

**Stellungnahme der Arbeitsgemeinschaft  
Selbständiger Unternehmer e.V. (ASU)  
zu dem Gesetzentwurf der Koalitions-  
fraktionen  
„Entwurf eines  
Unternehmensteuerreformgesetzes 2008“  
(Drucksache 16/4841)  
und zum Antrag der Fraktion Bündnis  
90/DIE GRÜNEN  
(Drucksache 16/4855)**

## 1. Konzeption der Unternehmensteuerreform

Bewusst haben sich die Steuerpolitiker der „Großen Koalition“ dagegen entschieden, steuerpolitisch einen großen Wurf zu wagen. Weder systematische Bereinigungen, noch Vereinfachungen noch auch eine sehr erhebliche Senkung der Gesamtsteuerbelastung sind Ziel dieser Reform. Vielmehr ist es erklärtes Ziel der vorgelegten Reformbemühung, Deutschland im internationalen Wettbewerb der Steuerstandorte immerhin der nominalen Steuersatz-Belastung nach den Aufstieg in das Belastungsmittelfeld zu verschaffen. In erster Linie an dieser Zielsetzung ist der Entwurf zu messen, nicht aber ausschließlich hieran. Auch wenn diese Zielsetzung nicht neue Maßstäbe in Sachen Ambitioniertheit setzt, ist jedoch vorweg einzuräumen, dass der so definierte Zweck erreicht werden dürfte, sieht man von der Ausgestaltung der nun auch einzuführenden „Abgeltungssteuer“ ab.

Allerdings muss an dieser Stelle erneut Zweifel daran Ausdruck verliehen werden, dass internationale Investoren im Rahmen ihrer Standortentscheidungen tatsächlich zentral von der Signalwirkung des jeweiligen Körperschaftsteuersatzes bestimmt werden. Auch ausländische Investorengruppen blicken nicht einäugig nur auf den einen (kumulierten) Steuersatz. Auch sie sind gut genug beraten, um die Kehrseiten aus einer nahezu vollständigen „Gegenfinanzierung“ nicht zu verkennen. Und auch sie können sich den Sachverstand verschaffen, um eine echte Entlastung und Verbesserung von bloßen Reparaturarbeiten an Symbolkennziffern wie dem Körperschaftsteuersatz unterscheiden zu können.

Registriert wird für die Gesamtbewertung der Reform das geschätzte Gesamt-Entlastungsvolumen von nur maximal 5 Mrd. Euro. An diesem Wert wird bereits erkennbar, dass eher Kosmetik geleistet werden soll als eine echte, substantielle, nicht über Gegenfinanzierungen nahezu kompensierte Steuerentlastung. Sollten aus diesen 5 Mrd. Euro tatsächlich 8 Mrd. Euro werden, so läge darin kein Kotau gegenüber Wirtschaft, sondern immer noch ein relativ geringer Entlastungseffekt, berücksichtigt man ein Gesamtsteueraufkommen von ca. 450 Mrd. Euro (2005).

Die effektive Gesamtsteuerbelastung nach 2008 lässt sich noch nicht zuverlässig ermitteln. Richtig ist, dass die tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene in Deutschland von noch etwa 39 Prozent auf künftig etwa 29,8 Prozent absinken dürfte. Damit würde Deutschland innerhalb des EU-Raumes nominal besser dastehen als die vier anderen größeren Volkswirtschaften des Kontinents, also als Frankreich (34,9 Prozent), Italien (37,3 Prozent) und Spanien (35,5 Prozent) und in etwa mit Großbritannien (30,0 Prozent) gleichziehen.

Besser stünden dagegen weiter die nordischen Länder da, die Alpenländer und die neuen Beitrittsländer im Zentrum, im Osten und Nordosten.

Es liegt der ASU an dieser Stelle fern, den laufenden Reformversuch herunter zu reden. An der Reform sind genügend wertvolle Lösungsansätze, um ihr insgesamt positiv gegenüber zu stehen. Nur besteht kein Anlass dazu zu glauben, dass Deutschland mit dieser Steuerreform nun etwa seine Hausaufgaben für die nächsten Jahre erledigt habe und im Wettbewerb sorgenfrei nach vorne schauen könne. Nur wem es genügt, nicht gemeinsam, Seit' an Seit' mit Italien und Frankreich als Steuerstandorte zurückzufallen, genügt diese Reform. Wer aber ernsthaft Europa's Tax-Tigern wie Irland, Schweiz, Österreich, Belgien, Estland in die Augen zu schauen wagt, der sieht den Entwurf nur als Treppenabsatz oder Verschlaufstelle.

Die ASU begrüßt die beabsichtigte Absenkung der Gesamtsteuerbelastung und Reduzierung des Steuersatzgefälles gegenüber anderen Steuerstandorten insbesondere in EU-Europa. Aber es bleibt soweit die Frage offen, ob und wie es gelingen könnte, den Standort nicht nur relativ wieder **etwas attraktiver** zu machen, sondern darüber hinaus an die Spitze zu setzen. Mit nur einer Senkung der Körperschaftsteuerbelastung auf ein international mittleres Niveau ist nach Befürchtung der ASU noch kein „international konkurrenzfähiges Niveau“ erreichbar. Andere Staaten, gerade in der östlichen Nachbarschaft, zeigen ihrerseits weiter deutlich größere Beweglichkeit.

Einen solchen Steuerwettbewerb um die niedrigsten Sätze kann Deutschland fraglos nicht gewinnen. Der Weg hin zu einer nachhaltig höheren Wettbewerbsfähigkeit, wenn nicht überlegenen Standortattraktivität kann kaum über bloße Tarifabsenkungen erfolgen. Eine Körperschaftsteuer-Tarifabsenkung auf 15 Prozent zuzüglich Gewerbesteuer ist zwar richtig und begrüßenswert, doch stellt sie für sich noch kein Ende für den Wettbewerbsnachteil dar.

Eine Lösung hierfür kann vielmehr nur dort gesucht werden, wo es Deutschland gelänge, nicht nur bei den Steuersatz-Quantitäten, sondern **qualitativ** zu neuen Antworten zu gelangen. Geprüft werden sollten daher nach Auffassung der ASU intelligente Lösungen wie diejenige, die gerade in Belgien eingeführt worden ist (s. o.) und dem „Einmalsteuer“-Modell der ASU nahekommt.

Die eigentlichen Wettbewerber, denen sich das Land stellen muss, spielen nicht etwas an ihren Tarifen herum, sondern locken mit kreativen und potentiellen Investoren deutlich treffsichereren Anreizsystemen. Wer nur auf die nominalen Tarife schaut, ist in tonnenideologischem Denken befangen, er setzt auf generell-quantitative,

eindimensionale Vergleichsbetrachtungen. Aber locken könnte man Investoren auch mit qualitativen, punktgenau treffenden Operationen, die oftmals den Vorteil haben, dass sie das Gesamtaufkommen nicht so schmerzlich berühren wie Änderungen bei den Tarifstrukturen für alle. So gibt es Schweizer Kantone, die Leistungsträger mit überraschenden, man könnte auch sagen „pffiffigen“ Lösungen umwerben wie mit einem linear-**degressiven** Tarif, mit anderen Worten: Wer mehr leistet, zahlt einen **proportional geringeren** Anteil seines Gewinns an den Staat. Leistung lohnt sich doppelt. So etwas hat gerade gegenüber den international umworbenen neuen Eliten eine ganz andere, anspruchsvollere „Signalwirkung“ als eine bloße Tarifabsenkung. Die nominale Steuerbelastung ist eben immer nur Indiz unter mehreren für eine Belastung, aber noch nicht die maßgebliche Aussage über diese. So stünde Deutschland ab Anfang 2008 mit seinen 29,8 Prozent besser da als etwa Belgien, das eine nominale Belastung von 34 Prozent aufweist. Richtig aber liegt der effektive Körperschaftsteuersatz in Belgien seit dem 01.01.2007 laut bfai (Bundesagentur für Außenhandel) „für ein durchschnittliches Unternehmen“ bei 25 bis 26 Prozent. Ursache hierfür ist die dortige „neue Körperschaftsteuer“, die Investitionsanreize unterhalb oder neben dem Steuersatz selbst setzt. In Belgien ist das Heidelberger Modell (Professor Manfred Rose) umgesetzt worden, nach dem ein Abzug von fiktiven „Zinsen“ auf das eingesetzte Eigenkapital möglich ist. Nebenfolge ist eine Quasi-Gleichstellung von Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung, damit Finanzierungsneutralität und ferner ein höherer Anreiz zur Eigenkapitalbildung in Unternehmen. Im internationalen Vergleich der Steuerbelastungsquoten heißt das aber auch, dass Belgien, ein Land weiter mit einem hässlichen 34 Prozent-Steuersatz, für jeden kundigeren Steuervergleich-Experten attraktiver bleibt als Deutschland mit seinem gegenfinanzierten und weiter Substanz besteuertem, **aufgehübschten** Steuersatz von nunmehr noch 29,8 Prozent. Generell muss es das Ziel sein, dort Linderung zu verschaffen, wo jede Investitionsentscheidung beginnt. Ausgangspunkt kann dabei zum Beispiel die Frage der Verzinsung des eingesetzten Kapitals sein und damit die Möglichkeit, einen bestehenden Kapitalstock weiter aufzubauen und mit dem Unternehmen einen langen Wachstumspfad zu beschreiten. Die ASU hat mit Blick auf eine Steuerrechtsreform, die deutschen Unternehmen die Bildung einer gesünderen Eigenkapitalbasis ermöglicht, bereits Ende 2000 das Modell einer „Einmalsteuer“ vorgelegt.

