weder im Veranlagungsdienst noch bei der Außenprüfung (Betriebsprüfung und Lohnsteuerausprüfung). Das vorgelegte Optionsmodell löst auch einen immensen Einarbeitungs- und Fortbildungsbedarf aus. Es kommt zudem zu Umorganisationen in den Finanzämtern sowie zu einer kaum vorhersehbaren Veränderung des Personaleinsatzes. Letzteres mag den Bundesgesetzgeber vielleicht wenig interessieren, ist jedoch in der Praxis ein Hemmschuh und Sand im Getriebe, der gut eingespielte Prozesse verlangsamen wird.

2. Richtig ist, dass es zu Belastungsunterschieden zwischen Personenhandelsgesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits kommen kann und zwar dann, wenn der Status der Thesaurierung – ohne Anwendung des § 34a EStG – miteinander verglichen wird.

Dieser Belastungsunterschied ist jedoch zum einen nur vorläufig. Schüttet nämlich die Kapitalgesellschaft thesaurierte Gewinne aus, kommt es auf der Ebene der Gesellschafter zu einer zusätzlichen Besteuerung, der Höhe nach je nachdem, ob die Ausschüttung in ein Privatvermögen oder in ein Betriebsvermögen mündet. Von einem „absoluten“ Belastungsunterschied kann daher keine Rede sein.

Andererseits könnte die Personenhandelsgesellschaft im Falle nicht ausgeschütteter Gewinne eine steuerliche Begünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nehmen. Diese Regelung wird nach unserer Beobachtung nicht sehr häufig in Anspruch genommen, ist aber auch nicht nur ein gesetzlicher Papiertiger. Zugestanden soll auch sein, dass die Regelung kompliziert ist, was bereits aus der Zahl der Absätze (11!) und aus der Länge der Absätze ableitbar ist. Bevor jedoch ein kunstvolles Optionsmodell über die Besteuerungspraxis mit vielen ungeklärten Fragen und Problemen hereinbricht, sollte unserer Auffassung nach § 34a EStG evaluiert und einer Reform unterzogen werden, um die Vorschrift auch für kleine und mittlere Unterneh-

men attraktiver zu machen. Dies wären übrigens gerade jene Unternehmen, die sich ein teuer und beratungsintensiv zu gestaltendes Optionsmodell finanziell gar nicht leisten können. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hält daher die Überlegungen im Antrag der FDP-Fraktion „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (BT-Drs. 19/28766) durchaus für diskussionswürdig.

Eine etwaige Modifizierung von § 34a EStG wäre jedenfalls weitaus bürokratieärmer und würde keine so gravierenden Systembrüche wie das Optionsmodell auslösen. Es gäbe auch keine Friktionen zu anderen Steuerarten (Gründerwerb-, Erbschaft- und Schenkungsteuer).

3. Vermutlich haben die Befürworter eines Optionsmodells auch eine künftige Absenkung der Körperschaftsteuersätze im Blick, während andererseits eine Erhöhung des einkommensteuerlichen Spitzensteuersatzes diskutiert wird. Die Absenkung der Körperschaftsteuer wird meist mit Blick „auf die USA“ und auf die Trump'sche Steuerreform begründet. Indessen sollte jedoch nicht vergessen werden, dass der neue Präsident Biden und seine Finanzministerin hier eine deutliche Abkehr von dieser Senkungspolitik einleiten wollen. Die USA fallen daher als Vergleichsplattform wieder aus.

Richtig ist, dass eine mögliche Erhöhung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer Belastungsunterschiede im thesaurierten Bereich nicht vertiefen sollte. Auch dies müsste unseres Erachtens aber über § 34a EStG gelöst werden.

