

Lorenz J. JARASS

Gustav M. OBERMAIR

Angemessene Unternehmensbesteuerung

National umsetzbare Maßnahmen
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
zur Unterstützung von international abgestimmten Maßnahmen

2., vollständig neu bearbeitete Auflage

Übersicht

Übersicht	3
Vorwort von Dr. Norbert WALTER-BORJANS	5
Inhaltsverzeichnis.....	8
Teil I : WAS IST DAS PROBLEM?	19
1 Mangelhafte Unternehmensbesteuerung.....	21
2 Die Kleinen zahlen zu viel und die Großen zu wenig	41
TEIL II : INTERNATIONAL ABGESTIMMTE MASSNAHMEN	68
3 OECD-Maßnahmenpaket	69
4 EU-Maßnahmenpaket.....	81
Teil III : REIN NATIONAL UMSETZBARE MASSNAHMEN.....	111
5 Besteuerung der gesamten Wertschöpfung in Deutschland erforderlich	112
6 Quellensteuern	126
7 Steuerliche Abzugsbeschränkungen	155
8 Vergleich der drei Reformvorschläge	186
9 Weitere erforderliche Reformmaßnahmen.....	204
TEIL IV : ANHANG.....	236
10 Beispiele für die Auswirkungen der Reformvorschläge	236
Quellen.....	279
Fußnoten	301

9 Weitere erforderliche Reformmaßnahmen

Kap. 9 besteht aus vier Teilen:

- Gewinne angemessen ermitteln. ► Kap. 9.1
- Alle Wertsteigerungen wie Gewinne besteuern. ► Kap. 9.2
- Unternehmensvermögen angemessen besteuern. ► Kap. 9.3
- Der Ehrliche darf nicht der Dumme sein. ► Kap. 9.4



Im Folgenden werden weitere seit langem überfällige, rein national umsetzbare Maßnahmen für eine angemessene Unternehmensbesteuerung vorgestellt, indem einige Prinzipien des Einkommensteuerrechts wieder in Kraft gesetzt werden.

9.1 Einkommen angemessen ermitteln

Es muss zukünftig sichergestellt werden, dass das zu versteuernde Einkommen nicht mehr – wie derzeit – auf Werte weit unterhalb des ökonomischen Einkommens gesenkt werden kann.

9.1.1 Aufwendungen nur berücksichtigen, wenn auch das resultierende Einkommen steuerpflichtig ist

Das geltende deutsche Steuerrecht erlaubt – im direkten Widerspruch zu den in § 3c des deutschen Einkommensteuergesetzes niedergelegten Grundsätzen – im Rahmen von Sonderregelungen den steuerlicher Abzug von Kosten in Deutschland, auch wenn das Einkommen in Deutschland steuerfrei ist.

Zukünftig sollten Aufwendungen nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden, falls das resultierende Einkommen steuerfrei ist

Grundsätzlich dürfen in Deutschland Aufwendungen nicht steuerlich geltend gemacht werden, soweit das damit erzielbare Einkommen in Deutschland nicht steuerpflichtig ist. Derzeit können aber aufgrund einer Vielzahl von Sonder- und Ausnahmeregeln insbesondere global operierende Unternehmen Aufwendungen steuerlich in Deutschland geltend machen, obwohl die zugehörigen (meist im Ausland anfallenden) Erträge in Deutschland steuerfrei sind.⁴⁷⁶ Besonders problematische Folge: Der Abbau von Anlagen und Arbeitsplätzen in Deutschland und ihre Verlagerung in Niedriglohnländer wird auch noch steuerlich gefördert.

Zukünftig sollte ein Grundpfeiler des Einkommensteuerrechts⁴⁷⁷ wieder hergestellt werden: Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen, soweit resultierende Erträge steuerfrei sind. Aufwendungen sollten ausnahmslos nur noch in Deutschland steuerlich absetzbar sein, falls auch daraus resultierende Erträge in Deutschland versteuert werden.

Der größte Teil der Aufwendungen, die in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden, obwohl die damit zusammenhängenden Erträge in Deutschland steuerfrei sind, besteht aus gezahlten Zinsen. Gerade hier bestehen Abgrenzungsprobleme (wofür wurde der Kredit aufgenommen?) und damit zusammenhängend Umgehungsmöglichkeiten. Die 2008 eingeführte Zins-schranke⁴⁷⁸ mildert dieses Problem. Es würde noch stärker gemildert werden, wenn zukünftig nicht mehr der Gewinn, sondern die im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte, wie z.B. gezahlte Zinsen, bereits bei der Betriebsstätte gemäß den Reformvorschlägen I bis III besteuert würden.

Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Finanztransaktionsaufwendungen erforderlich, insbesondere falls die Finanztransaktionssteuer nicht kommt

Die Erträge aus Finanztransaktionen sollten in Deutschland auch formal weitgehend steuerfrei gestellt werden, da diese de facto ohnehin in vielen Fällen durch entsprechende steuerliche Gestaltungen der deutschen Besteuerung entzogen werden können. Im Gegenzug könnte dann die steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Finanztransaktionen stärker begrenzt werden.

Eine Begrenzung wäre besonders sinnvoll, falls eine Finanztransaktionssteuer⁴⁷⁹ nicht umgesetzt werden könnte. Aber auch ergänzend zu einer Finanztransaktionssteuer erscheint eine Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Finanztransaktionsaufwendungen angezeigt, weil dann eher sichergestellt ist, dass Aufwendungen nicht geltend gemacht werden können, obwohl de facto die damit zusammenhängenden Erträge steuerfrei gestellt werden können. Eine Begrenzung könnte in Deutschland ohne weitere internationale Abstimmung umgesetzt werden, z.B. indem zukünftig Aufwendungen und Erträge von Finanztransaktionen zumindest bei der Gewerbesteuer steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden, wie in Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) vorgesehen.

9.1.2 Arbeitsplatzexport nicht mehr steuerlich begünstigen

Das derzeitige deutsche Steuersystem subventioniert den Export von deutschen Arbeitsplätzen ins Ausland. Ein Beispiel zeigt Kasten 9.1: Jedes in Deutschland ansässige Unternehmen, das Arbeitsplätze ins Ausland verlagert oder dort ganz neue Arbeitsplätze aufbaut, kann viele der damit zusammenhängenden Kosten mit seinem in Deutschland erwirtschafteten Gewinn verrechnen, obwohl die im Ausland erzielten Gewinne in Deutschland steuerfrei sind, z.B.:

- den Großteil der Planungskosten für die neue Investition sowie die laufenden Verwaltungskosten der Hauptverwaltung;
- alle Kosten für den Abbau von deutschen Arbeitsplätzen und deren Transfer ins Ausland;
- dauerhaft alle gezahlten Zinsen, die für die Kapitalausstattung der Tochterfirma anfallen.

Kasten 9.1 : Das deutsche Steuersystem subventioniert den Arbeitsplatzexport

(a) Eine Kapitalgesellschaft habe 100 Mio. € Erträge vor Steuern; davon seien

- 40 Mio. € aus laufendem Inlandsgeschäft,
- 35 Mio. € aus Dividenden von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und
- 25 Mio. € aus Veräußerungsgewinnen von Aktienverkäufen.

(b) Nur die 40 Mio. € aus laufendem Inlandsgeschäft sind in Deutschland voll mit rund 30%⁴⁸⁰ steuerpflichtig, von den Dividenden und Veräußerungsgewinnen von insgesamt 60 Mio. € sind nur maximal 1/20, also maximal 3 Mio. € steuerpflichtig, und zwar nur bei der Körperschaftsteuer, was einem Steuersatz von 0,8%⁴⁸¹ entspricht.

(c) Die gesamten Aufwendungen seien 55 Mio. €; davon seien 30 Mio. € Zinsen für den Erwerb der Beteiligungen. Alle Aufwendungen können steuerlich in Deutschland geltend gemacht werden, obwohl der zufließende **Beteiligungsertrag** (also Dividenden und Veräußerungsgewinne) bei der deutschen Kapitalgesellschaft **nur mit maximal 0,8% besteuert** wird. Investitionen ins Ausland werden so doppelt belohnt: Die ausländischen Produktionskosten sind niedriger und die vom deutschen Schuldner in Deutschland steuerlich geltend gemachten gezahlten Zinsen mindern die deutsche Steuerlast. In vielen anderen EU-Ländern sind hingegen derartige Minderungen der Steuerlast nicht zulässig.

(d) Der Ertrag für die Aktionäre ist 45 Mio. €⁴⁸², das zu versteuernde Einkommen hingegen ist **minus 12 Mio. €**⁴⁸³. Damit resultiert trotz erheblicher ökonomischer Erträge für die Aktionäre jedes Jahr ein steuerlicher Verlust für den Fiskus.⁴⁸⁴

(e) Dieser (künstliche) Verlust kann unbegrenzt in die folgenden Jahre vorgetragen werden oder über Organschaften mit Gewinnen anderer Konzerngesellschaften verrechnet werden.⁴⁸⁵ Im Gegensatz dazu können natürliche Personen Verluste aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht mit ihrem laufenden Einkommen verrechnen.

Nur die reinen Produktionskosten wie Löhne, Abschreibungen und Vorprodukte werden dann im Ausland geltend gemacht. Der im Ausland erzielte Gewinn wird dort häufig niedrig besteuert und kann dann z.B. in Form von Dividenden nach Deutschland transferiert werden, wo er mit 1,5% abschließend besteuert wird, während eine Kapitalgesellschaft mit rein inländischem Geschäft rund 30% Steuern auf ihren Gewinn zahlen muss.

Wenn, wie in Deutschland vom Steuergesetzgeber ermöglicht, ein erheblicher Teil der Finanzierungskosten dem im Ausland sitzenden Aufkäufer, meist einem so genannten Private Equity Fond, vom deutschen Fiskus über legale steuerliche Gestaltungen geschenkt wird, so lässt sich der Wiederverkaufswert des Unternehmens in wenigen Jahren vervielfachen. Im Inland sitzende industrielle Aufkäufer erhalten diese steuerliche Unterstützung nicht und sind deshalb nur dann konkurrenzfähig, wenn sie ihre Kapitalverwaltung ins Ausland verlegen. Dadurch werden auch bisher in Deutschland tätige Finanzinstitutionen massiv benachteiligt und ihre Arbeitsplätze durch die deutsche Steuerpolitik ins Ausland vertrieben.⁴⁸⁶

Zudem resultiert ein weiterer negativer Effekt dieser zur Erhöhung der Eigenkapitalrendite freiwillig herbeigeführten hohen Schuldzinsbelastung: Wegen der unabhängig von der Ertragslage anfallenden und zudem extrem hohen Zinsbelastung kommen die übernommenen Firmen bei schwächerer wirtschaftlicher Entwicklung leicht in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Sie bauen dann massiv Stellen ab und werden schließlich vom neuen Eigentümer ausgeschlachtet und zerschlagen.

Die Steueroptimierung geschieht meist über im Ausland ansässige Banken und Finanzierungsgesellschaften, was zu einem weiteren Abbau von Arbeitsplätzen bei in Deutschland ansässigen Banken und Finanzierungsgesellschaften führt.

Die deutschen Arbeitnehmer, die mit ihren direkten und indirekten Steuern⁴⁸⁷ für die Ausfälle bei den Unternehmensteuern aufkommen müssen, subventionieren so den Export ihrer eigenen Arbeitsplätze. Die Unternehmen müssen wegen der im deutschen Steuerrecht angelegten Begünstigung deutscher Investitionen im Ausland für Investitionen im Inland eine höhere Kapitalrendite erwirtschaften, um wettbewerbsfähig zu bleiben und die Arbeitsplätze in Deutschland zu halten.

Fazit:

- Der Fiskus verliert dauerhaft Steuereinnahmen.
- Der internationale Aufkäufer hat alleine durch die erreichte Steuerfreistellung der Unternehmenserträge einen erheblichen Wertzuwachs seiner Beteiligung erreicht.
- Erfolgreiche inländische (mittelständische) Konkurrenten müssen weiter voll Steuern zahlen, sind deshalb nicht mehr dauerhaft konkurrenzfähig und werden früher oder später auch von internationalen Fonds aufgekauft.

In 2008 hat die Bundesregierung mit Einführung der Zinsschranke und Zurechnung von 25% der gezahlten Zinsen bei der Gewerbesteuer erste Schritte zur Milderung dieser Effekte unternommen.

9.1.3 Verlustverrechnung stärker beschränken

Die OECD hat bereits 2001 auf die Probleme der unbeschränkten Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen durch aggressive Steuerplanung hingewiesen⁴⁸⁸: Es besteht das Risiko, dass die steuerlichen Auswirkungen von Verlusten durch aggressive Steuerplanung entgegen den

Absichten des Steuergesetzgebers vergrößert oder künstliche Verluste kreiert werden. Der Bericht unterstreicht die Bedeutung der Verlustvorträge gerade für Deutschland, das besonders hohe Verlustvorträge aufweist. Hier besteht dringender Reformbedarf.

