

Herrn Bundesminister a.D.
MdB Eduard Oswald
Vorsitzender des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

- Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
- Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart
Postfach 31 16 20
70476 Stuttgart
- Telefon +49 (711) 9881 - 0
Telefax +49 (711) 9881 - 550
stuttgart@de.ey.com
www.de.ey.com

19. April 2007

National Office Tax
Martina Ortmann-Babel
Lars Zipfel
martina.ortmann@de.ey.com
Tel.: +49 (711) 9881 - 15754
Fax: +49 (711) 9881 - 14950

Unternehmensteuerreformgesetz (BT-Drs. 16/4841)

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages am 25.04.2007

Sehr geehrter Herr Oswald,

Ernst & Young begrüßt die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmensteuerreform vorgesehenen Maßnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland. Besonders positiv hervorzuheben sind die Minderung der Steuersätze für Kapitalgesellschaften von 25 % auf 15 % sowie die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung. Vor allem die Thesaurierungsbegünstigung ist ein wesentlicher Schritt zu einer Angleichung der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen und greift im Kern das vom Wissenschaftlichen Beirat von Ernst & Young im Juni 2005 bei der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellte T-Modell (BB 2005, 1653 ff.) auf.

Aus unserer Sicht sollten jedoch die vorgesehenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen so ausgestaltet werden, dass nicht einzelne Unternehmen im besonderen Maße benachteiligt werden. Ansonsten würden trotz Steuersatzsenkungen Steuer Mehrbelastungen hervorgerufen. Zudem bergen einige der geplanten Maßnahmen noch erhebliche Unklarheiten, die zu Problemen in ihrer späteren praktischen Handhabung führen.

■ Unabhängiges Mitglied von Ernst & Young Global

Aufsichtsratsvorsitzender: StB Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Otto H. Jacobs · Vorstand: RA/StB Dr. Herbert Müller, Vorsitzender · WP/StB Christoph Groß, stv. Vorsitzender
StB Dr. Thomas Borstell · WP/StB Wolfgang Elkart · WP/StB Wolf Jansen, CPA · WP/StB Peter Melerski · StB Ulrich Michaelis · WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer
WP/StB Günther Ruppel · WP/StB Dr. Michael Schlößer · WP Dieter Schwankhaus · WP/StB Gerd Willi Stürz · WP/StB Dr. Hermann Wagner
WP/StB Georg Graf Waldersee · RA/StB Dr. Matthias Wehling
Sitz der Gesellschaft: Stuttgart · Rechtsform: Aktiengesellschaft · Amtsgericht Stuttgart HRB 23194 · VAT DE 813495425

In unserer beiliegenden Stellungnahme sind wir dabei insbesondere auf die Bereiche:

- Zinsschranke
- Thesaurierungsbegünstigung
- Verrechnungspreise/Funktionsverlagerungen
- Regelungen zur Verlustnutzung bei Beteiligungserwerb

eingegangen.

Wir bitten Sie, die in der Stellungnahme aufgeführten Punkte im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen

Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



Martina Ortmann-Babel
Steuerberaterin



ppa. Lars Zipfel
Steuerberater

Anlage
Stellungnahme

Stellungnahme zum Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 (BT-Drs. 16/4841)

Stand: 19. April 2007

1. Einleitung

Am 14.03.2007 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen. Die darin vorgesehenen Maßnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland, wie z.B. die Minderung der Steuersätze für Kapitalgesellschaften von 25 % auf 15 % sowie die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen sind zu begrüßen. Vor allem die Thesaurierungsbegünstigung ist ein wesentlicher Schritt in Richtung Rechtsformneutralität und beruht im Kern auf dem vom Wissenschaftlichen Beirat im Juni 2005 bei der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellten T-Modell (BB 2005, S. 1653 ff.).

Damit die mit der Steuerreform beabsichtigten positiven Wirkungen allerdings auch erreicht werden, sollten die folgenden Punkte berücksichtigt und auf ihre Umsetzung geprüft werden.

2. Zinsschranke

2.1. Beschränkung des Anwendungsbereichs und Modifizierung der Rechtsfolgen

Da der Anwendungsbereich der Zinsschranke alle Zinsaufwendungen umfasst, können auch Zinsaufwendungen aus normalen Bankdarlehen von der Zinsabzugsbeschränkung erfasst werden. Da hierdurch die Zinsschranke über eine Missbrauchsvorschrift hinausgeht und die Rechtsfolgen erhebliche Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage von Unternehmen (bis zur Existenzbedrohung) haben, sollte generell überprüft werden, ob die Zinsschranke in der vorgesehenen Entwurfsregelung überhaupt weiterverfolgt werden kann. Unseres Erachtens drohen erhebliche volkswirtschaftliche Schäden, z.B. in Form von Überbesteuerungstatbeständen. Diese stehen in keinem vernünftigen Verhältnis zu dem geplanten Mehraufkommen. Insbesondere vor dem Hintergrund einer sich mindestens stabilisierenden Steuereinnahmesituation erscheint eine Regelung, die weit über eine Missbrauchsregelung hinausgeht, unangemessen und standortgefährdend. Zudem ist zu beachten, dass die Bundesrepublik Deutschland auch nach der Unternehmensteuerreform nur einen im internationalen Vergleich durchschnittlichen Unternehmensteuersatz vorweisen kann. Soweit dieser durchschnittlichen Steuerbelastung allerdings überdurchschnittliche Erhöhungen der Bemessungsgrundlage gegenüberstehen, lässt dies den Standort Deutschland wieder überproportional zurückfallen. Im Ergebnis kommt es hier auch gar nicht mehr darauf an, ob in jedem Einzelfall die Zinsschranke tatsächlich in vollem Umfang wirksam wird. Vielmehr reicht für ausländische Investoren bereits die reale Gefahr, dass sich der Zinsabzug gegenüber dem geltenden Recht nochmals (erheblich) verschärfen könnte. Bereits diese Drohung reicht vor dem Hintergrund nur durchschnittlicher Steuersätze aus, Deutschland (auch weiterhin) als ein steuerlich wenig attraktiven Standort einzuordnen.