Nach diesem Ansatz wird die steuerliche Bemessungsgrundlage für zu versteuernde Gewinne um einen jährlich neu festzulegenden „Schutzzins“ in Höhe der marktüblichen Kapitalrendite für risikofreie Finanzinvestitionen bereinigt. Damit wird das Problem gelöst, das in der Auszehrung der Eigenkapitals durch die bestehende „Immer-Wieder-Besteuerung“ von reinvestiertem Kapital liegt.

Erst Gewinne, Dividenden oder Spareinlagen oberhalb des von einer neutralen Instanz wie der Bundesbank festgelegten Schutzzinses sind – nach den allgemeinen Steuersätzen – zu versteuern. Auf diese Weise wird eine Diskriminierung von Investitionen unter Nutzung von Eigenkapital gegenüber Investitionen unter Nutzung von Fremdkapital aufgehoben: Ebenso wie Fremdkapitalzinsen, die nach wie vor abzugsfähig bleiben, wird in Höhe einer marktüblichen Verzinsung auch die Eigenkapitalverzinsung abzugsfähig gestellt. Ein solches Modell trägt zur Bildung von Eigenkapital bei, indem es zur Bildung und Investition von nicht länger steuerlich schlechter gestelltem Eigenkapital ermutigt. Im Ergebnis wird auf diese Weise nachhaltiges Wachstum durch zunehmend eigenkapitalstarke Unternehmen ausgelöst. Mit der Einfügung eines der derartigen steuerrechtlichen Elemente zur Ermöglichung von Kapitalbildung in den Unternehmen ließen sich nach Einschätzung der ASU weit mehr für das angestrebte Ziel einer „Repatriierung von bislang im Ausland versteuerten Gewinnen“ erreichen als durch die herkömmliche und im Steuersatz-Wettbewerb nicht nachhaltig effektive Methode aufkommensneutraler und damit fast nur kosmetischer Arbeiten an den Tarifstrukturen. Wachstum und damit eine Steigerung des „Gewinnsubstrats“ durch mehr Wachstum sind effektiver erreichbar, wenn gezielt auf die betriebliche Eigenkapitalbildung und damit Investitionssubstrat abgestellt wird.

Das heißt: Mittels einer hier vorzunehmenden „Gewinnspaltung“ bei den unternehmerischen Einkünften kann erreicht werden, dass auch der dynamische, innovative, Risiken übernehmende **Unternehmer** steuerlich ähnlich gestellt wird wie der „bloße“ Anleger. Entsprechendes ist in die vorgelegten Vorschläge einzuarbeiten, der Aufwand wäre begrenzt, der zu erwartende Steuerausfall vorausberechenbar und präzise justierbar. Man kann z. B. die „kalkulatorischen Verzinsung“ zunächst sehr konservativ ansetzen, um dann in späteren Jahren konkret Anpassungen vorzunehmen. Hauptsache aus Sicht der ASU ist an dieser Stelle ein Einstieg in ein Eigenkapitalinvestor-freundliches Unternehmensteuerrecht, das das Investieren von Eigenkapital belohnt und stimuliert und Wachstum auslöst. Mit der Abgeltungsteuer wird der Unternehmer zum Eigenkapitalinvestor „zweiter Klasse“.

Er wird in der Sache steuerpolitisch diskriminiert. Für einzelne Gestaltungsmaßnahmen kann nicht allein auf das Reform-Modell ASU-„Einmalsteuer“ aus dem Jahr 2000 verwiesen werden. Ebenso tauglich sind hier vielmehr auch das fortlaufend aktualisierte Modell der „Einfachsteuer“ von Prof. Manfred Rose, Heidelberg, sowie auch auf das Jahresgutachten des Sachverständigenrates aus dem Jahr 2006.

Ferner ist an dieser Stelle der Hessische Finanzminister Karlheinz Weimar zu nennen, der wiederholt vorgeschlagen hat, neben einer Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge das Eigenkapital von Unternehmen fiktiv mit 5 Prozent zu verzinsen und auf

diesen Kapitalgewinn eine unternehmer-bezogene „Kapitalrenditeststeuer“ (in Anlehnung an die Abgeltungsteuer) zahlen zu lassen. Genau das, der Hessische Weg, sollte im laufenden Verfahren in das Gesamtpaket eingefügt werden.

## 2. Thesaurierungsbegünstigung / Investitionsabzugbetrag

Die ASU erkennt an, dass der „Entwurf eines Unternehmensteuergesetzes 2008“ einige spürbare Verbesserungen auch für Familienunternehmen bringen dürfte, so etwa in der Begünstigung nicht entnommener Gewinne auch für Personengesellschaften mit einem Steuersatz von nominal nur noch 29,25 Prozent. Allerdings ist diese Begünstigung in einer Weise ausgestaltet, dass die tatsächliche Belastung deutlich höher liegen dürfte, so dass das Reformziel einer Rechtsformneutralität bislang nicht erreicht werden dürfte (1). Weiterhin greift keine Begründung dafür, dass die Erweiterung des Spitzensteuersatzes auch auf gewerbliche Einkünfte ab 2008 vorgesehen bleibt (2). Ferner bedarf es in der Frage der Erhaltung einer Gewinnverwendungsfreiheit für Personengesellschaften weiterer Korrekturen (3). Schließlich stellt sich die Frage, was all denjenigen Unternehmern geboten wird, für die die Bildung einer Thesaurierungsrücklage wirtschaftlich keine ernsthafte Option bietet (4).

### (1)

Weiter bleibt auf bedeutende Konstruktionsfehler im Entwurf hinzuweisen. § 34 a EStG (Entwurf) regelt die „Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (Tarifrücklage)“, wonach auf nicht entnommene Gewinne einer Personengesellschaft eine Steuerbelastung von etwa 29,25 Prozent anfallen soll. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass die zu entrichtende Gewerbesteuer dem Unternehmen entzogen wird, bevor eine Nicht-Entnahme mitsamt ihren Begünstigungsfolgen auf den vollen Betrag greifen kann. Außerdem ist auf die sonstigen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und auf die für die Zahlung der Sondertarifsteuer zu entnehmenden Beträge beim Gesellschafter der volle Steuersatz (einschließlich der Reichensteuer von bis zu 45 Prozent) anzusetzen. Dadurch ergibt sich de facto bzw. effektiv selbst bei Ansatz einer vollen Thesaurierung aller dem Gesellschafter zur Verfügung stehenden Gewinne eine effektive Thesaurierungsbelastung von rund 36 Prozent. Eine Mehrzahl der Gesellschafter von Personengesellschaften entnimmt einen Teil des Gewinns, um daraus ihren Steuerzahlerpflichten nachzukommen. Dieser unterliegt dem gewöhnlichen, nicht dem begünstigten Steuersatz. Bleibt der Entwurf an dieser Stelle unverändert, sind die Personengesellschaften bei der Thesaurierungsbelastung (mit gut 36 Prozent) gegenüber den Kapitalgesellschaften (mit knapp 30 Prozent) um 20 Prozent schlechter gestellt.

