



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

Stellungnahme zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – Gesetzentwurf der Bundesregierung (Stand 14. März 2007)

I. Allgemeines

Der Bund der Steuerzahler sieht bei der geplanten Reform der Unternehmensbesteuerung mehr Schatten als Licht.

Er begrüßt die Senkung der Körperschaftsteuersätze und die entsprechenden Anstrengungen zu einer Entlastung der Personengesellschaften. Auch bei der Einführung der Abgeltungsteuer befindet sich die Große Koalition grundsätzlich auf dem richtigen Weg, weil künftig auf Kontenabrufverfahren weitgehend verzichtet werden kann und der inflationsbedingten Überbesteuerung von Zinseinkünften pauschalierend Rechnung getragen wird, ohne dafür das Nominalwertprinzip aufgeben zu müssen.

Der Bund der Steuerzahler bezweifelt jedoch, dass der vorliegende Gesetzentwurf zur Reform der Unternehmensbesteuerung die selbst gesteckten Ziele erreichen wird. Weder dürfte die steuerliche Attraktivität des Standorts Deutschland in dem erhofften Maße zunehmen, noch dürfte die Finanzierungs- und die Rechtsformneutralität der Besteuerung erreicht werden. Hinzu kommt, dass die Gewerbesteuer bestehen bleibt, statt endlich beseitigt zu werden.

Die Bedenken des Bundes der Steuerzahler gelten ferner der geplanten (Gegen-) Finanzierung der Steuermindereinnahmen, insbesondere der Abschaffung der degressiven Ab-

schreibung, der Zinsschranke, der Einschränkung des Verlustabzugs bei Körperschaften sowie den neuen gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungen.

Der Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer sollte nicht unnötigerweise über den Bereich der Zinseinkünfte ausgedehnt werden, weil die Abgeltungsteuer auf Dividenden und Veräußerungsgeschäfte mehr Nachteile als Vorteile aufzuweisen droht.

Nicht zuletzt muss mit Nachdruck kritisiert werden, dass der Gesetzentwurf das Steuerrecht weiter verkompliziert. Einige der geplanten Neuregelungen dürften gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Normenklarheit verstoßen und deshalb Anlass zu entsprechenden Verfassungsbeschwerden geben. Zudem widerspricht die geplante Einführung von 40 neuen Informations-, Mitteilungs- und Aufzeichnungspflichten dem notwendigen Ziel von Steuervereinfachung und Bürokratieabbau.

II. Einzelpunkte

1. § 4 h EStG-E - Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke)

Die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen soll in Abhängigkeit vom Gewinn beschränkt werden. Jede Art der Fremdfinanzierung soll erfasst werden.

Der Bund der Steuerzahler fordert, auf die so genannte Zinsschranke zu verzichten.

Die geplante Zinsschranke würde zu einer starken Verkomplizierung des Steuerrechts beitragen. Allein die Länge und sprachliche Gestaltung der Vorschrift machen deutlich, dass der Gesetzgeber von diesem Regelungskonzept Abstand nehmen sollte. Bereits die heutige Fassung des § 8 a KStG zur Gesellschafterfremdfinanzierung leidet unter einem Verstoß gegen den Grundsatz der Normenklarheit. Der von einer Vorschrift des EStG „Betroffene“ ist immer noch der Steuerzahler, nicht dessen Steuerberater, wie der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss zur Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG a. F. im vergangenen Jahr zu Recht betont hat. Danach reicht es nicht aus, dass sich die Rechtsfolgen einer Norm allenfalls Experten erschließen. Mit der Vorschrift des § 4 h EStG-E würde sich der Gesetzgeber noch weiter vom Gebot der Normenklarheit entfernen.

2. § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG-E - Sofortabzug von geringwertigen Wirtschaftsgütern

Selbständig nutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sollen künftig im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung nur noch dann in voller Höhe sofort abziehbar sein, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 100 Euro nicht übersteigen. Betroffen von der geplanten Senkung sind alle Gewinneinkunftsarten, für die Überschusseinkünfte soll es bei der derzeitigen Grenze von 410 Euro bleiben.

Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten von über 100 Euro bis zu 1.000 Euro sollen die entsprechenden Wirtschaftsgüter bei den Gewinneinkünften zudem in kalenderjahrbezogene Sammelposten aufgenommen werden, die jeweils einheitlich über fünf abgeschrieben werden („Poolbewertung“). Ein Wahlrecht soll insoweit nicht bestehen. Entnahme oder Verlust einzelner Wirtschaftsgüter würden zu keiner Änderung des Sammelpostens führen.

Der Bund der Steuerzahler lehnt die geplante Neuregelung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter ab.

Ihrem Ziel, die Unternehmen von Bürokratie zu entlasten, würde die Politik näher kommen, wenn sie die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter erhöhen würde. Dies wäre deswegen sachlich gerechtfertigt, weil die Grenze von 410 Euro für den Sofortabzug geringwertiger Wirtschaftsgüter seit 1964 nicht mehr angehoben worden ist. Statt dessen wird für eine Vielzahl von Unternehmen die bürokratische Belastung zunehmen. Der Gesetzentwurf selbst beziffert die bürokratischen Mehrkosten, die auch bereits der Normenkontrollrat deutlich kritisiert hat, auf jährlich rund 180 Mio. Euro für ca. fünf Mio. betroffene Unternehmen.

