

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn  
Minister a. D.  
Eduard Oswald  
Vorsitzender des Finanzausschusses und  
an die Mitglieder des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages

**E-Mail: [eduard.oswald@bundestag.de](mailto:eduard.oswald@bundestag.de)  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Geschäftsführung

Haus der Steuerberater  
Neue Promenade 4  
10178 Berlin

Zentrale 030 240087-0  
Durchwahl 030 240087-43  
Telefax 030 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)  
<http://www.bstbk.de>

20. April 2007  
Bg/Gr

## **Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, DrS 16/4841**

Sehr geehrter Herr Oswald,  
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum oben bezeichneten Gesetzentwurf. Beide vorgesehenen Termine am 25. April sowie am 7. Mai 2007 sowie die Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme nehmen wir gern wahr.

Das Ziel der Bundesregierung, die deutsche Position im internationalen Steuerwettbewerb zu verbessern, wird von uns nachdrücklich unterstützt. Insbesondere aufgrund der von der Senkung des Körperschaftsteuersatzes ausgehenden Signalwirkung sind positive Auswirkungen auf Wachstum und Beschäftigung zu erhoffen.

Problematisch erscheint, dass für die mittelständischen Personenunternehmen diese positiven Signale nicht ausreichend erkennbar werden. Es kann hier zu Fällen kommen, in denen die betroffenen Unternehmen zwar durch die vorgesehenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen verbreiterte Bemessungsgrundlagen haben, ihnen aber keine spürbare Steuerentlastung zu Gute kommt. Dies führt zu Ungleichgewichten, die vermieden werden sollten. Eine Möglichkeit hierfür bestände in einer großzügigeren Ausgestaltung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7 g EStG-E.

Die Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen nach § 34 a EStG-E begrüßen wir grundsätzlich. Ihre Attraktivität würde deutlich steigen, wenn sichergestellt würde, dass erforderliche Entnahmen für Einkommensteuerzahlungen - wie bereits für Erbschaftsteuerzahlungen vorgesehen - nicht zu einer Nachversteuerung führen. Wir regen insoweit an, die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung bereits im Rahmen der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu berücksichtigen.

Verschiedene Elemente der vorgesehenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen erscheinen uns bedenklich. Dies betrifft z. B. die geplante Zinsschranke und die vorgesehenen Regelungen zur so genannten Funktionsverlagerung. Das Anliegen, entstandene Gewinne einer Besteuerung (in Deutschland) zu unterwerfen, darf nicht dazu führen, auf gesetzlichem Wege Scheingewinne zu kreieren und diese fiktiven Erträge dann zu besteuern. Dies gilt umso mehr, wenn dadurch ausländische Steueransprüche beeinträchtigt werden und daher Gegenmaßnahmen der Auslandsfiskalen zu befürchten sind. Im Fall der Zinsschranke würde der Ersatz der vorgesehenen Freigrenze durch einen Freibetrag zu mehr Planungssicherheit für die betroffenen Unternehmen führen. Eine Bestandsschutzregelung für bestehende Finanzierungen könnte verhindern, dass die Insolvenzgefahr für ertragsschwache Unternehmen steigt.

Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich als gesetzliche Spitzenorganisation der mehr als 80.000 deutschen Steuerberaterinnen und Steuerberater nachhaltig für ein systemgerechtes und praktikables Steuerrecht ein. Leider enthält der Gesetzentwurf überwiegend Maßnahmen, die zu einer weiteren Komplizierung des Steuerrechts führen werden. Dies betrifft in der gegenwärtig vorgesehenen Ausgestaltung auch die Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge, die grundsätzlich doch die Chance einer Vereinfachung des Steuerrechts zumindest in Teilbereichen böte.

Zu bedauern ist auch, dass die Chance für eine echte Reform der Gewerbesteuer und der Kommunalfinanzen wiederum nicht genutzt wurde. Die Umgestaltung der Gewerbesteuer hin zu einer zusätzlichen Ertragsteuer auf gewerbliche Gewinne wird vielmehr mit der Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs fortgeführt. Die Gewerbesteuer gewinnt darüber hinaus durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes deutlich an Gewicht und tritt als zweite Ertragsteuer fast gleichwertig an deren Seite.

Anlässlich der Neuregelung der Unternehmensbesteuerung möchten wir noch einmal auf das bereits seit langem bestehende Problem im Zusammenhang mit der Realteilung von Mitunternehmenschaften hinweisen, das wir zuletzt in unserem Schreiben vom 18. September 2006 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vorgetragen haben. Eine Ergänzung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG möglichst in diesem, zumindest aber in einem der nächsten steuerrechtlichen Gesetzgebungsvorhaben halten wir nach wie vor für dringend erforderlich.

Unsere detaillierten Anmerkungen zu den Einzelregelungen der Unternehmenssteuerreform 2008 sind beigefügt. Auch wenn in verschiedenen öffentlichen Äußerungen bereits verbreitet wurde, es sei kein (finanzieller) Raum für Nachbesserungen der Unternehmenssteuerreform gegeben, so hoffen wir doch auf eine ernsthafte Auseinandersetzung mit den vorgetragenen Aspekten. Damit die Reform im Interesse des Standortes Deutschland zum gewünschten Erfolg führt, halten wir Nachjustierungen für dringend geboten.

Mit freundlichen Grüßen  
in Vertretung  
Bettina Bethge  
Geschäftsführerin

Anlage

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum  
Entwurf eines  
Unternehmensteuerreformgesetzes 2008**

**Bundessteuerberaterkammer**

Steuerabteilung

Tel.: 030/24 00 87-61

E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

20. April 2007

## Zu Teil I der Anhörung am 25. April 2007

### Reform der Unternehmensbesteuerung

#### Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 5 i. V. m. Nr. 25: Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs für die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5 b EStG-E) und Anrechenbarkeit auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG-E)

#### Allgemeines

Durch die Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs für die Gewerbesteuer entfällt ein letztes Kriterium für den Charakter einer Realsteuer; vielmehr wird die Gewerbesteuer endgültig von einer Realsteuer zu einer weiteren Ertragsteuer, deren Aufkommen nur zufällig der Gemeinde zusteht. Die Begründung dieser Maßnahme mit einer Steuervereinfachung, da eine „In-sich-Rechnung“ entfalle, überzeugt hier nicht. Kompliziert ist heute in erster Linie die anteilige Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer der Mitunternehmer, an der sich insoweit nichts ändert.

#### Verwerfungen gewinnen an Bedeutung

Der Wegfall des Betriebsausgabenabzugs soll dadurch kompensiert werden, dass der pauschale Anrechnungsfaktor auf die Einkommensteuer vom 1,8fachen auf das 3,8fache angehoben wird. Dadurch erhält eine bereits heute bestehende Problematik im Zusammenhang mit der pauschalen Anrechnung ein erheblich höheres Gewicht. Da eine Vortragsmöglichkeit für bestehende Anrechnungsüberhänge nicht existiert, kann die entrichtete Gewerbesteuer nicht angerechnet werden, wenn ein Unternehmer mehrere Betriebe hat und die Gewinne des einen durch Verluste des anderen Gewerbebetriebes zum Großteil aufgezehrt werden.

### Beispiel 1

Gewerbebetrieb	Gewinn	GewSt (Hebesatz 400)	ESt (Splitting-Tabelle)
A	200.000	24.570	
B	- 150.000	0	
Einkünfte aus § 15 EStG	50.000		8.552
Anrechnungsbetrag nach § 35 EStG			- 23.342
Anrechnungsüberhang			14.790

Da eine Anrechnung nur auf die anteilig auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer möglich ist, hängt zudem die Anrechenbarkeit von der Zusammensetzung der Einkünfte des Steuerpflichtigen ab. Während der Bundesfinanzhof davon ausgeht, dass Verluste aus nicht gewerblichen Einkünften vorrangig mit nicht nach § 35 EStG begünstigten Einkünften zu verrechnen sind, geht die Verwaltung von einer anteiligen Verlustverrechnung nach dem Verhältnis der positiven Einkünfte zueinander aus. Bei einem gleichen zu versteuernden Einkommen ergeben sich danach jeweils unterschiedliche Anrechnungsmöglichkeiten.

### Beispiel 2

Einkünfte aus § 15 EStG	120.000	180.000
Einkünfte aus § 19 EStG	180.000	120.000
Einkünfte aus § 21 EStG	- 150.000	- 150.000
Summe der Einkünfte (= zvE)	150.000	150.000
Anteilige gewerbliche Einkünfte nach BFH	120.000	150.000
nach Verwaltungsauffassung	60.000 (120.000 – 12/30*150.000)	90.000 (180.000 – 18/30*150.000)
ESt (Splitting-Tabelle)	47.188	47.188
Ermäßigungshöchstbetrag nach BFH	37.750	47.188
nach Verwaltungsauffassung	18.875	28.313

Die bereits heute bestehenden Verwerfungen gewinnen an Bedeutung, weil der bisher mögliche Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer entfällt. Die als Kompensation vorgesehene Anhebung des pauschalierenden Anrechnungsfaktors von 1,8 auf 3,8 kann dies nicht ausgleichen. Auch die aufgrund der geänderten Hinzurechnungsvorschriften in § 8 Nr. 1 GewStG-E mögliche steigende Gewerbesteuerbelastung kann zu erhöhten Anrechnungsüberhängen führen. Um dies zu entschärfen, könnte beispielsweise an einen „Anrechnungsvortrag“ gedacht oder die Beschränkung aufgehoben werden, dass eine Anrechnung nur auf die auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer zulässig ist.

#### Zusammenhang mit der neuen Thesaurierungsrücklage des § 34 a EStG-E

Offen ist zurzeit noch die Ermittlung des Anrechnungsbetrags bei Inanspruchnahme der neuen Thesaurierungsrücklage nach § 34 a EStG-E. Wird von der Thesaurierungsbegünstigung Gebrauch gemacht, entfällt die tarifliche Einkommensteuer zum Teil auf einen sondertarifizierten und zum Teil auf den normal besteuerten Gewinn. Aus Gründen der Einfachheit sollte hier davon abgesehen werden, zwei getrennte Ermäßigungshöchstbeträge für die beiden Gewinnanteile zu ermitteln. Dies sollte möglichst bereits im Gesetzeswortlaut klargestellt werden.

## Zu Nr. 6: Einführung einer Zinsschranke (§ 4 h EStG-E)

### Allgemeines

Die neue Zinsschranke soll die bisherigen Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8 a KStG ersetzen. Eine Gesellschafter-Fremdfinanzierung bleibt allerdings schädlich für die Inanspruchnahme der Öffnungsklausel des § 4 h EStG-E; wir verweisen dazu auf unsere Ausführungen zu § 8 a KStG-E. Die Zinsschranke soll nicht nur verhindern, dass Unternehmen in einem als schädlich angesehenen Maß durch Fremdkapital finanziert werden, sondern auch einen Anreiz bieten, Wertschöpfung und Gewinne nach Deutschland zu verlagern, um eine verbesserte Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalaufwendungen zu erreichen.