(1) Verlustverrechnung in Deutschland derzeit fast unbeschränkt

Die Verlustvorträge stiegen bei der Körperschaftsteuer von 285 Mrd. € in 1998 über 473 Mrd. € in 2004 auf 603 Mrd. € in 2012⁴⁸⁹, rund viermal so viel wie der Gesamtbetrag der Einkünfte aller körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen von rund 152 Mrd. € in 2012, dem neuesten Jahr der Mitte 2017 verfügbaren Körperschaftsteuerstatistik. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde in 2012 durch Verlustvorträge und Verlustrückträge um rund 25 Mrd. € vermindert, so dass nur ein zu versteuerndes Einkommen von rund 127 Mrd. € übrig blieb.⁴⁹⁰ Hinzu kommen Verlustvorträge bei der Gewerbesteuer in ähnlicher Größenordnung.

Bei voller Nutzung aller Verlustvorträge könnten die Gewinne der deutschen Kapitalgesellschaften für ca. vier Jahre ganz steuerfrei gestellt werden, was zu einem gesamten Aufkommensverlust von über 150 Mrd. € führen würde. Von den gesamten Verlustvorträgen entfielen in 2012 fast die Hälfte auf nur rund 2% der Körperschaften. Die derzeit in Deutschland bestehende Möglichkeit, Verluste zeitlich unbeschränkt vorzutragen, begünstigt also einen kleinen Anteil von meist besonders stark steueroptimierten Unternehmen.

Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen begünstigt Konzerne

Gesellschaftsrechtlich voneinander unabhängige Tochtergesellschaften eines Konzerns können im Rahmen der steuerlichen Organschaft ihre Gewinne und Verluste saldieren und müssen nur auf den Saldo Steuern zahlen. Im Gegensatz dazu müssen alle Handwerksunternehmen auf ihren jeweiligen Gewinn Steuern zahlen, Verluste können sie nur auf die Folgejahre vortragen⁴⁹¹, eine Saldierung der Gewinne und Verluste der Handwerksunternehmen, z.B. innerhalb einer Handwerkskammer, ist gesetzlich ausgeschlossen.

Die immer wieder geforderte Verlustverrechnung über die Grenze⁴⁹² ist abzulehnen, solange es nicht eine EU-einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage⁴⁹³ gibt.

Eine gewerbesteuerliche Organschaft widerspricht außerdem grundsätzlich dem Prinzip der Gewerbesteuer als Kommunalsteuer. Dadurch wird nämlich die Finanzierungsfunktion der vor Ort tätigen Betriebsstätten für die kommunale Infrastruktur ausgehöhlt: Die Sitzgemeinde jedes einzelnen Betriebes muss ja die für den Betrieb erforderlichen Infrastrukturleistungen aufbringen, nicht die Sitzgemeinde der Konzernzentrale, zu der der Betrieb möglicherweise gehört.

Fazit:

Die unbeschränkte Querverrechnung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen (Organschaft) begünstigt Konzerne gegenüber mittelständischen Unternehmen, führt zu einer massiven Senkung der Bemessungsgrundlage und deshalb tendenziell zu höheren nominalen Steuersätzen.⁴⁹⁴

(2) Verlustverrechnung aus früheren Jahren stärker beschränken

Seit 2004 können in Deutschland⁴⁹⁵ nur noch Verlustvorträge bis zu 1 Mio. € voll mit laufenden Gewinnen verrechnet werden, weitere Verlustvorträge können das zu versteuernde Einkommen nur zu maximal 60% verringern⁴⁹⁶. Weiterhin können Verluste aber zeitlich unbeschränkt, also ewig vorgetragen werden, und zwar sowohl bei der Gewerbesteuer wie bei der Einkommensteuer.

Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts erweitert zukünftig sogar die Verlustverrechnung bei Eigentümerwechsel.⁴⁹⁷ Bei der nun erforderlichen Neuregelung sollte die Verlustverrechnung generell stärker beschränkt und statt einer erleichterten Verlustverrechnung Unternehmensgründungen direkt gefördert werden⁴⁹⁸:

- Förderung der Gründungsphase durch die Möglichkeit einer pauschalen Ansparabschreibung in den beiden Jahren vor der Gründung sowie Berücksichtigung der Anfangsverluste bei der persönlichen Einkommensteuer der Unternehmensgründer.
- Freistellung in der Gründungsphase von allen administrativen Aufgaben sowie von Steuer- und Sozialabgabenlasten.
- Förderung der Wachstumsphase von Unternehmensgründungen durch nachrangiges Eigenkapital, z.B. durch die Kreditanstalt für Wiederaufbau bzw. durch Garantien zur Erleichterung von Kredit- und Kapitalaufnahmen.

Fazit:

Auch in Deutschland sollten zukünftig die Verlustvorträge gesetzlich zeitlich begrenzt werden, so wie es in vielen EU-Staaten üblich ist. Z.B. könnten Verluste nach einigen Jahren jedes Jahr abgeschmolzen werden. Dies würde auch die komplizierten Regelungen zum Verlustuntergang bei Eigentumswechsel, die zur Verringerung von Steuerumgehungen durch Kauf von Firmen mit hohen Verlustvorträgen (Mantelkauf) erforderlich sind, weniger bedeutsam machen.

(3) Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen stärker beschränken

Die derzeitige Form der steuerlichen Organschaft widerspricht dem Grundgedanken des EU-Binnenmarkts, da steuerliche Organschaften nur mit in Deutschland ansässigen Gesellschaften vereinbart werden können. Die Bundesregierung diskutierte auch deshalb immer wieder Pläne, statt der derzeit nur innerhalb Deutschlands möglichen steuerlichen Organschaft eine EU-weite Gruppenbesteuerung einführen, die zudem gegenüber der Organschaft deutlich geringere Voraussetzungen bezüglich der Eingliederung der Organgesellschaften in den Organträger aufweist und grundsätzlich für alle EU-Gesellschaften zulässig sein soll.⁴⁹⁹ Damit würden vom deutschen Gesetzgeber weitere erhebliche legale Steuervermeidungsmöglichkeiten geschaffen. Ganz zu Recht hat die Bundesregierung derartige Pläne mittlerweile beerdigt.

Auch nach Einführung einer einheitlichen EU-weiten Bemessungsgrundlage⁵⁰⁰ sollte eine EU-weite Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen gesellschaftsrechtlich unabhängigen Gesellschaften, auch wenn sie innerhalb eines Konzerns organisiert sind, nur in sehr beschränktem Umfang möglich sein.

Die Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen sollte zukünftig stärker beschränkt werden.⁵⁰¹ Die Unternehmensbesteuerung sollte zukünftig grundsätzlich an jeder Betriebsstätte erfolgen.⁵⁰² Dies sollte jedenfalls für alle Betriebsstätten gelten, die eine eigenständige Buchführung (z.B. im Rahmen eines Profit Centers) durchführen; der Bäcker, der auch im Nachbardorf noch einen Verkaufsladen unterhält, sollte davon nicht betroffen sein. Die Beschränkungen könnten rein national ohne vorherige EU-Harmonisierung vorgenommen werden.

9.2 Alle Wertsteigerungen ähnlich wie Einkommen besteuern

Einwände gegen die laufende Besteuerung nicht realisierter Vermögenszuwächse werden nicht nur mit steuer- und bewertungstechnischen Argumenten erhoben, sondern auch mit grundsätzlichen juristischen Bedenken: Die Nichtbesteuerung von unrealisierten Vermögenszuwächsen gemäß Realisationsprinzip sei rechtlich im Leistungsfähigkeitsprinzip und im Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verankert und könne deshalb nicht einfach aufgehoben werden. Aber bei dieser Argumentation bleiben einige wichtige Aspekte unberücksichtigt:

- Auch nach traditioneller Sichtweise ist die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen⁵⁰³ nicht durch den Zufluss an liquiden Mitteln gegeben, also durch die Änderung seines Kassenbestands⁵⁰⁴, sondern durch die Änderung seines Nettovermögens⁵⁰⁵. Für die steuerliche Leistungsfähigkeit darf es also keinen Unterschied machen, ob ein Steuerpflichtiger Wertzuwächse durch Verkauf realisiert⁵⁰⁶ oder ob er entsprechend seiner individuellen Präferenzen die Entscheidung trifft, die Wertzuwächse nicht zu realisieren.
- Die Leistungsfähigkeit ist zudem durch das (realisierbare) Vermögen gegeben, da der Steuerpflichtige dies als Sicherheit stellen und in Notlagen darauf zurückgreifen kann.

9.2.1 Mangelhafte Besteuerung von Wertsteigerungen

(1) Unrealisierte Wertsteigerungen bleiben dauerhaft unbesteuert

Sowohl die Betriebsvermögen der Unternehmen wie die Vermögen in privater Hand, insbesondere deren Immobilienvermögen, haben in den letzten Jahrzehnten nahezu jedes Jahr Wertsteigerungen erfahren.⁵⁰⁷ Die mögliche Besteuerung der Wertzuwächse von Privatvermögen ist nicht Gegenstand unserer Untersuchung.⁵⁰⁸ Hier geht es vielmehr nur um Kapitalerträge in Form der Wertsteigerungen von Betriebsvermögen. Wertsteigerungen des Betriebsvermögens können auf zweierlei Weise resultieren:

- als thesaurierte Gewinne aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens und
- als Wertsteigerung, die häufig ohne erhebliche eigene Aktivitäten des Unternehmens stattfindet.

Dauerhafte Wertsteigerungen, die nicht aus thesaurierten Gewinnen resultieren, ergeben sich für ein Unternehmen vor allem im Immobilienvermögen und bei Beteiligungen. Ausgewiesene Gewinne werden vor ihrer Thesaurierung im Betrieb besteuert. Sonstige Wertsteigerungen von Betriebsvermögen sind grundsätzlich erst bei Realisierung⁵⁰⁹ steuerpflichtig, obwohl sie nach den

Grundsätzen des geltenden Rechts zu steuerndes Einkommen darstellen: "Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, ...".⁵¹⁰ Dies ist eine sehr klare Vorgabe zur Bestimmung des Gewinns, zumal die Bewertung des Betriebsvermögens ebenfalls klar gesetzlich geregelt ist: "Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. ... Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen."⁵¹¹

Im Widerspruch zu diesen klaren gesetzlichen Vorgaben werden Wertsteigerungen im Regelfall nur besteuert, soweit sie durch Verkauf realisiert wurden, und entsprechende Erträge zugeflossen sind (Realisationsprinzip) und bleiben damit seit Jahrzehnten überwiegend dauerhaft unbesteuert. Und selbst bei Realisierung von Wertsteigerungen gibt es eine Reihe von Möglichkeiten, die Besteuerung zu vermeiden.⁵¹²

Hingegen können alle als dauerhaft angesehenen Wertminderungen steuerlich geltend gemacht werden (Imparitätsprinzip), auch wenn sie nicht durch Verkauf realisiert wurden (Vorsichtsprinzip).

Diese steuerliche Ungleichbehandlung von

- Wertzuwachsen, die unbesteuert bleiben, solange sie nicht durch Verkauf realisiert werden, und von
- Wertverlusten, die auch ohne Realisierung steuerlich berücksichtigt werden,

sollte wohl gemäß Vorsichtsprinzip des Handelsgesetzbuchs der Substanzaußscheidung und Unterkapitalisierung der Unternehmen entgegenwirken. Es sei dahingestellt, ob dieses Vorsichtsprinzip mit den Prinzipien von Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit in Übereinstimmung zu bringen ist.

In der Handelsbilanz kann ganz legal ein Gewinn ausgewiesen und ausgeschüttet werden, ohne ihn in der Steuerbilanz ausweisen zu müssen: Werden z.B. Vermögenswerte in eine Tochter ausgegliedert, dürfen die Vermögenswerte in der Handelsbilanz zu Verkehrswerten bewertet werden, wodurch in der Handelsbilanz eine Erhöhung des ausgewiesenen Gewinns resultiert. In der Steuerbilanz hingegen dürfen die Vermögenswerte zu Buchwerten ausgewiesen werden, wodurch der in der Steuerbilanz ausgewiesene Gewinn unverändert bleibt. Dies ist möglich, weil das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aufgegeben worden ist.

In jedem Fall aber hat das Steuerprivileg der steuerlichen Ungleichbehandlung von Wertzuwachsen und Wertverlusten aufgrund der seit Jahrzehnten anhaltenden erheblichen Wertsteigerungen des Anlagevermögens, insbesondere im Immobilienbereich, zu erheblichen unbesteuerten Vermögenszuwachsen und damit zu immer größeren unbesteuerten kumulierten Gewinnen geführt. Dies führt zu einem unfairen Steuersystem, da laufende Gewinne besteuert werden, Wertsteigerungen hingegen nicht.

Dieser Ausschluss von Vermögensmehrungen vom steuerpflichtigen Einkommen hat entscheidend dazu beigetragen, dass das zu versteuernde Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen immer weniger seinem ökonomischen Einkommen entspricht.