Da sich die bisherige Regelung in der Praxis bewährt hat, konterkariert die angestrebte neue Regelung die grundlegenden Ziele einer Steuerreform, Steuervereinfachung und Steuerentlastung herbeizuführen.

Die vorgesehene einheitliche Abschreibungsdauer des Sammelpostens von fünf Jahren würde zudem bei vielen Wirtschaftsgütern (insbesondere PCs: derzeit drei Jahre) sogar zu einem längerem Abschreibungszeitraum als bisher führen. Das widerspricht nicht nur der betriebswirtschaftlichen Realität, sondern führt auch zu Liquiditätsnachteilen. Die pauschale Abschreibungsdauer für den Sammelposten darf daher – soweit an der geplanten Neuregelung festgehalten wird – nicht mehr als drei Jahre betragen. Zudem sollten in den Sammelposten Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu 2.500 Euro aufgenommen werden dürfen.

3. § 7 Abs. 2 EStG - Abschaffung der degressiven AfA

§ 7 Abs. 2 EStG regelt die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA). Durch die Streichung des Paragraphen wird die degressive AfA abgeschafft.

Die degressive Absetzung für Abnutzung entspricht dem tatsächlichen betrieblichen Werteverzehr viel eher als die lineare Absetzung für Abnutzung. Insofern ergibt sich durch die Anwendung der degressiven AfA nicht nur ein Liquiditätsvorteil und Investitionsanreiz, sondern sie ist prinzipiell betriebswirtschaftlich gerechtfertigt.

Bei Wegfall der degressiven Abschreibung müssen die entstehenden Liquiditätsnachteile für Unternehmen reduziert werden. Dazu sollten die amtlichen AfA-Tabellen überarbeitet werden. Aufgrund des technischen Fortschritts verkürzt sich die Nutzungsdauer von Anlagegütern und auch das Anschaffungsintervall. Dieser Wandel muss seinen Niederschlag in einer Verkürzung der bisherigen Abschreibungszeiträume finden.

4. § 7 g EStG-E - Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

Die Anwendbarkeit der Ansparrücklage (Investitionsabzugsbeträge) und der Sonderabschreibungen wird teilweise ausgeweitet. Die Begrenzung der Förderung auf ausschließlich neue Wirtschaftsgüter wurde aufgehoben. Zukünftig können Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen auch für gebrauchte abnutzbare Anlagegüter in Anspruch genommen werden.

Investitionsabzugsbeträge (Ansparrücklage)

- *Bei der Inanspruchnahme der Investitionsabzugsbeträge können - wie bisher - 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abgesetzt werden, soweit entsprechende Größenklassen eingehalten werden.*
- *Das Wirtschaftsgut muss in den folgenden zwei Jahren angeschafft oder hergestellt werden.*
- *Eine Anschaffung oder Herstellung im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages ist nicht mehr möglich.*
- *Das Wirtschaftsgut muss bis zum Ende des Folgejahres der Anschaffung oder Herstellung überwiegend betrieblich genutzt werden.*
- *Die maximale Höhe der Investitionsabzugsbeträge, die außerbilanziell gewinnmindernd abgezogen werden dürfen, wird auf insgesamt 200.000 Euro im Jahr der Inanspruchnahme und in den beiden vorangegangenen Jahren begrenzt.*
- *Die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsabzugsbetrages erfolgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung können 40 Prozent der Anschaffungs- und Herstellungskosten gewinnmindernd abgeschrieben werden.*

- *Erfolgt keine Investition im Investitionszeitraum, führt dies zu einer rückwirkenden gewinnerhöhenden Auflösung des Investitionsabzugsbetrages und einer entsprechenden Änderung des Steuerbescheides.*

Sonderabschreibungen

- *Sonderabschreibungen sind im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und den darauf folgenden vier Jahren in Höhe von bis zu insgesamt 20 Prozent möglich.*
- *Für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen gelten ebenfalls die Größenklassen und die überwiegende betriebliche Nutzung bis zum auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgende Jahr.*

Die besonderen Voraussetzungen und Erleichterungen für die Inanspruchnahme dieser Förderung für Existenzgründer wird gestrichen (§ 7 g Abs. 7 EStG).

Die normale Absetzung für Abnutzung bleibt unberührt und wird neben der Sonderabschreibung und des Investitionsabzugsbetrages angesetzt.

Der Bund der Steuerzahler kritisiert die engen Größenklassen des § 7 g EStG-E für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages und der Sonderabschreibung, und fordert zumindest eine Verdopplung der Grenzwerte. Damit könnte eine sinnvolle Ausweitung des Kreises der Begünstigten erreicht werden.