Dies ist kein Ergebnis, das es erlaubt, von „Rechtsformneutralität“ der Unternehmensteuerreform zu sprechen. Denn selbst die geringe Zahl der Personengesellschaften, für

die die sogenannte Thesaurierungsbegünstigung betriebswirtschaftlich überhaupt in Betracht käme, würde mit ihr im Vergleich zu den Verbesserungen bei den Kapitalgesellschaften immer noch deutlich weniger begünstigt gestellt. Damit wird das politische Ziel der Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften bei der Thesaurierungsbelastung eindeutig verfehlt.

Dem Argument, eine solche de facto-Ungleichbehandlung sei nun einmal „systembedingt“ und infolgedessen hinzunehmen oder nicht änderbar, ist nicht zu folgen. Zwar wird mit dem vorgelegten Gesetzentwurf in der Tat kaum ein Preis für steuersystematische Stimmigkeit errungen werden. Aber das heißt nicht, dass man gerade an dieser Stelle auf Einzelfalllösungen verzichten muss, nachdem man zuvor schon zu einer Vielzahl von steuersystematisch unbefriedigenden Lösungen gegriffen haben wird. Es kann nicht sein, dass an einem solchen Punkt, der sein Gepräge als Konstruktionsfehler überdeutlich zeigt, plötzlich die Fahne „Steuersystematik“ hervorholt.

§ 34 a EStG (Entwurf) ist dahingehend zu heilen, dass auch die für Zahlung der Sondertarifsteuer zu entnehmenden Beträge sowie auf die Gewerbesteuer und die sonstigen abzugsfähigen Betriebsausgaben der Thesaurierungssteuersatz angesetzt wird und nicht der persönliche Einkommensteuersatz mitsamt „Reichensteuer“-Satz. Im Übrigen müsste auch der § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG (Entwurf) noch geändert werden, weil dort festgelegt wird, dass unterjährige Steuervorauszahlungen immer so geleistet werden müssen, als ob keine Thesaurierung stattfindet. Dies würde zu einer weiteren deutlichen de facto-Schlechterstellung der Personengesellschaften führen.

Derartige Korrekturen wären nicht zuletzt unter dem Gesichtspunkt vom „Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung“ unbedingt geboten.

## (2)

Solange die Thesaurierungsbegünstigung so zielungenau ausgestaltet bleibt, ist es besonders unerträglich, dass ab dem 1.1.2008 die Erhöhung des Einkommensteuer-Spitzensteuersatzes von 42 auf 45 Prozent („Reichensteuer“) nunmehr auch auf gewerbliche Einkünfte ausgedehnt werden soll. Eine solche Erhöhung wäre unter Einschränkungen vielleicht ja noch vertretbar gewesen, wäre es tatsächlich wie angekündigt dazu gekommen, dass ab 2008 eine große Unternehmensteuerreform den Unternehmen Verbesserungen bringen würde. Solange dieses aber ungewiss bleibt, ist die Ausdehnung der Steuern erhöhenden „Reichensteuer“ auch auf gewerbliche Einkünfte unkompensiert und es bleibt eine Steuererhöhung dort, wo ursprünglich ja eine Erleichterung im Dienste des Steuerstandortes angekündigt war.

Bleibt es bei den ungenügenden Ausgestaltungen für Personengesellschaften, so muss die Erweiterung der „Reichensteuer“ über den Anwendungsbereich im Jahr 2007 hinaus unterbleiben. Sonst bringt das Gesamtpaket für Personengesellschaften und damit für das Gros der deutschen Unternehmen überwiegend Steuererhöhungen.

### (3)

Ein weiterer Effekt wäre geeignet, positive Effekte, die mit der Reform verbunden sein könnten, zu relativieren, wenn nicht ganz zu konterkarieren. Wird die Gewinnverwendungsfreiheit von Personenunternehmen dergestalt eingeschränkt, dass Personenunternehmen Ausschüttungen immer erst aus dem zuvor begünstigt nicht entnommenen Gewinn entnehmen müssen, bedeutete dieses, dass Unternehmer künftig ihre zuvor bereits gebildeten Gewinnrücklagen nicht mehr wie bisher ausschütten können. Denn sie müssten sämtliche Entnahmen ab 2008 zunächst bis zur Höhe einer von ihnen ab 1.1.2008 begünstigt gebildeten Thesaurierungsrücklage nachversteuern.

Das würde gerade für bisher gesunde eigenkapitalstarke Familienunternehmen, die das Rückgrat des innovativen deutschen Mittelstandes bilden, bedeuten, dass sie auf ihre - früher bereits voll versteuerten - Gewinne zunächst keinen freien Zugriff mehr besäßen, sondern zunächst ihre Thesaurierungskonto abbauen müssten, auf das bei Entnahme eine Nachversteuerung anfällt. Darin läge eine steuerlich gesetzte Fehllenkung, alte Rücklagen noch vor dem Inkrafttreten des Unternehmensteuergesetzes 2008 aufzulösen, um so auch nach dem 1.1.2008 weiter frei über sie verfügen zu können. Das Gesetz würde daher das Gegenteil dessen erreichen, was doch erreicht werden sollte: Es würde nicht zur Eigenkapitalbildung in den vitaleren Teilen des deutschen Mittelstandes führen, sondern, ein Fall von tragischer Ironie, zur Auskehr des Eigenkapitals.

Es bedarf daher z. B. eines Altrücklagen-Kontos neben dem künftigen Thesaurierungskonto. Der gewisse bürokratische Aufwand eines weiteren zu führenden Kontos ist hinzunehmen, um nicht Präventiv-Entnahmen vor dem 1.1.2008 auszulösen. Überall werden den mittelständischen Unternehmern Bürokratielasten zugemutet, aber hier, an sachlich gar nicht passender Stelle, wird mit ‚Bürokratieabbau‘ argumentiert? Die geplante Beschränkung bedeutet einen Verstoß gegen den Grundsatz des Rückwirkungsverbots und Vertrauensschutzes, wenn versteuerten Rücklagen plötzlich eine weitere steuerliche Belastung drohe. Und man darf hier nicht das Ziel aus den Augen verlieren, dass im Mittelstand mehr Eigenkapital gebildet wird, auch mit Blick auf die im internationalen Vergleich dürftige Eigenkapitalausstattung deutscher Betriebe. So aber wird nur Verunsicherung, Kapitalauszehrung und damit verbunden zuletzt sogar eine wieder ansteigende Zahl von Insolvenzen erreicht.



Zusammengefasst sprechen folgende Gründe dafür, die mutmaßlich vorgesehene Einschränkung der Gewinnverwendungsfreiheit nach dem Grundsatz des „Last in, first out“ abzulehnen:

- Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot wegen der nachverhängten Auswirkungen auf die Zugänglichkeit von Alt-Rücklagen,
- damit zugleich auch gegen den Vertrauensschutz
- Verstoß gegen den Grundsatz der Einmaligkeit der steuerlichen Belastung anstelle einer einsetzenden „Immer-Wieder-Steuer“ (Gedanke „Einmalsteuer“).
- Verführung zur Vornahme von Steuergestaltungen.
- Lenkungswirkung: Vorab-Auskehr (vor 2008) bereits gebildeten Eigenkapitals
- und damit Konterkarierung des selbst gesetzten Zieles „Eigenkapitalbildung“.
- Infolgedessen (wieder) einsetzende Insolvenzgefahr im deutschen Mittelstand
- Weniger Freiheit für Unternehmer bei ihrer Strategiebildung

Die beste Lösung läge in einer „Zweikonten-Lösung“ (Plan A-Lösung).

Jedenfalls, als gesetzgeberisches Minimum (Plan B-Lösung), müsste auf die Alt-Rücklagen ohne Nachversteuerung zuzugreifen sein, wenn eine der noch mittels eines Katalogs zu bestimmenden Fallgruppen eintritt wie z. B.:

- Betrieblich verursachte „Notentnahmen“ ...
- insbesondere nach Betriebsprüfungen
- Einlagen in das Unternehmen aus bereits versteuerten Alt-Gewinnen
- Querfinanzierungen, z. B. Finanzierungen von Schwester-Unternehmen
- Bewältigung von Problemen im Kontext mit einer Nachfolge-Situation u. a. m.