Deutschland sollte sich daher in Bezug auf die Zinsschranke am europäischen Standard orientieren, was insbesondere die Beibehaltung bestimmter Eigenkapital-Fremdkapital-Relationen

beinhaltet. Weiterhin gebieten die allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze, dass der Nachweis einer „Arm's length“-Leistungsbeziehung generell möglich sein muss.

Soweit die Bundesregierung trotz der vorstehenden, bedeutsamen Aspekte dennoch die Zinsschrankenregelung weiterverfolgt, sollten unbedingt folgende Punkte auf deren Umsetzbarkeit geprüft werden:

a) Erhöhung des generellen Zinsabzugsbetrags

Gegenwärtig soll nur ein negativer Zinssaldo von bis zu 30 % des steuerlichen EBIT abgezogen werden können. Diese Grenze ist viel zu eng. An die Stelle von 30 % sollten 70 % treten.

b) Verhinderung einer Benachteiligung investitionsintensiver und forschungsintensiver Unternehmen

Durch die Zinsschranke werden vor allem Unternehmen benachteiligt, die Sachinvestitionen vornehmen oder die hohe Forschungs- und Entwicklungskosten haben und diese zu einem hohen Anteil über Bankdarlehen fremdfinanzieren. Damit wird das gesetzgeberische Ziel, durch Investitionen oder durch Entwicklung neuer Technologien Arbeitsplätze zu schaffen, konterkariert.

Aus diesem Grund sollte der für die Berechnung der Zinsschranke maßgebliche Gewinn nicht nur um Zinsaufwendungen, sondern auch um Abschreibungen und um Aufwendungen für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter erhöht werden. Dies hätte zudem positive Anreizwirkungen auf Sachkapitalinvestitionen in Deutschland und für den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland zur Folge.

Änderungsvorschlag

§ 4h Abs. 1 Satz 1 EStG-E sollte wie folgt gefasst werden:

„(1) ¹Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen, um die nach § 7 EStG erfolgten Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung und um die Aufwendungen für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.“

c) Unternehmen in der Krise

Da die Höhe der steuerlich abzugsfähigen Zinsaufwendungen entscheidend vom steuerpflichtigen Gewinn abhängt, werden besonders Unternehmen in Verlustsituationen benachteiligt. Werden durch die Anwendung der Zinsschranke Verluste zu Gewinnen, die Steuerzahlungen auslösen und müssen diese durch eine weitere Schuldenaufnahme finanziert werden, ist die Zinsschranke für diese Unternehmen existenzbedrohend. In diesen Fällen geht die Zinsabzugsbeschränkung durch die Zinsschranke zu weit. Daher sollte deren Anwendungsbereich eingeschränkt werden.

Änderungsvorschlag

§ 4h Abs. 2 sollte um einen Buchstaben d) mit folgendem Inhalt erweitert werden:

„d) der Betrieb sich in einer Krise befindet. ²Ein Unternehmen befindet sich insbesondere in der Krise, wenn die durch Anwendung des § 4h EStG-E und des § 8a KStG-E ausgelöste Steuer-
mehrbelastung den handelsrechtlichen Jahresüberschuss übersteigt.“

d) Leasing-Unternehmen

Ebenfalls durch die Zinsschranke erheblich benachteiligt sind Unternehmen, die aufgrund ihres Geschäftsmodells Wirtschaftsgüter vermieten und diese zu einem hohen Anteil fremdfinanzieren.

Diese Unternehmen haben hohe Zinsaufwendungen, denen keine Zinserträge i.S.d. Zinsschranke in vergleichbarer Höhe gegenüberstehen, obwohl grundsätzlich alle Zinsaufwendungen in den Mieterträgen einkalkuliert sind. Im Ergebnis gleichen sich Zinsaufwand und Zinsertrag aus und damit haben Leasingunternehmen wirtschaftlich gesehen keinen Zinsaufwandsüberschuss, so dass diese Unternehmen auch grundsätzlich von der Zinsschranke ausgenommen werden sollten.

Änderungsvorschlag

§ 4h Abs. 2 sollte um einen Buchstaben e) mit folgendem Inhalt erweitert werden:

"e) der Betrieb ein Unternehmen ist, dessen Haupttätigkeit der Abschluss von Mietverträgen und mietähnlichen Verträgen mit Unternehmen oder Privatpersonen ist, die nicht zum Konzern im Sinne des § 4h EStG-E gehören."

e) Verlust des Zinsvortrags bei Umwandlungen und schädlichem Erwerb

Der derzeit im Gesetzentwurf vorgesehene Untergang des Verlustvortrags bei Unternehmenserwerben sowie bei Umstrukturierungen (z.B. bei Verschmelzung, Spaltung, Einbringung) hat große Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage von Unternehmen. Grundsätzlich ordnet die Zinsschranke beim zinszahlenden Unternehmen eine Versagung des Zinsabzugs im Jahr der Zinszahlung an, während die nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen in den Folgejahren steuerlich berücksichtigt werden können. Der Empfänger der Zinsen muss dagegen die Zinsen bei Vereinnahmung versteuern. Damit kommt es im Ergebnis zwar nur zu temporären Doppelbesteuerungen, die allerdings endgültig werden, wenn der Zinsvortrag in den oben beschriebenen Fällen untergeht.