Durch die zu engen Größenklassen kommen nur wenige Unternehmen in den Genuss der Förderung durch die Ansparrücklage. Die Unternehmen, die, aufgrund ihrer Größe, die Ansparrücklage und die Sonderabschreibung nicht in Anspruch nehmen können, profitieren zudem nicht zwangsläufig von der Thesaurierungsrücklage. Der persönliche Steuersatz der Unternehmer liegt in vielen Fällen unter dem der einbehaltenen Gewinne von 28,25 Prozent, so dass eine Thesaurierungsrücklage nicht in Frage kommt. Unternehmen, die über 210.000 Euro Betriebsvermögen liegen, und bei denen der Steuersatz der Gesellschafter unter 28,25 Prozent liegt, werden durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen belastet ohne eine entsprechende Entlastung zu erfahren. Um dieses Problem zu reduzieren, ist eine deutliche Anhebung der Größenklassen erforderlich.

Gewinngrenze bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Insbesondere die Neueinführung einer Grenze – 100.000 Euro Gewinn für Anwender der Einnahme-Überschuss-Rechnung zur Gewinnermittlung – verkompliziert das Steuerrecht weiter. Um das erklärte Ziel der Unternehmensteuerreform, die steuerliche Erleichterung von Eigenkapitalbildung zu erreichen, sollten derartige Grenzen ganz entfallen. Ein Verzicht auf diese Regelung würde diesen Unternehmen zu einem echten Wahlrecht zwischen Anspar- und Thesaurierungsrücklage verhelfen.

Verlängerung des Investitionszeitraumes

Weiter fordert der Bund Steuerzahler die Verlängerung des Investitionszeitraumes von zwei auf fünf Jahre. Die vorgesehenen zwei Jahre sind zu kurz für die Realisierung einer echten Ansparung mit Steuerstundung. Aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Verhältnisse ist eine Frist zur Realisierung der Investition von fünf Jahren angemessen. Die mögliche Verschiebung von Investitionen aufgrund innerbetrieblicher Verhältnisse auf einen Zeitpunkt außerhalb des Investitionszeitraumes, und die dadurch bedingte mögliche rückwirkende Änderung des Steuerbescheids, könnte dazu führen, dass von der Möglichkeit der Ansparrücklage kein Gebrauch gemacht wird.

Rückwirkende Änderung der Steuerbescheide

Die geplante rückwirkende Änderung der Steuerbescheide bei Ausbleiben der Investition führt zu erheblicher Verunsicherung bei den Unternehmen. Daher lehnt der Bund der Steuerzahler diese Regelung ab. Anstelle der rückwirkenden Änderung des Steuerbescheids sollte der Investitionsabzugsbetrag auch weiterhin in dem Jahr, in dem der Investitionszeitraum abläuft, gewinnerhöhend aufgelöst werden. Diese Lösung ist wesentlich einfacher und führt zu geringerem Verwaltungsaufwand.

Höhe des Investitionsabzugsbetrages

Die Anhebung der Grenze für den Investitionsabzugsbetrag auf 200.000 Euro ist absolut unzureichend. Die Grenze sollte zumindest verdoppelt werden.

Begünstigte Investitionsgüter

Der Bund der Steuerzahler begrüßt die Ausweitung des Begriffs der begünstigten Investitionsgüter auf alle abnutzbaren Wirtschaftsgüter. Insoweit wird zur Steuervereinfachung beigetragen und die Unternehmer werden von unnötigen Nachweispflichten entlastet. Bezüglich des Umfangs der voraussichtlichen betrieblichen Nutzung sollte es aber bei der im Referentenentwurf vorgesehenen Absenkung auf mindestens 50 Prozent – in Übereinstimmung mit der Definition des notwendigen Betriebsvermögens – bleiben. Zudem sollte für die Bildung des Investitionsabzugsbetrages nicht auf das anzuschaffende Wirtschaftsgut, sondern auf ein beabsichtigtes Investitionsvorhaben abgestellt werden.

5. § 34 a EStG-E - Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (Thesaurierungsrücklage)

Im Unternehmen belassene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit dürfen bei Personengesellschaften auf Antrag des Gesellschafters mit einem Sondersteuersatz von 28,25 Prozent versteuert werden. Durch die Höhe des Steuersatzes wird eine annähernd steuertarifliche Gleichstellung zur Kapitalgesellschaft erreicht. Der persönliche Steuersatz des Gesellschafters kommt nicht mehr zur Anwendung. Den Sondersteuersatz können nur Gesellschafter in Anspruch nehmen, die zu wenigstens 10 Prozent oder mit mindestens 10.000 Euro am Gewinn beteiligt sind. Im Falle einer späteren Entnahme muss der begünstigte Gewinn mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 Prozent nachversteuert werden.

Wird der begünstigte Gewinn vor der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides des nächsten Veranlagungszeitraumes aus der Gesellschaft entnommen, kann der Antrag auf Anwendung des Sondersteuersatzes zurückgenommen werden. In diesem Fall wird der Gewinn mit dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters besteuert, unterliegt aber nicht zusätzlich dem Abgeltungsteuersatz.