Die Zinsschranke bedeutet in der vorgesehenen Form allerdings einen erneuten Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, zumindest in all den Fällen, in denen ein Unternehmen mit bestehenden Zinsvorträgen liquidiert oder umgewandelt wird oder Gesellschafter ausscheiden. Grundsätzlich ist das Vorgehen ähnlich wie bei der Mindestgewinnbesteuerung nach §§ 10 d Abs. 2 EStG, 10 a GewStG. Insoweit diese Regelungen für verfassungsmäßig bedenklich gehalten werden, gelten diese Bedenken auch für die Zinsschranke.

Besonders problematisch ist die Neuregelung für bestehende Finanzierungen, die nicht kurzfristig an die neue Rechtslage angepasst werden können und nun zu erhöhten Steuerzahlungen führen. Besonders bei ertragsschwachen Unternehmen kann dies die Insolvenzgefahr erhöhen, da es kaum möglich sein wird, Bankkredite zur Finanzierung von Steuerzahlungen aufzunehmen, zumal wenn diese zusätzlichen Kredite die Fremdverschuldung weiter erhöhen und damit die Steuern in der Zukunft weiter ansteigen lassen. Es ist daher dringend erforderlich, zumindest einen **Bestandsschutz für bestehende Finanzierungen** zu gewähren, da über einen längeren Zeitraum gewachsene Finanzierungsstrukturen nicht ohne weiteres umgestellt werden können.

Im Einzelnen sind u. a. die folgenden Punkte bei der vorliegenden Fassung der Zinsschranke noch einmal kritisch zu überdenken.

## Freigrenze

Problematisch ist die vorgesehene Freigrenze von 1 Mio. Euro im Jahr. Dies liegt an den einer Freigrenze stets inhärenten Härten, wenn die Grenze nur geringfügig überschritten wird. Ähnliche Fallkonstellationen werden steuerlich extrem unterschiedlich behandelt, wenn in einem Fall die Freigrenze um wenige Euro unterschritten und im anderen Fall in gleichem Ausmaß überschritten wird. Diese Ungleichbehandlung und der sprunghafte Anstieg der Steuerbelastung würden vermieden, wenn anstelle einer Freigrenze ein Freibetrag gewährt würde. Dies würde gleichzeitig mehr Planungssicherheit bieten, da schon eine geringe Zinserhöhung im Jahresverlauf sonst zu einer Überschreitung der Freigrenze führen kann. Denkbar wäre auch, anstelle eines absoluten einen relativen, z. B. an der Bilanzsumme, ausgerichteten Freibetrag vorzusehen. Ein absoluter Betrag, gleich welcher Höhe, kann nicht gleichermaßen angemessen für eine einzelne Gesellschaft und eine mehrere Gesellschaften umfassenden Organkreis sein.

## Abgrenzungsfragen bei Personengesellschaften

Personengesellschaften sollen laut Gesetzesbegründung in der überwiegenden Anzahl der Fälle aufgrund der vorgesehenen Freigrenze nicht von der Zinsschranke betroffen sein. Dennoch halten wir eine genauere Festlegung für erforderlich, ob bei Personengesellschaften Zinsen aus den Sonderbilanzen der Gesellschafter ggf. mit unter die Zinsschranke fallen.

## Öffnungsklausel

Zu begrüßen ist grundsätzlich, dass eine Öffnungsklausel vorgesehen ist, die die Anwendbarkeit der Zinsschranke ausschließt. Ob die vorliegende Regelung in § 4 h Abs. 2 EStG-E allerdings geeignet ist, die in sie gesetzten Hoffnungen zu erfüllen, scheint zweifelhaft, da die Klausel sehr restriktiv ausgestaltet ist und daher in der vorliegenden Form voraussichtlich sehr streitanfällig sein wird.

Dies liegt zum einen an dem sehr weitgefassten **Konzernbegriff** dieser Vorschrift. So soll bereits bei einer natürlichen Person, die mehrere GmbH's beherrscht, ein Konzern vorliegen. Damit sind, anders als angekündigt, nicht nur Großkonzerne, sondern durchaus auch mittelständische Unternehmen von der Regelung betroffen. Um von der Zinsschranke ausgenommen zu werden, muss die Gesellschaft einen Konzernabschluss erstellen und nachweisen,



dass die Eigenkapitalquoten der verschiedenen GmbH's übereinstimmen. Ein solcher Fall kann bereits bei einem Baumaschinenhändler vorliegen, der jeden Kran in einer eigenen GmbH führt. Sind diese Kräne unterschiedlich stark fremdfinanziert, wären die Voraussetzungen der Öffnungsklausel bereits nicht gegeben.

Die **tolerierte Abweichung** zwischen den Eigenkapitalquoten der Konzerngesellschaften ist mit 1 Prozentpunkt viel zu eng. Hier sollte eine großzügigere Regelung eingeführt werden. Gesellschaften mit unterschiedlichen Aufgaben wie Produktions-, Vertriebs- oder Finanzierungsgesellschaften haben aufgrund unterschiedlicher betrieblicher Strukturen in der Regel auch unterschiedliche Finanzierungsstrukturen. Zudem sind Branchenbesonderheiten zu beachten. Da bei Überschreiten der vorgegebenen Toleranzgrenze die Zinsschranke sofort und in vollem Umfang greift, muss die Grenze zumindest so ausgelegt sein, dass ihre Einhaltung oder Überschreitung mit hinreichender Sicherheit im Voraus berechnet und geplant werden kann. Dies ist bei einem Spielraum von 1 Prozentpunkt nicht gegeben. Aufgrund all dieser Erwägungen sollte die Toleranzgrenze deutlich höher festgelegt werden.

Problematisch erscheint weiterhin, dass bei der Berechnung der Eigenkapitalquote eine **Kürzung um Beteiligungsbesitz** stattfinden soll. Zwar ist grundsätzlich verständlich, dass eine „mehrfache Nutzung“ von Eigenkapital für Zwecke des Eigenkapitalvergleichs verhindert werden soll. Die vorgesehene Kürzung führt jedoch dazu, dass Holdinggesellschaften und andere Unternehmen mit Beteiligungsbesitz de facto nicht von der Öffnungsklausel Gebrauch machen können. Dies bedeutet eine deutliche Verschlechterung für Deutschland als Holdingstandort. Damit sichergestellt ist, dass Beteiligungsaufwand wenigstens einmal geltend gemacht werden kann, ist eine Regelung in Anlehnung an den heutigen § 8 a Abs. 4 KStG geboten.

Zu Nr. 8 Buchst. c: Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 a EStG-E)

Wir begrüßen zunächst ausdrücklich, dass die im Referentenentwurf vorgesehene Neuregelung nicht in den Kabinettsbeschluss übernommen wurde. Mit der nunmehr vorgesehenen Anhebung der Grenze, bis zu der keine Aktivierung des Wirtschaftsgutes erforderlich ist, von 60 € auf 100 € wird zudem zumindest teilweise der Entwertung dieser absoluten Betragsgrenze durch die Inflation Rechnung getragen.

Die Bundessteuerberaterkammer hatte in der Vergangenheit auch mehrfach gefordert, die seit mehr als vierzig Jahren unveränderte Höchstgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter anzuheben. Inflationsbereinigt würde sich ein Betrag von 1.350 € ergeben; vorgeschlagen hatten wir eine Anhebung auf 1.000 €. Wenn nicht nur keine Anhebung der Betragsgrenze, sondern nicht einmal die Beibehaltung der Sofortabschreibung möglich sein sollte, sehen wir die Einbringung geringwertiger Wirtschaftsgüter zwischen 101 € und 1.000 € in einen Pool und dessen pauschale Abschreibung als eine gangbare Lösung an.

Zu überprüfen ist jedoch die vorgesehene Abschreibungsdauer von fünf Jahren, die nicht nur für geringwertige Wirtschaftsgüter bis zu 410 €, sondern auch für viele Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten zwischen 410 € und 1.000 € zu einer Verlängerung der Abschreibungsdauer führen wird. Wir regen daher an, die Poolabschreibung über drei Jahre zuzulassen.

## Zu. Nr. 11: Neuregelung des § 7 g EStG-E

### Allgemeines

Nachdem im Vorfeld des Gesetzentwurfes davon die Rede gewesen war, den § 7 g EStG zu verbessern und dies neben der Einführung einer Thesaurierungsrücklage als mittelstandsfördernde Maßnahme als Gegengewicht zur Körperschaftsteuersatzsenkung zu nutzen, ist in der Gesetzesbegründung nur noch von einer einkommensneutralen Umgestaltung sowie einer Vereinfachung die Rede. Dies ist sehr zu bedauern. Auch zu einer Ausweitung des möglichen Nutzerkreises durch eine Anhebung der bestehenden Größengrenzen ist es im Wesentlichen nicht gekommen. Hier ist zwar einerseits eine Glättung der Beträge vorgenommen worden, auf der anderen Seite aber die großzügigere Regelung für Existenzgründer vollumfänglich entfallen und eine neue Grenze für Einnahmen-Überschuss-Rechner eingeführt worden. Ein positives Signal für kleine und mittlere Unternehmen stellt die Neugestaltung des § 7 g EStG in dieser Form damit kaum dar. Da kleine und mittlere Unternehmen andererseits von den Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmenssteuerreform durchaus betroffen sind, z. B. von der Abschaffung der degressiven Abschreibung, halten wir eine Nachbesserung an dieser Stelle für geboten.

Zu begrüßen ist lediglich, dass im Rahmen der Neugestaltung wieder darauf verzichtet wurde, die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung an die vorherige Bildung einer Rücklage zu knüpfen. Dies entspricht einer seit langem vorgetragenen Forderung der Bundessteuerberaterkammer. Damit wird das Streitpotential insoweit abnehmen. Die Streitanfälligkeit könnte weiter gemindert und die Vorschrift weiter vereinfacht werden, wenn die Anforderungen an die genaue Bezeichnung der anzuschaffenden Wirtschaftsgüter gelockert würden. Wenn der Zweck des Investitionsabzugsbetrags die Förderung der Investitionsfähigkeit als solche sein soll, dann muss dem Unternehmer freistehen, welche von mehreren möglichen Investitionen er tatsächlich durchführt. Fiskalische Strafmaßnahmen bei einer Abweichung von ursprünglichen Investitionsvorhaben stellen dagegen eine Gängelung der Unternehmer und eine Beschneidung ihrer unternehmerischen Flexibilität dar.

### Einführung einer Gewinngrenze

Für Betriebe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, wird erstmals eine Größengrenze vorgegeben. Dies ist im Grundsatz durchaus nachvollziehbar. Eine Gewinngrenze ist

aber in verschiedener Hinsicht problematisch. Es handelt sich um einen abweichenden Maßstab gegenüber bilanzierenden Unternehmen und ist im Hinblick auf die unterschiedliche Behandlung des Unternehmerlohns auch nicht rechtsformneutral. Außerdem führt der Bezug zum Gewinn bei Personengesellschaften zu erheblichen Ungleichbehandlungen der betroffenen Personen, beispielsweise bei Freiberuflern, die sich zur gemeinsamen Berufsausübung zusammengeschlossen haben. Soweit an der Gewinngrenze festgehalten wird, sollte dieser Bezug entweder pro Gesellschafter ausgestaltet sein oder, bei Geltung für die Gesellschaft als Ganzes, spürbar erhöht werden.

