

ZIA e.V., Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

An
Herrn Eduard Oswald, MdB
Mitglied des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11017 Berlin

Berlin, 16. April 2007

Unternehmensteuerreformgesetz (BT-Drs. 16/4841)

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages am 25.04.2007

Sehr geehrter Herr Oswald,

der Zentrale Immobilien Ausschuss – ZIA begrüßt die Vorlage des o.g. Gesetzentwurfs und stimmt ihm im Grundsatz zu.

Positiv hervorzuheben ist, dass die gesamtsteuerliche Belastung von Unternehmen auf unter 30 % gesenkt und damit der Finanzstandort Deutschland im europäischen Vergleich gefestigt werden soll. Insbesondere die Einführung der Thesaurierungsrücklage für Personenunternehmen könnte annähernd Steuergleichheit und -gerechtigkeit zwischen Kapital- und Personengesellschaften schaffen. Neben der finanziellen Entlastung würden damit investierende Unternehmen steuerlich belohnt, und für andere Unternehmen wären wichtige Anreize geschaffen zu investieren.

Auch wenn das Ziel der Entlastung der Wirtschaft, der Sicherung des Steuersubstrates und der Steigerung des Steueraufkommens die volle Unterstützung verdient, sind die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung dieser Zielsetzung zum Teil wirkungslos, teilweise sogar kontraproduktiv.

Uns ist bewusst, dass die Senkung der Steuersätze aus finanziellen Gründen gegenfinanziert werden muss. Allerdings treffen diese Gegenfinanzierungs- und Sicherungsmaßnahmen ungewollt diejenigen, die gar nicht auf der „Schwarzen Liste“ der Steuerminimierer stehen. Dabei ist vor allem an die Regelung der Zinsschranke zu denken,

Vorstand

Vorsitzender:
Dr. Eckart John von Freyend

Stellv. Vorsitzende:
Dr. Dierk Ernst
Dr. Gerhard Nieslein
Bärbel Schomberg
Thomas Zinnöcker

Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.
Gertraudenstraße 20
10178 Berlin

fon 030-2061 67 77
fax 030-2028 2511

info@zia-deutschland.de
www.zia-deutschland.de
VR 25863 B, Berlin

die die kapitalintensive Immobilienbranche besonders hart trifft und deren unveränderte Einführung faktisch das Ende z.B. des Immobilienleasings bedeutet.

Neben den Leasinggebern wird die gesamte Immobilienbranche auch von der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen sowie von fiktiven, pauschalierten Zinsanteilen über Gebühr belastet.

Auch die Verlustabzugsbeschränkung beim sog. Mantelkauf geht zu weit und führt in einigen Fällen zu groben Unbilligkeiten. Die Mantelkaufregelungen waren dazu bestimmt, ungerechtfertigte Steuervorteile aus dem Handel mit sog. Verlustmänteln, d.h. operativ leeren Kapitalgesellschaften, zu vermeiden. Diese Zielsetzung gilt es, wieder in den Blick zu nehmen und die Vorschrift als spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschrift und nicht als allgemein wirkende Verlustvernichtungsregelung auszugestalten.

Mit der anliegenden Stellungnahme zeigen wir Ihnen die Probleme auf, mit denen sich die Immobilienwirtschaft konfrontiert sieht, falls dieser Entwurf in seiner aktuellen Fassung Gesetz werden sollte. Wir zeigen aber auch alternative Lösungswege auf und bitten Sie, diese bei den anstehenden Ausschussberatungen zu berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Eckart John von Freyend
- Vorsitzender des ZIA -



Matthias Roche
- Vorsitzender der Arbeitsgruppe Steuern/Recht -

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

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages am 25.04.2007

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Zinsschranke.....	2
2.1.	Grundsätzliche Bedenken gegen die Einführung der Zinsschranke	2
2.2.	Ungleichbehandlung der Konzerne	2
2.3.	Hohe Benachteiligung von Leasinggesellschaften	3
2.4.	Zinsschranke von 30 % des EBITs	4
2.5.	Probleme bei Anwendung der Escape-Klausel („Kapitalspiegel“)	4
2.5.1	Mangelnde Planbarkeit des Zinsabzugs	4
2.5.2	Zu enge Ausgestaltung der „Toleranzregelung“	5
2.5.3	Probleme bei der Beteiligungsbuchwertkürzung.....	5
2.5.4	Erheblicher Verwaltungsaufwand	6
2.6.	Freigrenze von 1 Mio. Euro.....	7
2.7.	Verlust des Zinsvortrags bei Transaktionen	7
2.8.	Zinsschranke und Organschaft	8
2.9.	Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften.....	8
3.	Mantelkauf.....	9
4.	Gewerbsteuerliche Hinzurechnung.....	11

1. Einleitung

Am 14.03.2007 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen.