Auf diese Weise sollen unbillige Härten, die durch einen Verlust im Folgejahr hervorgerufen werden könnten, vermieden werden. Wird der Antrag nicht zurückgenommen, erfolgt eine Nachversteuerung, da der Begünstigungsgrund bei der Entnahme entfällt. Der Gesetzgeber geht in diesem Fall davon aus, dass die Gesellschafter immer zuerst den begünstigten Gewinn entnehmen, auch wenn im Unternehmen noch Gewinne vorhanden sind, die bereits früher voll versteuert wurden.

Bei einer Betriebsaufgabe oder –veräußerung, bei Einbringung des Betriebes oder des Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sowie auf besonderen Antrag ist der nachversteuerungspflichtige Betrag aufzulösen und nachzuversteuern. Der mit dem ermäßigten Steuersatz besteuerte Gewinn kann nicht dazu verwendet werden, negative Einkünfte auszugleichen.

Der Bund der Steuerzahler begrüßt die steuerliche Förderung thesaurierter Gewinne zur Stärkung der Eigenkapitalbasis der Unternehmen. Was allerdings die vom Gesetzgeber geplante Vorschrift hinsichtlich der Reihenfolge der Entnahme von Gewinnen angeht, so fordert der Bund der Steuerzahler den Wegfall dieser Regelung.

Die Thesaurierungsrücklage birgt für ertragsschwache Unternehmen Gefahren. Müssen zu einem späteren Zeitpunkt ehemals begünstigte Gewinne von den Gesellschaftern entnommen werden, weil der laufende Gewinn zu gering oder negativ ist, und kann der Antrag auf Anwendung des Sondersteuersatzes nicht mehr zurückgenommen werden, erfolgt eine Nachversteuerung mit 25 Prozent.

In derartigen Fällen liegt die effektive Besteuerung weit über dem Spitzensteuersatz. Hätte der Gesellschafter den Gewinn zum Zeitpunkt der Entstehung entnommen, wäre der Gewinn lediglich mit dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters besteuert worden. Das

bedeutet, dass sich die Thesaurierungsrücklage im Fall einer kurzfristigen Entnahme nicht lohnt. Ein derartiges Risiko werden vor allem ertragsschwache oder stark konjunkturabhängige Unternehmen vermeiden wollen. Ein Verzicht auf Thesaurierungsrücklagen wäre die Folge.

Wenn sich im Unternehmen neben den begünstigten Gewinnen auch „normal“ versteuerte Gewinne befinden, die bisher nicht entnommen wurden, sieht der Entwurf vor, dass zunächst die begünstigten Gewinne zu entnehmen sind. Diese Regelung bedeutet, dass in wirtschaftlich schwierigen Zeiten Steuern gezahlt werden müssen, obwohl im Unternehmen auch bereits versteuerte Einlagen vorhanden sind. Damit büßt die Thesaurierungsrücklage erheblich an Attraktivität ein. Eine Verbesserung könnte die Einführung eines Mindestentnahmebetrages – vergleichbar einem Geschäftsführergehalt bei einer GmbH in Höhe von 100.000 Euro bzw. 200.000 Euro bei Verheirateten – darstellen, der aus voll versteuerten Gewinnrücklagen ohne Nachversteuerung entnommen werden kann.

Zudem widerspricht eine derartige Regelung der eigentumsrechtlich geschützten Gewinnverwendungsfreiheit. Die Entscheidung, welcher Teil des Gewinns entnommen wird, obliegt ausschließlich den Gesellschaftern und darf nicht eingeschränkt werden. Es muss ebenfalls gewährleistet werden, dass bereits voll versteuerte Gewinne bei einer späteren Entnahme nicht der Abgeltungsteuer unterworfen werden.

6. § 35 EStG-E - Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

Die Gewerbesteuer kann zukünftig nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die Steuermesszahl für die Berechnung der Gewerbesteuerbelastung wird einheitlich auf 3,5 Prozent festgeschrieben (§ 11 Abs. 2 GewStG-E). Der Anrechnungsfaktor für die Gewerbesteuerbelastung wird von 1,8 auf 3,8 erhöht. Der Staffeltarif bei der Steuermesszahl für natürliche Personen und Personengesellschaften entfällt.

Der Bund der Steuerzahler kritisiert, dass eine Gewerbesteuerbelastung auch zukünftig oberhalb eines gesetzlich unterstellten Höchsthebesatzes bestehen bleibt.

Der Bund der Steuerzahler fordert, dass parallel zur vorgesehenen Anrechnungsbeschränkung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 2 EStG-E) bei Hebesätzen unter 380 Prozent auch eine volle Anrechnung bei Gewerbesteuerbelastungen, die aus höheren Hebesätzen als dem typisierten Anrechnungsfaktor resultieren, zugelassen

sen wird. Auf jeden Fall sollte die Möglichkeit geschaffen werden, in allen Fällen die Gewerbesteuerbelastung bei der Einkommensteuer in Höhe der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer anzurechnen.

Die Gewerbesteuerbelastung ergibt sich aus der Anwendung des jeweiligen gemeindlichen Hebesatzes auf den Steuermessbetrag. Bei einem Anrechnungsfaktor in Höhe von 3,8 würde bei Gewerbesteuerbelastungen oberhalb eines dadurch typisierten Hebesatzes von 380 Prozent keine Entlastung mehr erfolgen, denn der Multiplikator von 3,8 gleicht genau die Gewerbesteuerbelastung bei einem Hebesatz von 380 Prozent aus.