#### Ergänzung des § 7 g Abs. 1 EStG-E:

In der Vergangenheit war in verschiedenen Fallkonstellationen, insbesondere im Zusammenhang mit einer Betriebseröffnung oder Neugründung, verschiedentlich streitig, ob die verbindliche Bestellung eines Wirtschaftsgutes Voraussetzung für die erforderliche Rücklagenbildung war. Nach der Gesetzesbegründung ist eine verbindliche Bestellung regelmäßig nicht für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages erforderlich. Wir regen an, dies zur Vermeidung von Streitfällen auch im Gesetzestext klarzustellen. § 7 g Abs. 1 EStG-E sollte daher um folgenden Satz ergänzt werden:

*„Das Vorliegen einer verbindlichen Bestellung ist keine Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags.“*

#### Rückwirkende Korrektur bei Nicht-Investition

Problematisch erscheint uns weiterhin der neue § 7 g Abs. 3 EStG-E, wonach der Abzug eines Investitionsabzugsbetrags rückgängig zu machen ist, wenn die Investition nicht bis zum Ende des zweiten Wirtschaftsjahres erfolgt ist. Dies führt nicht nur immer dann zu Problemen, wenn der Steuerbescheid des Unternehmers maßgeblich für außersteuerliche Beiträge oder Ansprüche ist, wie z. B. für die Bemessung der Krankenversicherungsbeiträge oder die Gewährung von BAFöG. Darüber hinaus kann sich laut Gesetzesbegründung in diesen Fällen noch eine Verzinsung nach § 233 a AO ergeben. Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen wäre u. E. eine Regelung wie der bisherige § 7 g Abs. 5 EStG zur Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen unter Vereinfachungsgesichtspunkten vorzugswürdig, da nicht in die Steuerbescheide vergangener Jahre und auf deren Grundlage getroffener Festsetzungen bzw. Entscheidungen eingegriffen werden müsste.

### Neue Anwendungsfragen

Die nun vorgesehene außerbilanzielle Behandlung des Investitionsabzugsbetrags wirft allerdings neue Anwendungsfragen auf. Zukünftig wird etwa der erforderlichen Buchung eines in die Gewinn- und Verlustrechnung einfließenden Aufwandes bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags anders als bisher keine Einstellung in eine Rücklage mehr gegenüber stehen. Es ist daher unklar, welche Auswirkungen sich auf das Eigenkapital und damit auch auf die Verrechenbarkeit von Verlusten nach § 15 a EStG ergeben. Eine außerbilanzielle Lösung über Nebenrechnungen ist darüber hinaus problematisch, weil die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags zwangsläufig Auswirkungen auf Bilanzposten entfaltet, nämlich auf die Höhe der ausgewiesenen Anschaffungskosten für die betroffenen Wirtschaftsgüter. Dies sollte noch einmal kritisch durchdacht werden.

### Inkrafttreten der Neuregelung

Nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG-E ist die neue Fassung des § 7 g EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Unternehmenssteuerreformgesetzes enden. Wird das Gesetz wie vorgesehen im Sommer 2007, beispielsweise am 10. August 2007, verkündet, müsste ein Unternehmen, dessen Wirtschaftsjahr am 15. August 2007 endet, für dieses dann endende Wirtschaftsjahr bereits die neue Fassung des § 7 g EStG anwenden. Aufgrund der gegenwärtig bestehenden Fragen zur technischen Anwendung sollte die neue Fassung des § 7 g EStG u. E. erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem Tag der Verkündung des Unternehmenssteuerreformgesetzes beginnen. Nur dann ist auch in diesem Fall die mit der frühzeitigen Verabschiedung des Gesetzes bezweckte Vorbereitungszeit für die Steuerpflichtigen gegeben.

Zu Nr. 16 Buchst. a) Doppelbuchst. cc): Stillhalterprämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E)

Änderungsbedarf sehen wir hinsichtlich der Einbeziehung von Stillhalterprämien in die Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E. Die vorgesehene Regelung ist nur angemessen soweit Aktienoptionen betroffen sind, nicht aber im Fall von nicht handelbaren Indexoptionen. Ein Beispiel, das dies verdeutlicht, finden Sie auf der Seite 38 in Teil II unserer Stellungnahme. Um die Besteuerung fiktiver Gewinne zu verhindern regen wir an, den § 20 Nr. 11 wie folgt zu ergänzen:

*„Bei der Ausübung von Optionen, bei denen nur ein Barausgleich möglich ist, mindern sich ebenfalls die Einnahmen aus den Stillhalterprämien um die bei der Ausübung gezahlten Barausgleiche.“*

## Zu Nr. 23: Einführung einer Thesaurierungsrücklage für Personenunternehmen (§ 34 a EStG-E) und Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37 Abs. 3 EStG-E)

### Allgemeines

Die neue Thesaurierungsrücklage soll die Steuerbelastung für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen auf die auch für Kapitalgesellschaften geltende Steuerbelastung begrenzen. Damit soll auch die Eigenkapitalausstattung der Unternehmen gefördert werden. Die Rücklage ist in einer relativ leicht handhabbaren Form ausgestaltet worden. Es wird auf eine Bildung unterschiedlicher „Töpfe“ verzichtet, nach denen sich das Nachversteuerungsrecht im Falle der Entnahme orientiert. Die Nachversteuerung ist stattdessen als Saldo-versteuerung ausgestaltet. Nach der Bildung einer Thesaurierungsrücklage wird in den Folgejahren der den laufenden Gewinn übersteigende Saldo aus Einlagen und Entnahmen der Nachversteuerung unterworfen. Aufgrund der Einfachheit in der Handhabung ist diese Regelung u. E. zu begrüßen, selbst wenn es in Einzelfällen zu Verwerfungen kommen mag.

Wir begrüßen ebenfalls die Ergänzungen bzw. Klarstellungen, die im Vergleich zum Referentenentwurf in den Kabinettsbeschluss aufgenommen worden sind. Dies betrifft zum einen die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zu § 34 a Abs. 2 EStG-E, wonach Entnahmen vorrangig von steuerfreien Gewinnanteilen des laufenden Wirtschaftsjahres abgezogen werden, sowie der Verzicht auf eine Nachversteuerung, wenn die Entnahme zur Entrichtung von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer erfolgt (§ 34 a Abs. 4 EStG-E).

### Gewinnverwendung in einem weiteren Unternehmen desselben Steuerpflichtigen

Nach dem Wortlaut von § 34 a EStG-E entfällt die Begünstigung für thesaurierte Gewinne aber auch dann, wenn Gewinne zwar weiter betrieblich verwendet werden, die Gewinnverwendung aber in einem anderen Einzelunternehmen desselben Steuerpflichtigen bzw. in einer anderen Personengesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, erfolgt.

Beispiel: A ist als Kommanditist zu 100 % an der A KG und als Kommanditist zu 100 % an der B KG beteiligt. In der A KG fällt in 01 ein Gewinn an, den A in 02 aus der A KG entnimmt und in die B KG einlegt, um den Geschäftsbetrieb der B KG zu erweitern. Nach dem derzeitigen Wortlaut des § 34 a EStG-E führt dies zu einer Nachversteuerung des entnom-

menen Gewinns, obwohl A den Gewinn nicht für sich privat, sondern weiterhin betrieblich verwendet.

Bei der Verwendung von Wirtschaftsgütern ist das Problem gesehen und dadurch berücksichtigt worden, dass nach § 34 a Abs. 5 EStG-E Überführungen von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG – also insbesondere in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen – keine Nachversteuerung auslösen, sondern in diesen Fällen der nachversteuerungspflichtige Betrag insoweit auf den das Wirtschaftsgut übernehmenden Betrieb oder Personengesellschaftsanteil übertragen wird.

Wir regen an zu prüfen, ob § 34 a Abs. 5 EStG-E in der Weise gefasst werden könnte, dass bei Entnahmen die Begünstigung nicht entfällt, soweit der entnommene Betrag bzw. das entnommene Wirtschaftsgut unmittelbar weiter in einem anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil desselben Steuerpflichtigen betrieblich verwendet wird. Der nachversteuerungspflichtige Betrag könnte entsprechend der Regelung in § 34 a Abs. 5 Satz 2 EStG-E übergehen. Die „Übertragungsmöglichkeiten“ für den entnommenen Gewinn könnten ggf. entsprechend § 6 b EStG geregelt werden.

#### Berücksichtigung bei der Einkommensteuer-Vorauszahlung

Schließlich erscheint uns im Zusammenhang mit der Thesaurierungsrücklage problematisch, dass die Steuerermäßigung nach § 34 a EStG-E bei der Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen außer Ansatz bleiben soll (§ 37 Abs. 3 Satz 6 EStG-E). Dies provoziert insoweit geradezu eine Nachversteuerung, als der Unternehmer bzw. Gesellschafter einer Personengesellschaft die Mittel für die Entrichtung seiner Vorauszahlungen zur Einkommensteuer in aller Regel aus dem Unternehmen entnehmen muss. Dies führt sodann notwendigerweise zu einer Minderung des möglichen Thesaurierungsbetrages und zu einer Benachteiligung kapitalschwächerer Unternehmen. Auch an diesem Punkt sollte daher noch nachgebessert werden.



## **Artikel 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

### Zu Nr. 5: Geltung der Zinsschranke bei Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8 a KStG-E)

Auch für konzernfreie Unternehmen gilt die Zinsschranke ohne Escape-Möglichkeit dann, wenn mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen an einen zu mehr als 25 % beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG oder an einen rückgriffsberechtigten Dritten fließen. Damit werden die bisher geltenden Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung nicht nur nicht aufgehoben, wie es durch die Streichung des alten § 8 a KStG impliziert wird, sondern im Gegenteil in einiger Hinsicht noch verschärft.

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs wird in Bezug auf die Rückgriffsberechtigung die alte Verwaltungsauffassung zugrunde gelegt, die zuletzt auf sog. back-to-back-Gestaltungen begrenzt worden war. Zukünftig soll ein schädlicher Rückgriff bereits dann vorliegen, wenn der Anteilseigner oder die ihm nahe stehende Person dem Dritten gegenüber faktisch für die Erfüllung der Schuld einsteht. Ein konkreter rechtlicher Anspruch ist nicht erforderlich. Eine Ausnahme durch den Nachweis von fremdüblichen Gegebenheiten soll nicht möglich sein. Das Überschreiten der 10-Prozent-Grenze führt nicht nur für den übersteigenden Teil, wie im alten § 8 a KStG, sondern vollumfänglich zur Anwendung der Zinsschranke.