Auch von Verfechtern der derzeit praktizierten Steuerfreistellung von unrealisierten Vermögenszuwächsen wird gefordert, dass bei einer konsequenten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zumindest eine Schlussbesteuerung der Stillen Reserven im Zeitpunkt des Versterbens des Steuerpflichtigen erforderlich sei (Erfassung des Lebenseinkommens). Dieser Besteuerung können sich aber insbesondere besonders Vermögende durch Wohnortwechsel in die Schweiz etc. entziehen (vgl. etwa die Müller-Milch-Familie). Die steuerbedingte Vertreibung dieser häufig wirtschaftlich sehr Aktiven führt zu einer enormen Schwächung von Deutschland. Jedweder Vorschlag sollte wohnortunabhängig sein und damit nicht durch Wohnortwechsel umgehbar sein.

(2) Unbesteuerte Wertsteigerungen erfordern viele Sonderregeln

Das deutsche Steuerrecht enthält für den Fall der Realisierung von Wertsteigerungen⁵¹³ komplizierte Überleitungs- und Stundungsregeln⁵¹⁴, z.B. beim Verkauf einer Immobilie. Zudem mussten aus europarechtlichen Gründen weitere höchst komplizierte Steuerregeln für den Wegzug ins EU-Ausland geschaffen werden. Dauerhaft unbesteuerte Gewinne führen also nicht nur zu einem unfairen, sondern auch zu einem komplizierten Steuersystem.

Der entscheidende Grund für die Kompliziertheit des deutschen Unternehmensteuerrechts⁵¹⁵ sind die unbesteuerten Wertsteigerungen (Stille Reserven), die eine Vielzahl von Sonderregelungen erfordern, z.B. bei der Übertragung bei Realisierung von Wertsteigerungen auf andere Vermögensgegenstände (§ 6b EStG), Umstrukturierungen, Wegzugsbesteuerung, etc. So werden etwa die bis zum Wohnortwechsel angefallenen Stillen Reserven zwar berechnet und festgeschrieben, Steuern darauf dürfen aber in Deutschland laut Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs erst dann erhoben werden, wenn irgendwann später diese Stillen Reserven irgendwo im Ausland realisiert werden: Ein extrem kompliziertes Verfahren, das letztlich bei der deutschen Steuerverwaltung nur viel Aufwand verursacht und, da leicht umgehbar, nur geringe Steuererträge erbringt.

Die langfristige Aufrechterhaltung von dauerhaft gänzlich unbesteuerten Stillen Reserven hat schließlich eine weitere, volkswirtschaftlich sehr schädliche Folge, nämlich eine Verknappung von Bauland, vor allem im Umland der Großstädte und in prosperierenden Regionen. Vielerorts wird ehemals landwirtschaftlich genutztes Bauerwartungsland vom Markt ferngehalten, weil die gewerblichen Grundstücksbesitzer den Wertzuwachs nur beim Verkauf voll versteuern müssten, beim Warten auf weitere Wertsteigerungen hingegen nur die sehr geringe Grundsteuer für Grünland anfällt. Eine Fehlallokation ökonomischer Ressourcen als Folge verfehlter steuerlicher Regelungen, die zwingend zu weiteren Grundstückspreissteigerungen führen: Investitionsbremse durch eine verfehlte Steuerpolitik, die wesentlich die massiv steigenden Immobilienpreise in den Ballungszentren verursacht.

Wenn man die Stillen Reserven (ggf. mit ermäßigten Sätzen) schrittweise auflösen würde, dann wären alle genannten Probleme wesentlich gemildert und viele der komplizierten Sonder-

regelungen könnten entfallen. Im Folgenden wird deshalb ein praktikables Verfahren zur schrittweisen Wertaufholung und entsprechender Besteuerung auch von unrealisierten Wertsteigerungen vorgestellt.

9.2.2 Buchwerte an die Verkehrswerte annähern

(1) Dauerhaft unbesteuerte Wertsteigerungen vermeiden

Derzeit wird auf die Besteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen sowohl für betriebsnotwendiges wie für nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen gänzlich verzichtet (Stille Reserven). Dieser Ausschluss der Vermögensmehrungen vom steuerpflichtigen Einkommen hat zwei negative Folgen:

- Das zu versteuernde Gesamteinkommen entspricht bei vermögenden Steuerpflichtigen immer weniger ihrem ökonomischen Einkommen.⁵¹⁶
- Das Vermögen besonders Vermögender wächst noch stärker an, was zu negativen volkswirtschaftlichen und politischen Entwicklungen führt.⁵¹⁷

Bis 2011 wurden unrealisierte Wertsteigerungen nur bei Sitzverlagerung ins Ausland besteuert. Diese Regelung wurde 2011 vom Europäischen Gerichtshof beanstandet⁵¹⁸ und musste geändert werden⁵¹⁹: Bei Sitzverlagerung ins Ausland werden seit 2011 nur noch die im Inland erzielten Wertsteigerungen festgestellt, die darauf entfallende Steuer wird aber gestundet und ist erst fällig, falls der Vermögensgegenstand später im Ausland verkauft wird.

Für den Fall der Realisierung von Wertsteigerungen, im Steuerdeutsch als Aufdeckung von Stillen Reserven bezeichnet, enthält das deutsche Steuerrecht komplizierte Überleitungs-⁵²⁰ und Stundungsregeln⁵²¹, die letztlich ermöglichen, die Wertsteigerungen oft auch langfristig oder sogar endgültig einer Besteuerung zu entziehen⁵²².

(2) Bewertung zu Verkehrswerten erforderlich und verwaltungsarm möglich

Die Nichtbesteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen wird vor allem mit Bewertungsproblemen, Liquiditätsproblemen und dem Gläubigerschutz begründet.

Bewertungsprobleme bei der Erfassung von Wertsteigerungen?

Es gebe erhebliche Bewertungsprobleme bei der Erfassung von Wertsteigerungen:⁵²³

- Sowohl der heutige Verkehrswert wie der Buchwert der Vermögensgegenstände eines Unternehmens sind aber jedenfalls bei kapitalmarktnahen Unternehmen, die nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) bilanzieren, der Rechnungslegung zu entnehmen und damit auch die akkumulierten Wertsteigerungen (vgl. Kasten 9.2).
- In Extremsituationen (wie während der Bankenkrise 2008) und im Einzelfall auch für nicht börsennotierte Unternehmensbeteiligungen sowie generell für exotische oder hochspekulative Papiere kann ein Verkehrswert zum Stichtag nicht gesichert festgestellt werden. Dies kann

aber doch wohl nicht als Begründung dafür dienen, dass man die Erfassung der in der überwältigenden Mehrzahl wohldefinierten Vermögenszuwächse gar nicht versucht und generell unterlässt.

Kasten 9.2 : Bewertung zu Verkehrswerten verwaltungsarm möglich

Probleme bei der Erhebung der Vermögensteuer resultierten wesentlich aus der Willkürlichkeit der damals angewandten Bewertung einzelner Vermögensbestandteile: Geldvermögen zum nominalen Verkehrswert, Immobilien weit unter Verkehrswert. Bei der Entscheidung zur Erbschaftsteuer wurde vom deutschen Bundesverfassungsgericht eine strikt an Marktwerten orientierte Bewertung (so wie in den USA oder UK üblich) gefordert.

Durch ein solches Vorgehen können auch bei der Besteuerung von Wertsteigerungen Bewertungsprobleme systematisch verringert werden. Die Bewertung müsste, wie etwa in den USA auch bei der Grundsteuer üblich, durch eine stichprobenartig überprüfbare Selbsteinschätzung nach Richtwerten erfolgen.

Wertsteigerungen treten insbesondere bei Immobilien und Betriebsvermögen, aber auch bei Aktien und Geldvermögen auf:

- Immobilien und Betriebsvermögen sind der Art nach bekannt, soweit sie in Deutschland liegen.
- Finanzanlagen, soweit sie in Deutschland verwaltet werden, sind grundsätzlich bekannt. Allerdings wird durch das deutsche Bankgeheimnis und seit 2008 durch die Abgeltungsteuer, die eine Anonymität der Vermögen garantiert, eine Verschleierung von Vermögenswerten erleichtert. Deshalb sollten das Bankgeheimnis und insbesondere die Anonymität der Vermögen bei der Abgeltungsteuer abgeschafft werden.⁵²⁴
- Soweit das Realkapital im Ausland liegt bzw. das Finanzkapital im Ausland verwaltet wird, bedarf es einer Kombination aus Maßnahmen zur systematischen Steuervermeidung und strikter Strafen des Steuerstrafrechts, um eine Benachteiligung der Kapitalverwaltung in Deutschland und generell eine Benachteiligung der Steuerehrlichen zu vermeiden.

(a) Bewertung von Immobilien

Die in Deutschland gelegenen Immobilien sind bekannt. Das für die Erbschaftsteuer verwendete verwaltungsarme Bewertungsverfahren einer angemessenen Typisierung und Pauschalisierung könnte auch für die Bestimmung von Wertsteigerungen genutzt werden. Auch für die Grundsteuer müssen in Zukunft einheitliche Werte zugrunde gelegt werden.⁵²⁵

Ein pauschalisierendes Verfahren, z.B. Grundstücksbewertung aus der Richtwertekarte zuzüglich dem Wohn/Nutzflächenverfahren, wie es in den Fachgutachten zur Reform der Grundsteuer vorgeschlagen wurde, könnte im Rahmen einer Selbstveranlagung eingeführt werden und so eine verwaltungsarme Steuererhebung ermöglichen.⁵²⁶ Zur Bestimmung des Steuerwerts werden vom typisierend und pauschalisierend geschätzten Verkehrswert z.B. 30% als Bewertungsabschlag abgezogen; damit dürfte in fast allen Fällen diese Schätzung zwar noch in der zulässigen Bandbreite, aber etwas unterhalb des tatsächlichen Verkehrswerts liegen, und so eine wenig anfechtbare Steuererhebung ermöglichen. Natürlich steht es dann dem Steuerpflichtigen frei, im Einzelfall einen noch niedrigeren Verkehrswert gutachtlich nachzuweisen.

Eine Überprüfung könnte stichprobenartig in den folgenden Jahren erfolgen. So machen es andere Länder und so könnte es zukünftig bei einer wieder in Kraft gesetzten Vermögensteuer und auch bei der Grundsteuer funktionieren.

Fortsetzung von Kasten 9.2:**(b) Bewertung von Betriebsvermögen**

Das in Deutschland liegende Betriebsvermögen ist bekannt, sein Wert zur Bestimmung der Wertsteigerung ergibt sich aus korrekt an den Verkehrswerten und damit an der wirtschaftlichen Realität orientierten Bilanz, wie sie im Prinzip die seit 2005 in der EU vorgeschriebenen IFRS-Bilanzierungsregeln vorsehen. Handels- und Steuerbilanzen auf der Basis des deutschen Handelsgesetzbuches sind wegen der dort möglichen deutlichen größeren Bewertungsspielräume für eine marktnahe Bewertung weniger gut nutzbar.

(c) Bewertung von Finanzvermögen

Größere Finanzvermögen (Geldvermögen, Aktien etc.) werfen keine Bewertungsprobleme auf.

(d) Bewertung von Unternehmensbeteiligungen

Nur bei nicht an der Börse gehandelten Unternehmensbeteiligungen können Bewertungsprobleme auftreten, die aber in vielen Fällen durch angemessene Bewertungsabschläge streitarm gelöst werden können.

Quelle: Basierend auf [Jarass/Obermair 2012, Kasten 3.1, S. 76f.].

Marktpreise nicht verfügbar?

Man habe gerade in den vergangenen Jahren sehen können, wie sehr die Preise für Vermögenswerte schwanken; zeitweise war es gar nicht möglich, für bestimmte Vermögensklassen Marktpreise zu ermitteln (Asset Backed Securities, Kreditportfolios, Banken-Aktien, Staatsanleihen einiger Eurozonenmitglieder):

- Auswirkungen von starken Schwankungen in der Bewertung einzelner Vermögensklassen kann man verwaltungstechnisch lösen, indem man Bewertungsabschläge einführt und immer nur in kleinen Schritten Änderungen bei der Besteuerung berücksichtigt.
- Wenn momentan keine Werte ermittelt werden können, werden die alten Werte fortgeführt, bis wieder Werte ermittelbar sind.

Liquiditätsprobleme und Gläubigerschutz

Zur Vermeidung von Liquiditätsproblemen dürften nur nach Verkauf tatsächlich zugeflossene Erträge besteuert werden (Realisationsprinzip). Sowohl realisierte wie auch unrealisierte Wertminderungen müssten hingegen sofort zum Gläubigerschutz steuerlich geltend gemacht werden können (Imparitätsprinzip).⁵²⁷

- Zumindest die Besteuerung der Wertsteigerung von nicht betriebsnotwendigem Vermögen⁵²⁸ könnte in wenigen Jahresschritten erfolgen, da dieses Vermögen verkauft oder beliehen werden kann. Nicht nur der Fiskus würde erheblich profitieren, sondern es ergäbe sich auch ein Vorteil für die Gesamtheit der Wirtschaft, da bisher volkswirtschaftlich ungenutzte Ressourcen in den Wirtschaftskreislauf einbezogen würden.
- Die Besteuerung der Wertsteigerung von betriebsnotwendigem Vermögen⁵²⁹ könnte dagegen tatsächlich die Liquidität des Unternehmens gefährden, wenn die gesamte buchmäßige Wertsteigerung als Zuwachs des Betriebsvermögens der **sofortigen** Besteuerung unterworfen

würde, etwa gar rückwirkend nach Jahren und Jahrzehnten erheblicher Steigerungen der Grundstückswerte in allen wirtschaftlich prosperierenden Regionen Deutschlands. Es ist aber andererseits unverständlich, warum derzeit gänzlich auf die Besteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen nicht nur bei betriebsnotwendigem Vermögen, sondern auch bei nicht betriebsnotwendigem Vermögen verzichtet wird.