Der durchschnittliche Hebesatz aller Gemeinden in Deutschland lag laut Statistischem Bundesamt im Jahr 2005 bei 389 Prozent. Geht man davon aus, dass es auch künftig zu keinen wesentlichen Hebesatzsenkungen kommen wird, so könnte durch einen Anrechnungsfaktor in Höhe von 3,8 nicht einmal die Gewerbesteuerbelastung bei einem durchschnittlichen Hebesatz ausgeglichen werden. Hamburg hatte im Jahr 2005 mit sogar 470 Prozent den höchsten Gewerbesteuerhebesatz unter den Stadtstaaten, bei den Flächenländern lag Nordrhein-Westfalen mit einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 434 Prozent an der Spitze. Zudem würde die geplante Neuregelung für Personenunternehmen mit Gewerbesteuerhebesätzen von mehr als 380 Prozent durch den Wegfall des Staffeltarifs bei entsprechend niedrigen Gewerbeerträgen eine Mehrbelastung mit Gewerbesteuer gegenüber dem geltenden Recht bedeuten.

Des Weiteren sollte die Unternehmensteuerreform genutzt werden, um die Möglichkeit zur Nutzung von so genannten Anrechnungsüberhängen (z. B. durch Vor- oder Rücktrag, Erstattung) in das Gesetz aufzunehmen. Denn dadurch kann ein teilweises oder sogar vollständiges Leerlaufen der Anrechnung nach § 35 EStG beseitigt werden.

Anrechnungsüberhänge können insbesondere entstehen, wenn die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnungen nach § 8 GewStG höher ist als die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage. Dabei kann sich beispielsweise ein einkommensteuerlicher Verlust und damit eine tarifliche Einkommensteuer von Null ergeben, während es aus gewerbesteuerlicher Sicht zu einer Steuerbelastung kommt.

Das vom Gesetzgeber gewählte Konzept einer unterschiedlich strukturierten Belastung von Personen- und Kapitalgesellschaften mit Gewerbesteuer würde nach dem Entwurf auch

künftig beibehalten werden. Danach sollen Personengesellschaften im Grundsatz nur mit Einkommensteuer belastet werden. Bei Kapitalgesellschaften tritt die Gewerbesteuer dagegen neben die Belastung mit Körperschaftsteuer. Es ist daher aus Gleichheitsgründen verfassungsrechtlich geboten, Personengesellschaften generell von der Gewerbesteuer, d. h. nicht nur bei Vorlage eines einkommensteuerlich ermittelten Gewinns, sondern auch bei fehlendem oder geringem Gewinn, von der Gewerbesteuer zu entlasten.

7. § 8 a KStG-E - Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)

Die Zinsschranke (§ 4 h EStG-E) findet auch für Kapitalgesellschaften Anwendung. Die bisherigen Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8 a KStG) werden ersetzt und erweitert.

Insbesondere findet die Zinsschranke gemäß § 4 h Abs. 1 EStG-E bei Körperschaften, die zu einem Konzern gehören, nur dann keine Anwendung, wenn der Nachweis geführt wird, dass Zinsaufwendungen im Rahmen einer Gesellschafterfremdfinanzierung nicht mehr als 10 Prozent des Zinsüberhanges eines Wirtschaftsjahres ausmachen.

Eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung liegt auch weiterhin vor, wenn sie durch einen zu mehr als einem Viertel („wesentlich“) unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner oder durch eine diesem nahe stehende Person erfolgt.

Vergütungen für Fremdkapital an Dritte sind auch künftig einzubeziehen, soweit der Dritte (z.B. als Sicherungsnehmer) auf den wesentlich beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann.

Im Unterschied zur heutigen Vorschrift des § 8 a KStG, die grundsätzlich nur Zinszahlungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner erfasst, würde künftig jede Art der Fremdfinanzierung von der Zinsschranke betroffen sein. Zudem bliebe es bei nicht konzernangehörigen Kapitalgesellschaften (Konzern im Sinne des § 4 h EStG-E), für die das Zinsausgabenabzugsverbot im Grunde keine Anwendung finden würde, nach der Sonderregelung des § 8 a Abs. 2 KStG-E bei einer Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung. Dies würde auch einen Verstoß gegen das Gebot der Rechtsformneutralität bedeuten, da beispielsweise der Alleingesellschafter einer GmbH gegenüber einem Einzelunternehmer in Finanzierungsfragen schlechter gestellt wäre.

Insbesondere bei der Rückgriffsregelung käme es zu einem deutlichen Rückschritt. Bereits dann, wenn der Anteilseigner oder die ihm nahe stehende Person dem Dritten gegenüber nur faktisch für die Erfüllung der Darlehensschuld einstehen würde, soll ein rückgriffsberechtigter Dritter im Sinne des § 8 a Abs. 2 KStG-E angenommen werden. Danach soll bereits eine Garantieerklärung oder auch eine einfache Bürgschaft ausreichen (aber nicht einmal erforderlich sein), um eine Rückgriffsberechtigung anzunehmen.