Die über den bisherigen § 8 a KStG hinausgehende Verschärfung durch § 8 a Abs. 2 und 3 KStG-E lehnen wir nachdrücklich ab. Die Regelungen zum Rückgriff sollten in ihrer derzeit geltenden Form belassen werden.

## Zu Nr. 7: Neuregelung des Mantelkaufs (§ 8 c KStG-E)

### Allgemeines

Der bisherige § 8 Abs. 4 KStG soll aufgehoben und durch einen neuen § 8 c KStG-E ersetzt werden. Nach der Neuregelung gehen Verluste anteilig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden. Bei einer Übertragung von mehr als 50 % der Anteile gehen noch vorhandenen Verluste vollständig unter. Dies bedeutet eine grundlegende Neukonzeption. Mit dem Eindämmen eines Handels von „Verlustmänteln“ hat die Regelung nichts mehr zu tun; es handelt sich nun vielmehr um eine Strafsteuer auf den Gesellschafterwechsel.

### Fehlen einer Sanierungsklausel

Sehr problematisch ist u. E., dass eine Sanierungsklausel fehlt. Die Neuregelung könnte daher Sanierungen behindern bzw. sie sogar unmöglich machen. Ein Unternehmen mit Sanierungsbedarf hat aus der Natur der Dinge heraus in der Vergangenheit Verluste erzielt und verfügt daher über Verlustvorträge. Das Unternehmen ist umso attraktiver für eine Sanierung durch einen neuen Geldgeber, je eher ein Sanierungserfolg, und das heißt ein positives (Nachsteuer-)Ergebnis möglich erscheint. Führt der Beteiligungserwerb durch den neuen Geldgeber dazu, dass Verlustvorträge (anteilig) verlorengehen, so muss das Unternehmen bereits wieder Steuerzahlungen leisten, bevor die aufgelaufenen wirtschaftlichen Verluste tatsächlich überwunden sind. Die Verwirklichung des Sanierungserfolgs wird dadurch weiter in die Zukunft verschoben und die Investition in das sanierungsbedürftige Unternehmen damit unattraktiver.

Der Verweis in der Gesetzesbegründung auf eine Regelung im Billigkeitswege und das BMF-Schreiben vom 27. März 2003, BStBl. I S. 240, greift in mehrfacher Hinsicht zu kurz. Zum einen wäre der Steuerpflichtige hierdurch auf eine Kann-Regelung verwiesen, die keinerlei Rechts- und Planungssicherheit vermittelt. Zum anderen kann das Fehlen einer Sanierungsklausel dazu führen, dass die nach dem BMF-Schreiben erlassenen Steuern auf Sanierungsgewinne aufgrund des Wegfalls von Verlustvorträgen wieder für neue Steuerzahlungen verwendet werden müssten. Wir halten aus den genannten Gründen die Einführung einer gesetzlichen Regelung für Sanierungsfälle für unerlässlich.

### Erschwerung für Wagniskapital

Die Neuregelung bedeutet darüber hinaus auch eine erhebliche Erschwernis für junge, innovative Unternehmen, die um zu expandieren mehrfach auf Kapitalerhöhungen angewiesen sind. Kapitalgeber der ersten Runde werden mit dem (quotalen) Wegfall bestehender Verlustvorträge bestraft, wenn in einer weiteren Runde neue Kapitalgeber hinzutreten. Vor dem Hintergrund, dass gleichzeitig vorgesehen ist, ein neues Gesetz zur Förderung von Private Equity in Deutschland einzuführen, ist § 8 c KStG-E ein Schritt in die falsche Richtung und wirkt kontraproduktiv. Auch unter diesem Gesichtspunkt muss die Regelung daher noch einmal überdacht werden.

### **Artikel 3: Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

#### Zu Nr. 1 Buchst. a: Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG)

Wir halten die Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen bei der Gewerbesteuer steuersystematisch für grundsätzlich verfehlt. Durch die Änderungen der jüngeren Vergangenheit, wie die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer und die nunmehr vorgesehene Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer, verliert diese den Charakter einer Realsteuer. Im Rahmen einer zweiten Ertragsteuer auf gewerbliche Gewinne ist jedoch eine Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nicht sachgerecht. Daran ändert auch eine großzügige Freibetragsregelung im Grundsatz nichts.

Die Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten und Leasingraten sollen pauschaliert ermittelt werden; vorgesehen sind ein Anteil von 20 % bei beweglichen und 75 % bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Wir halten diese Anteile für unangemessen hoch. Zwar ist eine Pauschalierung bei Massensachverhalten aus Vereinfachungsgründen geboten; die Pauschalen müssen jedoch die tatsächlichen Gegebenheiten angemessen widerspiegeln. Insofern müssen die vorgesehenen Pauschalierungsanteile noch einmal kritisch überprüft werden.

Bei der Festsetzung der Pauschalen ist dabei auch zu beachten, dass es zu wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen kommen kann, da parallel die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 4 GewStG gestrichen werden soll. Im Bereich des Leasing gilt dies, insoweit Leasingraten bei Leasingnehmer und Leasing-Geber die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer erhöhen.

Auch bei Betriebsaufspaltungen wirkt sich diese Doppelbelastung aus. Bisher war sichergestellt, dass eine Belastung nur auf der Ebene der Besitzgesellschaft oder der Betriebsgesellschaft erfolgte. Um eine Doppelbelastung zu verhindern sollte gesetzlich klargestellt werden, dass sich Besitz- und Betriebsgesellschaft nicht wie fremde Dritte gegenüber stehen und eine Besteuerung daher nur bei einer der Gesellschaften erfolgt. Dadurch würde auch vermieden, dass in den Fällen, in denen lediglich eine Gesamtpacht für die Überlassung von Mobilien und Immobilien vereinbart worden ist, dieser Betrag, ggf. im Schätzungswege, erst auf die betroffenen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden müsste, um den entsprechenden Pauschalierungsanteil darauf anwenden zu können.

## Beispiel

Die Betriebs-GmbH zahlt eine Pacht von 375.000 € an die Besitz-KG; davon entfallen 200.000 € auf das Gebäude und 175.000 € auf Maschinen und andere Geschäftsausstattungen.

Nach altem Recht musste die Betriebs-GmbH die Pachtzahlungen nicht hinzurechnen, es sei denn es lag ein Fall des § 8 Nr. 4 GewStG vor, was hier nicht gegeben sein soll.

Hinzurechnung nach neuem Recht : 21.250 €

$$= ((200.000 * 75 \% + 175.000 * 20 \%) - 100.000) * 1/4$$

Gewerbesteuer auswirkung: 2.975 €

$$= 21.250 * 3,5 \% * 400 \%$$

Sofern der Freibetrag von 100.000 € für die Hinzurechnung von Schulden und der Finanzierungsanteile von Leasingraten usw. bereits ganz ausgeschöpft ist, erhöht sich die Zusatzbelastung durch die Hinzurechnung der Pacht sogar um mehr als das Doppelte.

Hinzugerechnet werden sollen im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG-E auch Finanzierungsanteile aus Lieferkrediten unter Berücksichtigung eingeräumter Skonti und Rabatte. Dies halten wir nicht nur für überzogen, sondern bereits von der Sache her für falsch. Handelsrechtlich stellen gewährte Skonti nach § 277 Abs. 1 HGB Minderungen der Umsatzerlöse dar; als solche werden sie in der Buchhaltung auch erfasst. Sie stellen keine kalkulierbare Finanzierungsquelle dar, da für den Skonti oder Rabatte einräumenden Unternehmer nicht planbar ist, ob und in welchem Umfang seine Kunden davon Gebrauch machen werden. Eine gesonderte Aufrechnung nur für Zwecke der Gewerbesteuer wäre in der Praxis mit einem unzumutbaren Aufwand verbunden und stünde in keinem Verhältnis zu den sich daraus ergebenden Steuerbeträgen.

## **Artikel 6: Änderung der Abgabenordnung**

### Zu Nr. 1: Vorlagefrist für Aufzeichnungen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO-E)

Die vorgesehene Fristverkürzung für die Vorlage von Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle ist u. E. nicht nachvollziehbar. In Einzelfällen werden gewöhnliche und außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht leicht voneinander abzugrenzen sein. Warum ein Teil der Aufzeichnungen den Finanzbehörden schneller vorliegen müsste als ein anderer Teil ist nicht ersichtlich. Von der Fristverkürzung sollte daher abgesehen werden.

### Zu Nr. 2: Automatischer Kontenabruf (§ 93 Abs. 7 ff. AO-E)

Die Pläne des Gesetzgebers, die Regelungen zum automatisierten Kontenabruf zu überarbeiten und teilweise neu zu fassen, sind insbesondere im Hinblick auf die anhängige Verfassungsbeschwerde zur Frage, ob die im Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit getroffene Regelung über den durch Finanzbehörden im automatisierten Verfahren möglichen Abruf von Steuerdaten bei Kreditinstituten verfassungswidrig ist (Az. 1 BvR 2357/04), ausdrücklich zu begrüßen. Da die Maßnahme im Zusammenhang mit der Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte steht, führen wir unsere diesbezüglichen Anmerkungen in Teil II der Stellungnahme näher aus.

### Zu Nr. 4: Einschränkung des Auskunftsverweigerungsrechts (§ 102 Abs. 4 Satz 1 AO)

§ 102 AO räumt bestimmten Berufsheimnisträgern ein Auskunftsverweigerungsrecht in beruflichen Angelegenheiten ein. Hintergrund dieser Privilegierung ist das durch die Beratung begründete Vertrauensverhältnis, im Fall des Steuerberaters zwischen ihm und seinem Mandanten. Dieses besondere Vertrauensverhältnis darf grundsätzlich nicht offenbart werden. Die Verschwiegenheitspflicht über beruflich anvertraute oder bekannt gewordene Tatsachen schafft die notwendige Grundlage für die Berufsausübung des Berufsheimnisträgers. Denn nur vor dem Hintergrund der Verschwiegenheitspflicht kann der Mandant darauf vertrauen, dass die im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme des Berufsträgers bekannt gewordenen Umstände auch wirklich vertraulich behandelt werden.

Grundsätzlich bedenklich finden wir, dass durch die Neufassung des § 102 Abs. 4 Satz 1 AO das Auskunftsverweigerungsrecht hinsichtlich bestimmter Mitwirkungspflichten nach der Zinsinformationsverordnung (ZIV) durchbrochen wird.

Dies geschieht jedoch vor dem Hintergrund der notwendigen Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG in nationales Recht. Die Zinsinformationsverordnung stellt die effektive Besteuerung von Zinserträgen natürlicher Personen im Gebiet der EU sicher. Der Informationsaustausch nach der Zinsinformationsverordnung soll den Mitgliedstaaten der Europäischen Union eine effektive Besteuerung von in anderen Mitgliedstaaten erzielten Zinsen ermöglichen. Um dieses Ziel der gleichmäßigen Besteuerung auch über die Grenze zu gewährleisten, muss die Besteuerung von Zinserträgen gemeinschaftlich koordiniert werden.