(3) Verfahren zur schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte

Kasten 9.3 gibt ein Beispiel für die Umsetzung der schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte für Immobilien.

Kasten 9.3 : Ein Beispiel zur Wertaufholung bei Immobilien

Immobilien haben meist geringe Marktpreisschwankungen.

Annahmen:

- Wertaufholung beginnt ab Jahr 1.
- Anschaffungspreis vor 30 Jahren 20 Mio. €, also Buchwert (1) = 20 Mio. €.
- Der Marktpreis der Immobilie betrage in den Jahren 1 und 2 je 100 Mio. € und steigt im Jahr 3 auf 110 Mio. €.

Jahr 1:

- Marktwert (1) = 100, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (1) = 70 Mio. €.
- Steuerbemessungsgrundlage (1) = (Steuerwert (1) - Buchwert (1)) * 10% = (70 Mio. € - 20 Mio. €) * 10% = 5 Mio. €.
- Steuer bei 30% Steuersatz = 5 Mio. € * 30% = 1,5 Mio. € (also 1,5% des Marktwerts).

Jahr 2:

- Buchwert (2) = 20 Mio. € + 5 Mio. € = 25 Mio. €.
- Marktwert (2) = 100 Mio. € (konstant), Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (2) = 70 Mio. €.
- Steuerbemessungsgrundlage (2) = (Steuerwert (2) - Buchwert (2)) * 10% = (70 Mio. € - 25 Mio. €) * 10% = 4,5 Mio. €.
- Steuer bei 30% Steuersatz = 4,5 Mio. € * 30% = 1,35 Mio. € (also 1,35% des Marktwerts).

Jahr 3:

- Buchwert (3) = 25 Mio. € + 4,5 Mio. € = 29,5 Mio. €.
- Marktwert (3) = 110, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (3) = 77 Mio. €.
- Steuerbemessungsgrundlage (3) = (Steuerwert (3) - Buchwert (3)) * 10% = (77 Mio. € - 29,5 Mio. €) * 10% = 4,75 Mio. €.
- Steuer bei 30% Steuersatz = 4,75 Mio. € * 30% = 1,425 Mio. € (also 1,30% des Marktwerts).

Jahr 4:

Buchwert (4) = 29,5 Mio. € + 4,75 Mio. € = 34,25 Mio. €.

etc.

Die akkumulierte Wertsteigerung des Betriebsvermögens ergibt sich als Differenz der Verkehrswerte und der Buchwerte. Die Buchwerte, also die Anschaffungskosten minus Abschreibungen,

sind in der Rechnungslegung des Unternehmens enthalten, die Verkehrswerte sind häufig dem Unternehmen bekannt und in den Erläuterungen der betreffenden Bilanzpositionen dokumentiert, jedenfalls aber – von nicht börsennotierten Beteiligungen abgesehen – leicht erhebbar.⁵³⁰

Bei der schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte sollten folgende Maßgaben berücksichtigt werden:

- Bewertungsabschläge vorsehen⁵³¹, um Bewertungsprobleme zu verringern und starke Schwankungen zu vermeiden. Beispiel⁵³²: Verkehrswert 100 Mio. €, Steuerwert (bei einem Bewertungsabschlag von 30%) 70 Mio. €. Wer die Steuerbewertung in Höhe von 70 Mio. € nicht akzeptiert, müsste nachweisen⁵³³, dass der Verkehrswert unterhalb des Steuerwerts von 70 Mio. € liegt. Nachhaltige Streitigkeiten werden durch den Bewertungsabschlag also deutlich verringert.
- Die Annäherung der Buchwerte an die Marktwerte sollte in kleinen Schritten von jährlich z.B. 10% der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert umgesetzt werden.

Kasten 9.4 gibt ein Beispiel der schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte für Unternehmensbeteiligungen und Aktien.

Eine Wertaufholung in kleinen Schritten, z.B. über 10 Jahre á 10% der aufgelaufenen Wertsteigerung, vermeidet jedenfalls eine Gefährdung der wirtschaftlichen Stabilität der Unternehmen, da dann bei einem Steuersatz von 30% jährlich nur 3% der Wertsteigerung als Steuern gezahlt werden müssen und bei einer Verkehrswertminderung entsprechende Steuergutschriften entstehen. Eine derartige Wertaufholung führt zu einer drastischen Vereinfachung des deutschen Unternehmensteuerrechts, weil eine Vielzahl von speziellen Regelungen, etwa zum Problem der Sitzverlagerung, entfallen kann.

Eine grobe Schätzung des zusätzlichen Steueraufkommens durch Besteuerung aller unrealisierten Wertsteigerungen (so genannte Stille Reserven) deutscher Unternehmen, sowohl bei betriebsnotwendigen als auch bei nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern, ergibt sich wie folgt:

- Das Sachvermögen der gesamten deutschen Volkswirtschaft, bewertet zu Verkehrswerten, betrug 13.136 Mrd. € in 2015, davon Grund und Boden 3.793 Mrd. €. ⁵³⁴
- Das Sachvermögen von Kapital- und Personengesellschaften⁵³⁵ außerhalb des Bankensektors, wiederum bewertet zu Verkehrswerten, betrug 4.194 Mrd. € in 2015, davon Grund und Boden 749 Mrd. €. ⁵³⁶ Hinzu kommen erhebliche Immobilienvermögen in der Hand von in- und ausländischen Immobilienverwaltungsgesellschaften.
- Ein wesentlicher Bestandteil der Stillen Reserven sind die Immobilien der Unternehmen, deren Buchwert deutlich unter ihrem Verkehrswert liegt, im Durchschnitt vielleicht bei rund 20%. Damit ergeben sich Stille Reserven in der Größenordnung von 1.000 Mrd. €.
- Wird die Wertaufholung dieser Stillen Reserven schrittweise über 20 Jahre vorgenommen, ergeben sich mögliche Wertaufholungen im Bereich von über 50 Mrd. € pro Jahr; erfahrungsgemäß kann nur ein Teil davon erfasst und besteuert werden, zudem wird es Bewertungsabschläge zum Verkehrswert u.Ä. geben. Bei einem typischen Steuersatz von durchschnittlich 25% ergibt sich trotzdem ein mögliches Mehraufkommen von deutlich über 10 Mrd. € pro Jahr.

Kasten 9.4 : Ein Beispiel zur Wertaufholung bei Unternehmensbeteiligungen und Aktien

Unternehmensbeteiligungen und vor allem Aktien haben durchaus beträchtliche Marktpreisschwankungen. Deshalb wird im folgenden Rechenbeispiel für das Jahr 3 ein Rückgang des Marktwerts von 130 Mio. € auf 40 Mio. € angenommen.

Annahmen:

- Wertaufholung beginnt ab Jahr 1.
- Anschaffungspreis vor 10 Jahren sei 60 Mio. €, also Buchwert (1) = 60 Mio. €.
- Der Marktwert der Unternehmensbeteiligungen steige von 100 Mio. € im Jahr 1 auf 130 Mio. € im Jahr 2 und fällt dann auf 40 Mio. € im Jahr 3.

Jahr 1:

- Marktwert (1) = 100 Mio. €, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (1) = 70 Mio. €.
- Steuerbemessungsgrundlage (1) = (Steuerwert (1) - Buchwert (1)) * 10% = (70 Mio. € - 60 Mio. €) * 10% = 1 Mio. €.
- Steuer bei 30% Steuersatz = 1 Mio. € * 30% = 0,3 Mio. € (also nur 0,3% des Marktwerts).

Jahr 2:

- Buchwert (2) = 60 Mio. € + 1 Mio. € = 61 Mio. €.
- Marktwert (2) = 130 Mio. €, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (2) = 91 Mio. €.
- Steuerbemessungsgrundlage (2) = (Steuerwert (2) - Buchwert (2)) * 10% = (91 Mio. € - 61 Mio. €) * 10% = 3 Mio. €.
- Steuer bei 30% Steuersatz = 3 Mio. € * 30% = 0,9 Mio. € (also nur 0,7% des Marktwerts).

Jahr 3:

- Buchwert (3) = 61 Mio. € + 3 Mio. € = 64 Mio. €.
- Marktwert (3) = 40 Mio. €, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (1) = 28 Mio. €.
- Steuerbemessungsgrundlage (3) = (Steuerwert (3) - Buchwert (3)) * 10% = (28 Mio. € - 64 Mio. €) * 10% = -3,6 Mio. €.
- Steuer bei 30% Steuersatz = -3,6 * 30% = -1,08 (kann als Verlust geltend gemacht und mit anderen Gewinnen verrechnet werden).

Jahr 4:

- Buchwert (4) = 64 Mio. € - 3,6 Mio. € = 60,4 Mio. €.
- etc.

Eine Modifizierung⁵³⁷ der derzeitigen gänzlichen Steuerfreistellung der Wertsteigerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften würde ein weiteres Mehraufkommen erbringen.

Mit der vorgeschlagenen stufenweisen Wertaufholung von Betriebsvermögen würden die Grundsätze des Einkommensteuerrechts wieder in Einklang mit der Steuerpraxis gebracht werden.

(4) Besteuerung von Wertsteigerungen als Gegenfinanzierung für steuerliche Investitionsanreize

Die Schaffung möglichst günstiger Abschreibungsbedingungen, die in den ersten Jahren die Liquidität des Investors durch erhöhte Abschreibungssätze verbessert, ist die einzige direkte staatliche Maßnahme zur Begünstigung von arbeitsplatzschaffenden inländischen Investitionen, die nicht EU-widrig ist und auch nicht – wie Investitionsbeihilfen – bei der EU notifiziert und genehmigt werden muss.

Maßnahmen zur Förderung von Innovation und Wachstum stehen hoch auf der Prioritätenliste sowohl der früheren als auch der aktuellen Bundesregierung. Hinsichtlich des Instruments Abschreibungsbedingungen hat der Gesetzgeber aber seit Jahren genau das Gegenteil beschlossen, nämlich Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen zur kurzfristigen kassenmäßigen Gegenfinanzierung von allgemeinen Steuersatzsenkungen.

Wenn Wertsteigerungen durch ein allgemeines Wertaufholungsgebot für Stille Reserven automatisch besteuert werden, machen dagegen erhöhte Anfangsabschreibungen haushalts- und wirtschaftspolitisch Sinn:

- Das Mehraufkommen aus der Besteuerung von Wertsteigerungen (Wertaufholung) dient als Gegenfinanzierung für das anfängliche Minderaufkommen durch hohe Anfangsabschreibungen.
- Es resultieren keine neuen dauerhaft unbesteuerten Erträge (Stille Reserven), weil durch die spätere schrittweise Wertaufholung übermäßige Abschreibungen automatisch wieder zurückgeführt werden. Insofern sind die anfänglichen Abschreibungsvergünstigungen nur ein vorübergehender Verzicht auf Besteuerung, wenn später nicht nur realisierte, sondern auch alle unrealisierten Wertsteigerungen besteuert werden.

Der Europäische Gerichtshof hat mit seiner Entscheidung vom 23. Januar 2014 klargestellt, "dass in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten befugt bleiben ... die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen"⁵³⁸ und "dass ein Mitgliedstaat das Recht hat, den in seinem Hoheitsgebiet durch einen latenten Wertzuwachs erzielten wirtschaftlichen Wert zu besteuern, auch wenn der betreffende Wertzuwachs dort noch nicht tatsächlich realisiert wurde"⁵³⁹. Eine Wertaufholung und Besteuerung nach dem oben vorgeschlagenen Verfahren ist also europarechtlich ausdrücklich zulässig.

9.2.3 Realisierte Veräußerungsgewinne nicht begünstigen

Tab. 9.1 gibt die Steuerbelastungen von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in Abhängigkeit der jeweiligen unmittelbaren Beteiligungshöhe an.

Seit 2013 sind in Deutschland von Kapitalgesellschaften erhaltene Dividenden bei der Körperschaftsteuer nur dann steuerfrei⁵⁴⁰, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals betragen hat⁵⁴¹. Bei der Gewerbesteuer hingegen sind diese Dividenden nur steuerfrei, "wenn der Gesellschafter (i) zu Beginn des Erhebungszeitraums zu mindestens 15% an einer inländischen Gesellschaft bzw. (ii) seit Beginn des

Erhebungszeitraums zu mindestens 15% an einer aktiven ausländischen Gesellschaft beteiligt ist oder die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind"⁵⁴².