Die bisherige Beschränkung auf Kapitalforderungen mit dinglicher Sicherheit sowie Kapitalforderungen, verbunden mit einer Verfügungsbeschränkung bzw. einer Unterwerfung unter die sofortige Zwangsvollstreckung, stellt einen ausreichenden Rahmen zur Erfassung missbräuchlicher Gestaltungen dar.

Die Fälle klassischer Bankenfinanzierung dürfen nicht in den Anwendungsbereich des § 8 a KStG-E fallen. Auch die Möglichkeit, sich mittels einer entsprechenden Bescheinigung der Bank als rückgriffsberechtigtem Darlehensgeber (so genannte Bankenbescheinigung) zu entlasten, ist eine praktikable Lösung.

8. § 8 c KStG-E - Verlustabzug bei Körperschaften

Alleiniges Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung ist ein Anteilseignerwechsel. Ab einer Anteils- bzw. Stimmrechtsübertragung von mehr als 25 Prozent soll es zu einem entsprechend quotalen Verlustuntergang, ab einer Übertragung von mehr als 50 Prozent sogar zu einer vollständigen Versagung kommen.

Bei Kapitalgesellschaften ist der Verlustabzug (Verlustrücktrag/Verlustvortrag, § 10 d EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) von bestimmten Voraussetzungen abhängig. Sowohl § 8 Abs. 4 KStG als auch der geplanten Neufassung als eigenen Paragraphen in § 8 c KStG-E liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert. Soweit in früherer Zeit erwirtschaftete Verluste auf das neue Engagement entfallen, sollen sie unberücksichtigt bleiben. Bisher ist die grundsätzliche Voraussetzung für die Versagung der Verlustnutzung, dass mehr als die Hälfte der Gesellschaftsanteile übertragen wird und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt.

Bereits die heutige Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG hat sich von der ursprünglichen Zielsetzung weit entfernt. Mit der Einfügung dieser Vorschrift sollte der Handel mit Verlustvorträgen nur um der Verlustnutzung willen ab einem Übergang von mehr als drei Viertel der Anteile an einer Kapitalgesellschaft und der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens verhindert werden.

Mit der erneuten Verschärfung würde sich der § 8 Abs. 4 KStG allerdings immer weiter zu einem grundlegenden Hindernis für Investitionen, Sanierungen und Umstrukturierungen entwickeln. Mit der Verschärfung gerät im Sinne der Besteuerung nach der Leistungsfähig-

keit und dem objektiven Nettoprinzip auch die Rechtfertigung für die Versagung des Verlustabzugs in Gefahr.

Ein Untergang von Verlustvorträgen – einzig und allein ab einer Anteils- bzw. Stimmrechtsübertragung von mehr als 25 Prozent - ist eine allgemeine rechtfertigungsbedürftige Verlustabzugsbeschränkung und keine Vorschrift gegen den Missbrauch der Verlustnutzung. Für eine derartige allgemeine Verlustabzugsbeschränkung gibt es aber keine Rechtfertigung.

Zudem muss eine Sanierungsklausel erhalten bleiben. Das bisherige Sanierungsprivileg bei Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen, wenn die Zuführung allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt, ist zwar eine streitanfällige Regelung, die in der Praxis schwierig zu handhaben ist. Doch die richtige Konsequenz hieraus kann nur sein, erwünschten Unternehmenssanierungen keine steuerlichen Hindernisse in den Weg zu stellen. Sanierungen in Unternehmen zu ermöglichen liegt im gesamtstaatlichen Interesse.

Aus diesem Grund muss eine Sanierungsklausel in modifizierter, praxistauglicher Form erhalten bleiben, die insbesondere der betriebswirtschaftlichen Realität in ausreichendem Maße Rechnung trägt und auch einen tiefgreifenderen Umbau des Verlust verursachenden Geschäftsbetriebes ohne Verlustabzugsbeschränkung erlaubt.

9. § 8 Nr. 1 GewStG-E - Hinzurechnungen

Die bisher in § 8 Nr. 1 – 3 und Nr. 7 GewStG geregelten Hinzurechnungstatbestände für Geld- und Sachkapitalüberlassung werden zusammengefasst.

Die Entgelte werden dem Gewerbeertrag einheitlich in Höhe von 25 Prozent des jeweiligen Finanzierungsanteils der Entgelte – bei einem Freibetrag von 100.000 Euro – hinzuge-rechnet.

Die geplante Hinzurechnung von pauschalen Finanzierungsanteilen ist – unabhängig von der Existenz eines Freibetrages – prinzipiell bedenklich. Sie kann zu unsachgemäßen und nicht realitätsgerechten Ergebnissen führen. Statt die Substanzbesteuerung durch die Gewerbesteuer abzuschaffen bzw. zumindest zurückzuführen, kommt es im Gegenteil bei vielen Unternehmen noch zu einer Ausweitung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Der Gesetzentwurf erläutert, dass bei der Überlassung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ein einberechneter Wertverzehr wesentlich geringer sei als bei der Überlassung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Im Umkehrschluss soll es sich mit dem jeweiligen einberechneten Finanzierungsanteil genau umgekehrt verhalten.