Die Kernpunkte der Reform, wie die Senkung des Körperschaftsteuersatzes und die Einführung einer Thesaurierungsrücklage für Personenunternehmen sowie die damit verbundenen Entlastungen für die Unternehmen sind zu begrüßen.

Es ist dem Gesetzgeber auch zuzugestehen, dass im Hinblick auf eine solide Haushaltspolitik Gegenfinanzierungsmaßnahmen vorgenommen werden. Allerdings sollten die Gegenfinanzierungsmaßnahmen, wie die Beschränkung des Zinsabzugs im Rahmen der Zinsschranke, die anteilige Hinzurechnung von Zinsen und fiktiven Zinsanteilen bei der Gewerbesteuer sowie die Regelungen zur Verlustnutzung nach Anteilswerb (Mantelkauf) so maßvoll ausgestaltet werden, dass die durch die Steuersatzsenkung angestrebte Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland nicht konterkariert wird.

So werden beispielsweise Immobilienleasinggesellschaften von den Gegenfinanzierungsmaßnahmen im besonderen Maße benachteiligt. Einerseits werden sie

aufgrund ihrer hohen Zinsaufwendungen von der Zinsschranke belastet. Andererseits verteuert sich das Immobilienleasing für Leasingnehmer, da der fiktive Zinsanteil von 75 % der Leasingraten zu 25 % dem Gewerbeertrag der Leasingnehmer hinzugerechnet wird.

Auch ergeben sich aus dem derzeitigen Gesetzentwurf noch einige Unstimmigkeiten, die in der immobilienwirtschaftlichen Praxis erhebliche Probleme bereiten können.

Nachfolgend wird zu wesentlichen Punkten des Gesetzentwurfes Stellung genommen, die den Immobilienbereich betreffen. Zudem werden Verbesserungsmöglichkeiten aufgezeigt.

2. Zinsschranke

2.1. Grundsätzliche Bedenken gegen die Einführung der Zinsschranke

Die vorgesehene Zinsschranke führt zu einer erheblichen Steigerung der Komplexität des Steuerrechts in Bezug auf den Zinsabzug. Auf Grund der sehr unterschiedlichen Ausgangssituationen betroffener Unternehmen werden die steuerlichen Konsequenzen – und damit die Reaktion der Unternehmen – auf den vorliegenden Gesetzentwurf sehr unterschiedlich sein. Es wird sowohl „Gewinner“ als auch „Verlierer“ geben.

Die Zinsschranke vermischt zudem Elemente der Gegenfinanzierung mit solchen der Missbrauchsbekämpfung. Da die Zinsschranke z.T. Tendenzen eines „allgemeinen Betriebsausgabenabzugsverbots“ aufweist, erfolgt insoweit ein tiefer Eingriff in die allgemeinen steuerlichen Grundprinzipien einer gleichmäßigen und leistungsgerechten Besteuerung nach dem Netto-Prinzip. Ein derart weitgehender Eingriff in die auch verfassungsrechtlich verankerten Grundprinzipien der Besteuerung bedarf einer besonderen Rechtfertigung. Die Gegenfinanzierung einer dringend gebotenen Absenkung der Steuersätze ist hierfür nicht ausreichend.

Neben der hohen Komplexität erfordert die Zinsschranke einen enormen administrativen Aufwand, um alle notwendigen Nachweise für die Einhaltung eines „Kapitalspiegels“ im Vergleich zum Konzernniveau nachzuweisen. Auch die Tatsache, dass selbst externe, unbesicherte Bankdarlehen, die damit unzweifelhaft dem Drittvergleich Stand halten, von einem Zinsabzugsverbot betroffen sein können, zeigen, dass die gegenwärtige Entwurfsfassung weit über das Ziel der Missbrauchsbekämpfung hinausgeht und insofern einer weitgehenden Korrektur bedarf.

2.2. Ungleichbehandlung der Konzerne

Konzerne werden nach der Gesetzeskonzeption vorrangig von der Zinsschranke betroffen sein. Unternehmen, die nicht als Konzern zu qualifizieren sind, bleiben in der Steuergestaltung hinsichtlich der Geltendmachung von Zinsaufwand außerhalb von Gesellschafterdarlehen völlig frei und unberührt. Dies stellt u.E. eine erhebliche Benachteiligung von Konzernen dar.

Von der Zinsschranke sind somit auch Leasing-Unternehmen betroffen, die einem Konzern angehören oder selbst einen Konzern bilden (z. B. mit ihren Objektgesellschaften). In Erweiterung des herkömmlichen Begriffsverständnisses kann ein Konzern in diesem Sinne z.B. auch vorliegen, wenn eine natürliche Person die Geschäfts- und Finanzpolitik mehrerer Betriebe einheitlich bestimmt.