Tab. 9.1 : Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaften

	(1.1)	(1.2)	(2.1)	(2.2)
	Körperschaftsteuer		Gewerbesteuer	
unmittelbare Beteiligungshöhe	<10%	≥10%	<15%	≥15%
(1) Steuersatz Dividenden	15%	0,75%	14%	0,70%
(2) Steuersatz Veräußerungsgewinne	0%	0%	0%	0%

Hinweise:

Zu Z. (1), Sp. (1.2): $0,75\% = 5\% \cdot 15\%$; zu Z. (1), Sp. (2.1): bei einem typischen Hebesatz von 400%; zu Z. (1), Sp. (2.2): $0,70\% = 5\% \cdot 14\%$; bei Dividenden von EU-Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland, die die sonstigen Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllen, reicht eine unmittelbare Beteiligungshöhe von 10% aus.

Veräußerungsgewinne hingegen sind sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch bei der Gewerbesteuer weiterhin steuerfrei⁵⁴³, unabhängig von der jeweiligen Beteiligungshöhe des Empfängers.

Diese steuerliche Ungleichbehandlung von Dividenden und Wertsteigerungen legalisiert künstliche Steuergestaltungen, indem keine steuerpflichtigen Dividenden ausgeschüttet werden. Durch die Einbehaltung (Thesaurierung) von Gewinnen steigt der Unternehmenswert. Durch Verkauf der dadurch im Wert gestiegenen Unternehmensanteile kann dann der Unternehmensgewinn steuerfrei an den Anteilseigner ausgeschüttet werden.

9.3 Unternehmensvermögen angemessen besteuern

Die Besteuerung von Unternehmensvermögen weist eine ganze Reihe von schwerwiegenden Defiziten auf:

- Die Erhebung der Vermögensteuer wurde im Jahr 1995 vom Bundesverfassungsgericht nicht etwa – wie häufig behauptet – für grundsätzlich unzulässig erklärt, vielmehr wies das Bundesverfassungsgericht – zu Recht – auf die ungerechtfertigte Begünstigung von Immobilienvermögen etwa gegenüber Bar- und Wertpapiervermögen hin und forderte die gesetzliche Durchsetzung einer Gleichbehandlung. Statt diese verfassungswidrige Ungleichbehandlung verfassungskonform zu ändern, hat der Gesetzgeber die Erhebung der Vermögensteuer ab 1997 ausgesetzt.⁵⁴⁴
- Die Besteuerung von Wertsteigerungen (Stille Reserven) ist insbesondere bei Immobilien und Unternehmensvermögen mangelhaft, weil **Wertsteigerungen** gemäß deutschem Einkom-

mensteuergesetz zwar grundsätzlich als Gewinn der Besteuerung unterliegen, aber im Widerspruch zu dieser klaren gesetzlichen Vorgabe im Regelfall seit Jahrzehnten überwiegend dauerhaft unbesteuert bleiben.

- Damit bleibt einzig die Grundsteuer als vermögenbezogene Besteuerung von Unternehmen bestehen. Deren Bewertungsverfahren und damit die Grundsteuer selbst läuft aber Gefahr, demnächst für verfassungswidrig erklärt zu werden (siehe das spätere Kap. 9.3.2).

Zur Reform der Besteuerung von Privatvermögen wurde eine Vielzahl von Reformvorschlägen erarbeitet⁵⁴⁵, die bisher in Deutschland allerdings nur in kleinen Ansätzen umgesetzt wurden.

Die dringend erforderlichen Reformen bei der Besteuerung von privatem Vermögen stehen zwar nicht im Fokus der hier vorgelegten Untersuchung, sondern die faire und effiziente Besteuerung von Unternehmensvermögen. Es besteht allerdings ein enger Zusammenhang zwischen großen privaten Vermögen und Unternehmensvermögen: Neben eigen- und fremdgenutzten Immobilien besteht der ganz überwiegende Teil größerer privater Vermögen aus Unternehmensvermögen.

Eine faire und effiziente Besteuerung von betrieblichem Vermögen ist deshalb von besonderer Bedeutung für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung. Betriebliche und große private Vermögen sind dabei untrennbar miteinander verknüpft, da häufig Eigenkapital im Privatvermögen gehalten wird und der laufende Betrieb überwiegend aus Fremdkapital finanziert wird.⁵⁴⁶

Im Folgenden werden die Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen erläutert und hierzu Reformvorschläge erarbeitet. Bei allen Reformvorschlägen der Besteuerung von Unternehmensvermögen ist zu prüfen, ob für sie die allgemeinen Einschränkungen gelten, die in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1995 zur Vermögensteuer⁵⁴⁷ niedergelegt sind:

- Eine Besteuerung des Vermögens dürfe zwar unabhängig vom tatsächlichen Ertrag als so genannte Sollertrags-Besteuerung des typischen Ertrags von Vermögen durchgeführt werden;
- eine Minderung der den Ertrag bringenden Vermögenssubstanz durch eine Vermögensteuer ist laut Bundesverfassungsgericht allerdings nicht zulässig.

Wesentlicher Teil der unternehmerischen Vermögen sind Immobilienvermögen, in wachsendem Umfang aber auch Patente oder Namensrechte⁵⁴⁸, auf die Lizenzen vergeben werden können sowie ähnliche immaterielle Vermögensgegenstände wie Goodwill etc.

9.3.1 Mangelhafte Bewertung bei der Grundsteuer

Die Grundsteuer, eine kommunale Besteuerung von Immobilienvermögen, wird bestimmt⁵⁴⁹ durch $\text{Steuermesszahl} \cdot \text{Hebesatz} \cdot \text{Einheitswert}$:

- Die Steuermesszahl beträgt grundsätzlich 0,35%⁵⁵⁰, für Ein- und Zweifamilienhäuser aber nur rund 0,31%, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft hingegen 0,6%.
- Der Hebesatz wird von der jeweiligen Gemeinde festgelegt. Der durchschnittliche Hebesatz betrug in 2010 noch 410%, in 2015 bereits 455%.⁵⁵¹

- Die Grundsteuer hatte in 2016 ein Aufkommen⁵⁵² von gut 13 Mrd. € und steigt seit Jahren an, u.a. wegen der laufenden Bebauung und der Erhöhungen der Hebesätze.

Für alle Immobilien müssen also Einheitswerte festgestellt werden.⁵⁵³ Eine Einheitsbewertung soll alle Immobilien gleichmäßig bewerten. Die Einheitswerte müssten laut eindeutiger gesetzlicher Vorgabe eigentlich regelmäßig aktualisiert werden: "Die Einheitswerte werden in Zeitabständen von je 6 Jahren allgemein festgestellt (Hauptfeststellung)."⁵⁵⁴ Ändert sich der Einheitswert zwischendurch um mehr als ein Zehntel, so muss der Einheitswert fortgeschrieben werden.⁵⁵⁵

1970 wurde in einer unbeachteten Gesetzesänderung festgelegt: "Der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes wird abweichend von § 21 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes durch besonderes Gesetz bestimmt."⁵⁵⁶ Ein derartiges "besondere Gesetz" wurde allerdings nie erlassen. Im klaren Widerspruch zur grundsätzlich geltenden Rechtslage hat also der Gesetzgeber⁵⁵⁷ geltendes Recht außer Kraft gesetzt und eine Aktualisierung der Einheitswerte seit 1964 verhindert: Die letzte Hauptfeststellung fand zum 01. Januar 1964 statt und wurde erstmals mit Wirkung ab 01. Januar 1974 und bis heute unverändert in Höhe von 140% der damals festgestellten Einheitswerte angewendet.⁵⁵⁸ In den neuen Bundesländern werden seit 1990 die Einheitswerte vom 01. Januar 1935 mit gewissen Zuschlägen verwendet.⁵⁵⁹

Die Grundsteuer wird also auf gänzlich veraltete Einheitswerte statt auf Verkehrswerte bezogen. Seit nunmehr 50 Jahren hat sich offensichtlich keine der jeweiligen Bundesregierungen veranlasst gesehen, Gesetze auf den Weg zu bringen, die eine gesetzeskonforme Erhebung der Grundsteuer auf der Basis aktueller Verkehrswerte ermöglichen.

Im Gegensatz zur Erbschaftsteuer und einem kommunalen Einkommensteuerzuschlag, die durch Wohnsitzverlagerung umgangen werden können⁵⁶⁰, sind Immobilien strikt ortsgebunden. Bereits heute ist deshalb eine stark unterschiedliche Besteuerung in unterschiedlichen Kommunen möglich; die Hebesätze für die Grundsteuer variieren zwischen⁵⁶¹

- unter 200% in wenigen ländlichen Gemeinden,
- typischerweise 300% bis 400% in den meisten Gemeinden,
- 810% in Berlin (maximaler Hebesatz in einer Großstadt),
- 1.800% in Enzklosterle (maximaler Hebesatz in Deutschland).

9.3.2 Reform der Grundsteuer dringlich

Die zur Ermittlung der Grundsteuer verwendeten Einheitswerte stammen in den alten Bundesländern aus dem Jahr 1964 und in den neuen Bundesländern aus dem Jahr 1935. Der Bundesfinanzhof⁵⁶² hat erhebliche Zweifel, ob die dadurch bedingten erheblichen ungleichmäßigen Bewertungen mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz⁵⁶³ noch in Übereinstimmung stehen, und hat deshalb ein neues Bewertungssystem für die Grundsteuer gefordert. Der Bundesfinanzhof hat das Bundesverfassungsgericht gebeten zu prüfen, ob die

Grundsteuer mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz noch in Übereinstimmung steht. Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts steht noch aus.⁵⁶⁴

(1) Bewertungsverfahren bei der Grundsteuer ist laut Bundesfinanzhof verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat 1995 in seiner Entscheidung zur Vermögensteuer die ungleiche Bewertung von Immobilien einerseits und von Barvermögen, Wertpapieren etc. andererseits für verfassungswidrig erklärt.⁵⁶⁵ In seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer von 2006 sah das Bundesverfassungsgericht darüber hinaus in der ungleichmäßigen Bewertung unterschiedlicher Immobilien einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, da die der Besteuerung zugrunde liegenden Einheitswerte vielfach stark und in ganz unterschiedlicher Weise von den aktuellen Verkehrswerten abwichen.⁵⁶⁶

Die Erbschaftsteuer wurde mittlerweile entsprechend reformiert, gleichzeitig aber neue Ungleichheiten in Form von Befreiungen, Verschonungen und Begünstigungen geschaffen.⁵⁶⁷ Die Grundsteuer hingegen wird weiterhin nicht nach Marktwerten, sondern auf der Basis von gänzlich veralteten Einheitswerten erhoben.⁵⁶⁸ Die Bewertungsverfahren bei der Grundsteuer widersprechen eklatant den vom Bundesverfassungsgericht 2006 aufgestellten Grundprinzipien bei der Erbschaftsteuer: Demnach ist strikt eine Bewertung zu Verkehrswerten bzw. Marktpreisen vorzunehmen, bevor irgendwelche Vergünstigungen berücksichtigt werden.

Es sind die Städte und Gemeinden, denen die Grundsteuer für die in ihrer Kommune gelegenen Grundstücke zufließt⁵⁶⁹ und deren wichtigste eigenständige Finanzquelle zur Bereitstellung von öffentlicher Infrastruktur. Es stellt sich die Frage, ob angesichts der enormen Wertsteigerungen gerade auch von Betriebsgrundstücken, die sich in den Einheitswerten nicht abbilden, noch von verfassungsgemäßer Erhebung dieser wichtigen kommunalen Steuer die Rede sein kann.

Das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für die Grundsteuer entspricht auch nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30. Juni 2010 nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen.⁵⁷⁰ Der Bundesfinanzhof⁵⁷¹ hat erhebliche Zweifel, ob die sehr ungleichmäßigen Bewertungen mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz⁵⁷² noch in Übereinstimmung stehen und hat deshalb ein neues Bewertungssystem für die Grundsteuer gefordert. Mit der Überprüfung dieser Angelegenheit ist derzeit das Bundesverfassungsgericht beschäftigt.⁵⁷³ Die Finanzämter sind angewiesen, alle eingegangenen Anträge und Einsprüche bis zum Entscheid des Bundesverfassungsgerichts ruhen zu lassen.

(2) Vorschläge der Bundesländer zur Reform der Grundsteuer

2010/2011, also erst rund 5 Jahre nach den grundsätzlichen Einwänden des Bundesverfassungsgerichts gegen die krass ungleiche Bewertung von Vermögensgegenständen mit gleichem Verkehrswert, wurden im Rahmen einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe für die dringend erforderliche Neubewertung der Immobilien drei verschiedene Vorschläge erarbeitet⁵⁷⁴, die auch im Jahr 2014 immer noch die aktuellsten Steuerreformvorschläge sind:

- **Verkehrswert:** Automationsgestützte Bewertung möglichst nah am Verkehrswert des Grundstücks und der aufstehenden Gebäude. Als Datenbasis dient dabei das in den Finanzämtern sowie in den Katasterverwaltungen und Gutachterausschüssen der Länder⁵⁷⁶ vorhandene Datenmaterial⁵⁷⁶.
- **Pauschalwert:** Pauschale Bewertung nur auf Basis von Grundstücks- und Gebäudeflächen ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Grundstücks- und Gebäudewerte. Weder der individuelle Grundstückswert noch der individuelle Gebäudewert hat bei diesem Vorschlag also für die Besteuerung irgendeine Bedeutung.⁵⁷⁷
- **Mischwert:** Wertorientierte Bodenkomponente auf der Basis von Bodenrichtwerten plus eine rein gebäudeflächenabhängige Komponente. Bei diesem Kompromissvorschlag des Landes Thüringen⁵⁷⁸ geht also der individuelle Grundstückswert in die Bewertung ein (ähnlich wie im Verkehrswert-Modell), aber nicht der individuelle Gebäudewert (wie im Pauschalwert-Modell).