Eine Begründung in dieser allgemeinen Form kann jedoch nicht tragen. Auf branchenspezifische Besonderheiten wird keinerlei Rücksicht genommen. Der typisierte Ansatz eines Finanzierungsanteils in Höhe von 75 Prozent bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern auf der einen Seite, und in Höhe von 20 Prozent bei beweglichen Wirtschaftsgütern auf der anderen Seite, muss daher noch nachgewiesen werden, um zu einer Rechtfertigung für diese Pauschalierung zu gelangen. Tendenziell muss aber von niedrigeren Finanzierungsanteilen ausgegangen werden.

Die Vorschrift vernachlässigt, dass die Finanzierungsanteile - beispielsweise beim Leasinggeber - zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören und deshalb bereits der Gewerbesteuer unterliegen. Werden sie künftig auch beim Leasingnehmer in den Gewerbeertrag hineingerechnet, kommt es insoweit zu einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung. In gleicher Weise wird auch eine Vielzahl von Betriebsaufspaltungen von der Doppelbesteuerung betroffen sein. Die geplante Neuregelung verdankt ihre Entstehung allein den Bemühungen, die Gewerbesteuer trotz ihrer binnenmarktwidrigen Belastungswirkungen nicht abschaffen zu müssen. Auf Dauer dürften aber derartige steuerpolitische Verrenkungen des Gesetzgebers nicht durchzuhalten sein.

Ebenso verhält es sich mit dem Ansatz eines pauschalen Finanzierungsanteils bei der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten. Hier wird sogar das Problem von unterschiedlichen Laufzeiten bei der Überlassung von Rechten gesehen. Gleichwohl soll ohne weitere Begründung ein pauschaler Finanzierungsanteil in Höhe von 25 Prozent unterstellt werden.

10. § 32 d EStG-E – Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abgeltungsteuer)

Der Bund der Steuerzahler hat wiederholt die Einführung einer Abgeltungsteuer auf Zins-einkünfte gefordert, weil er in ihr ein geeignetes Mittel sieht, die inflationsbedingte Über-

besteuerung der Zinsen abzubauen und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung herzustellen, ohne dass es dazu eines lückenlosen Ausspähhens der privaten Vermögensverhältnisse bedarf. In diesem Sinne dient die Abgeltungsteuer der Steuergerechtigkeit und der Einfachheit der Besteuerung.

Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber bereits vor Jahren darauf hingewiesen, dass die Abgeltungsteuer ein zulässiges Mittel zur Herstellung einer gleichmäßigen Besteuerung ist. Die Abgeltungsteuer kommt also auch aus verfassungsrechtlicher Sicht als Alternative zu einer intensiven Kontrolle der Zinseinkünfte in Betracht. Der Gesetzentwurf gefährdet diese günstige Beurteilung der Abgeltungsteuer, indem er den Steuersatz der Abgeltungsteuer zu hoch ansetzt und ihren Anwendungsbereich übermäßig ausdehnt.

Die Abgeltungsteuer ergibt steuerpolitisch nur dann einen Sinn, wenn ihr Steuersatz so festgesetzt wird, dass sie ihrem Zweck, nämlich der gerechten und gleichmäßigen Belastung von Zinsen, genügen kann. Dieser Steuersatz entspricht ungefähr dem halben Spitzensteuersatz, das heißt, er müsste nach geltendem Recht bei rund 20 Prozent liegen.

Die Begründung für diesen Steuersatz ergibt sich zum einen aus der Entwicklung von Nominal- und Realzinsen, und zum anderen aus dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer (vgl. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Zur Reform der Zinsenbesteuerung, Heft 90 der Schriftenreihe, 1999, S.45 ff.). Denn bei typisierender Betrachtung beläuft sich die Durchschnitts-Realverzinsung – grob geschätzt und über einen längeren Zeitraum betrachtet – auf etwa die Hälfte der Nominalzinsen. Die Beschränkung der Besteuerung auf die Realzinsen kann deshalb dadurch erreicht werden, dass die nominalen Zinseinkünfte nur zur Hälfte der Besteuerung unterworfen werden. Die andere Hälfte wird praktisch als Werbungskosten (für den realen Erhalt des Geldvermögens) von den Zinserträgen abgezogen.

Das gleiche Ergebnis kommt indes auch dann zustande, wenn statt der Halbierung der Nominalzinsen der individuelle Einkommensteuersatz halbiert wird, der auf die nominalen Zinsen anzuwenden ist. Da die Ermittlung des individuellen Steuersatzes kompliziert sein kann, sollte eine pauschale Halbierung des Steuersatzes vorgenommen werden. Auch bei höheren individuellen Steuersätzen muss eine Halbierung vorgenommen werden, um eine Überbesteuerung zu vermeiden, sollte der Pauschsteuersatz der Hälfte des Spitzensteuersatzes des Einkommensteuertarifs entsprechen. Zugleich sollte ein spürbarer Steuerfreibe-

trag für Zinseinkünfte gewährt werden, um Einzelveranlagungen zu vermeiden und die Entlastungswirkung des Pauschsteuersatzes zu ergänzen.