Änderungsvorschlag

Diese endgültige Doppelbesteuerung sollte durch eine Streichung des Untergangs des Zinsvortrags in den oben genannten Fällen vermieden werden.

2.2. § 4 Abs. 4a EStG in Konkurrenz zur Zinsschranke bei Personenunternehmen

Bei Personenunternehmen existiert derzeit bereits eine Beschränkung des Schuldzinsenabzugs in § 4 Abs. 4a EStG. Durch die Einführung der Zinsschranke bestehen damit für Personenunternehmen zukünftig zwei Vorschriften zur Begrenzung des Zinsabzugs.

Problematisch ist vor allem, dass beide Vorschriften bzgl. der Ermittlung des abzugsfähigen Zinsabzugs auf den Gewinn abstellen. Hier stellt sich bei Beibehaltung des derzeit geltenden § 4 Abs. 4a EStG die Frage, welche der Vorschriften vorrangig anzuwenden ist, weil jede Versagung des Zinsabzugs eine Gewinnerhöhung zur Folge hat, die wiederum Folgen auf die Höhe des Zinsabzugs hat.

Wegen der Einführung der Zinsschranke und deren Anwendung auf Personenunternehmen sollte § 4 Abs. 4a EStG nur noch für Personenunternehmen angewendet werden, die nicht unter die Zinsschranke fallen.

Änderungsvorschlag

§ 4 Abs. 4a EStG sollte um folgenden Satz 7 ergänzt werden:

„⁷ Die vorstehenden Sätze gelten nur, sofern § 4h EStG nicht zur Anwendung kommt.“

2.3. Escape-Klausel

Vor allem bei der praktischen Anwendung der Escape-Klausel ergeben sich unseres Erachtens viele Fragen, die im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch geklärt werden müssen.

Da sich die Escape-Klausel an handelsrechtlichen Vorschriften orientiert und nach den einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften zur Konzernrechnungslegung keine Betriebe, sondern Unternehmen konsolidiert werden (siehe z.B. auch § 290 HGB), sollte die Bezeichnung „Betrieb“ in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) EStG-E überdacht werden.

a) Anwendbarer Rechnungslegungsstandard

Grundsätzlich sind die Abschlüsse einheitlich nach IFRS zu erstellen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 7 EStG-E). Ausnahmsweise können abweichend von IFRS andere Rechnungslegungsstandards eines Mitgliedstaats der EU zur Anwendung kommen, wenn sowohl kein Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen und offenzulegen ist als auch in den letzten 5 Jahren kein Konzernabschluss nach IFRS erstellt wurde. Nachrangig kann auch US-GAAP anzuwenden sein, wenn kein Konzernabschluss nach IFRS oder dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats zu erstellen und offenzulegen ist.

Da der für die Escape-Klausel anzuwendende Rechnungslegungsstandard von zentraler Bedeutung ist, sollten im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens unbedingt noch folgende Fragen geklärt werden:

1. Auf welcher Ebene ist zu prüfen, welcher Rechnungslegungsstandard anzuwenden ist? Sind zwingend die IFRS zu verwenden, wenn lediglich ein Teil-Konzern innerhalb des Konzerns (i.S.d. Zinsschranke) einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellt, so dass dann im Ergebnis der für Zwecke der Zinsschranke aufzustellende Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens auch nach IFRS aufgestellt werden muss?
2. Müssen Unternehmen, die in den letzten 5 Jahren IFRS-Abschlüsse erstellt haben, weil sie z.B. ehemals börsennotiert waren und zwischenzeitlich nach dem Delisting keine IFRS-Abschlüsse mehr erstellen, nun für Zwecke der Zinsschranke zum Nachweis der Escape-Klausel IFRS-Abschlüsse erstellen?
3. Wird der Konzernabschluss nicht nach den von der EU autorisierten IFRS oder nicht nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union erstellt (z.B. Russian oder Swiss GAAP) oder entspricht der Konsolidierungskreis des vorhandenen Konzernabschlusses nicht dem der Zinsschranke, kann dieser nicht zum Nachweis der Zinsschranke verwendet werden. Hier ist ein den Anforderungen der Zinsschranke entsprechender Konzernabschluss aufzustellen, wozu Informationen höherer Konzernebenen notwendig sind. Die Beibringung dieser Informationen ist für die Tochterunternehmen faktisch i.d.R. nicht möglich, so dass im Ergebnis diesen Unternehmen die Anwendung der Escape-Klausel verwehrt wird.
4. Nicht unproblematisch ist außerdem die Frage, ob nach US-GAAP erstellte Konzernabschlüsse zum Nachweis der Escape-Klausel verwendet werden können. Zwar sollen diese nach derzeitiger Gesetzesformulierung hierfür zur Anwendung kommen, wenn diese nach §§ 291, 292 HGB befreiende Wirkung haben. Doch ob ein US-GAAP-Abschluss nach § 292 HGB befreiende Wirkung hat, ist derzeit wegen des fehlenden Lageberichts umstritten. Aus diesem Grund könnte das Erfordernis der befreienden Wirkung eines US-GAAP-Abschlusses dessen Anwendbarkeit für Zwecke der Zinsschranke ausschließen.

b) Umfang des Konsolidierungskreises

Große Unsicherheiten bestehen derzeit in der Praxis bzgl. des Umfangs des Konsolidierungskreises.