Die Länder-Finanzministerkonferenz wollte eigentlich bis Ende 2011 eine Verprobung der unterschiedlichen Vorschläge erarbeiten. Die zwingend erforderliche Mitarbeit des Statistischen Bundesamts wurde endlich Ende 2012 gesetzlich ermöglicht.⁵⁷⁹ Bundesregierung und Bundesfinanzministerium sehen – mit einiger Berechtigung – bei der Grundsteuerreform Länder und Gemeinden in der Pflicht. Aber die Länder können sich nicht einigen, die Gemeinden befürchten massive Auseinandersetzungen vor Ort:

- Die Länder können sich nicht einigen, nicht zuletzt, weil die Betroffenen in den politischen Parteien machtvolle Fürsprecher haben: Villenbesitzer und die ebenfalls betroffenen normalen Leute mit kleinen Einfamilienhäusern auf großen Baugrundstücken, die gegenüber dem jetzigen Zustand deutlich mehr zahlen müssten, wollen verständlicherweise keine Grundsteuerreform. Kleine Mieter, die in heute wenig attraktiv gewordenen Wohngebieten wohnen, aber bisher über ihre Mietnebenkosten zu hohe Grundsteuern zahlen, würden aufgrund des geringen Bodenwerts in ihrer Wohngegend durch eine an den Verkehrswerten orientierte Grundsteuerreform entlastet. Sie haben aber kaum machtvolle politische Fürsprecher.
- Die Gemeinden sind an einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform, die unterm Strich kein Mehraufkommen erbringt, nicht interessiert, da sie dann – wohl zu Recht – erhebliche Verwerfungen gegenüber dem jetzigen Zustand erwarten, ohne mehr Geld in der Kasse zu haben. Ausbaden müssten die resultierenden Auseinandersetzungen dann die Lokalpolitiker vor Ort.

Deshalb werden die Reformen systematisch hinausgezögert und es wird abgewartet, ob und wann die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt wird. Erst nach einem abschließenden Urteil des Bundesverfassungsgerichts wird man dann, wie 2009 bei der Erbschaftsteuer, die Grundsteuer reformieren und kann dann die insbesondere für die wohlhabenden Einfamilienhausbesitzer resultierenden Grundsteuererhöhungen dem Bundesverfassungsgericht in die Schuhe schieben.

Als kommunale Steuer die Grundsteuer Ländersache. Es wäre zu überlegen, ob die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer vom Bund auf die Länder, am besten auf jedes einzelne Land übertragen werden sollte. Dies gilt insbesondere auch für die anschließend noch genauer

erläuterten Vorschläge für eine reine Bodenwertsteuer sowie eine Landes-Immobiliensteuer als Länderzuschlag auf die kommunale Grundsteuer.

Die Mehrheit der Länder beabsichtigt aber eine Reform der Grundsteuer auf der Grundlage eines Bundesgesetzes und will hierzu in einem ersten Schritt die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer neu regeln. Im Bereich des Grundvermögens soll ein grundlegend neues Bewertungsverfahren geschaffen werden.⁵⁸⁰ Hinsichtlich der Neubewertung ist ein schrittweises Vorgehen angedacht:

- Rund 35 Millionen Grundstücke sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe sollen erstmals auf den 01. Januar 2022 bewertet werden, unbebaute Grundstücke anhand von Bodenrichtwerten, bebaute Grundstücke zusätzlich anhand des Gebäudewerts unter Berücksichtigung von Art und Baujahr.
- Die reformierte Grundsteuer soll voraussichtlich ab 2027 zur Anwendung kommen.
- Den Ländern soll die Kompetenz zur Bestimmung eigener Steuermesszahlen eingeräumt werden.

Die Grundsteuerreform soll gemäß diesen Vorschlägen insgesamt aufkommensneutral sein.

Eine Reform der Grundsteuer auf der Basis von aktuellen Verkehrswerten statt, wie derzeit, auf der Basis von veralteten und ungleichmäßigen Einheitswerten ist also dringlich, da sonst die Gefahr besteht, dass auch die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt werden wird. Die dazu laufenden Reformarbeiten müssen nun endlich beschleunigt vorangetrieben werden. In jedem Fall sollte die Steuer verwaltungsarm durch eine automatisierte Kombination von Bodenrichtwerten und Angaben des Eigentümers zu Bruttoflächen und ggf. Nutzungsart erfolgen, mit stichprobenartiger Überprüfung durch die Steuerbehörden.

(3) Alternative: Reine Bodenwertsteuer

Jedwede Reform der Grundsteuer sollte Effektivität, Effizienz sowie Gerechtigkeit und Akzeptanz berücksichtigen⁵⁸¹:

- **Effektivität:** Die Grundsteuer muss den Kommunen zuverlässig Einnahmen bringen. Die Grundsteuer darf dabei, wie etwa die Steuer auf fossile Energieträger, auch Lenkungszwecke verfolgen. Bei der Grundsteuer sollte wesentlich z.B. die Eindämmung der Flächenneuanspruchnahme berücksichtigt werden.
- **Effizienz:** Die Grundsteuer sollte möglichst ein Auseinanderfallen von Nutzen und Kosten (externe Effekte) vermeiden. In jedem Fall sollte die Besteuerung verwaltungsarm und umgehungsresistent ausgestaltet sein.
- **Gerechtigkeit und Akzeptanz:** Die Grundsteuer als Objektsteuer sollte, wie vom Bundesverfassungsgericht gefordert, grundsätzlich auf die Verkehrswerte der Objekte erhoben werden. Dabei ist die Überwälzbarkeit der kommunalen Grundsteuer auf die Mieter zu berücksichtigen.

Nach Maßgabe der Kriterien Effektivität, Effizienz, Gerechtigkeit und Akzeptanz muss auch nach Meinung von LÖHR das Pauschalwert-Modell der Südländer allein schon wegen eklatanter Verstöße gegen Vorgaben der Rechtsprechung zur gleichmäßigen, am Marktwert orientierten Bewertung ausscheiden. Sollte der Gesetzgeber das Verkehrswert-Modell der Nordländer oder das Mischwert-Modell des Landes Thüringen weiterverfolgen, wäre mit Blick auf die siedlungspolitische Steuerungsfunktion (Flächenverbrauch) allerdings eine deutliche Anhebung der Steuerbelastung für unbebaute Baugrundstücke im Vergleich zu sonstigen unbebauten Grundstücken ins Auge zu fassen, da sonst immer häufiger bereits als Bauland ausgewiesene und erschlossene Baugrundstücke unbebaut bleiben, obwohl zusätzlicher Wohnraum bei erschwerten Grundstückspreisen gerade in den hochpreisigen Ballungszentren dringend benötigt wird.

Eine rein am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage ist allerdings laut LÖHR einer Kombi-Bemessungsgrundlage von Bodenwert und Gebäudekomponente überlegen. Eine rein am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage

- "führt zu einem hohen und stabilen Mittelaufkommen für die Gemeinden;
- verknüpft den privaten Nutzen (Bodenrente, Bodenwert) des Grundstückseigentümers mit den korrespondierenden Aufwendungen (Infrastruktur, Planung), die ansonsten ausschließlich von der Gemeinschaft getragen werden müssten (Vermeidung von Externalitäten und Stärkung des Äquivalenzprinzips);
- ermutigt zu einer effizienteren Nutzung der Grundstücke, da die Steuer verdient werden muss. Die Gebäudeinstandhaltung und energetische Sanierung wird anders als bei einer verbundenen Bemessungsgrundlage stimuliert, was auch der Bauindustrie Umsätze abseits von mehr Flächenverbrauch ermöglicht;
- führt zu einem mobilen Grundstücksmarkt mit höheren Grundstücksumsätzen, was für nach geeigneten Standorten suchende Unternehmen und Privathaushalte von großer Bedeutung ist;
- ist aufgrund des Rückgriffs auf die Bodenrichtwerte äußerst einfach und kostengünstig zu administrieren;
- kann nicht auf Mieter und Pächter überwälzt werden;
- wirkt dämpfend auf die Grundstückswerte."⁵⁸²

LÖHR fordert eine Rahmengesetzgebung mit entsprechenden Öffnungsklauseln in einem bundeseinheitlichen Grundsteuergesetz, wodurch die Gesetzgebungskompetenz faktisch auf Länderebene verlagert würde, was mit wettbewerbsföderalistischen Argumenten auch gut begründbar wäre.

9.3.3 Landes-Immobiliensteuer statt Vermögensteuer?

Die Unternehmensbesteuerung hängt untrennbar mit der Besteuerung von großen Vermögen zusammen, da große Vermögen meist in Form von Unternehmensbeteiligungen gehalten werden.

Die Vermögen der privaten Haushalte in Deutschland bestehen laut Angaben des Bundesfinanzministeriums⁵⁸³ in 2015 rund zur Hälfte aus Immobilien, die teils für Wohnzwecke, teils für

betriebliche Zwecke genutzt werden. Hinzu kommen erhebliche Vermögenswerte von ausländischen Kapitalverwaltungsgesellschaften, die im Inland in wachsendem Umfang Wohn- und Gewerbe-Immobilien besitzen und deren Erträge überwiegend steuerfrei ins Ausland transferiert werden können.

Jede Art von Immobilieneigentum ist zur Werterhaltung und Wertsteigerung in hohem Maße auf alle Arten von großräumigen öffentlichen Infrastrukturmaßnahmen angewiesen, die überwiegend von der Öffentlichen Hand und wesentlich auch aus Steuermitteln der Länderhaushalte finanziert werden. Dies steht im Gegensatz etwa zum Wert von Vermögen in Form von Wertpapierdepots oder Sparsbüchern, der kaum von Aufwendungen der Öffentlichen Hand abhängt.

Für eine angemessene Immobilienbesteuerung wird deshalb ein Länderzuschlag zur Grundsteuer als Landes-Immobiliensteuer vorgeschlagen⁵⁸⁴, die verwaltungsarm auf der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aufsetzt, aber als Ländersteuer ohne örtlichen Hebesatz erhoben wird und nicht als Mietnebenkosten (wie die kommunale Grundsteuer) auf die Mieter umgelegt werden kann.

Eine verfassungs- und europarechtskonforme Ausgestaltung einer Landes-Immobiliensteuer könnte wie folgt erfolgen:

- Die Erhebung der Landes-Immobiliensteuer sollte auf dieselbe Bemessungsgrundlage wie die Grundsteuer erfolgen. Das in Deutschland gelegene Immobilienvermögen würde so zusätzlich zur kommunalen Grundsteuer durch einen Zuschlag zur Grundsteuer besteuert, der vom jeweiligen Land erhoben wird und, im Gegensatz zur Grundsteuer, nicht im Rahmen der Nebenkostenabrechnung auf die Mieter überwälzbar wäre. Allerdings würde dadurch der Druck auf die Vermieter steigen, die Kaltmiete, soweit gesetzlich zulässig, zu erhöhen.⁵⁸⁵
- Damit wäre die Landes-Immobiliensteuer mit sehr geringem Verwaltungsaufwand erhebbar und wie die Grundsteuer weitgehend umgehungsresistent. Dies steht im Gegensatz zur Besteuerung von Geld- und Wertpapiervermögen durch die Einkommensteuer oder eine eventuell zukünftig wieder in Kraft gesetzte Vermögensteuer⁵⁸⁶.
- Die gezahlte Landes-Immobiliensteuer sollte zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung ganz oder in Teilen auf die der Immobilie zurechenbare Einkommensteuerschuld angerechnet werden.
- Der Zuschlagssatz könnte länderweise beschlossen werden (ähnlich wie bei der Grunderwerbsteuer). Wie immer die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer reformiert wird (Verkehrswert, Pauschalwert, Mischwert oder reiner Bodenwert), sollten die Komponenten Grundstückswert und Gebäudewert auch als Besteuerungsbasis der Landes-Immobiliensteuer genutzt werden.

Das erzielbare Steueraufkommen der Landes-Immobiliensteuer lässt sich wie folgt abschätzen:

- Der Verkehrswert der Immobilien betrug 2015 für Wohngebäude 4.806 Mrd. €, für Nichtwohngebäude 3.173 Mrd. € und für unbebauten Grund und Boden 3.794 Mrd. €, insgesamt also 11.773 Mrd. €. ⁵⁸⁷
- Bei einem Zuschlagssatz zur Grundsteuer von 0,1% des Immobilienvermögens ergibt sich ein Aufkommen eines Länder-Immobilienzuschlags von rund 11,7 Mrd. € (= 11.773 Mrd. € * 0,1%), falls alle Immobilien der Landes-Immobiliensteuer unterworfen würden.