Der Steuersatz von 25 Prozent ist aber auch deshalb zu hoch, weil die Abgeltungsteuer keinen Werbungskostenabzug kennt. Unterstellt man einmal, um den Effekt dieser Pauschalierung für sich allein zu verdeutlichen, dass die Werbungskosten 10 Prozent der Brutto-Beträge ausmachen, dann liegt der effektive Steuersatz bereits bei 27,5 Prozent. Hinzu kommt, dass Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag auch an die Abgeltungsteuer anknüpfen, denn der Gesetzentwurf begreift die Abgeltungsteuer als *Einkommensteuer mit gesondertem Steuertarif*. Selbst wenn der Gesetzgeber dem Gesetzentwurf darin folgt, die Verminderung der Bemessungsgrundlage durch den Sonderausgabenabzug der Kirchensteuer formelmäßig zu berücksichtigen, beläuft sich doch die pauschale Belastung der Zinseinkünfte nicht auf 25 Prozent, sondern auf 27,8 Prozent.

Unter diesen Umständen ist es sicherlich von Vorteil, dass der Gesetzentwurf in § 32 d Abs. 6 EStG-E eine Günstigerprüfung zulässt. Indes besteht die Gefahr, dass damit zwar eine Überbesteuerung von Zinseinkünften im Zweifelsfall vermieden werden kann, aber der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer verloren geht. Um dies zu verhindern, sollte ein höherer Sparer-Pauschbetrag gewährt werden.

11. § 20 Abs. 2 EStG-E – Ausweitung der Abgeltungsteuer auf private Veräußerungsgewinne bei Kapitalanlagen

Die Abgeltungsteuer ist grundsätzlich auch geeignet, die Kumulations- und Inflationseffekte abzumildern, die bei der Veräußerung von dauerhaft gehaltenen Wertpapieren entstehen können. Der Gesetzentwurf schießt aber auch hier über sein Ziel hinaus.

Denn der Einkommensteuer sollten eigentlich nur diejenigen Einkünfte unterliegen, die aus einer Einkommensquelle mehr oder weniger stetig fließen, nicht hingegen einmalige oder sporadische Vermögensveräußerungen. Diese wären in einer Einkommensteuer zu berücksichtigen, die dem Konzept der Reinvermögensteuer folgt. Die gegenwärtig erhobene Einkommensteuer basiert hingegen überwiegend auf dem Quellensteuerprinzip. Wenn aber auf eine Erfassung und Belastung von Veräußerungsgewinnen nicht verzichtet werden soll, dann sollte zumindest eine so genannte Spekulationsfrist von mehreren Jahren beachtet werden, um die fortwährend (quasi berufsmäßig) erzielten von den sporadisch angefal-

lenen Veräußerungsgewinnen zu trennen. Auf diese Weise könnte auch der Aufbau einer privaten Altersvorsorge von der Besteuerung freigestellt werden.

12.§ 34a EStG-E – Ausweitung der Abgeltungsteuer auf entnommene Gewinne von Personengesellschaften und Dividenden an Private (Ersatz des Halbeinkünfteverfahrens)

Es ist offensichtlich, dass die Abgeltungsteuer in diesen Fällen nicht Überbesteuerungen vermeiden soll, sondern als Ergänzung der Besteuerung von Gewinnen auf Unternehmensebene gedacht ist. Insofern ersetzt die Abgeltungsteuer das Halbeinkünfteverfahren.

Das Bundesfinanzministerium selbst gibt an, dass sich die Gesamtbelastung der Dividenden einschließlich Solidaritätszuschlag unter Berücksichtigung der Belastung auf Unternehmensebene auf 49,82 Prozent (Gesetzentwurf S. 76) und diejenige entnommener Gewinne von Personengesellschaften auf 47,48 Prozent (Gesetzentwurf S. 58), jeweils unter Vernachlässigung der Kirchensteuer, belaufen wird.

Die Abgeltungsteuer ist in diesen Fällen fehl am Platz, weil sie den Werbungskostenabzug nicht zulässt. Sie drückt zudem die Belastungswerte so hoch, dass sie den Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer übersteigen, der eigentlich bei 42 Prozent liegt und nur unter Einschluss der sogenannten Reichensteuer die 45-Prozent-Marke übersteigt. Dabei sind Mehrbelastungen, die aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und aus der Hebesatzpolitik der Gemeinden entstehen können, noch nicht einmal berücksichtigt.

Anderen Vorschlägen zufolge wird - unter Anwendung eines Nachbelastungsfaktors - die Anwendung des Spitzensteuersatzes auf den ausgeschütteten Gewinn zugelassen, ohne dass die Gesamtbelastung den Spitzensteuersatz überschreitet. Auch in diesem Fall wäre eine Reduzierung der Abgeltungsteuer auf 20 Prozent zu empfehlen, weil sie die Gesamtbelastung in der Nähe des Spitzensteuersatzes hält.