Die Bestimmung des Konsolidierungskreises erfolgt **zweistufig** nach § 4h Abs. 3 EStG-E. Zunächst bestimmt § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG-E, dass ein Konzern alle Betriebe umfasst, die nach dem für die Escape-Klausel zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard konsolidiert werden oder werden könnten. Darüber hinaus wird der Konsolidierungskreis durch § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG-E über den handelsrechtlich „möglichen“ Konsolidierungskreis auf Betriebe ausgedehnt, wenn „seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“.

Durch die gesetzliche Formulierung sowie deren Einschränkung in der Gesetzesbegründung wird der Konsolidierungskreis für Zwecke der Zinsschranke gegenüber dem handelsrechtlichen Konsolidierungskreis sowohl erweitert als auch verringert. Auch hier besteht die Problematik, dass die etwaig notwendigen Korrekturen gegenüber einem nach den relevanten Rechnungslegungsvorschriften aufgestellten Konzernabschluss erhebliche Aufwendungen erzeugen können und die notwendigen Informationen auch durch ein deutsches Tochterunternehmen selbst nicht erbracht werden können, so dass im Ergebnis diesen Unternehmen die Anwendung der Escape-Klausel verwehrt wird. Vor allem bestehen hier aber auch zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzesbegründung noch erhebliche Diskrepanzen, die noch einer genaueren Abstimmung bedürfen.

Änderungsvorschlag

Gerade der Punkt über die Definition des Konsolidierungskreises muss eindeutig definiert werden, da ansonsten diese Regelung nicht dem verfassungsrechtlich gebotenen Bestimmtheitsgrundsatz entspricht.

c) Modifikationen des Eigenkapitals des betrachteten Betriebs

Der Gesetzentwurf enthält bereits Modifikationen der für die Ermittlung der Eigenkapitalquote erforderlichen Bezugsgrößen des betrachteten Unternehmens, die die technischen Besonderheiten zwischen Einzel- und Konzernabschluss berücksichtigen und eine Vergleichbarkeit der Eigenkapitalquoten aus Einzel- und Konzernabschluss herbeiführen sollen. Dies ist zu begrüßen.

Buchwertkürzung beim Eigenkapital des Einzelabschlusses

Durch die Beteiligungs-Buchwertkürzung von Konzern-Kapitalgesellschaften wird die Eigenkapitalquote in der Regel unter der Eigenkapitalquote des Konzerns liegen. Hierdurch werden Holdinggesellschaften eindeutig benachteiligt. Hier sollte analog der Regelung des derzeitigen § 8a KStG eine Holding-Klausel eingeführt werden.

Änderungsvorschlag

§ 4h Abs. 2 Buchst. c) EStG-E sollte um folgenden Satz ergänzt werden:

„Bei Unternehmen, deren Haupttätigkeit darin besteht, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu halten und diese Kapitalgesellschaften zu finanzieren, oder deren Vermögen zu mehr als 75 Prozent ihrer Bilanzsumme aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteht, ist das Eigenkapital nicht um den Buchwert der Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft zu mindern.“

Derzeit ist ebenfalls noch unklar, wie die Beteiligungskürzung im Rahmen einer Organschaft auszusehen hat, vor allem, ob nur die nicht in den Organkreis einbezogenen Beteiligungen zu kürzen sind oder auch die innerhalb des Organkreises. Hier ist eine Klarstellung erforderlich.

Hinzurechnung des Firmenwerts beim Eigenkapital des Einzelabschlusses

Beispielsweise ist das Eigenkapital des betrachteten Betriebs um den im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert zu erhöhen, soweit er auf den Betrieb entfällt. Die Hinzurechnung des Firmenwerts ist allerdings nicht ausreichend. Um eine „echte“ Vergleichbarkeit des Einzel- mit dem Konzernabschluss herzustellen, müsste auch eine Hinzurechnung von anderen Aufstockungen im Rahmen der Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen (Kaufpreisallokation), wie z.B. aktivierte immaterielle Wirtschaftsgüter sowie Aufstockungsbeträge (stille Reserven) auf die einzelnen Wirtschaftsgüter erfolgen.

- Die Ermittlung des auf den jeweiligen Betrieb entfallenden Firmenwerts ist problematisch, da dieser derzeit nicht immer für jedes einzelne Unternehmen oder jeden Betrieb aufgeteilt verfügbar ist. Denn die IFRS nehmen grundsätzlich eine Betrachtung des Firmenwerts auf Ebene von sog. zahlungsmittelgenerierenden Einheiten vor, die nicht zwingend mit rechtlichen Einheiten (Unternehmen, Betrieb) übereinstimmen. Wird z.B. ein (Teil-)Konzern erworben, wird der Firmenwert nur im Konzernabschluss ausgewiesen, nicht jedoch notwendigerweise für jedes einzelne Unternehmen. Insoweit müssten künftig Firmenwerte zu steuerlichen Zwecken für jedes Unternehmen/Betrieb ermittelt werden.

Bei Organschaften müsste für den Organkreis ein Firmenwert festgestellt werden, da der Organkreis für Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb gilt, § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG-E.

- Problematisch ist ebenfalls die Aufteilung von Firmenwerten auf Betriebe, wenn z.B. durch einen Erwerb eines neuen (Teil-)Konzerns im Firmenwert Synergieeffekte enthalten sind, deren Ursache beispielsweise im Konzern vor Erwerb des Teilkonzerns begründet ist. Entgegen der handelsrechtlichen Praxis wird hier für Zwecke der Escape-Klausel eine Aufteilung dieses Firmenwerts notwendig, was in der Praxis erhebliche Probleme bereitet.

e) IFRS bei Personengesellschaften

Laut Gesetzesbegründung soll das Eigenkapital von Personengesellschaften für Zwecke der Escape-Klausel ausgehend von den im Konzernabschluss ausgewiesenen Aktiva und Passiva der Personengesellschaften ermittelt werden, sofern aufgrund des jeweiligen Rechnungslegungsstandards im Einzelabschluss kein oder ein vermindertes Eigenkapital ausgewiesen ist. Diese Überlegung berücksichtigt die besondere Problematik von Personengesellschaften, die nach den derzeitigen IFRS regelmäßig kein Eigenkapital ausweisen können. Denn die grundsätzlich nicht abdingbare Kündigungsmöglichkeit eines Gesellschafters hat in aller Regel die Umqualifizierung des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitals in Fremdkapital zur Folge.