## **Artikel 7: Änderung des Außensteuergesetzes**

### Allgemeines

Vorab möchten wir betonen, dass Deutschland ein legitimes Interesse daran haben muss, die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern in das Ausland steuerlich zu erfassen und damit deutsches Steuersubstrat zu sichern. Dieses Bestreben wird von uns uneingeschränkt unterstützt. Der vorliegende Gesetzentwurf geht jedoch weit über dieses Ziel hinaus.

In der Begründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 war angekündigt worden, das gesamte Außensteuerrecht einer Revision zu unterziehen und es modernen Erfordernissen anzupassen, beispielsweise durch die Modernisierung des Aktivitätskatalogs in § 8 AStG.

Davon kann nunmehr keine Rede mehr sein. Vor allen Dingen jedoch stehen viele Gesetzesnormen des Außensteuergesetzes auf dem Prüfstand des Europarechts bzw. sind vom EuGH im Vorfeld durch das Votum des Generalanwalts bereits als gegen die Grundfreiheiten des Europäischen Vertrages verstoßend angesehen wurden. Aus der neueren Vergangenheit seien hier nur das EuGH-Urteil in der Rechtssache Cadbury Schweppes (C-196/04), das eine Neuregelung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung erfordert sowie das Votum des Generalanwaltes in der Rechtssache „Columbus Container Services“ (C-298/05) genannt, in der geklärt werden soll, ob § 20 Abs. 2 und 3 AStG gegen Europarecht verstößt.

Das bisher schon aufgeworfene Problem, dass § 1 AStG wegen seiner nur auf ausländische Sachverhalte beschränkten Wirkung gegen Europarecht verstößt, wird weiter verstärkt.

Schließlich müsste darauf geachtet werden, dass Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes, etwa die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 %, auch Auswirkungen auf das AStG haben. Zu nennen ist die Grenze für das Vorliegen einer Niedrigbesteuerung in § 8 Abs. 3 AStG.



## Rechtsstaatliche Fragen

Die vorgesehene Neuregelung insbesondere der so genannten Funktionsverlagerung führt völlig neue Begriffe und Definitionen ein, so dass hier ein grundsätzlicher Paradigmenwechsel erfolgt. Die maßgeblichen Inhalte werden durch eine Rechtsverordnung und dann vor allen Dingen durch ein BMF-Schreiben geregelt werden und mithin nicht vom Parlament als dem deutschen Gesetzgebungsorgan.

Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob die in § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG-E enthaltene Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Artikels 80 Abs. 1 Satz 2 GG entspricht. Denn eine Ermächtigung muss dem Bestimmtheitsgrundsatz genügen, was angesichts der Tragweite der in Rede stehenden Änderungen nicht der Fall ist.

Diese Vorgehensweise widerspricht somit dem in Artikel 20 des Grundgesetzes niedergelegten Grundsatz der Gewaltenteilung und ist daher aus rechtsstaatlicher Sicht bedenklich.

## Einheit der Rechtsordnung

Problematisch ist aus unserer Sicht zudem, dass in das Steuerrecht völlig neue Begriffe und Definitionen eingefügt werden. Beispielhaft sei an dieser Stelle der des „Transferpakets“ genannt. Diese völlig neue Diktion sprengt den bisherigen Rahmen des deutschen Steuerrechts und widerspricht daher dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung. Vorzugswürdig wäre es hingegen, sich der Begriffe und Inhalte vor allen Dingen des Ertragsteuerrechts zu bedienen, um so die Einheit der Rechtsordnung zu gewährleisten.

## Völkerrechtliche und internationale Aspekte

- a) Die Einführung des Instituts der Funktionsverlagerung führt dazu, dass es im verstärkten Umfange zu Doppelbesteuerungen kommen wird. Als Konsequenz werden sich Verständigungsverfahren (ggf. auch Schlichtungsverfahren) häufen. Diese gehen zulasten der Rechtssicherheit und sind mit erheblichem Zeitaufwand und Kosten verbunden.
- b) Der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen zwei Staaten führt zu einem bilateralen völkerrechtlichen Vertrag zwischen diesen Staaten, der durch ein

gegenseitiges „do-ut-des“ der beiden Rechtssubjekte in langwierigen Verhandlungen ausgehandelt wird. Weicht nun eine Vertragspartei wie Deutschland bei der Einführung des Instituts der Funktionsverlagerung so schwerwiegend von den den DBA-Verhandlungen zugrunde liegenden Prämissen ab, so stellt sich dieses quasi als ein nachträglicher Fortfall der Geschäftsgrundlage des DBA-Abkommen dar. Es steht daher zu befürchten, dass die betroffenen Staaten die Versuche Deutschlands, sein Steuersubstrat zu ihren Lasten auszuweiten, mindestens als unfreundlichen Akt ansehen werden und entsprechende Abwehrmaßnahmen ergreifen werden.

- c) Deutschland würde jedenfalls momentan einen Alleingang im internationalen Umfeld unternehmen. Wie nachstehend noch weiter ausgeführt, führt dieses dazu, dass Investitionen vor allen Dingen im zukunftssträchtigen Bereich Forschung und Entwicklung unterbleiben bzw. erheblich erschwert werden. Es kommt also zu einem Standortnachteil für Deutschland. Daher sollte mindestens überlegt werden, die Arbeiten der im Jahre 2004 begonnenen und voraussichtlich Ende 2008 endenden Arbeiten der OECD zum Business Restructuring abzuwarten und daran anschließend z. B. auf EU-Ebene eine einheitliche oder doch ähnliche Regelung zu treffen.

Nachstehend nehmen wir zu einzelnen Punkten Stellung:

#### zu Nr. 1: Änderung des § 1 AStG

##### Buchstabe a): Neufassung des Absatzes 1

Hier wird auf „ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter“ abgestellt. Dabei bleibt unklar, ob und inwieweit sich dieser Maßstab vom Fremdvergleichsgrundsatz als dem international anerkannten Grundsatz des „dealing at arm's length-Prinzips“ unterscheidet. Artikel 9 des OECD-MA enthält insoweit auch für Deutschland geltende bindende Definitionen.

Es kommt hinzu, dass der bereits auf deutsche Sachverhalte angewandte Begriff, wie er sich insbesondere im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung stellt, zu diversen Streitfällen Anlass gibt, wie der Blick in die einschlägige Rechtsprechung zeigt.

In § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG wird unterstellt, dass bei der Preisbestimmung die beteiligten Personen alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehungen kennen. In der Praxis gilt die-

ses aber etwa dann nicht, wenn zwei miteinander verbundene Tochtergesellschaften, die von einer ausländischen Muttergesellschaft beherrscht werden, den beiden Tochtergesellschaften (Schwestergesellschaften) die Preisgestaltung vorgibt.

### Buchstabe b): Einführung eines Absatzes 3 in § 1 AStG-E

#### 1. Bandbreitenbetrachtung und Ansatz des Median

In den Sätzen 3 und 4 des § 1 Abs. 3 AStG-E wird eine Bandbreitenbetrachtung festgelegt. Satz 4 sieht vor, dass dann, wenn der angesetzte Wert außerhalb der Bandbreite oder außerhalb der eingengten Bandbreite ausgewählt worden ist, der Median, maßgeblich ist. Damit wird ggf. ein fiktiver Wert, der Median, angesetzt, der nicht vom Steuerpflichtigen widerlegt werden kann.

Dieser Ansatz widerspricht der Rechtsprechung des BFH und stellt eine ungerechtfertigte Verschärfung dar, denn der BFH hat in seinem Urteil vom 17. Oktober 2001, I R 103/00 eine Korrektur nur auf den günstigsten Punkt innerhalb der Bandbreite für zulässig erachtet. Der BFH führt in seinem Urteil aus, dass die Ermittlung des Rechnungspreises nicht exakt vorzunehmen sei. Folglich verstößt der durch den Steuerpflichtigen nicht widerlegbare Ansatz des Median gegen das rechtsstaatliche Prinzip der Verhältnismäßigkeit.

#### 2. Neuregelung der Sätze 5 bis 8 in § 1 Abs. 3 AStG-E (Hypothetischer Fremdvergleich)

Auch hier wird wieder ein hypothetischer Fremdvergleich i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG-E zur Anwendung gebracht und es findet somit das Prinzip des doppelten „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ mit den vorstehend aufgezeigten Problemen Eingang in diese Rechtsnorm.

#### 3. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG-E i. V. m. Satz 5 (Funktionsverlagerung)

Diese Rechtsregel sieht vor, dass dann, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der damit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert werden, der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerungsfunktion als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze bestimmen muss. Wie in der Einleitung dieses Teils unserer Stellungnahme bereits ausgeführt, wird durch Satz 9 eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen, eingeführt.

#### 4. Transferpaket

Die Wertermittlung erfolgt mittels Einigung zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Unternehmen. Basis des Einigungsbereiches sind die jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenziale) der beiden Parteien. Die aufgrund einer Funktionsanalyse und betrieblichen Planrechnungen ermittelten Einigungsbereiche und diesen zugrunde liegend die Gewinnerwartung (Gewinnpotenzial), welche Grundlage des Entgelts für das Transferpaket bilden soll, ist u. E. zu wenig greifbar. Nach Auffassung der Finanzverwaltung dürfte eine vorherige Konkretisierung dieses Gewinnpotenzials in der Praxis wohl nicht erforderlich sein. Vor allen Dingen ist nicht Voraussetzung seiner Annahme, dass das übertragende Unternehmen diese Gewinnchancen selbst nutzt. Die Besteuerung der so definierten Funktionsverlagerung mit ihrer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe führt u. a. dazu, dass Deutschland ein Besteuerungssubstrat für sich beansprucht, obwohl es durch die Verlagerung gar kein Steuersubstrat verloren hat.

##### Beispiel:

Ein Transferpaket wird nach Tschechien auf eine Tochtergesellschaft übertragen für ein Produkt, das aus Kostengründen nicht mehr in Deutschland produziert werden kann. In diesem Fall soll der Gewinn anteilig in Deutschland abgeschöpft werden, der dadurch entsteht, dass z. B. Löhne und sonstige Betriebskosten im Vergleich zum deutschen Standort günstiger sind und damit, ggf. auch im Gegensatz zur deutschen Situation, überhaupt erst ein Gewinn entsteht.

Eine Annahme der Finanzverwaltung etwa in der Form, dass das deutsche Unternehmen alternativ auch einen Lohnfertiger in Tschechien hätte einschalten können, statt die Produktion auf die Tochtergesellschaft zu übertragen, und daher eine Funktionsverlagerung anzunehmen sei, führt zu einer Scheinbesteuerung fiktiver, tatsächlich nicht verwirklichter Sachverhalte. Hiermit würde unternehmerisches Handeln in unzulässiger Weise eingeschränkt.