Die Vorschläge zur Reform der Grundsteuer räumen den Ländern die Kompetenz zur Bestimmung eigener Steuermesszahlen ein. Damit könnte auch eine Landes-Immobiliensteuer umgesetzt werden.

9.3.4 Ausnahmen bei der Grunderwerbsteuer verringern

(1) Grunderwerbsteuer wird auf den Verkehrswert erhoben

Der Eigentumsübergang von Immobilien unterliegt in Deutschland der Grunderwerbsteuer, die vom Käufer auf den Kaufpreis zu entrichten ist.⁵⁸⁸ Die Grunderwerbsteuer besteuert also den tatsächlichen Marktwert, im Gegensatz zur Vermögen- und der Grundsteuer, bei denen als Bemessungsgrundlage völlig veraltete Einheitswerte verwendet werden.

Grundstücksverkäufe sind hinsichtlich der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) steuerfrei, soweit die Umsätze unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.⁵⁸⁹ Grunderwerbsteuer muss gezahlt werden ohne Berücksichtigung bereits früher gezahlter Steuern.

Bis 1983 betrug der Steuersatz bundeseinheitlich 7% des Verkaufspreises, aber mit vielen Ausnahmen, seit 1983 nur noch 2% unter Streichung fast aller Ausnahmen. Ab dem 01. September 2006 wurde der Steuersatz grundsätzlich auf 3,5% erhöht, wobei seitdem die Bundesländer den Steuersatz selbst festlegen dürfen.⁵⁹⁰ Die Steuersätze wurden daraufhin in 2011 zwischen 3,5% und 5%⁵⁹¹ festgelegt, in 2015 zwischen 3,5% (Bayern und Sachsen) und bis zu 6,5% in vielen Bundesländern.⁵⁹²

Das jährliche Gesamtaufkommen der Grunderwerbsteuer betrug von 2000 bis 2005 knapp 5 Mrd. €, stieg dann in 2007 mit der Steuersatzerhöhung von 2% auf 3,5% auf rund 7 Mrd. € und fiel in den Jahren 2009 und 2010 wieder auf knapp 5 Mrd. €.⁵⁹³ In 2013 betrug das Aufkommen aus der Grunderwerbsteuer nach weiteren Steuersatzerhöhungen und einem deutlichen Anwachsen der privaten Immobilienumsätze schon 8,4 Mrd. €, in 2016 bereits 12,3 Mrd. €.⁵⁹⁴

(2) Häuslebauer müssen immer Grunderwerbsteuer zahlen, Unternehmen nur manchmal

Privatleute zahlen immer Grunderwerbsteuer bei Grundstücksübertragungen, Unternehmen und Konzerne hingegen genießen besondere Privilegien.⁵⁹⁵ Unternehmen können – im Gegensatz zu Privatpersonen – ganz legal durch entsprechende Gestaltungen die Zahlung von Grunderwerbsteuer vermeiden (siehe Kasten 9.5).

"Wir haben hier ein echtes Gerechtigkeitsproblem. In der Praxis wird jeder kleine Häuslebauer besteuert, während millionenschwere Grundstücksgeschäfte von Immobiliengesellschaften trickreich am Fiskus vorbeigeschummelt werden. Es ist ungerecht und nicht vermittelbar, dass nur Otto Normalbürger zahlt"⁵⁹⁶, erläutert der hessische Finanzminister SCHÄFER.

Vor allem mittels Konzernumstrukturierungen ermöglicht das geltende Grunderwerbsteuerrecht eine Vielzahl von Steuervermeidungen. Für Konzerne ist dies möglich, indem sie z.B. das formale Eigentum an deutschen Immobilien an Tochtergesellschaften von in ihrem Eigentum stehenden internationalen Vermögensverwaltungsgesellschaften mit Sitz im Ausland übertragen

und später nicht die Grundstücke, sondern die Tochtergesellschaften über ausländische Zwischenholdings verkaufen.

Kasten 9.5 : Häuslebauer müssen immer Grunderwerbsteuer zahlen, Unternehmen nur manchmal

"Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95% der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden, ..." ⁵⁹⁷:

- Ein Häuslebauer, der eine Immobilie erwirbt, z.B. ein Grundstück, eine Eigentumswohnung oder ein Haus, muss auf den Kaufpreis Grunderwerbsteuer zahlen, in vielen Bundesländern mittlerweile 5% und mehr des Kaufpreises.
- Bei der Fusion von zwei Wohnungsbaugenossenschaften fällt Grunderwerbsteuer an.
- Ein Bäckermeister, der ein Grundstück von einem befreundeten Spenglermeister kauft, muss ebenfalls Grunderwerbsteuer zahlen.

Durch geschickte Strukturierung des Immobilienerwerbs kann allerdings die Zahlung der Grunderwerbsteuer umgangen werden:

- Wenn der Bäckermeister insgesamt weniger als 95% Anteile einer Grundstücksgesellschaft erwirbt, muss der Bäckermeister hierfür keine Grunderwerbsteuer zahlen (§ 3 Abs. 1 GrEStG).
- Ein Bäckermeister, der zusammen mit dem Spenglermeister ein Grundstück in eine Kommanditgesellschaft einbringt (es also quasi an die KG verkauft), bleibt steuerfrei. Wandeln die beiden die KG in eine AG um, muss allerdings Grunderwerbsteuer nachentrichtet werden.
- Eine Tochterfirma eines Konzerns, die eine Immobilie durch geeignete Umwandlung einer anderen Tochter des Konzerns erwirbt, muss im Regelfall keine Grunderwerbsteuer zahlen (§ 6a GrEStG).
- Die **Grunderwerbsteuer** wird im Regelfall nach vereinbarten Kaufpreisen erhoben.

(3) Erforderliche Änderungen

Der Bundesfinanzhof hat Zweifel, ob eine grunderwerbsteuerrechtliche Begünstigung des nationalen Rechts gegen das Beihilfeverbot des Unionsrechts verstößt und deshalb angewendet werden darf. Mit Beschluss vom 30. Mai 2017 II R 62/14 hat er daher dem Europäischen Gerichtshof im Rahmen eines so genannten Vorabentscheidungsersuchens die Frage vorgelegt, ob die für die Grunderwerbsteuer geltende Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG eine unionsrechtlich verbotene Beihilfe darstellt. ⁵⁹⁸

Zudem führen diese Privilegien zu einem völlig unüberschaubaren und hochkomplizierten Steuersystem, für deren Nutzung hochspezialisierte Berater erforderlich sind. Hier besteht erheblicher Reformbedarf.

Damit möglichst alle Immobilienverkäufe der Grunderwerbsteuer unterworfen werden, müssen die genannten Umgehungsmöglichkeiten eingeschränkt werden. "Eine konsequente Besteuerung aller Grundstücksübertragungen wäre nicht nur gerecht, sie würde natürlich auch viel mehr Geld einbringen. Geld, das wir nicht behalten wollen, sondern dafür nutzen könnten, die Grunderwerbsteuer insgesamt zu senken." ⁵⁹⁹

In Zukunft sollte jeder Grundstückstransfer der Grunderwerbsteuer unterworfen werden entsprechend der Änderung des Eigentumsanteils des am Ende der Kette stehenden Eigentümers. Die Grunderwerbsteuer sollte also nicht mehr – wie bisher – erst ab einem Eigentumswechsel von über 95% an einer Grundstücksgesellschaft erhoben werden (§ 2a GrEStG), sondern pro rata entsprechend dem Anteil des Eigentumswechsels. Behält also der alte Eigentümer einen Anteil von 30%, sollten in Zukunft auf 70% des Verkehrswerts Grunderwerbsteuer fällig werden.

Eine gleichmäßige und faire Grunderwerbsbesteuerung könnte durchgesetzt werden, indem die Grunderwerbsteuer dinglich an das in Deutschland gelegene Grundstück gebunden wird und der Eigentumsübergang aus deutscher Sicht erst stattfindet, wenn die Grunderwerbsteuer tatsächlich gezahlt worden ist. Damit könnte z.B. auch beim Verkauf einer ausländischen Grundstücksgesellschaft an einen neuen ausländischen Eigentümer, der im Inland möglicherweise unbekannt bleibt, gesichert Grunderwerbsteuer erhoben werden, da andernfalls der neue Eigentümer der ausländischen Grundstücksgesellschaft Gefahr läuft,

- wegen Steuerhinterziehung verurteilt zu werden und
- die ausländische Grundstücksgesellschaft von den deutschen Behörden nicht mehr als Eigentümer der ihr gehörenden deutschen Grundstücke anerkannt wird, solange die entsprechende Grunderwerbsteuer nicht gezahlt ist.

9.4 Der Ehrliche darf nicht der Dumme sein

9.4.1 Wer zu spät kommt, den belohnt das deutsche Steuerrecht

(1) Hinterziehungszinsen sollten zukünftig höher sein als Säumniszuschläge

Kasten 9.6 zeigt, dass die Hinterziehungszinsen mit 6% pro Jahr für Steuerhinterzieher nur halb so hoch sind wie die Säumniszuschläge mit 12% pro Jahr für steuerehrliche, aber säumige Steuerzahler. Ehrliche Steuerzahler werden also derzeit massiv gegenüber Steuerhinterziehern benachteiligt⁶⁰⁰:

Ehrlicher Steuerzahler

Der ehrliche Steuerzahler, der seine korrekte Steuererklärung rechtzeitig einreicht, aber die festgesetzte Steuer verspätet zahlt, muss 12% pro Jahr "Säumniszuschlag"⁶⁰¹ zahlen.

Vergesslicher Steuerzahler

Wer bei seiner Einkommensteuererklärung vergessen hat, Einkommen anzugeben, und dies ohne direktes Eingreifen des Finanzamts nachholt, muss zusätzlich zur Steuernachzahlung nur 6% pro Jahr "Verzinsung für Steuernachforderungen"⁶⁰² zahlen.

Kasten 9.6 : Hinterziehungszinsen sind niedriger als Säumniszuschläge**(1) Hinterziehungszinsen und Säumniszuschläge****(1.1) Allgemeine Verzinsung**

Gemäß § 233a Abs. 1 Satz 1 AO sind Steuerforderungen zu verzinsen. Nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf 15 Monate nach dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Gemäß Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Dies ist der Tag der Bekanntgabe des Steuerbescheides. Gemäß 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5% pro vollendeten Monat. Hintergrund für die Verzinsung ist ein Ausgleich für die längere Kapitalnutzung durch den Steuerpflichtigen.

(1.2) Hinterziehungszinsen

Gemäß § 235 Abs. 1 Satz 1 AO sind hinterzogene Steuern zu verzinsen. Nach § 235 Abs. 2 Satz 1 AO beginnt der Zinslauf mit dem Eintritt des Steuerverkürzungserfolges. Bei einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun (Abgabe einer unrichtigen und unvollständigen Steuererklärung) tritt der Steuerverkürzungserfolg in der Regel mit der Bekanntgabe des falschen Steuerbescheides ein. Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (gar keine Abgabe einer Steuererklärung) tritt nach der Rechtsprechung des BGH der Steuerverkürzungserfolg mit Ablauf des 31.12. des "Folge-Folge-Jahres" ein (Beispiel: Für Veranlagungsjahr 2011 ist der Ablauf am 31.12.2013).

Der Zinslauf endet gemäß § 235 Abs. 3 Satz 1 AO mit der Zahlung der Steuern. Keine Hinterziehungszinsen werden nach § 235 Abs. 3 Satz 2 AO erhoben, wenn Säumniszuschläge (§ 240 AO) oder Stundungszinsen (§§ 234 und 222 AO) oder Aussetzungszinsen (§ 237 AO i.V.m. § 361 AO und § 69 FGO) anfallen. Zinsen gemäß § 233a AO werden gemäß § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet. Gemäß 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5% pro vollendeten Monat.

(1.3) Säumniszuschläge

Wird eine festgesetzte Steuer bei Fälligkeit nicht gezahlt, so entstehen gemäß § 240 Abs. 1 Satz 1 AO Säumniszuschläge in Höhe von 1% pro angefangenen Monat der Säumnis. Bei einer Säumnis von bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben, § 240 Abs. 3 AO. Die Säumniszuschläge enden mit der Zahlung der Steuern. Die Säumniszuschläge sind zum einen ein Druckmittel, um auf eine pünktliche Zahlung hinzuwirken, zum anderen sind sie ein Ausgleich für die längere Kapitalnutzung durch den Steuerpflichtigen.

(2) Beispiele:

Bei allen Beispielen geht es um eine natürliche Person, die für den Veranlagungszeitraum **2011** eine Einkommensteuererklärung abgeben muss.

(2.1) Beispiel 1: Der Steuerpflichtige hat zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung keine liquiden Mittel, um die Steuerschuld zu begleichen. Nun muss zwischen einzelnen Fällen unterschieden werden:

(2.1a) Ein Steuerpflichtiger gibt seine zutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2012 fällig. Es entstehen keine Zinsen. Mit Ablauf des 30.06.2012 fallen Säumniszuschläge gemäß § 240 AO an.