Änderungsvorschlag

Die Ermittlung des Eigenkapitals von Personengesellschaften sollte daher gesetzlich klar geregelt werden.

f) Testat der Überleitungsrechnung

Die Überleitungsrechnung muss grundsätzlich nicht testiert, sondern nur einer prüferischen Durchsicht unterzogen werden, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 11 EStG-E. Auf Verlangen der Finanzverwaltung ist der Abschluss oder die Überleitungsrechnung zu testieren, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 12 EStG-E.

Problematisch ist hier, dass soweit ein Teilkonzernabschluss nicht erstellt wird, obwohl die Befreiungstatbestände des IAS 27.10 fehlen, separate Abschlüsse bzw. IFRS-Einzelabschlüsse nicht in Übereinstimmung mit den IFRS stehen. Ein Testat ist somit für einen IFRS-Einzelabschluss nur möglich, wenn dieser Betrieb keine Tochter-Unternehmen hat, die konsolidiert werden müssen. Hat der Betrieb Tochter-Unternehmen, die konsolidiert werden müssen, muss zunächst ein IFRS-Konzernabschluss erstellt werden, aus dem wiederum ein IFRS-Einzelabschluss abgeleitet werden kann.

Änderungsvorschlag:

Auf das „Testaterfordernis“ auf Verlangen der Finanzverwaltung sollte verzichtet werden, da ein testierter Einzelabschluss nicht nur eine Bilanz und GuV, sondern darüber hinaus auch eine Cash Flow-Rechnung und einen Lagebericht erfordert, die für Zwecke der Zinsschranke nicht notwendig sind.

Der gesetzlichen Klarstellung bedarf auch, was in der Praxis als Basis für die Überleitungsrechnung verwendet werden kann. Muss die Überleitungsrechnung vom HGB-Einzelabschluss ausgehen oder kann die Überleitungsrechnung auch aus dem „Reporting-Package“ erfolgen, das zur Erstellung des IFRS-Konzernabschlusses zur Verfügung steht?

2.4. Auslegungsschwierigkeiten bei der Einschränkung der Escape-Klausel durch § 8a KStG-E

Sofern die Escape-Klausel greift, ist im Grundsatz der Zinsabzug unbeschränkt möglich. Für Kapitalgesellschaften gilt jedoch die Escape-Klausel nur, wenn keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Ob eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt, ist anhand des 10 %-Tests zu prüfen. Keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung liegt vor, wenn die Körperschaft nachweist, dass weder bei ihr noch bei einem anderen Konzernunternehmen mehr als 10 % des Schuldzinsenüberhangs als Zinsen an einen wesentlich beteiligten Anteilseigner (an zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligte Anteilseigner), eine diesem nahe stehende Person oder an einen rückgriffsberechtigten Dritten gewährt wird, § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG-E. Diese Einschränkung gilt jedoch nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in der vollkonsolidierten Konzernbilanz im Sinne der Escape-Klausel ausgewiesen sind und – bei Finanzierung durch einen Dritten – einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslöst, § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG-E.

Fraglich ist u.E derzeit noch, wie § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG-E auszulegen ist. Hier sind zwei Auslegungen möglich:

1. § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG-E gilt hinsichtlich der Rechtsfolge. Liegt eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vor, bleibt danach die Escape-Klausel weiterhin anwendbar für Zinsaufwendungen für Darlehen von Konzern-Gesellschaften (Intercompany), für normale Bankdarlehen und für Bankdarlehen, die von Konzernunternehmen rückgesichert sind. Für Zinsaufwendungen für Darlehen von wesentlich beteiligten Gesellschaftern außerhalb des Konzernkreises oder von Bankdarlehen, die durch Gesellschafter außerhalb des Konzernkreises rückgriffgesichert sind, greift dagegen die Escape-Klausel nicht und damit bleibt es für diese Zinsaufwendungen bei der Begrenzung des Zinsabzugs.
2. Eine andere Interpretation geht davon aus, dass § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG-E nur die Vergütung definiert, die im Rahmen des 10 %-Tests zu prüfen sind. Übersteigen diese Zinsen 10 % des Zinsaufwandsüberschusses, liegt eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung mit der Folge vor, dass für alle Zinsaufwendungen die Escape-Klausel versagt wird.

Damit ist der Zinsabzug nach dieser Auslegung auf den Mindestabzugsbetrag nach § 4h Abs. 1 EStG-E beschränkt.

3. Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen

3.1. Nachversteuerung

Die Nachversteuerungsregelung ist grundsätzlich so ausgestaltet, dass im Fall einer Überentnahme (Entnahme übersteigt Einlagen und Gewinn) die Nachversteuerung in Höhe von 25 % ausgelöst wird, soweit begünstigt besteuerte Gewinne vorhanden sind. Damit können im Ergebnis auch Altrücklagen erst entnommen werden, wenn der Nachversteuerungsbetrag aufgebraucht ist. Da dies der Zielsetzung des Gesetzgebers bezüglich einer (temporären) Begünstigung neuer Gewinne entspricht, ist diese Regelung aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich hinzunehmen. Bei Personenunternehmen, die aus eigener Kraft wachsen und dazu die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen, führt dies praktisch dazu, dass diese in späteren Jahren keine Entnahmen ohne Nachversteuerung tätigen können, wenn die Entnahmen den Gewinn und die Einlagen des Jahres übersteigen. Um deren Wachstum nicht zu bremsen, sieht der Regierungsentwurf eine Ausnahme für Entnahmen zur Zahlung von Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer vor, die anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils anfällt. Diese Ausnahme sollte auf entnommene Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlagszahlungen ausgedehnt werden, so dass keine Nachversteuerung bei Entnahmen zur Begleichung der aus dem Betrieb oder Mitunternehmeranteil resultierenden Ertragsteuern erfolgt.

Zudem ist aus EG-rechtlichen Vorgaben zwingend, dass nur „echte“ Entnahmen vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zur Nachversteuerung führen. Fiktive Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, wie z.B. die Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Betriebsstätte, sind auszuklammern, da ansonsten eine Ungleichbehandlung in- und ausländischer Betriebsstätten sowie eine „Doppelbesteuerung“ durch die Aufdeckung stiller Reserven und gleichzeitig eine Nachversteuerung droht.

Änderungsvorschlag

§ 34a Abs. 4 Satz 3 sollte wie folgt geändert werden:

„³Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, sowie um Beträge, die für die Einkommensteuer sowie den Solidaritätszuschlag auf die gewerblichen Einkünfte des Betriebs oder des Mitunternehmeranteils entnommen werden sowie um Entnahmen, die im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG als entnommen gelten, zu vermindern.“

Die Thesaurierungsbegünstigung bewirkt im Ergebnis einen vom Gesetzgeber gewünschten Lock-in-Effekt, wonach Gewinne steuerlich begünstigt werden, die im Unternehmen investiert werden. Dieser Lock-in-Effekt darf aber nicht soweit gehen, dass Gelder in Unternehmen wegen der drohenden Nachsteuerbelastung nicht entnommen werden, obwohl in anderen Unternehmen des gleichen Gesellschafters vorteilhaftere Investitionsprojekte existieren. Auch wenn die Entnahme vorgenommen wird, vermindert sich der einlagefähige Betrag um die Nachsteuer, was wiederum den Investitionsbetrag mindert. Aus diesen Gründen sollte ebenfalls keine Nachversteuerung ausgelöst werden, soweit der Entnahme bei einer Mitunternehmerschaft gleichzeitig eine Einlage in eine andere Mitunternehmerschaft (Schwester-Personengesellschaft) gegenübersteht.

Änderungsvorschlag

§ 34a Abs. 4 sollte um folgenden Satz 4 ergänzt werden:

„⁴Der Nachversteuerungsbetrag ist außerdem auf Antrag des Steuerpflichtigen um Entnahmen zu kürzen, soweit diesen Einlagen in einen anderen Betrieb oder in eine andere Mitunternehmerschaft desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen. ⁵Soweit der Nachversteuerungsbetrag durch Einlagen in einen anderen Betrieb oder eine andere Mitunternehmerschaft gekürzt wird, geht der Nachversteuerungsbetrag insoweit auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil über.“

3.2. Thesaurierungshöchstbetrag

Der Betrag, der maximal der Thesaurierungsbegünstigung unterliegt, ermittelt sich grundsätzlich aus dem Steuerbilanzgewinn abzüglich eines positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen. Damit mindern sich die maximal begünstigt zu steuernden gewerblichen Einkünfte sowohl um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (z.B. Gewerbesteuer, nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen) als auch um Entnahmen eines Wirtschaftsjahres, die die Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Damit mindern auch Entnahmen zur Zahlung der Einkommensteuer auf die aus dem Betrieb erzielten gewerblichen Einkünfte den Thesaurierungshöchstbetrag und unterliegen damit dem persönlichen Einkommensteuertarif des Gesellschafters.

Entnimmt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft nur die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag, die auf die gewerblichen Einkünfte aus der Personengesellschaft entfallen, so steigt der theoretische Thesaurierungssatz von 29,77 % bei einem unterstellten Einkommensteuersatz von 42 % auf 34,83 % und bei einem unterstellten Einkommensteuersatz von 45 % auf 36,17 %. Damit besteht ein Steuerbelastungsunterschied zur Kapitalgesellschaft von 5 bzw. 6,34 Prozentpunkten.¹

Um diesen Nachteil auszugleichen, sollten Entnahmen, die zur Zahlung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags auf die gewerblichen Einkünfte aus dem Mitunternehmeranteil entnommen werden, nicht zur Minderung des Thesaurierungshöchstbetrages führen, soweit diesen „Alt-rücklagen“ gegenüberstehen. Gleiches sollte für Entnahmen für Erbschaftsteuerzahlungen gelten.

Daneben sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, Minderungen des Thesaurierungshöchstbetrages, die durch nichtabzugsfähige Betriebsausgaben hervorgerufen werden, durch Einlagen zu kompensieren.

Änderungsvorschlag

§ 34a Abs. 2 EStG-E sollte wie folgt angepasst werden:

„¹Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den ~~positiven~~ Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres. ²Soweit die Entnahmen für die Zahlung von Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils oder zur Zahlung der Einkommensteuer sowie des Solidaritätszuschlags für gewerbliche Einkünfte des Betriebs oder Mitunternehmeranteils verwendet werden, gelten diese nicht als Entnahmen im Sinne des Satzes 1.“

¹ Vgl. Kessler, Ortman-Babel, Zipfel, BB 2007, S. 523 ff.