4. Wie dargelegt, halten wir ein Optionsmodell für nicht überzeugend. Wir erkennen jedoch an, dass sich die deutsche Steuerrechtsordnung mit der Besteuerung der Personenhandelsgesellschaft schwer tut und insgesamt nicht stringent ist. Während einerseits die Personengesellschaft im Bereich der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer als eigenständiges Besteuerungssubjekt gilt und der Besteuerungsgegenstand direkt der Gesellschaft zugerechnet wird – materiell und verfahrensrechtlich –, macht die Einkommensbesteuerung mit dem Transparenzprinzip eine Ausnahme. Diese wenig stringente

Differenzierung führt unausweichlich zu Folgeproblemen. Es wäre aus unserer Sicht daher wesentlich einfacher, die Personengesellschaft ganz generell als eigenes steuerrechtsfähiges Rechtssubjekt zu betrachten und stets dem Körperschaftsteuerregime zu unterwerfen. Aber nicht mit einem Optionsmodell, wo sich jedes Unternehmen seine Besteuerungssituation nach Lust und Laune aussuchen und zurechtgestalten kann.

5. Wir machen auch ausdrücklich auf die im Grunde absurde Situation aufmerksam, dass ein Gesellschafter nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 KStG künftig als Arbeitnehmer gilt - mit allen Folgeproblemen. Es dürfte auch bei Lohnsteuerausprüfungen zu vielen – heute noch nicht absehbaren – Fragestellungen kommen. Festzuhalten ist auch, dass die Tätigkeitsvergütungen die Basis der Gewerbesteuer ebenso schmälern werden wie Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern. Auch die Frage verdeckter Gewinnausschüttungen dürfte ein breites Thema werden und bereits im Vorfeld zu Anträgen auf kostenpflichtige verbindliche Auskünfte führen. Vieles dürfte neu „gestaltet“ bzw. umgestaltet werden.

Im Übrigen wird dadurch das Tor weit geöffnet für die plötzliche steuerliche Anerkennung von Altersvorsorgeleistungen und die Einbuchung von gewinnmindernden Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG.

6. Nicht im Gesetzentwurf geregelt ist aus unserer Sicht die Frage der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen, also von Vermögen, das nicht im Eigentum der zivilrechtlichen Gesamthand, sondern im Eigentum eines Gesellschafters liegt. Hierzu müssen aus unserer Sicht klare Regelungen getroffen werden. Insbesondere ist zu klären, ob es zu einer Entstrickung vom Betriebsvermögen kommt und welche steuerlichen Folgen dies auslöst. Dazu gehört auch die Frage, wie ggf. eine Rückoption auf „früheres“ Sonderbetriebsvermögen wirkt. Zudem sollte klargestellt werden, in welchen Fällen die Grundsätze der Betriebsaufspaltung Anwendung finden. Wir befürchten, dass es hier zu einer Vielzahl von Folgefragen kommt, die unseres Erachtens

nicht nur durch Verwaltungsanweisungen geregelt werden können. Dies obliegt nach unserer Auffassung dem Gesetzgeber.

7. Dass es sich beim Optionsmodell lediglich um ein Konstrukt zur Steueroptimierung geht, zeigt sich auch daran, dass der Status der optierenden Personengesellschaft bei anderen Steuerarten – Grunderwerbsteuer sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer – erhalten bleibt und nur für die Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer wirkt. Sehr überzeugend wirkt das für Beobachter nicht.

Auch dürfen wir darauf aufmerksam machen, dass die Optionsmöglichkeit nicht für alle Personengesellschaften gilt. Zum Beispiel ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgeschlossen. Auch dies zeigt, dass nur bestimmten Gesellschaften Steuervorteile zugestanden werden sollen.

8. Zu Artikel 3 des Gesetzentwurfs (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)

Die Änderung des Anwendungsbereichs ist extrem kompliziert und kaum überschaubar. In der Gesetzesbegründung befinden sich dazu aus unserer Sicht lediglich apodiktische Hinweise wie „Modernisierungsbedarf besteht auch im Umwandlungssteuerrecht“ oder „Diese generelle Beschränkung erscheint angesichts der fortschreitenden Globalisierung nicht mehr zeitgemäß“. Einen echten Beleg für diese Aussagen gibt es aus unserer Sicht nicht.

Das Umwandlungssteuergesetz soll in einem abgegrenzten Rahmen für Steuerneutralität sorgen. Eine wirtschaftlich nicht gebotene Entstrickung stiller Reserven soll verhindert werden. Wir halten es für sehr nachvollziehbar, dass eine Verhinderung einer Entstrickung auf den europäischen Wirtschaftsraum begrenzt bleibt. Uns fehlen Argumente, weshalb nun Drittstaatenregelungen ins Spiel gebracht werden.