(2.1b) Ein Steuerpflichtiger wartet zunächst ab. Erst nach mehreren Zwangsgeldfestsetzungen gibt er seine zutreffende Steuererklärung zum 31.05.2013 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Ablauf des 31.03.2013 fallen Zinsen gemäß § 233a AO an, mit Ablauf des 30.06.2013 fallen an Stelle der Zinsen nun Säumniszuschläge an.

Fortsetzung von Kasten 9.6:

(2.1c) Ein Steuerhinterzieher gibt seine unzutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird antragsgemäß mit 0,00 € am 30.06.2012 festgesetzt. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 30.06.2012 sind Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO zu entrichten. Etwaige Zinsen gemäß § 233a AO werden angerechnet. Mit Ablauf des 30.06.2013 fallen an Stelle der Zinsen nun Säumniszuschläge an.

(2.1d) Ein Steuerhinterzieher gibt keine Steuererklärung ab. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2014 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 31.12.2013 sind Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO zu entrichten. Etwaige Zinsen gemäß § 233a AO werden angerechnet. Mit Ablauf des 30.06.2014 fallen an Stelle der Zinsen nun Säumniszuschläge an.

Für alle Fälle in Beispiel 1 gilt: Die Säumniszuschläge kann der Steuerpflichtige verhindern, wenn ihm auf seinen Antrag hin rechtzeitig eine Stundung gewährt wird. Dann fallen lediglich Stundungszinsen gemäß § 234 AO für die Zeit der Stundung an. Gemäß 238 Abs. 1 Satz 1 AO beträgt der Zinssatz 0,5% pro vollendeten Monat. Zinsen gemäß § 233a AO werden gemäß § 234 Abs. 3 AO auf die Stundungszinsen angerechnet. Wird auf einen Rechtsbehelf hin eine Aussetzung der Vollziehung gewährt, entstehen an Stelle der Säumniszuschläge dann Aussetzungszinsen gemäß § 237 AO.

(2.2) Beispiel 2: Der Steuerpflichtige kann seine Steuerschulden nach Festsetzung bei Fälligkeit sofort zahlen. Wie im Beispiel 1 werden wieder einzelne Fälle unterschieden:

(2.2a) Ein Steuerpflichtiger gibt seine zutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2012 fällig. Es fallen weder Zinsen, noch Säumniszuschläge an.

(2.2b) Ein Steuerpflichtiger wartet zunächst ab. Erst nach mehreren Zwangsgeldfestsetzungen gibt er seine zutreffende Steuererklärung zum 31.05.2013 ab. Die Steuer wird festgesetzt und ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Ablauf des 31.03.2013 fallen Zinsen gemäß § 233a AO an. Gemäß Abs. 2 Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Säumniszuschläge fallen nicht an.

(2.2c) Ein Steuerhinterzieher gibt seine unzutreffende Steuererklärung pünktlich zum 31.05.2012 ab. Die Steuer wird antragsgemäß mit 0,00 € am 30.06.2012 festgesetzt. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2013 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 30.06.2012 sind Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO zu entrichten. Der Zinslauf endet gemäß § 235 Abs. 3 Satz 1 AO mit der Zahlung der Steuern. Etwaige Zinsen gemäß § 233a AO werden angerechnet. Gemäß § 233a Abs. 2 Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Säumniszuschläge fallen nicht an.

(2.2d) Ein Steuerhinterzieher gibt keine Steuererklärung ab. Die Tat wird später entdeckt; die zutreffend festgesetzte Steuer ist zum 30.06.2014 fällig. Mit Eintritt des Steuerverkürzungserfolges am 31.12.2013 sind Hinterziehungszinsen gemäß § 235 AO zu entrichten. Der Zinslauf endet gemäß § 235 Abs. 3 Satz 1 AO mit der Zahlung der Steuern. Etwaige Zinsen gemäß § 233a AO werden angerechnet. Gemäß § 233a Abs. 2 Satz 3 der Norm endet der Zinslauf mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird. Säumniszuschläge fallen nicht an.

Quelle: [Viertelhausen 2014], redaktionelle Überarbeitung durch Jarass/Obermair.

Steuerhinterzieher – Selbstanzeige

Der Steuerhinterzieher kann un versteuertes Einkommen nachträglich anzeigen (Selbstanzeige). Er muss, ähnlich wie der vergessliche Steuerzahler, zusätzlich zur Steuernachzahlung nur 6% pro Jahr zahlen, die hier "Verzinsung von hinterzogenen Steuern"⁶⁰³ heißen (zuzüglich einmalig 5%⁶⁰⁴, falls die Hinterziehungssumme je Steuerart und Besteuerungszeitraum den Betrag von 50.000 € übersteigt). Zudem bleibt der Steuerhinterzieher durch diese Selbstanzeige straflos.⁶⁰⁵

Steuerhinterzieher – keine Selbstanzeige

Zeigt der Steuerhinterzieher un versteuertes Einkommen nicht nachträglich an, muss er nichts zahlen. Wird er allerdings vor Ablauf der Verjährungsfrist⁶⁰⁶ erwischt, wird er bestraft und muss, wie bei einer Selbstanzeige, zusätzlich zur Steuernachzahlung nur 6% pro Jahr "Verzinsung von hinterzogenen Steuern"⁶⁰⁷ zahlen⁶⁰⁸.

Fazit:

Der steuerehrliche, aber säumige Steuerzahler wird mit 12% pro Jahr Steuerzuschlag also deutlich schlechter gestellt als der Steuerhinterzieher mit nur 6% pro Jahr Steuerzuschlag. Zukünftig sollte der Steuerhinterzieher gegenüber dem steuerehrlichen, aber säumigen Steuerzahler nicht mehr besser, sondern schlechter gestellt werden. Der Hinterziehungszinssatz sollte deshalb von derzeit 6% pro Jahr auf 12% pro Jahr angehoben werden, der Säumniszuschlag hingegen von derzeit 12% pro Jahr auf 6% pro Jahr abgesenkt werden.

(2) Anonymität darf nicht zur Verjährung führen

"Bisher gilt, wer nur lange genug im Anonymen geblieben ist, kann später nicht mehr belangt werden. Wir wollen, dass bei Geschäften mit Staaten, die nicht am automatischen Informationsaustausch teilnehmen, die Festsetzungsfrist für Steuern auf sämtliche Erträge über die jetzige Obergrenze von zehn Jahren ausgeweitet wird. Wenn unerklärte Vermögen auftauchen, müssen diese erklärt und wenn nötig versteuert werden – inklusive Zinsen: Verstecken darf sich nicht mehr lohnen."⁶⁰⁹

Mittlerweile wurden Änderungen umgesetzt⁶¹⁰, die zu einer erheblichen Verlängerung der Verjährungsfristen führen. Damit fällt es viel schwerer als bisher, einfach einige Jahre abzuwarten, bis die Steuerhinterziehung verjährt ist. Die Verjährung der Steuerhinterziehung erfolgreich abzuwarten, wird so deutlich erschwert.

9.4.2 Befreiungsmöglichkeit von der Veröffentlichungspflicht abschaffen

Grundsätzlich sind alle deutschen Unternehmen verpflichtet, jährlich im Bundesanzeiger ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen.⁶¹¹ Allerdings können sich derzeit Konzerntöchter von dieser Veröffentlichungspflicht befreien lassen,⁶¹² siehe Kasten 9.7. Dies gilt aus europarechtlichen Gründen auch, wenn die Konzernmutter in einem anderen EU-Land ansässig ist.⁶¹³

Kasten 9.7 : Mittelständler müssen veröffentlichen, Konzerntöchter nicht

"Mittelständler müssen ihre Geschäftszahlen der Konkurrenz offenlegen, auch den Töchtern ausländischer Konzerne. Diese müssen ihrerseits aber fast nichts von sich preisgeben – ein Wettbewerbsvorteil. Grundsätzlich sind alle Unternehmen in Deutschland verpflichtet, im Bundesanzeiger ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen. ...

Anders als die Mittelständler können sich Konzerntöchter, wie z.B. die IKEA Deutschland GmbH & Co. KG, von der Pflicht befreien lassen, ihre Jahresabschlüsse im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Weil der deutsche Gesetzgeber den Töchtern deutscher Konzerne diese Möglichkeit einräumt, muss er sie nach Europarecht auch den Töchtern von Konzernen mit Sitz im EU-Ausland einräumen, also auch den deutschen Töchtern der IKEA-Holdinggesellschaft INGKA in den Niederlanden. So muss IKEA für seine Umsatzmilliarden in Deutschland nur in den Niederlanden ein paar Zahlen veröffentlichen.

IKEA kann Jahr für Jahr im Bundesanzeiger nachlesen, wie sich das Geschäft mittelständischer Möbelschmied entwickelt hat, während diese über IKEAs Deutschland-Geschäft aus offiziellen Quellen wenig erfahren. Das ist ein nicht zu unterschätzender strategischer Wettbewerbsvorteil. ... Nicht nur aus Fairnessgründen sollte die Befreiungsmöglichkeit nach § 264 Abs. 3 für Konzerntöchter wieder aus dem Handelsgesetzbuch gestrichen werden. Wenn die deutschen Töchter ausländischer Konzerne keine Geschäftszahlen mehr veröffentlichen, können Wissenschaftler und Journalisten zudem kaum noch abschätzen, wie viel Steuern diese durch Gewinnverlagerung dem deutschen Fiskus vorenthalten."⁶¹⁴

Diese Freistellungsmöglichkeit ist aber nicht etwa von der EU vorgeschrieben. Die entsprechende Richtlinie⁶¹⁵ gibt den EU-Mitgliedsländern nur die Möglichkeit, eine Befreiung von der Veröffentlichungspflicht einzuräumen. Wenn allerdings die Befreiung von einem einzelnen Mitgliedsland, hier von Deutschland, eingeräumt wurde, muss sie auch gelten, wenn der Mutterkonzern nicht in Deutschland, sondern in irgendeinem anderen EU-Mitgliedsland ansässig ist.

Immer mehr Konzerne machen von dieser Befreiungsmöglichkeit Gebrauch. Deshalb werden seit einigen Jahren von immer weniger Konzerntochtergesellschaften Jahresabschlüsse veröffentlicht, die allgemeine Öffentlichkeit kann über diese Firmen fast nichts mehr in Erfahrung bringen.

So hat z.B. der IKEA-Konzern die INGKA-Holding in den Niederlanden gegründet.⁶¹⁶ Will man nun z.B. den Geschäftsbericht der IKEA Deutschland GmbH & Co. KG abrufen, erhält man vom Bundesanzeiger folgende Meldung: "IKEA Deutschland GmbH & Co. KG, München (Amtsgericht München – HRA 67108). Beschluss der Gesellschafter. Die Gesellschafter der IKEA Deutschland GmbH & Co. KG haben bereits am 16. Juli 2013 einstimmig folgendes beschlossen: Im Hinblick auf die Veröffentlichung der Bilanz der INGKA Holding B.V., Leiden/Niederlande (Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis der Unternehmen aufstellt), sind die Gesellschafter damit einverstanden, dass die Bilanz der IKEA Deutschland GmbH & Co. KG zum 31. August 2012 (für das Geschäftsjahr 2012, 01. September 2011 bis 31. August 2012) nicht veröffentlicht wird (§ 264 b HGB)."⁶¹⁷ Und seitdem sind zu vielen IKEA-Konzerngesellschaften keinerlei Informationen mehr öffentlich zugänglich.

Dies führt zu einem grob unfairen Wettbewerb: Während z.B. IKEA durch die gewählte europaweite Konzernstruktur ganz legal jedwede Angaben zu seinen Tochtergesellschaften⁶¹⁸ vermeiden kann (siehe Kasten 9.7), sind die mit ihnen direkt konkurrierenden mittelständischen Möbelhäuser aufgrund ihrer zu geringen Größe dazu nicht in der Lage. IKEA kann deshalb direkt aus dem Bundesanzeiger wesentliche Kenngrößen ihrer mittelständischen Wettbewerber entnehmen, während diese mittelständischen Möbelhäuser über IKEA nichts in Erfahrung bringen können.

Die deutsche Bundesregierung könnte jederzeit, ohne vorherige Abstimmung oder Harmonisierung mit den EU-Gesetzen, diese Befreiungsmöglichkeit beenden. Hierfür müsste nur § 264 Abs. 3 HGB und für Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland § 325a HBG geändert werden, indem die Befreiungsmöglichkeit von der Veröffentlichungspflicht gestrichen wird und damit zukünftig **alle** in Deutschland ansässigen Unternehmen der Veröffentlichungspflicht unterliegen würden.

Dies wäre ein wichtiger Schritt zu einem fairen Wettbewerb, der zudem keinerlei Kosten verursachen würde, weil alle erforderlichen Informationen von den Konzern-Tochtergesellschaften im Regelfall ohnehin erhoben und in Bilanzen aufbereitet werden.⁶¹⁹