4. Verrechnungspreise/Funktionsverlagerungen

Die geplanten Änderungen zur Bestimmung der Verrechnungspreise sind aus praktischer Sicht äußerst problematisch.

4.1. Systemwidrige Annahme vollkommener Information

Wie der bisherige § 1 Abs. 1 AStG sieht der Regierungsentwurf zur Ermittlung der Verrechnungspreise die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vor. Danach sollen Verrechnungspreise so angesetzt werden, wie sie „voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten“. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes soll zudem in einem neuen Satz 2 dahingehend ergänzt werden, „dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“.

Damit schränkt Satz 2 den Fremdvergleichsgrundsatz in systemwidriger Weise ein. Denn Geschäfte zwischen fremden Dritten zeichnen sich sehr häufig gerade dadurch aus, dass die Verhandlungspartner nicht die jeweiligen wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung des jeweils anderen Vertragspartners kennen. Zwar mögen im Konzernverhältnis die Umstände der jeweiligen Geschäftspartner unter Umständen theoretisch bekannt sein (z.B. aus dem Konzernreporting). Diese dürfen allerdings bei einer Bestimmung der Verrechnungspreise auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes nur dann berücksichtigt werden, wenn auch im Einzelfall tatsächlich unterstellt werden kann, dass auch unter fremden Dritten entsprechende Kenntnisse vorhanden wären, nicht jedoch a priori per Gesetz. Nur dann wäre der Fremdvergleichsgrundsatz gewahrt.

In der Praxis liegen vollkommene Informationen über die Geschäftsbeziehung zwischen Konzerngesellschaften regelmäßig nicht vor. Vor allem haben deutsche Tochtergesellschaften schon rechtlich keinen Auskunftsanspruch gegenüber ihren ausländischen Konzerngesellschaften. Hier werden den deutschen Unternehmen Informationspflichten auferlegt, die sie in der Praxis nicht erbringen können. Da die ausländischen Konzerngesellschaften nicht Verfahrensbeteiligte sind, können die kraft Gesetzes erforderlichen Informationen auch von diesen nicht gefordert werden.

Änderungsvorschlag

§ 1 Abs. 1 Satz 2 AStG-E:

In der Praxis kann – wie bei fremden Dritten üblich – keine vollständige Information über die geschäftlichen Umstände bereitgestellt werden, so dass diese gesetzliche Forderung in Satz 2 gestrichen werden sollte.

4.2. Doppelbewertung und Mittelwertvermutung nach § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E

Da der neu gefasste § 1 Abs. 3 AStG-E in Satz 5 einen hypothetischen Fremdvergleich vorsieht, wobei auch hier davon ausgegangen werden soll, dass den voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung bekannt sind, gelten hier insoweit die Ausführungen unter 4.1.

Für den hypothetischen Fremdvergleich, der zur Anwendung kommen soll, wenn weder Fremdvergleichspreise noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise vorliegen, soll grundsätzlich der Mittelwert aus der Preisuntergrenze des Verkäufers und der Preisobergrenze des Käufers zum Ansatz kommen. Aus Sicht des Gesetzgebers scheint hierzu eine doppelte Bewertung jeweils aus Sicht der beiden Vertragspartner notwendig zu sein. Dieser aus der doppelten Bewertung anzusetzende Mittelwert kann u.E. gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen, wenn damit Ertragserwartungen des Erwerbers erfasst werden, die nicht durch die Beschaffenheit des übertragenen Wirtschaftsgutes, sondern beispielsweise durch Standortfaktoren im Land des

Erwerbers (z.B. niedrigere Produktionskosten oder Zuschüsse) begründet sind. Darüber hinaus stellt die Doppelbewertung die Praxis mangels Informationen der jeweils anderen Vertragspartei vor unlösbare Probleme. Vielmehr muss eine objektiven Kriterien und dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Bewertung ausreichen, die in der Praxis sehr häufig im Zusammenhang mit Betriebs-/ Teilbetriebsübertragungen vorgenommen werden.

Änderungsvorschlag

§ 1 Abs. 1 Satz 5 ff. AStG-E:

Wir regen daher an, die widerlegbare Vermutung für den Ansatz des Mittelwertes sowie die damit verbundene Doppelbewertung aufzugeben.

4.3. Funktionsverlagerung

Erhebliche Unsicherheit in der Praxis bereitet auch die Definition einer Funktionsverlagerung. Hier kommt vor allem der Frage eine entscheidende Bedeutung zu, wann wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter vorliegen. Hierbei ist unter anderem zu klären, ob das immaterielle Wirtschaftsgut aus Sicht des Erwerbers oder aus Sicht des Übernehmers und/oder ob das immaterielle Wirtschaftsgut vor oder nach der Übertragung wesentlich sein muss.

Änderungsvorschlag

Hier sind unbedingt Klarstellungen notwendig.

4.4. Preisanpassungsklausel

Eine weitere Neuerung des § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG-E ist die widerlegbare Vermutung, dass unabhängige Dritte eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vereinbart hätten, wonach eine nachträgliche Anpassung der Preise möglich ist, wenn die tatsächlich eingetretenen Erträge von den geplanten Ertragsaussichten abweichen. Hiermit wird dem Steuerpflichtigen zwar grundsätzlich die Möglichkeit gegeben, nachzuweisen, dass unabhängige Dritte keine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Damit wäre auch der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet, was weitere Korrekturmöglichkeiten der Finanzverwaltung eigentlich ausschließen sollte. Doch auch wenn dieser Nachweis gelingt, soll die Finanzverwaltung trotz Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Möglichkeit zu einer darüber hinausgehenden einmaligen Korrektur erhalten, wenn innerhalb von 10 Jahren nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung der tatsächlichen Erträge von den geplanten Erträgen eintritt.