Unseres Erachtens ist es im geschilderten Sachverhalt vor allen Dingen problematisch, ob ein gedachter fremder Dritter überhaupt ein Entgelt bezahlt hätte. Es kommt hinzu, dass ein Grundsatz des deutschen Steuerrechts, nämlich die Anknüpfung an eine Gewinnrealisierung bei einer Veräußerung von Wirtschaftsgütern, durch diese Fiktion aufgehoben wird, denn in dem vorstehend geschilderten Sachverhalt werden eben keine gewinnbringenden materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgüter auf einen Dritten übertragen und Deutschland verliert

gerade kein Gewinnpotenzial. Vielmehr wird durch diesen Ansatz versucht, dem deutschen Fiskus zusätzliches, ihm nicht zuzuordnendes Steuersubstrat aufgrund der günstigeren Infrastrukturbedingungen in einem anderen Staat zu verschaffen.

Die Problematik der drohenden Doppelbesteuerung haben wir bereits zuvor angesprochen.

#### 5. Sonstige Vorteile und Risiken

Auch die Anknüpfung an sonstige Vorteile oder Risiken ist zu ausufernd und stimmt nicht mit den Grundsätzen des bisherigen deutschen Steuerrechts überein. Es ist aus unserer Sicht zudem wirklichkeitsfremd, dass ein fremder Dritter für die Übernahme von Risiken ein Entgelt bezahlt, vielmehr würde er sich diese Übernahme vom Übertragenden vergüten lassen.

Allein § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG-E und die hieraus zu erwartenden Tatbestände lassen vermuten, dass hier zusätzliche „Verhandlungsmasse“ für Außenprüfungen geschaffen werden wird, die jedoch der Rechtssicherheit und vor allen Dingen dem Rechtsstaatsprinzip nicht zuträglich ist und dem Grundsatz ausreichender Bestimmtheit einer Rechtsnorm zuwiderläuft. Aus diesem Grunde regen wir an, dass dann, wenn die Funktionsverlagerung in das Gesetz aufgenommen wird, der Tatbestand zu bereinigen und erheblich enger gefasst werden sollte. Dieses gilt insbesondere im Hinblick auf die Funktionsverdoppelungen, die wohl nach Auffassung der Finanzverwaltung auch unter den Begriff der Funktionsverlagerung zu subsumieren sein sollen. Es besteht jedoch kein Anspruch, dass eine Funktion nicht auch zusätzlich von einem anderen Unternehmer wahrgenommen wird. Mithin liegt auch keine Begründung für eine fiktive Vergütungspflicht vor.

#### 6. Einzelbewertung (Öffnungsklausel)

§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG-E weicht bei der Bestimmung des Verrechnungspreises im Rahmen einer Funktionsverlagerung grundsätzlich vom Gebot der Einzelpreisbestimmung eines Wirtschaftsgutes und einer Dienstleistung ab. Eine Einzelbewertung soll nur dann möglich sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Glaubhaftmachung gelingt, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden, bzw. dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmung, gemessen am Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Hier stellt sich zunächst einmal die Frage, wann immaterielle Wirtschaftsgüter oder Vorteile „wesentlich“ sind. Dieses kann u. a. davon abhängen, auf wen ein immaterielles Wirtschaftsgut übertragen wird und wie sich die weitere wirtschaftliche Entwicklung des empfangenden Unternehmens ge-

staltet. So kann im Vorhinein gar nicht entschieden werden, ob eine Wesentlichkeit i. S. d. Rechtsnorm gegeben ist oder nicht.

Die Möglichkeiten einer Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen im Rahmen der so genannten Öffnungsklausel werden zu bevorzugten Streitpunkten im Rahmen von Außenprüfungen werden. Vor allen Dingen bedeutet die Öffnungsklausel, dass der Steuerpflichtige beide Verfahren anwenden muss, also den Transferpaketansatz und den Einzelwertansatz. Mithin kommt es hier zu einer Doppelbelastung, die mit doppeltem Aufwand und doppelten Kosten verbunden ist.

Aus diesem Grunde regen wir an, eine generelle Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter, wie sie generell dem deutschen Steuerrecht entspricht, zuzulassen.

#### 7. Geschäftschance

Auch die Übertragung einer Geschäftschance, etwa zum Geschäftsabschluss, wird in der Praxis nicht vergütet. Vielmehr müssen z. B. bereits ein Firmenwert, ein Auftragsbestand oder ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut vorhanden sein, um es zu entgelten und steuerlich erfassen zu können.

#### 8. Ansatz und Bilanzierung

Unabhängig davon würde sich z. B. in einem gedachten Inbound-Fall, d. h. bei der Übertragung eines Transferpakets von einer Tochtergesellschaft im Ausland nach Deutschland, die Frage stellen, wie hier dieses Entgelt für übergegangene Chancen und Risiken zu bemessen ist und zu bilanzieren wäre, denn nach noch geltendem deutschen Handelsrecht handelt es sich dabei im Regelfall nicht um Wirtschaftsgüter, so dass diese auch nicht bilanziert werden könnten. Mithin verstößt diese Betrachtung nicht nur gegen die bisherigen Ansätze des Ertragsteuerrechts, sondern auch gegen bilanz- und bilanzsteuerrechtliche Grundsätze.

#### 9. Preisanpassungsklausel

In den Sätzen 11 und 12 des § 1 Abs. 3 AStG-E wird eine Preisanpassungsklausel für den Fall fingiert, dass wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung sind und die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung abweicht, die dieser Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag. Die nunmehr im Kabinettsentwurf enthaltende zeitliche Beschränkung einer fiktiven Preisanpassungsklausel ist zwar grundsätzlich zu begrüßen. Wir halten den Zeitraum von zehn Jahren

jedoch für deutlich zu lang. Über einen solchen Zeitraum ist keine verlässliche Planung möglich. Vorteile immaterieller Art, wie z. B. eine Geschäftsbeziehung oder ein Kundenstamm, verlieren zudem im Zeitverlauf an Wert. So hat der Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die zeitliche Grenze für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot bei zwei bis drei Jahren gesehen. Nach Ablauf dieses Zeitraums sollte daher auch im vorliegenden Fall keine Anpassungsklausel mehr fingiert werden.

Problematisch ist auch, dass diese widerlegliche Vermutung mit diversen unbestimmten Rechtsbegriffen befrachtet ist, etwa der Frage, wann eine „erhebliche Abweichung“ der Gewinnermittlung vorliegt. Seitens der Finanzverwaltung dürfte im Rahmen von Außenprüfungen eine Abweichung nach oben angenommen werden. Auch in dieser Gesetzesregelung wird ein Tatbestand unterstellt, der in der Praxis häufig so nicht vorliegt. Vereinbarten Parteien am Markt keine Preisanpassungsklausel, so gehen sie, wenn vielleicht auch unzutreffend, davon aus, dass die Preisermittlung marktgerecht ist. Vor allen Dingen sollte eine sich nachträglich als falsch bewertete Einschätzung des Marktes nicht zu einer nachträglichen Besteuerung aufgrund einer Fiktion führen. Eine spätere Widerlegung der Fiktion von Preisunsicherheiten im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses durch den Steuerpflichtigen dürfte zudem im Nachhinein, z. B. im Rahmen einer Außenprüfung, in den meisten Fällen unmöglich sein.

## **Fazit**

Als Fazit unserer obigen Ausführungen halten wir insbesondere die Einführung der Besteuerung einer Funktionsverlagerung in dem oben beschriebenen Umfang für äußerst problematisch und regen daher an, dieses Rechtsinstitut, wenn es Eingang in das deutsche Recht finden soll, jedenfalls nicht so ausufernd und mit so vielen unbestimmten Rechtsbegriffen und Definitionen zu versehen. Insbesondere ist es problematisch, wenn Deutschland unilateral versucht, seine Besteuerungsrechte so weitgehend auszudehnen.

## Zu Teil II der Anhörung am 7. Mai 2007

### **Einführung einer Abgeltungssteuer**

#### Allgemeines

Der Gesetzentwurf sieht die Einführung einer Abgeltungssteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem 1. Januar 2009 mit einem Steuersatz von 25 % vor. Dadurch wird eine Sonderkategorie von Einkünften geschaffen, für deren Besteuerung eigenständige Besteuerungsregeln gelten, die sowohl für die Erfassung von Einnahmen als auch für die Berücksichtigung von Ausgaben besondere Regelungen vorsehen.

Ein grundlegender Kurswechsel in der Besteuerung, wie er mit der Einführung einer Abgeltungssteuer und damit einer endgültigen Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer verbunden ist, ist sinnvoll, wenn er neben einer Einschränkung der Steuergerechtigkeit eine verbesserte Zielerreichung in anderen Bereichen verspricht. Für eine Abgeltungssteuer werden dabei eine Steuervereinfachung und eine Förderung der Eigenkapitalausstattung von Unternehmen angeführt. Beide Ziele halten wir für wichtig und unterstützen alle Maßnahmen, die zu Verbesserungen in diesen Bereichen beitragen. Damit die Abgeltungssteuer nicht kontraproduktiv wirkt, besteht jedoch u. E. in verschiedenen Punkten noch erheblicher Nachbesserungsbedarf.

#### Vereinfachung versus Verkomplizierung durch die Abgeltungssteuer

Es ergeben sich zwar deutliche Vereinfachungen dadurch, dass zukünftig nicht mehr zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerbaren Einnahmen aus Kapitalanlagen unterschieden werden muss. In verfahrensrechtlicher Sicht wird die Verpflichtung zur Erstellung einer Jahresbescheinigung nach § 24 c EStG überflüssig. Demgegenüber wird jedoch die Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Kapitalvermögen gegenüber den anderen Einkunftsarten steuerlich äußerst bedeutsam. Bei Kapitalanlagen, die dem Privatvermögen zugeordnet werden, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, so dass die Einkommensteuer durch die 25 %ige Abgeltungssteuer abgegolten wird. Demgegenüber werden bei einer Zuordnung der Kapital-



anlagen zum Betriebsvermögen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, für die die Vorteile einer Abgeltungssteuer nicht in Anspruch genommen werden können. Damit existieren zukünftig verschiedene Besteuerungsarten von Kapitaleinkünften nebeneinander:

1. Kapitaleinkünfte einer Körperschaft sind grundsätzlich steuerfrei; 5 % der Gewinne gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8 b Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 bzw. 5 KStG).
2. Gehören Kapitaleinkünfte bei natürlichen Personen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gilt ein Teileinkünfteverfahren, nach dem 40 % der Erträge steuerfrei bleiben (§§ 3 Nr. 40 Satz 2 i. V. m. 20 Abs. 8 EStG-E).
3. Andere Kapitaleinkünfte bei natürlichen Personen unterliegen der Abgeltungssteuer nach § 32 d EStG-E, sofern nicht eine der in § 32 d Abs. 2 EStG-E aufgeführten Ausnahmen greift.
4. Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer unterliegen haben, können auf Antrag des Steuerpflichtigen hin in die Veranlagung einbezogen werden (§ 32 d Abs. 6 EStG-E).