Die Gesetzesänderung ist von der Auswirkung her kaum überschaubar. Wir gehen davon aus, dass sie als Plattform Auslöser für zahlrei-

che Steuergestaltungen in den Drittstaatenraum werden kann. Dies liegt unseres Erachtens nicht im deutschen Besteuerungsinteresse. Der Gesetzgeber sollte der Verschiebung deutschen Steuersubstrates keinen Vorschub leisten. Die Pandemie hat doch gerade an einigen Stellen gezeigt, dass eine zu weitgehende Internationalisierung nicht wünschenswert ist und sie daher auch nicht durch eine zu weitgehende Änderung des Umwandlungssteuergesetzes protegiert werden sollte.

II. Zum Antrag der FDP-Fraktion „Thesaurierungsbegünstigung modernisieren“ (Drs. 19/28766)

Wir hatten oben unter I. bereits ausgeführt, dass wir einer Evaluation und etwaigen Reform des § 34a EStG klar den Vorzug gegenüber einem Optionsmodell bei der Körperschaftsteuer geben.

Wir halten daher den Antrag von seiner Stoßrichtung her für richtig. Wir halten es auch für nachvollziehbar, die im Antrag gemachten Vorschläge in eine sorgfältige Prüfung mit einzubeziehen.

III. Zum Antrag der FDP-Fraktion „Gestärkt aus der Krise hervorgehen – Gewerbesteuer reformieren“ (Drs. 19/29770)

Richtig ist, dass die Gewerbesteuer konjunkturanfällig ist. Damit teilt sie das Schicksal jeder Ertragsbesteuerung; auch staatliche Ertragsteuern unterliegen konjunkturellen Schwankungen. Ein richtiges Problem ergibt sich jedoch nur, wenn die Konjunkturinbrüche dauerhaft sind. Dieses war historisch gesehen bislang jedoch nicht der Fall. In den letzten 10 Jahren vor der Pandemie haben die Kommunen ganz erheblich von einer guten Konjunktur und damit von hohen Gewerbesteuereinnahmen profitiert.

Ein gewerbesteuerlicher Verlustrücktrag – der Antrag schlägt eine „Prüfung“ vor – würde jedoch diese Konjunkturanfälligkeit noch verstärken. Wir können dies daher nicht unterstützen.

Richtig ist, dass die Gewerbesteuer – insbesondere im Bereich von Kürzungen und Hinzurechnungen – schon jetzt verwaltungsaufwändig ist. Andererseits würde jedes Zuschlagsmodell zu einem Mehr an Bürokratie und zu großen Datentransfers Richtung Kommunen führen. Wir können vor dieser Aufblähung nur warnen.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft lehnt darüber hinaus Pläne ab, alle Einwohner einer Kommune mittels eines kommunalen Einkommensteuerzuschlagsmodells in eine Gegenfinanzierung bei Wegfall der Gewerbesteuer mit einzubeziehen.

Wir halten es allerdings für angezeigt, zu prüfen, warum nicht jede unternehmerische Betätigung innerhalb einer Kommune – etwa auch im freiberuflichen Bereich – in den sachlichen Anwendungsbereich des Gewerbesteuergesetzes miteinbezogen werden sollte. Die Abgrenzungsunterschiede sind oft nur ganz marginal und auch streitanfällig. Der freiberufliche Bereich ist im übrigen weit weniger konjunkturanfällig als der gewerbliche Bereich.

Kürzungen und Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage sind zwar kompliziert, sind jedoch systematisch nicht zu beanstanden. Die Gewerbesteuer ist als eigene Steuer nur gerechtfertigt, wenn sie einen eigenen Steuergegenstand hat. Sie darf nicht einfach eine reine zweite Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer sein. Sie muss sich unterscheiden, da ihr sonst die verfassungsrechtliche Rechtfertigung fehlt.

Falls sich ein Bundesgesetzgeber doch einmal für den Wegfall der Gewerbesteuer entscheiden sollte, müsste unseres Erachtens eine Anbindung an das Umsatzsteueraufkommen erfolgen. Nur so ließen sich unserer Auffassung nach Kommunen gewinnen, die Ansiedlung von unternehmerischer Tätigkeit zu fördern.