## **Das heißt für die Forderungen der ASU:**

In erster Linie bleibt zu fordern, dass die Gewinnverwendungsfreiheit für vor 2008 gebildete Rücklagen voll erhalten bleibt, indem diese auf einem Altversteuerungskonto ausgewiesen werden können. (=> Keine Nachversteuerung bis zu irgendeiner Höhe bei Entnahmen, außer es wird gezielt auf das neue Thesaurierungskonto zugegriffen statt auf die Alt-Rücklagen).

In Zweiter Linie, als zweitbeste Lösung, wenn also nicht zwischen Alt-Rücklagen und Thesaurierungsrücklagen ab 2008 kontenmäßig getrennt werden sollte, so sollte es jedenfalls einen Katalog wie oben von Sachverhalten geben, die gesetzlich fingiert als „Nicht-Entnahmen“ akzeptiert werden.

Die ASU weist darauf hin, dass ein Verfehlen des von der Bundesregierung sich selbst gesetzten Zieles „Rechtsformneutralität“ gerade zur Zeit einen schlechten Geschmack hinterlässt. Denn bekanntlich haben Personengesellschafter gegenwärtig noch „an anderer Front“ besonders zu leiden.

Nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wird die Abzugsfähigkeit des bilanziellen Aufwandes aus der Zuführung zu einer Pensionsrückstellung für tätige Gesellschafter einer Personengesellschaft noch ungünstiger zu Lasten der tätigen Mitunternehmer ausgestaltet werden. Dem wird auch durch bestehenden Erlassentwurf nicht befriedigend abgeholfen.

Damit wird die Absicherung des Lebensabends für einen Großteil der Gesellschafter von Personengesellschaften schwieriger, was vor dem Hintergrund zu sehen ist, dass dieser Personenkreis – bislang – nicht in die gesetzliche Rentenversicherung Aufnahme findet. Der Gesetzgeber sollte bei Gelegenheit der Unternehmensteuerreform 2008 auch diesbezüglich Klarheit schaffen und die volle steuerliche Berücksichtigung von Pensionsrückstellungen für mitarbeitende Personengesellschafter Gesetz werden lassen.

## (4)

Dazu kommt, dass sich nach ersten, nicht-eigenen Berechnungen die Bildung der Thesaurierungsrücklage nur lohnen soll, wenn diese über einen sehr langen Zeitraum (zwischen 10 und 12 Jahre werden genannt) unberührt als Rücklage gehalten wird. Für die übrigen Personengesellschafter bliebe es demnach bei der Möglichkeit, von der so genannten „Ansparrücklage“ bzw. dem nun so genannten „Investitionsabzugsbetrag“ Gebrauch zu machen. Hierbei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es sich nicht im eigentlichen Sinne um eine steuerliche Begünstigung handelt, die mit zum Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung vergleichbar wäre. Vielmehr liegt in einer „Ansparrücklage“ sachlich eher etwas wie eine vorweggenommene Abschreibung, also die Verschaffung eines Liquiditätsvorteils, nicht aber ein regelrechter (ein nachhaltiger, auch auf Dauer ausgerichteter) Steuervorteil. Wer nicht groß und stark genug ist, um an den Vorteilen der Thesaurierungsbegünstigung partizipieren zu können, bekommt den „Investitionsabzugsbetrag“. Dieser aber ist nicht mehr als eine Steuerstundung. Und dieser ist sogar noch unattraktiver ausgestaltet als die überkommene Ansparrücklage, weil die steuerliche Rücklage bei unterlassenen Investitionen künftig zwingend rückwirkend in dem Jahr aufgelöst werden muss, in dem sie einmal gebildet worden ist. Dadurch entfallen bisherige Möglichkeiten der so genannten „Progressionsglättung“. Dazu kommt, dass Unternehmer, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, von der neuen Regelung ausgeschlossen werden sollen, auch eine Neuerung zu Ungunsten der Personengesellschafter. Insgesamt ist also zweifelhaft, ob die alte Ansparrücklage

nicht sogar besser gewesen sein wird als die jetzt vorgesehene neue. Jedenfalls handelt es sich allenfalls um eine Steuerstundung und ist kein hinreichendes Surrogat für das, was einerseits die Kapitalgesellschaften tarifpolitisch zugewendet erhalten sollen und andererseits diejenigen Personengesellschaften, für die Thesaurierungsbegünstigung etwas sein wird.

## 3. Gewerbesteuer

Neben der Herstellung von Wettbewerbsfestigkeit bei der nominalen und bei der effektiven Steuerbelastung könnte sich eine Reform auch beim Abbau von spezifischen, typischen Nachteilen einer nationalen Steuerrechtstradition verdient machen. In Deutschland geht es an dieser Stelle selbstredend um die Substituierung der eigentümlich deutschen Gewerbesteuerbelastung, die zu der Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuerlast noch hinzukommt. Hier liegen bekanntlich die betrüblichsten Defizite des Steuerreformansatzes ab 2008.

Die Gewerbesteuer bleibt. Sie wird **nicht** ersetzt. Im Ergebnis wird sie zementiert. Und das obwohl die Mehrzahl der Kommunen bei Einführung eines Modells nach der Vorlage der Stiftung Marktwirtschaft durchaus in ihrem Finanzaufkommen stabil geblieben wären (nach dem sog. „4-Säulen Modell“). Das, was dem Steuerstandort Deutschland als weithin bekannter Makel anhaftet, die Besteuerung von Nicht-Gewinnen, die „Substanzbesteuerung“, d. h. die Hereinnahme auch von Kosten in die steuerliche Bemessungsgrundlage, wird **nicht** endlich international angepasst, sprich beseitigt, sondern hier modifiziert (neu gestaltete Hinzurechnung in der Gewerbesteuer) und dort sogar neu appliziert (Körperschaftsteuer jetzt mit „Zinsschranke“). Diese erneut verpasste Chance, dieses Unterlassen, dieses politische Einknicken vor fehlgeleiteten Interessenwahrern in einer Reihe bestimmter großer Kommunen lässt diese Steuerreform deutlich hinter ihren Möglichkeiten zurückbleiben.

Es ist weniger eine „Reform“ als ein Arbeiten an Details unter der engen Vorgabe einer politisch gesetzten Maximalentlastung von 5 Mrd. Euro. Es sollte „nicht der große Wurf“ werden? Es ist auch keiner geworden! Ziel erreicht. Die Häme, die sich freilich von Seiten der Beratenen (in der Ministerialbürokratie) auf ihre vormaligen Berater (etwa die Wissenschaftler unter dem Dach der „Stiftung Marktwirtschaft“) ergossen hat, war vollkommen unangebracht.

Der Ansatz für eine Ersetzung der Gewerbesteuer war richtig, auch wenn er politisch für weitere Jahre ausgebremst werden konnte.

Die Zahlen über vermeintlich drohende Steuerausfälle bei Umsetzung der Vorschläge wurden nicht nachvollziehbar vorgelegt. Um es deutlich herauszustellen: Die ASU war bei der Stiftung Marktwirtschaft nicht inskribiert, aber das von dieser entwickelte „4-Säulen-Modell“ war bemerkenswert gut und ausbalanciert und dazu auch hinreichend gut administrierbar. Die Kommunen in ihrer Masse wären damit nicht schlechter gefahren als bisher, sogar als in diesen Tagen, die eine Explosion der Gewerbesteuer-einnahmen aufweisen. Die Familienunternehmen Deutschlands, organisiert in der ASU, haben aber mit größter Missbilligung mit angesehen, wie aus der zunächst immerhin diskutierten Ersetzung der Substanz steuernden Gewerbesteuer fröhlich und geradezu frech eine Diskussion über eine **Ausdehnung** von Substanzbesteuerung auch auf andere Ertragsteuern geformt wurde. Zuletzt sollten die Unternehmer dann sogar darüber erleichtert sein, das sie im Bereich der Körperschaftsteuer „nur“ das Modell der Zinsschranke und keine schlimmere Version von Substanzbesteuerung erhielten. Das ist nicht viel mehr als offenkundige politische Trickserei, die vor allem ob des dahinter aufschimmernden Hochmuts auf Reserve stoßen muss. Weder sind die internationalen Investoren, die mit der Reform nach Deutschland gezogen werden sollen, so einfältig, nur auf den Steuersatz zu schauen.

Noch sind die Unternehmer in Deutschland, die nicht auf Nicht-Gewinne Steuern entrichten wollen, so schlicht, die Manöver einiger Finanzpolitiker der großen Koalition in Bund und Ländern im vergangenen Jahr zu verkennen.