Im Ergebnis wird die Komplexität der Besteuerung von Kapitalerträgen eher noch zunehmen. Das gilt insbesondere auch durch den hohen Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Kirchensteuer. Im Hinblick auf die dazu erforderliche Offenbarung der Kirchenzugehörigkeit des Steuerpflichtigen gegenüber den Auszahlungsstellen werden darüber hinaus auch datenschutzrechtliche Bedenken geltend gemacht.

#### Benachteiligung von Sachinvestitionen

Unterliegen Finanzanlagen einer geringeren Besteuerung als Sachinvestitionen, erhöht sich die von Sachinvestitionen zu erbringende Mindestrendite, d. h. der Umfang der Sachinvestitionen geht tendenziell zurück. Unter der Abgeltungssteuer lösen Finanzanlagen nur eine Belastung von 26,375 % aus (25 % Abgeltungssteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag), während Gewinne, die von einer Kapitalgesellschaft erwirtschaftet werden, auf der Gesellschafterebene insgesamt mit 48,34 % belastet werden. Bei einer (angenommenen) Vor-Steuer-Rendite von 10 % für eine Finanzanlage, beträgt die erforderliche Mindestrendite für eine Sachinvestition 14,25 %, wenn in beiden Fällen dasselbe Nach-Steuer-Ergebnis erzielt werden soll.

### Tendenz zur Fremdfinanzierung für Unternehmen wird verstärkt

Eine Abgeltungssteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten, um die Steuersatzunterschiede nutzen zu können (Steuerarbitrage). Entstehen Zinsaufwendungen beim Schuldner im Rahmen einer Gewinneinkunftsart oder bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, können die gezahlten Entgelte als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden. Den Steuererminderungen beim Schuldner steht die Belastung der Zinsen mit der 25 %igen Abgeltungssteuer auf Ebene des Gläubigers gegenüber. Die Abgeltungssteuer führt dann zu einer Minderung der Gesamtsteuerbelastung, wenn die Entlastung beim Schuldner größer ist, als die Belastung beim Gläubiger. Da die Entlastung dem Regelsteuersatz unterliegt und die Belastung des Gläubigers unter der Abgeltungssteuer mit 25 % festgelegt ist, kommt es aus gesamtwirtschaftlicher Sicht zu einer Tendenz zur Fremdfinanzierung. Für den einzelnen Unternehmer empfiehlt es sich, im betrieblichen Bereich bzw. bei Immobilieninvestitionen Fremdkapital aufzunehmen sowie liquide Mittel privat anzulegen.

Die Abgeltungssteuer konterkariert damit auch die Anreize zur Eigenkapitalstärkung, die durch die neue Thesaurierungsrücklage des § 34 a EStG-E gesetzt werden. Zum einen liegt der Abgeltungssteuersatz unter dem speziellen Steuersatz für thesaurierte Gewinne, zum anderen kommt es bei einer Inanspruchnahme der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne im Zeitpunkt der Entnahme der zunächst thesaurierten Gewinnen zu einer 25 %igen Nachbelastung. Beide Effekte zusammen führen dazu, dass eine Besteuerung der Gewinne nach dem für Einzelunternehmen und Personengesellschaften vorgesehenen Konzept und eine Anlage der entnommenen Gewinne im privaten Bereich aus steuerlicher Sicht der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne vorzuziehen ist. Dies gilt immer dann, wenn berücksichtigt wird, dass der angesparte Betrag zu irgendeinem Zeitpunkt doch entnommen werden soll. Die Steuerbelastung auf die Erträge aus einer Wiederanlage ist im betrieblichen Bereich höher als die Abgeltungssteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen, sodass sich mit einer Verlängerung des Anlagezeitraums die Vorteile der Anlage als Privatvermögen von Jahr zu Jahr erhöht. Eine Anlage im Betriebsvermögen ist nur dann zu empfehlen, wenn der Steuerpflichtige die über ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft erzielten Gewinne niemals entnehmen möchte.

	Regel- besteuerung	Begünstigung der nicht entnomme- nen Gewinne
Wiederanlage	im Privatvermö- gen	im Unternehmen
Gewinn	100,00	100,00
- Steuerbelastung	47,44	29,77
<b>Wiederanlagebetrag</b>	<b>52,56</b>	<b>70,23</b>
Steuerbelastung auf Wiederanlage (Abgel- tungssteuer bzw. Thesaurierungsbelastung)	26,38 %	29,77 %
Verzinsung der Wiederanlage bei einem Bruttozins von 5%	3,68 %	3,51 %
Vermögen bei einer Anlagedauer von 10 Jahren = Wiederanlagebetrag * (1+Nettozins) <sup>10</sup>	75,45	99,18
- „Nachbelastung“ bei Entnahme	.-	26,16
<b>Vermögen des Gesellschafters</b>	<b>75,45</b>	<b>73,02</b>

### Einschränkung des Nettoprinzips

Um der aufgezeigten Tendenz zur Fremdfinanzierung entgegenzuwirken, sind verschiedene Maßnahmen vorgesehen, die im Ergebnis zu einer Einschränkung des steuerlichen Nettoprinzips führen.

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, kommt es zu einer Einschränkung des Nettoprinzips in folgenden Bereichen:

- kein Abzug von Werbungskosten,
- Einschränkungen bei der Verrechnung von Veräußerungsverlusten / negativen Stückzinsen,
- kein Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten: weder negative Einkünfte aus Kapitalvermögen mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten noch negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen.

Der bisherige Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG) sowie die bisherige Werbungskostenpauschale (§ 9 a S. 1 Nr. 2 EStG) werden durch einen einheitlichen Sparer-Pauschbetrag von 801 € (Ledige) bzw. 1.602 € (zusammenveranlagte Ehegatten) ersetzt (§ 20 Abs. 9 EStG-E). Der Abzug des Sparer-Pauschbetrags soll zukünftig den Abzug der tatsächlichen

Werbungskosten ersetzen (§ 20 Abs. 9 EStG-E). Zwar wird dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, die Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung einzubeziehen (§ 32 d Abs. 6 EStG-E). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine „echte“ Veranlagungsoption, denn auch bei einem Einbezug der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung ist weder ein Abzug von Werbungskosten noch ein Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten möglich und zwar unabhängig davon, wie hoch die angefallenen Werbungskosten sind.

Für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sind nach derzeitigem Stand auch die Finanzierungskosten des Anteilserwerbs steuerlich nicht berücksichtigungsfähig, da § 3 c Abs. 2 EStG-E nur im Zusammenhang mit betrieblichen Einkünften gilt und die Dividenden beim Anteilseigner zu den privaten Kapitaleinkünften gehören. Das folgende Beispiel zeigt, dass es bei einem fremdfinanzierten Anteilserwerb zu einer prohibitiv hohen Besteuerung des Gewinns kommt. Das gleiche gilt weiterhin, wenn eine Erhöhung von Stammeinlagen fremdfinanziert wird, um ein besseres Rating zu erreichen oder eine Überschuldung zu vermeiden.

#### Beispiel

Fall 1: A ist Alleingesellschafter der X-GmbH. Die Anteile sind nicht fremdfinanziert.			
	Gewinn/ Einkommen	Steuer	verbleiben
X-GmbH	200.000	200.000*0,2983 (KSt, GewSt)  = 59.660	140.340
A	140.340	140.340*(0,25*1,055) (ESt, SolZ)  = 37.014,68	103.325,32
Steuer gesamt		96.674,68  Bezogen auf den Gewinn <b>48,34%</b>	

Fall 2: A hat die Anteile fremdfinanziert; seine Zinsaufwendungen betragen im Jahr 100.000; sie sind steuerlich nicht abzugsfähig.			
X-GmbH	200.000	59.660 (wie oben)	140.340
A	140.340	140.340*(0,25*1,055) (ESt, SolZ)  = 37.014,68	103.325,32
Zinsaufwendungen			- 100.000
Verbleibender Ertrag			3.325,32
Wirtschaftliche Gesamtbelastung (Steuern und Fremdfinanzierungsaufwand)		196.674,68  Bezogen auf 200.000 als den Gewinn vor Steuern <b>98,34 %</b>  Bezogen auf den wirtschaftlichen Gewinn von 100.000 (= 200.000 – Finanzierungsaufwand 100.000) <b>197 %</b>	

Das Bundesverfassungsgericht hatte eine Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge in seinem Urteil vom 27. Juni 1991 (BStBl. 1991 II, S. 654) auch gerade im Hinblick darauf als zulässig angesehen, dass Kapitaleinkünfte mit einem niedrigeren Satz als andere Einkünfte besteuert werden könnten, weil sie der Inflation unterliegen. Ob die am obigen Beispiel dargestellte Verletzung des Nettoprinzip und die damit einhergehende deutliche Verschärfung anstelle einer Ermäßigung der Besteuerung für der Abgeltungssteuer unterliegende Kapitalerträge zulässig ist, erscheint zweifelhaft.

Auch wenn es systematisch vom Grundsatz her stimmig und zur Vermeidung von Steuerumgehungen geboten sein mag zu verhindern, dass Gewinne mit einem begünstigten Steuersatz versteuert und Verluste zu einem höheren Steuersatz geltend gemacht werden können, führt die vorgesehene Regelung zu weit. Sie führt dazu, dass fiktive Gewinne versteuert

werden müssen und zwar gerade dann, wenn sie gerade nur unter Einsatz von Fremdkapital erzielt werden können. Es ist unrealistisch anzunehmen, dass z. B. der für den Erwerb eines GmbH-Anteils notwendige Betrag jeweils aus Eigenkapital aufgebracht, gewissermaßen als „vom Sparkonto genommen“ werden kann. Vor diesem Hintergrund muss die vorgesehene Veranlagungsoption so ausgestaltet werden, dass im Rahmen einer Veranlagung tatsächlich entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden können. Anderenfalls muss zumindest eine Übergangslösung für solche Fälle gefunden werden, die aufgrund bestehender langfristiger Fremdfinanzierungskonstellationen aufgrund des entfallenden Werbungskostenabzugs bei Einführung einer Abgeltungssteuer zu untragbaren Steuerfolgen führen würden.

### Ausnahmen vom Ausschluss eines Werbungskostenabzugs

Eine Ausnahme vom Ausschluss eines Werbungskostenabzugs ist derzeit in § 32 d Abs. 2 EStG-E für einige Kapitalerträge und bestimmte Fallkonstellationen vorgesehen. Soweit dabei von „nahe stehenden Personen“ die Rede ist, geht u. E. aus der Gesetzesbegründung zweifelsfrei hervor, dass es sich dabei um nahe stehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG und nicht etwa um Angehörige i. S. d. § 15 AO handelt. Demgegenüber wird dem Vernehmen nach von verschiedenen Seiten die Meinung vertreten, dass auch Darlehen zwischen Familienangehörigen unter diese Regelung fallen. Zur Klarstellung regen wir an, in § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG-E einen Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG einzufügen, wie dies etwa auch in § 8 a Abs. 2 und 3 KStG-E der Fall ist.