Dadurch, dass die Korrektur im Folgejahr der erheblichen Abweichung vorzunehmen ist, wird zudem noch im Ergebnis die formale Festsetzungsverjährung umgangen, da in der Regel für den Veranlagungszeitraum des Vertragsabschlusses, in dem die Korrektur in diesen Fällen vorzunehmen wäre, durch die Festsetzungsverjährung aus formalen Gründen keine Korrektur mehr möglich wäre.

Änderungsvorschlag:

§ 1 Abs. 3 Satz 12 AStG-E sollte aus diesem Grund gestrichen werden.

4.5. Fehlende Absenkung der Niedrigsteuergrenze gemäß § 8 Abs. 3 AStG-E

Da der Körperschaftsteuersatz ab 2008 auf 15 % sinkt, ist entsprechend gleichfalls eine Absenkung der Grenze zur niedrigen Besteuerung, wie sie in § 8 Abs. 3 AStG-E definiert wird, geboten. Zwar wird eine Vielzahl von körperschaftsteuerpflichtigen Inländern auch zugleich der Gewerbesteuer unterliegen – jedoch ist dies nicht zwingend der Fall.

Darüber hinaus führen sehr niedrige Gewerbesteuerhebesätze gleichfalls dazu, dass selbst die kumulierte Belastung aus Körperschaft- und Gewerbesteuer mit der rund 25 %-Belastung übereinstimmen kann.

Änderungsvorschlag

In § 8 Abs. 3 AStG-E sollte aus diesem Grund die Niedrigsteuergrenze auf 15 % gesenkt werden.

Weitergehend wäre allerdings zu bedenken, ob in Konsequenz der Cadbury Schweppes Entscheidung des EuGH vom 12. September 2006 sowie dem BMF Schreiben vom 8. Januar 2007 in gleicher Sache nicht eine grundlegende „Renovierung“ und Entschlackung der Hinzurechnungsbesteuerung entsprechender Urteilsgrundsätze zu erfolgen hätte.

5. Regelungen zur Verlustnutzung bei Beteiligungserwerb (ehemals „Mantelkauf“)

Nach dem geplanten § 8c KStG-E soll ein beim erworbenen Unternehmen bestehender Verlustvortrag quotal untergehen, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % übertragen wurden. Bei einer Übertragung von mehr als 50 % soll der Verlustvortrag vollständig untergehen. Damit wird künftig bei der Beschränkung der Verlustnutzung nur noch auf den Anteilseignerwechsel abgestellt. Dies geht jedoch über die grundsätzlich dem Gesetzgeber zugestehende Verhinderung von missbräuchlichen Übertragungen von Verlustgesellschaften mit dem alleinigen Ziel der Verlustnutzung hinaus. Grundsätzlich müssen Verluste eines Steuerpflichtigen, also auch einer Kapitalgesellschaft verrechenbar sein oder bleiben, wenn diese ihren Geschäftsbetrieb mit Verlust einstellt und einen anderen Geschäftsbetrieb aufnimmt. Der bloße Wechsel der Anteilseigner kann für sich genommen noch keinen Missbrauch und damit einen Grund für den Wegfall des Verlustes begründen.

Stattdessen könnten Missbrauchsfälle bereits durch weniger einschneidende Maßnahmen verhindert werden, z.B. durch den vom Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2007 unterbreiteten, aber nicht umgesetzten Vorschlag (BR-Drs. 622/06-B, S. 27 ff.). Hiernach geht der Verlustvortrag nur vollständig unter, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des wesentlichen Gesellschafterwechsels oder innerhalb der folgenden zwei Zeitjahre im Wesentlichen einstellt. Bei Weiterführung des Geschäftsbetriebs geht der Verlustvortrag dagegen auch bei einem wesentlichen Gesellschafterwechsel nicht vollständig unter. Der Verlustvortrag würde je Veranlagungszeitraum auf 10 % des zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels bestehenden gemeinen Werts gedeckelt. Im Ergebnis geht der Verlustvortrag nicht vollständig unter, sondern wird nur zeitlich gestreckt. Dadurch würde der Handel mit bestehenden Verlustvorträgen ebenfalls ausreichend eingeschränkt, da zum einen eine Fortführung des Geschäftsbetriebs von mindestens zwei Jahren gefordert wird und zum anderen die Höhe der Nutzung der Verlustvorträge vom Marktwert des Unternehmens abhängig ist.

Änderungsvorschlag

Daher regen wir eine Überarbeitung der derzeit geplanten Änderung dahingehend an, dass weniger einschneidende Rechtsfolgen – wie beispielsweise vom Bundesrat vorgeschlagen – geschaffen werden. Zudem würde die hier vorgeschlagene Lösung den Verlustabzug vor dem Hintergrund der Vermeidung von Missbräuchen zielgenauer beschränken.

Weiterhin soll neben dem unmittelbaren auch der mittelbare Anteilseignerwechsel schädlich sein.

Dies kann zu erheblichen Behinderungen von Transaktionen innerhalb eines Konzerns führen. Betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns könnten den Wegfall bestehender Verlustvorträge bedeuten, obwohl sich aus Sicht der Konzernmutter keine Beteiligungsänderung ergeben würde. Dies geht u.E. weit über die Normierung einer Missbrauchsregelung hinaus.

Änderungsvorschlag

§ 8c KStG-E sollte um folgenden Satz 4 ergänzt werden:

„⁴Ein Anteilerwerb i.S. der Sätze 1 und 2 ist im Konzern unschädlich, wenn sich daraus mittelbar keine Beteiligungsänderung auf Ebene des Konzernträgers ergeben hat.“