An dieser Stelle ist das Ergebnis einer Unternehmerbefragung wiederzugeben: ASU-Unternehmer antworteten auf die Frage **"Was ist Ihnen bei der Reform der Unternehmenssteuer wichtiger?"**

Körperschaftssteuer senken	17.0 Prozent
Gewerbesteuer abschaffen	58.5 Prozent
Abschreibungsmöglichkeiten verbessern	18.1 Prozent

## 4. Ausbau der Substanzbesteuerung

### a) Zinsschranke mit Escape-Klausel

Zu den Themenkreisen „Hinzurechnung“ und „Zinsschranke“ sind zunächst einmal eine Reihe grundsätzlicher Bedenken zu wiederholen:

- Maßnahmen laufen dem Ziel Steigerung der Eigenkapitalbildung entgegen
- Verstoß gegen das Nettoprinzip, Fortsetzung der Kostenbesteuerung
- Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
- Gefahr von Doppelbesteuerung (1 x bei der Bank, 1 x bei dem Unternehmen)

Bezüglich der geplanten Zinsschrankenregelung bleibt erneut darauf hinzuweisen, dass die vorgesehene Beschränkung der Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen und Verlusten dergestalt, dass solche nur auf Folgejahre vorgetragen werden können, als Schadensbegrenzung nicht hinreichend ist. Zu denken ist hier an all solche Unternehmen, die aufgrund Ihres operativen Unternehmensgegenstandes über mehrere Jahre Verluste machen und daher für Verlustvorträge nicht auf Folgejahre zugreifen können, so dass ihre Zinsverluste steuerlich vollständig unberücksichtigt zu bleiben drohen.

Die Zinsschranke trifft in erster Linie Unternehmen mit einem hohen Anteil an Fremdfinanzierung, also auf den Märkten neu agierende und/oder ertragschwache Unternehmen. Die Jungen und Schwachen also werden bei der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform 2008 herausragend herangezogen. Dabei sind sie es in erster Linie, bei denen (vgl. oben) fraglich ist, ob überhaupt und ggf. in welchem Umfange sie an den vorgesehenen neuen steuerlichen Begünstigungen partizipieren.

Dafür, dass man eine geringe Zahl von Unternehmen fängt, die womöglich Fremdfinanzierungsaufwand aus steuerlichen Gründen einseitig ins Inland verlagern, nimmt man mit diesem Reform-Instrument in Kauf, eine breite Masse an gewinnschwachen und in der Innovationsphase befindlichen Unternehmen einem Existenzrisiko auszusetzen. Der Wirtschafts-, Gründungs- und Innovationsstandort Deutschland wird durch solche Steuerreformen nicht verbessert.

Nicht abschließend befriedigend ist im Übrigen auch die sog. „Escape-Klausel“ konstruiert, nach der die Zinsschranke dann nicht zum Greifen kommen soll, wenn es dem Unternehmer gelingt darzulegen, dass seine Eigenkapitalquote im In- wie im Ausland ähnlich hoch liegt.

Solange bei der Berechnung der inländischen Eigenkapitalquote der Buchwert der ausländischen Beteiligung noch abgezogen werden soll, kommt es hier zu Berechnungsverzerrungen mit der Folge, dass die inländische Eigenkapitalquote im Regelfall niedriger liegen wird, so dass es keinen „Escape“ gibt.

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass das EBIT als Bezugsgröße/Ausgangsgröße für die Zinsschranke um (fremdfinanzierte) Forschungsaufwendungen (Investitionen in Forschung und innovative Anlagen) und Abschreibungen ergänzt werden sollte. Das wäre neben Änderungen im Bereich „Geplante steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen“ von zentralem Gewicht für den Forschungs- und Innovationsstandort Deutschland. Zahllose deutsche Familienunternehmen behaupten sich auf unternehmerischen Feldern, auf denen sie sich nur durch permanente Verbesserungen und Neuerungen halten können. Sie alle sind sich des so genannten „Red Queen“-principle's (aus Carrols „Alice in Wonderland“ bzw. „Through the Looking Glass“) nur zu bewusst: Nur wer mit voller Kraft rennt, bleibt – auf der Stelle. Mit anderen Worten: Wer innehält, fällt zurück. Unternehmen müssen in vielen Geschäftsfeldern ständig Neues schaffen, anderenfalls verschwinden sie vom Markt. Das ist die Wirklichkeit, und sie ist es im Zeitalter des globalen Wettbewerbs noch mehr denn je. Eine Steuerrechtsreform, die zwar Steuertarife nominal absenkt, tatsächlich aber Innovationen bzw. die damit verbundenen Kosten in ihrer Abzugsfähigkeit beschränkt, behindert Unternehmen dabei, jenen gemeinsamen, harten Lauf mit der „Red Queen“ zu bestehen.

Dazu kommt, dass bei der Berechnung jener Eigenkapitalquote nach § 4 h Abs. 2 EStG (Entwurf) in der Regel nach Maßgabe von IFRS-Abschlüssen errechnet werden sollen, wobei Abschlüsse nach HGB nur ausnahmsweise Grundlage sein können.

Hierin zeigt sich eine gewisse Realitätsferne der Gesetzesautoren, denn bis dato erstellt nur ein verschwindender Bruchteil der nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen in Deutschland einen Abschluss nach IFRS. Auch größere Personengesellschaften haben eine Umstellung ihrer Bilanzierung auf IFRS zurückstellen müssen, nachdem offenbar geworden war, was diese für Auswirkungen auf z. B. ihre dann noch bilanzierbare Eigenkapitalausstattung haben würde (Stichwort: „IAS 32“). Die meisten mittelständischen Unternehmer bilanzieren weiter nach HGB.

Das Vorhaben eines Bilanzierungsstandards „IFRS für KMU“ tritt gegenwärtig noch auf der Stelle und liegt bis Oktober 2007 zur Stellungnahme aus, wobei sich schon jetzt abzeichnet, dass die Reaktionen der interessierten Öffentlichkeit ablehnend sein werden. Es ist daher, mit anderen Worten, viel zu früh, um in der deutschen Steuergesetzgebung Quotierungen irgendwelcher Art nach den Maßstäben des IFRS zu Grunde zu legen, wenn es auch um das breite Mittelfeld der deutschen Wirtschaft geht.

Die Grenze groben Unfugs wird freilich mit der entworfenen Regelung des § 4 h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c, Satz 2 EStG (Entwurf) erreicht, wonach nur Eigenkapitalquoten-Abweichungen „bis zu einem Prozent“ unschädlich sein sollen, sonst aber die Zins-schranke greifen soll. Es bedarf daher in quasi allen Fällen jener Escape-Klausel. Der Toleranzbereich sollte jedenfalls auf 5 Prozent oder mehr angehoben werden. Die ASU fordert, dass die vorgesehene Freigrenze von einer Million Euro zu einem Freibetrag umgestaltet wird, um sachlich nicht darstellbare Ungleichbehandlungen zwischen Unternehmern kurz unter und solchen kurz über der Grenze von 1 Mio. Euro zu vermeiden. Zudem ist der Betrag 1 Million Euro deutlich zu niedrig, um das Gros der Fremdkapitalinvestitionen auch im kleinen und mittleren Mittelstand zu erreichen. Es ist daher ein Freibetrag von etwa 3 Millionen Ziel führender, gilt es tatsächlich, nur die Gewinn- und Verluste-Verlagerer zu treffen, den Mittelstand im Übrigen aber von dieser neuen Regelung unbeschadet zu lassen.