Offen ist die Frage was geschieht, wenn ein Gesellschafter auf ein Gesellschafterdarlehen verzichtet (verdeckte Einlage), welches er über ein privates Darlehen refinanziert hat. Sind ab diesem Zeitpunkt noch entstehende Zinsaufwendungen für das Privatarlehen auch weiterhin als Werbungskosten abziehbar, oder gilt dies nur bis zum Darlehensverzicht?

Ebenfalls unklar ist, ob die Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 EStG-E, für die nach § 32 d Abs. 2 EStG-E die Abgeltungssteuer nicht gilt, dem Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG-E unterliegen. Dagegen spricht, dass diese Einkünfte vielfach nicht als gewerbliche oder als Gewinneinkünfte zu qualifizieren sein dürften. Dafür spricht jedoch, dass die Einkünfte nicht als rein private Einkünfte anzusehen sind, da solche ja der Abgeltungssteuer unterliegen würden. Somit wären auch bei Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 EStG-E je nach Sachverhalt drei verschiedene steuerliche Behandlungen denkbar, was ebenfalls nicht zu einer Vereinfachung beiträgt:

- (1) Abgeltungssteuer, wenn kein Fall des § 32 d Abs. 2 EStG-E vorliegt,
- (2) Teileinkünfteverfahren, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 d Abs. 2 EStG-E vorliegen und die Einkünfte dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen zugeordnet werden können,
- (3) keine Abgeltungssteuer und kein Teileinkünfteverfahren, d. h. Vollversteuerung der Einnahmen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 d Abs. 2 EStG-E vorliegen und die Einnahmen zum privaten Bereich des Steuerpflichtigen gehören.

## **Fazit**

Grundsätzlich halten wir eine Abgeltungssteuer für vertretbar. Im vorliegenden Entwurf ergeben sich jedoch zahlreiche Verzerrungen, weil die steuerliche Behandlung der Kapitalerträge zukünftig von ihrer Zuordnung zum betrieblichen oder zum privaten Bereich abhängt. Statt einer Vereinfachung ist daher eine weitere Verkomplizierung des Steuerrechts festzustellen.

## Sonstige Änderungen im Bereich der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Zu Nr. 16 Buchst. a) Doppelbuchst. cc): Stillhalterprämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E)

Änderungsbedarf sehen wir hinsichtlich der Einbeziehung von Stillhalterprämien in die Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E. Die vorgesehene Regelung ist angemessen soweit Aktienoptionen betroffen sind. Im Fall von Indexoptionen hat der Stillhalter jedoch keine Möglichkeit, die bei der Optionsausübung entstandenen Verluste bei einem nachfolgenden Geschäft steuerlich geltend zu machen, da Indizes nicht handelbar sind. Die unterschiedlichen Auswirkungen bei der Besteuerung werden im folgenden Beispiel verdeutlicht.

### Beispiel:

#### A) Aktien

Bei einem Kurs in der Aktie-A von 500 verkauft der Stillhalter 200 Optionen mit dem Basispreis 400. Dafür erhält er eine Prämie von 100 € pro Option = 20.000 €. Am Verfalltag liegt der Kurs der Aktie-A bei 510. Die Optionen werden ausgeübt und der Stillhalter muss 200 Aktien-A liefern.

Ergebnis für den Stillhalter:

Kauf der zu liefernden 200 Aktien-A an der Börse zum Preis von 510 €/Stück:	-102.000 (Ausgaben)
Lieferung (Verkauf) der 200 Aktien-A zum Basispreis von 400 €/Stück:	<u>80.000 (Einnahmen)</u>
	-22.000
Stillhalteprämie	<u>20.000 (Einnahmen)</u>
<b>Kapitalergebnis</b>	<u><u>-2.000 (Verlust)</u></u>

Ergebnis für das Finanzamt:

Der Verlust aus dem Kauf und Verkauf (Lieferung) der Aktie-A von 22.000 € darf im Rahmen des § 20 mit der vereinnahmten Stillhalterprämie von 20.000 € verrechnet werden.

**Steuerergebnis: = 0 €**

#### B) Indizes

Bei einem Kurs des Indizes-A von 500 verkauft der Stillhalter 200 Optionen mit dem Basispreis 400. Dafür erhält er eine Prämie von 100 € pro Option = 20.000 €. Am Verfalltag liegt der Kurs des Indizes-A bei 510. Die Optionen werden ausgeübt und der Stillhalter muss einen Barausgleich zahlen.



Ergebnis für den Stillhalter:

Differenzausgleich zwischen Abrechnungspreis(Kurs bei Ausübung) von 510 und Basispreis von 400 pro Option  
= 110 € x 200 Optionen:

	-22.000 (Ausgaben)
Stillhalteprämie	<u>20.000 (Einnahmen)</u>
<b>Kapitalergebnis</b>	<u><b>-2.000 (Verlust)</b></u>

Ergebnis für das Finanzamt:

Der Verlust aus der Ausübung (Barausgleich) von 22.000 € darf nicht mit der vereinnahmten Stillhalteprämie von 20.000 € verrechnet werden.

**Steuerergebnis: 25 % von 20.000 = 5.000 € sind an Steuern zu zahlen**

Obwohl der Stillhalter einen Verlust erleidet, muss er also noch Steuern zahlen. Obwohl der Käufer von Optionen den vom Verkäufer (Stillhalter) erhaltenen Barausgleich versteuern muss, darf der Verkäufer (Stillhalter) den an den Käufer zu zahlenden Barausgleich steuerlich nicht in Abzug bringen. Dies ist steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. In einem aktuellen Urteil hat das Niedersächsische Finanzgericht daher eine Berücksichtigung der Verluste im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG zugelassen.

Um zukünftig eine gesetzliche Möglichkeit für die Berücksichtigung von Verlusten auch bei Optionen auf nicht handelbare Basiswerte zu schaffen regen wir an, den § 20 Nr. 11 EStG-E wie folgt zu ergänzen:

*„Bei der Ausübung von Optionen, bei denen nur ein Barausgleich möglich ist, mindern sich ebenfalls die Einnahmen aus den Stillhalterprämien um die bei der Ausübung gezahlten Barausgleiche.“*

## **Einschränkung des automatischen Kontenabrufs (§ 93 Abs. 7 ff. AO-E):**

Wir begrüßen ausdrücklich, dass die Regelungen zum automatisierten Kontenabruf überarbeitet und teilweise neu gefasst werden sollen.

Die Rechtsprechung stuft das Kontenabrufverfahren als wichtiges Verifikationsinstrument ein. Artikel 3 Abs. 1 GG verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (BVerfG-Urteil vom 9. März 2004, Az. 2 BvL 17/02). Der BFH hat infolgedessen entschieden, dass ein normatives Defizit bei den Erhebungsregeln jedenfalls nach der Einführung des Kontenabrufverfahrens nicht mehr besteht (BFH-Urteil vom 29. November 2005, Az. IX R 49/04).

Im Zuge der Einführung einer Abgeltungssteuer ist nach der Gesetzesbegründung eine Beschränkung auf die Fälle vorgesehen, in denen auch nach Einführung der Abgeltungssteuer noch die Erforderlichkeit besteht, Konten und Depots eines Steuerpflichtigen zu ermitteln, um eine gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern gewährleisten zu können. Eine solche Beschränkung des Kontenabrufs kann u. E. aus der Neuformulierung jedoch nicht entnommen werden. Insbesondere die umfassende Formulierung des § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 AO-E lässt nach wie vor einen umfangreichen Kontenabruf in sehr vielen Fällen zu, da die wichtigen Steuerarten wie Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer bundesgesetzlich geregelt sind.

Soll die Regelung des § 93 Abs. 7 AO infolgedessen neu gefasst werden, so böte sich u. E. eher an, einen Kontenabruf zukünftig ausdrücklich in den Fällen zuzulassen, in denen eine anderweitige Verifikation nicht möglich oder unverhältnismäßig erscheint und der Kontenabruf zur Festsetzung der Einkommensteuer erforderlich ist. Darüber hinaus muss es Ziel einer Neufassung sein, die bisher vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Vorschriften zum automatisierten Kontenabruf auszuräumen. In diesem Sinne leistet die Neuformulierung einen wichtigen Beitrag.

Bisher war die Information des Betroffenen, die nur im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu §§ 92, 93 (BMF-Schreiben vom 10. März 2005, Az. IV A 4 S 0062 1/05) geregelt

war, als Ermessensvorschrift ausgestaltet. Geplant ist nunmehr, die Information als Regelfall gesetzlich auszugestalten. Diese gesetzliche Normierung entspricht wiederholten Forderungen der Bundessteuerberaterkammer.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Rahmen der Ablehnung einer einstweiligen Anordnung vom 22. März 2005 (Az. 1 BvR 2357/04 und 1 BvQ 2/05) hervorgehoben, dass die Nachteile der Antragsteller durch das Inkrafttreten der Regelungen hinter diejenigen zurücktreten, die beim Nicht-Inkrafttreten des Gesetzes für die Allgemeinheit zu erwarten wären, jedenfalls solange die im Anwendungserlass verfügten Einschränkungen der Kontenabfrage beim Gesetzesvollzug beachtet werden. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung konkretisiert nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts die gebotenen Schutzvorkehrungen für die Betroffenen. Dazu zählte insbesondere der Aspekt der Information des Betroffenen. Dem Anwendungserlass kommt also für die praktische Anwendung der §§ 92, 93 AO bisher eine erhebliche Bedeutung zu.

Dass die Informationspflicht nunmehr gesetzlich geregelt werden soll, hebt die Stellung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung hervor, wie ihn das Bundesverfassungsgericht im sog. „Volkszählungsurteil“ (BVerfGE 65, 1) zum Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung aufgestellt hat. Einschränkungen dieses Grundrechtes sind nur dann gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber organisatorische und verfahrensrechtliche Vorkehrungen trifft, welche der Gefahr einer Verletzung des Persönlichkeitsrechts entgegenwirken. Hierzu gehören insbesondere Aufklärungs- und Auskunftspflichten. Daher ist es richtig und zweckmäßig, dass entsprechende Informationspflichten durch den Gesetzgeber normiert werden. Zudem ist nunmehr vorgesehen, dass ein Abrufersuchen vom Abrufenden zu dokumentieren sein soll. Auch diese Regelung ist ausdrücklich zu begrüßen. Darüber hinaus halten wir es jedoch auch für dringend erforderlich, Regelungen zu den Löschungspflichten ins Gesetz aufzunehmen.

In diesem Zusammenhang sollte auch ein weiterer Punkt unbedingt gesetzlich geregelt werden. Nicht nachvollziehbar ist nämlich, warum in den Regelungen keine Eingriffsschwelle festgelegt wird. Weder die §§ 93, 93 b AO noch die Regelungen im Anwendungserlass differenzieren nach Art und Schwere der verfolgten Tat. Sie machen den Eingriff nicht von einem bestimmten Verdachtsgrad und/oder einem Richtervorbehalt abhängig. Hierdurch entsteht die Gefahr, dass Daten in einem unverhältnismäßigen Ausmaß abgefragt werden können.