## b) Hinzurechnung von Fremdfinanzierungskosten zur Gewerbesteuer

Zur modifiziert fortgesetzten Substanzbesteuerung (Hinzurechnung) in der Gewerbe-steuer: Die Ersetzung der 50-prozentigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen durch eine nunmehr 25-prozentige Hinzurechnung von Zinsen sowie von Finanzierungs-anteilen von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bedeutet, dass der Steuer-standort-Malus, der in der Substanz besteuern den Gewerbesteuer liegt, voll erhalten bleibt. Es mag hier eine Umschichtung stattfinden, jedenfalls aber keine Zurücknahme eines Fehlers. Die ASU sähe auch keine substantielle Heilung darin, käme es dazu, das für den Bereich Leasingzinsen eine Hinzurechnung von nur 20 Prozent statt 25 Prozent Gesetz würde u. ä. m. Die Familienunternehmer Deutschlands verlangen vielmehr eine grundlegende Abkehr vom ungunstigen deutschen Sonderweg einer Substanzbesteuerung auf dem Feld der Ertragsbesteuerung und eine Rückbesinnung auf das steuerliche Nettoprinzip. Die ASU ist nicht davon überzeugt, dass die Steuerbelastung gemäß der alten Hinzurechnung jener gemäß der neuen Hinzurechnung entspricht. In einer solchen Behauptung ist die Bereitschaft zu sehr sportlichen Über-den-Daumen-Schätzungen zu erkennen. Es ist nach dem Kenntnisstand der Mitglieder der ASU kaum zuverlässig erfassbar, wie viele Unternehmer in den nächsten Jahren Fremdkapital aufnehmen werden (was für die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen von Bedeutung ist), und wie viele im Vergleich dazu sonstige Finanzierungskosten aufzubringen haben werden wie Mietzinsen, Leasingzinsen oder Lizenzgebühren (was sich auf die 25-Prozent-Hinzurechnung auswirken würde).

Nicht nur ist damit die Gleichsetzung (Aufkommensneutralität) des geschätzten Aufkommens aus beiden Arten von Hinzurechnungen kaum seriös zu behaupten. Vielmehr wird dabei auch leicht übersehen, dass es für konkrete Unternehmen auf eine

derartige allgemeine Neutralität gar nicht ankommt, wenn ihnen betriebswirtschaftlich erhebliche Verschlechterungen drohen.

Von der behaupteten Aufkommensneutralität bei der veränderten Hinzurechnungsregelung kann gerade für größere Familienunternehmen nicht die Rede sein: Zwar soll die geplante Umschichtung bei der Hinzurechnung (25 Prozent auf alle Finanzierungskosten statt 50 Prozent nur auf Dauerschuldzinsen) als insgesamt aufkommensneutral gestaltet werden. Das bedeutet aber in der Gesamtschau Mehrbelastungen für einige größere Unternehmen, weil es für viele kleinere Unternehmen – über die geplante Freibetragsregelung – gezielt zu Minderbelastungen kommen wird.

Als herausragend praxisfeindlich wäre die vorgesehene Regelung zu bewerten, nach der nunmehr sogar vom Unternehmer gewährte Skonti oder vergleichbare Vorteile der Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet werden sollen. Warum werden Skonti gewährt? Antwort: Als Anreiz zu einer rascheren Zahlungsweise, was heute immer wichtiger wird, weil die Zahlungsmoral in den letzten Jahren überall nachgelassen hat, übrigens besonders markant bei öffentlich-rechtlichen Schuldnern. Das drückt auf die Liquidität und kann, insbesondere bei in einer Wachstumsphase steckenden Unternehmen zu Engpässen führen bis zum Eintritt einer Insolvenz. Werden jetzt derartige Skonti-Gewährungen steuerlich quasi bestraft, wird das Ringen um Liquidität und der mühsame Kampf gegen schwindende Zahlungsmoral noch schwieriger.

Eine Erhöhung des Freibetrages bei der Hinzurechnung von 100.000 Euro auf eine Million Euro wäre zu begrüßen. Weiter wären jedenfalls bei Lizenzen Ausnahmen vorzusehen, um die Umsetzung / Nutzung von Innovationen auf möglichst vielen operativen Feldern nicht steuerlich zu konterkarieren. Deutschland ist bekanntlich ein „Land der Erfinder“, nicht aber im gleichen Maße auch der Umsetzer von Erfindungen in gewinnträchtige Marktrealisierungen. Dieses Manko sollte aufgelöst, nicht aber mittelbar durch die steuerliche Behandlung von Lizenzgebühren verfestigt werden.

## 5. Funktionsverlagerung

Zur Gegenfinanzierung ist eine „Sicherung der Besteuerung bei Funktionsverlagerungen“ vorgesehen. Diese soll freilich knapp 1.8 Mrd. Euro zur Gegenfinanzierung einbringen. Der vom Bundesfinanzministerium hierzu angekündigte Erlass liegt noch nicht vor. Hier wird einiges weiter zu präzisieren sein, bevor eine Bewertung abgebar ist. Zuvörderst stehen bedauerlicher Weise weiter eine Reihe nicht hinreichend bestimmter Rechtsbegriffe im Raum, die noch schärfer zu fassen sein werden. Ferner ist zunächst grundsätzlich festzuhalten, dass die laufenden Standort-Diversifizierungen und der Bau zahlreicher übernationaler Arbeitsteilungen und Wertschöpf-



fungsketten innerhalb von Unternehmen nicht (und erst recht nicht einseitig, ab 2008 und von Deutschland aus) durch den deutschen Steuergesetzgeber erschwert werden dürfen, damit nicht gerade Deutschland in diesem Prozess zurückfällt.

Eine Besteuerung der Funktionsverlagerung ist nicht allein ordnungspolitisch problematisch, denn wie sollen Finanzbeamte einschätzen können, wann eine konkrete Funktionsverlagerung im Sinne des Erhaltes von 1. Wettbewerbsfähigkeit und 2. auch inländischer Arbeitsplätze notwendig ist?

Wie soll der Beurteilungs- oder auch Ermessenspielraum der Beamten hier ausgestaltet werden? Gegebenenfalls, falls groß, dürften die behaupteten erheblichen Gegenfinanzierungseffekte nicht eintreten. Außerdem könnte eine solche Sanktionierung von Verlagerungen auch gegen diverse EU-europäischen Grundfreiheiten, sprich gegen den EU-Vertrag, verstoßen (z. B. Niederlassungsfreiheit oder auch Dienstleistungsfreiheit). Es ist nicht allein EU-rechtswidrig, zu versuchen, Unternehmen in Deutschland einzusperren.

Es ist zeugt auch volkswirtschaftlich von einer Vorstellungskraft, die in der Zeit vor der gegenseitigen Öffnung der Märkte frühen 19. Jahrhundert verhaftet bleibt. Wenn Innovationen und Forschungsergebnisse, denen ein Gewinnpotential zukommt, quasi beim Grenzübertritt hinaus aus Deutschland, eine Strafsteuer auferlegt wird, ist leicht zu ermessen, ob das dazu führen wird, dass der Forschungsstandort Deutschland gedeiht. Für einen mutmaßlichen Gegenfinanzierungseffekt von in diesem Kontext marginalen 1,8 Mrd. Euro droht hier in Kauf genommen zu werden, dass der Entwicklungsstandort Deutschland Vergangenheit wird.

Die Mitglieder der ASU können sich auch nicht vorstellen, dass unter den so neu gesetzten Rahmenbedingungen die Anmeldung von Patenten in Deutschland nicht sinkt. Denn Patente werden in der Hoffnung auf künftig mit der Erfindung realisierbare Gewinne angemeldet. Wenn aber eine Patentanmeldung in Deutschland dazu führen dürfte, dass der hierin liegende fiktive Zukunftsgewinn, egal wann immer er realisiert wird, zunächst in Deutschland zu einer Besteuerung führt, sobald eine Funktion in ein Ausland verlagert wird, wird ein Unternehmer sich hüten, seine Entwicklung auch und gerade in Deutschland anzumelden. Hierin liegt eine unverhältnismäßig große Standortbeschädigung des Hochtechnologielandes Deutschland, insbesondere im Vergleich zu dem geradezu geringfügigen, auch nur erhofften, Mehraufkommen in Höhe von 1,8 Mrd. Euro.

Die ASU regt an, dass sich mit dieser steuerpolitischen Maßnahme auch noch einmal der Mitte 2006 im Bundeskanzleramt gebildete Innovationsrat kritisch auseinander-

setzen wird. Problematisch ist es darüber hinaus, überhaupt Potentialgewinne, die noch gar nicht nutzbar sind oder ihr Potential erwiesen haben, einer Besteuerung zu unterwerfen. Das ist eine Form der Besteuerung auf den bloßen Verdacht künftiger Gewinne hin. Es ist für die gewerbliche Wirtschaft auch nicht einzusehen, warum nur sie beim Übertreten der Landesgrenzen zur Steuerzahlung auf jenen Gewinnpotentialverdacht hin herangezogen werden soll. Freiberufler, zum teil ebenfalls Träger erheblicher im Inland erfolgter Bildung von Wissenskapital, brauchen keine Funktionsverlagerungssteuer zu bezahlen.

Forscher, die in ein Ausland gehen, auch nicht. Sie können ohne eine Ausgleichszahlung gehen. Und auch innerhalb Deutschland müssen die reichen Südstaaten mit ihren gesunden Arbeitsmärkten den Bundesländern im Norden und Osten des Landes kein Geld zahlen, wenn dort ausgebildete Jungakademiker nach Süden umsiedeln. Auch diese Gutausgebildeten zahlen an ihre Heimatbundesländer kein ‚Abschiedsgeld‘.

Es ist auch nicht ersichtlich, warum Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind oder tätig zu werden planen, über den neuen § 1 Abs. 3 AStG dem Risiko ausgesetzt werden sollen, immer dann einer Doppelbesteuerung zu unterfallen, wenn sie mit deutschem **know how** im Ausland Gewinne zu machen versuchen. Wann immer in Deutschland noch nicht konkretisierte Gewinnpotentiale (auch) in Deutschland steuerlich belastet werden sollen, droht die Gefahr, dass deshalb ausländische Steuerbehörden noch lange nicht von der Besteuerung der bei ihnen angefallenen Gewinne abzusehen bereit sind.

Zu Recht wurde auch schon darauf hingewiesen, dass sich eine derartige umfassend angelegte Wegzugbesteuerung rächen könnte, wenn die Finanzapparate im Ausland es der deutschen Finanzadministration gleichtäten und Unternehmern, die Teile ihrer Unternehmen nach Deutschland zu verlagern planen, ebenfalls eine Steuer auf sog. „Funktionsverlagerung“ auferlegen würden. Deutschland würde dann vielleicht weniger an Wissen reiche Betriebsteile mehr erhalten und auf mittlere Sicht technologisch ärmer werden. Zuletzt würde sich das auch auf das Steueraufkommen auswirken.

Auswirken würde es sich aber auch schon kurzfristig, wenn Investoren aus dem Ausland einen Teil des mit ihrer Investition nach Deutschland verlagerten Potentials oder realisierten Potentialgewinns bereits abschließend im Ausland versteuern würden, weil dort irgendwann in der Vorzeit einmal der Keim der Geschäftsidee gelegt worden ist, der zu aktuellen Gewinnen in Deutschland oder bei der deutschen Tochter führt.

Es ist nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussion noch nicht leicht zu ermessen, inwieweit hier tatsächlich die von den Bund-Länder-Experten verhandelte sog. „Öff-

nungsklausel“ bei der Funktionsverlängerungsbesteuerung Abhilfe zu schaffen vermag. Unklar ist etwa, wann exakt eine Einzelgutbewertung für alle Wirtschaftsgüter in Abweichung vom „Transferpaket“ möglich sein soll.

Wann ist eine erfolgreiche „Glaubhaftmachung“ i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG (i. d. Fassung des Entwurfes) gelungen? Und was sind „wesentliche“ immaterielle Wirtschaftsgüter, die mit übergegangen sein könnten. In diesen Bestimmungen liegen Unwägbarkeiten, die der Freude über jene Escape-Chancen im Wege stehen.

Im Übrigen gilt auch hier wieder, dass Escape-Klauseln immer ein Zeichen dafür sind, dass eine generelle Regelung von Schaden ist, so dass zur Schadensbegrenzung Hintertüren erforderlich geworden sind. Davon ist die moderne Gesetzgebung voll. Die Notwendigkeit solcher „Öffnungsklauseln“ wirft ihr trübes Licht auf durch eine Gesetzgeberaktivität entstehende Not. Solange die hier aufgeworfenen Fragen nicht eindeutig zu beantworten sind, regt die ASU an, dass der Gesetzgeber die vorgelegte gesetzgeberische Maßnahme zurückstellt, um unverhältnismäßigen Schaden vom Forschungs- und Innovationsstandort Deutschland abzuwenden.

Der Hinweis des Bundesfinanzministeriums vom März diesen Jahres, bestimmte andere Länder wie Frankreich, Großbritannien, die Niederlande, Dänemark und die USA würden ähnliches ja auch tun, sprich: Die Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile ins Ausland erfassen, greift nicht. Wenn andere Länder sich als Forschungsstandort in Gefahr bringen oder beschädigen, wäre das kein Grund, es ihnen gleich zu tun. Das Gegenteil ist richtig, wenn die sportliche Behauptung denn überhaupt einer gründlichen und detaillierten Nachprüfung Stand hält: Wenn andere Länder bei sich eine Achillesferse aufdecken oder schaffen, ist es im internationalen Standort-Wettbewerb erlaubt und geboten, daraus Vorteile für den eigenen Standort zu ziehen. Deutschland muss nicht bei jeder Form der Harmonisierung im Schlechten, so bei jeder Vereinheitlichung schlechter Rahmenbedingungen für Forschung und Entwicklung, dabei sein und sollte sich besser zu jenen Staaten gesellen, die keine Chance auslassen, besser als andere zu sein.

## 6. Verlustvorträge bei Sanierungen und Umstrukturierungen

Die Abschaffung des Verlustvortrages bei Anteilsübertragungen durch den vorgesehenen neuen § 8 c KStG wird sich für viele Familienunternehmen negativ auswirken, insbesondere für solche in Übergangsphasen, seien es welche aufgrund von gewöhnlichen, operativ auftretenden Finanzierungsengpässen, seien es solche im Kontext mit schwierigeren Generationsübergängen. In beiden Fällen kann es erforderlich werden, Anteile zu übertragen, um durch weitere Investoren dem Unternehmen

Kapital zu verschaffen oder auch, um gezielt die Haftungsmasse zu verbreitern, um auf diese Weise mehr Vertrauensgrundlage herzustellen. Das wird erschwert, führt schon jede bloße Übertragung von Anteilen (im Volumen von mehr als 25 Prozent) per se zu einem Wegfall der Verlustvorträge.

Gerade für Familienunternehmen ist es sachlich unangebracht, bei der Auffassung von wirtschaftlicher Identität allein auf den Wechsel zwischen Anteilseignern abzustellen. Familienunternehmen weisen oftmals Eigentümerverhältnisse auf, die davon gezeichnet sind, dass sich das Eigentum auf viele Köpfe in der Familie bzw. Familienzweige verteilt. Es geht an der Wirklichkeit in Familienunternehmen vorbei, wenn Verlustvorträge entfallen, sobald es zu Umschichtungen auch innerhalb eines Gesellschafterkreises kommt, der womöglich in engen Familienverhältnissen miteinander steht und der oftmals von einem gemeinsamen Willen getragen wird, wenn sich die Mitglieder nicht sogar untereinander eng gefassten Verfügungsbeschränkungen in Bezug auf ihre Anteile und ihr Stimmverhalten usw. unterworfen haben. Wenn innerhalb eines solchen Kreises Anteile weitergegeben werden, ist von einem Verlust der wirtschaftlichen Identität nicht auszugehen.

Aber auch wenn ein nicht der Familie zugehöriger Investor von Außen einen Anteil erwirbt, ist eine schärfere Regelung des Fortfalls von Verlustvorträgen schädlich. Denn immer häufiger müssen Familienunternehmer in Phasen der Finanzierung von Innovationen oder auch in Phasen des Generationenüberganges auf Zeit oder vielleicht auch auf Dauer Fremd-Investoren hereinnehmen, um eine solche ‚Aufgabe Übergang‘ für das Unternehmen meistern zu können. Wenn dann aber schon ein Anteilsübergang von 25 Prozent (Entwurf) statt von 50 Prozent (§ 8 Abs. 4 KStG a. F.) ausreichen soll, um einen Identitätswechsel mit der Folge der Vernichtung des Verlustvortrages auszulösen, werden auch kleine Umstrukturierungen erheblich erschwert. Betriebe der mittelständischen Wirtschaft jeder Form verlieren so an auf ihre Strukturen bezogener Flexibilität und damit an einem wichtigen Instrument zur immer wieder neu erforderlichen Absicherung ihrer Überlebensfähigkeit. Das droht in einem Umfeld, das ihnen permanenten Wandel beschert. Die vorgeschlagene Regelung in § 8 c (Entwurf) ist wirtschafts- und lebensfern, formalistisch, Realität verkürzend und allenfalls geeignet, kurzfristig ein Mehr an Steueraufkommen zu generieren, indem mit ihr Verlustvorträge abgeschnitten werden, die richtigerweise weiter anerkannt werden müssten. Denn „wirtschaftliche Identität“ (i. S. d. § 8 Abs. 4 KStG a. F.) wandelt sich allenfalls mit einem Wechsel von 50 oder mehr Prozent der Anteile, nicht aber schon mit Übertragung von nur einem Anteilsviertel.

Auch unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten muss die in § 8 c KStG (Entwurf) getroffene Regelung mehr als befremden. Bekanntlich sind insbesondere die

Unternehmen des kleineren Mittelstandes in Deutschland im internationalen Vergleich herausragend dürftig mit Eigenkapital ausgestattet. Die Ursachen liegen – bekanntlich – auch in den über Jahrzehnte gesetzten Fehlanreizen im deutschen Steuerrecht.

Werden nun Anteilerwerbe und damit Investitionen bzw. Eigenkapitalzufuhren in der im neuen § 8 c KStG (Entwurf) vorgesehenen Weise steuerlich sanktioniert, so geht davon eine – neuerliche – Abschreckung gegen den Hinzutritt weiterer Investoren aus. Im Ergebnis sollte es wenigstens bei der alten Regelung bleiben oder es sollte eine Neuregelung in Analogie zu der Handhabung von Verlustvorträgen bei Personengesellschaften gefunden werden, also bei der Zuordnung vorgetragener Verluste stärker auf die Gesellschafter, die wechseln können, abgestellt werden. Richtig wäre es, an dieser Stelle vielmehr die bisherige Grenze von 50 Prozent noch anzuheben.

Unser Vorschlag: Ab 75 Prozent Anteilseignerwechsel ist von einem echten Identitätswechsel auszugehen - mit den entsprechenden Rechtsfolgen.

Weiter wäre die Schaffung von Ausnahmeregelungen für Fälle der Kapitalerhöhung und bei Umstrukturierungen zu prüfen. Sanierungsphasen dürfen nicht durch unbedachte steuerpolitische Lenkungsmaßnahmen weiter erschwert werden.

Skeptisch ist die ASU hingegen gegenüber dem Antrag der Fraktion Bündnis 90/DIE GRÜNEN (Drucksache 16/4855), wonach für „innovative Unternehmen“ bei Anteilsübertragungen die Verlustvorträge voll erhalten bleiben sollen. Das mag gut gemeint sein, wirft aber die Frage auf, was „innovative Unternehmen“ sind und vor allem: wer das zuverlässig beurteilen soll? Hier droht Staatsinterventionismus durch die Hintertür statt Erleichterung für alle, weil alle potentiell innovativ sind.

Und wer sich zuletzt als tatsächlich innovativ herausstellt, das kann nur die Zukunft erweisen bzw. konkreter: das Marktgeschehen, das den Zeitraum zwischen Gegenwart und Zukunft bestimmt. Die Entscheidung, welche Unternehmen „innovativ“ sind, sollte nicht in die Hände der Finanzverwaltungen gelegt werden. Die Beamten dort haben schon genug mit der Umsetzung von Steuergesetzen zu tun, die in der Tat – wie in besagtem Papier von Bündnis 90 / DIE GRÜNEN richtig bemerkt wird – leider wiederum und fast gesetzmäßig nur immer komplizierter und schwerer handhabbar werden. Auch ein Versuch des Gesetzgebers zu definieren, was „innovative Unternehmen“ sind, dürfte sich als nur schwer durchführbar erweisen. Man denke an dieser Stelle nur an die unzureichend gebliebenen Mühen des Gesetzgebers, im Rahmen des „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ den Begriff des „produktiven“ Unternehmens (-teiles) operativ einsetzbar zu machen.

## 7. Sonstige Maßnahmen der Unternehmensteuerreform

### a) Abschaffung der degressiven Abschreibung

Die Abschaffung der degressiven Afa ist ein Schritt in die falsche Richtung. Um zu einer soliden Innenfinanzierung von Unternehmen zu gelangen, gleich welcher Größe, ist es weiter erforderlich, eine angemessene Abschreibung auf Investitionen vorzusehen. Wer Thesaurierungen besser stellt und das mit einem Eingriff in die Abschreibungsmöglichkeiten „gegenfinanzieren“ zu können glaubt, läuft Gefahr einen Fehler zu begehen. Geht die Operation gut aus, ist es zuletzt ein Nullsummenspiel.

### b) Senkung der Obergrenze für GWG - geringfügige Wirtschaftsgüter

Nicht Ziel führend und weder steuerordnungspolitisch noch unter Gleichbehandlungsgrundsätzen haltbar ist die vorgesehene Begrenzung der Sofortabschreibung für „geringwertige Wirtschaftsgüter“ auf sog. „§ 7g EStG-Unternehmen“ (= KMUs). Im Sinne eines Rückbaus von Bürokratielasten sollten für sämtliche Unternehmen Kleinstgeräte weiter sofort abgeschrieben werden können, damit nicht für jeden Füllfederhalter und jeden Locher Abschreibungstabellen geführt werden müssen. Und ebenso größere Familienunternehmen benötigen diese Erleichterung ihres täglichen Lebens, denn sie stehen bekanntlich für das Gros der Beschäftigungsverhältnisse. Die ASU setzt sich daher für volle Beibehaltung der sofortigen Abziehbarkeit von geringwertigen Wirtschaftsgütern ein und lehnt eine Absenkung der Grenze für eine sofortige Abschreibung auf 60,- Euro ab. Gleichzeitig erkennt sie aber auch an, dass bereits in einer Absenkung der Grenze lediglich auf 100 Euro schon eine Besserung läge, insbesondere in Verbindung mit der zuletzt diskutierten neuen Behandlung von Wirtschaftsgütern zwischen 100 Euro und 1.000 Euro (so genannte „Blockbildung“).

Noch besser wäre eine Anhebung der Obergrenze für Sonderabschreibungen von GWG auf 200 Euro und eine Anwendung der Möglichkeit zur Block- oder Poolbildung auf eine Obergrenze von 2.500 Euro.

## 8. Zusammenfassende Bewertung

Der vorgelegte Entwurf einer Unternehmensteuerreform verdient es, nach einer Reihe noch unverzichtbarer Korrekturarbeiten Gesetz zu werden, um im Zeitraum bis 2009 eine Reihe erster schon sinnvoller steuerpolitischer Signale zu platzieren.

Seine Schwächen liegen keineswegs im Bereich der Frage, ob ein mutmaßliches Entlastungsvolumen von 5 oder aber von 8 Mrd. Euro volkswirtschaftlich oder haushalterisch vertretbar sein dürfte. Vielmehr ist es jetzt alles zu dafür zu tun, dass auch das Gros der deutschen Unternehmen, d. h. eben auch z. B. Personengesellschaften, an den Besserstellungen tatsächlich, annähernd vergleichbar thesaurierenden Kapitalgesellschaften, partizipieren.

Im nächsten Anlauf wird es dann erneut gelten, das deutsche Steuerrecht endlich und strukturell von seinem Makel der Substanzbesteuerung zu befreien und durch innovative Fiskalpolitiken zuletzt dann doch mehr als weiter immer noch nur international mittelmäßig attraktiv zu gestalten. Hierfür ist ein Anfang gemacht, indem mit der „Abgeltungssteuer“ erste Elemente einer sog. „dualen“ Besteuerung in das Unternehmensteuerrecht eingefügt werden.

Es bedarf keiner Ausführungen dazu, dass es auch 2008 erneut nicht zu einer Vereinfachung des Steuerrechts kommen wird. Vielmehr wabern die Steuerbemes-  
sungsgrundlagen für Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und veranlagte Einkommen-  
steuer auch mit dieser (kleinen) Reform ganz erheblich weiter auseinander. Diese  
Reform ist nach allem weniger Befreiungsschlag als vielmehr nur aber immerhin in  
mancherlei Hinsicht etwas wie ein **starting point**. Von hier wird man weiter zu kommen  
haben in Richtung auf das „Belgische Modell“ bzw. die ASU-„Einmalsteuer“-Modell.  
Aber auch die Vorschläge der Stiftung Marktwirtschaft und des Sachverständigenrates  
bleiben von Wert. Das vorgelegte Maßnahmenpaket setzt keine Abschlüsse, sondern  
eine Vielzahl Intermezzi.