Die Vorschrift des § 4h Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG-E definiert in Verbindung mit der Begründung einen eigenen steuerlichen, sehr weitgehenden Konzernbegriff und enthält darüber hinaus unbestimmte Rechtsbegriffe. Nach den Vorschriften des HGB werden keine

Betriebe, sondern Unternehmen konsolidiert (§ 290 ff. HGB). Die Verwendung des Begriffs „Betrieb“ im Zusammenhang mit der Konsolidierung ist daher unklar.

Durch die Einführung des vom HGB bzw. den IFRS abweichenden erweiterten Konzernbegriffs drohen Inkonsistenzen innerhalb der Rechtsordnung und eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Nicht selten würde es in Betriebsprüfungen erst nach Jahren zu Diskussionen über die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach § 4h EStG-E kommen, deren Ergebnis dramatische Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben könnte.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Die Gesetzesfassung sollte zumindest dahingehend geändert werden, dass eine einfache und praxistaugliche Parallele zu den vorliegenden Konzernabschlüssen nach nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards hergestellt werden kann.

Zur Planungssicherheit der Unternehmen sollte die Definition des erweiterten Konzernbegriffs im Sinne der Zinsschranke konkretisiert werden.

2.3. Hohe Benachteiligung von Leasinggesellschaften

Besonders nachteilhaft ist die Zinsschranke für Leasing-Unternehmen. Danach ist grundsätzlich der Zinsabzug auf die Summe aus Zinserträgen zzgl. 30 % des steuerlichen EBIT beschränkt, wenn keine der drei Ausnahmen, wie beispielsweise die Freigrenze, die Konzern-Klausel sowie die Escape-Klausel, greift.

Kommt keine der drei Ausnahmen zur Anwendung, trifft die Zinsabzugsbeschränkung nach der Zinsschranke Leasinggesellschaften aufgrund ihres Geschäftsmodells in außerordentlichem Maße. Denn Leasinggesellschaften erwerben Immobilien und finanzieren diese überwiegend mit Fremdkapital, wodurch sie hohe Zinsaufwendungen haben. Diese Zinsaufwendungen geben sie über die Leasingraten an die Leasingnehmer weiter. In den Leasingeinnahmen sind somit auch Zinserträge enthalten, die jedoch in die Berechnung der Abzugsbeschränkung allerdings nur im Rahmen des Gewinns vor Zinsen und Steuern mit 30 % eingehen, § 4h Abs. 1 EStG.

Hierdurch werden Immobilienleasinggesellschaften übermäßig belastet, da die durch die Steuersatzsenkung hervorgerufene Steuerentlastung durch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage überkompensiert wird. Bei den leasingtypisch hohen Fremdfinanzierungsquoten führt dies zu enormen Steuerbelastungen von über 150 % des Gewinns. Das bedeutet, dass die Steuer nicht nur den Gewinn komplett aufzehrt, sondern darüber hinaus die Unternehmenssubstanz angreift. Dadurch werden Leasing-Gesellschaften unweigerlich in die Insolvenz getrieben.

Dabei sollen Leasinggesellschaften nach der eigentlichen Zielsetzung des Gesetzgebers gar nicht von der Zinsschranke getroffen werden. Es handelt sich vielmehr um einen „Kollateralschaden“. Im Hinblick auf das Ziel, einen Abfluss von Steuersubstrat ins Ausland zu verhindern, ist eine Anwendung der Zinsschranke auf Leasing-Unternehmen sogar kontraproduktiv.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Aus dem Grund der ungewollten Benachteiligung regen wir für Leasinggesellschaften an, eine vierte Ausnahmenvorschrift in § 4h Abs. 2 EStG-E einzuführen, wonach für Betriebe, die die Voraussetzungen dieser Ausnahme erfüllen, die Zinsabzugsgeschränkung nach § 4h Abs. 1 EStG-E nicht anwendbar ist.

Die Gesetzesvorschrift könnte wie folgt lauten:

§4h Abs. 2 Satz 1 EStG-E wird um einen Buchstaben d) mit folgendem Inhalt erweitert.
 "d) der Betrieb ein Finanzunternehmen im Sinne des § 1 Absatz 3 Ziffer 3 des Gesetzes über das Kreditwesen ist, das Mietverträge und mietähnliche Verträge zu mindestens 90 % mit Mietern abschließt, die mit dem Betrieb nicht in einem Konzernverhältnis stehen."

2.4. Zinsschranke von 30 % des EBIT

Den Zinsabzug auf 30 % des Ergebnisses vor Zinsen zu limitieren, widerspricht dem Nettoprinzip der deutschen Besteuerung, stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar und bedeutet eine unzulässige Beschränkung der Finanzierungsfreiheit für Unternehmen.

Beim Zinsaufwand handelt es sich um Betriebsausgaben, die nach dem Netto- und Leistungsfähigkeitsprinzip auch abgezogen werden können müssen. Wird diese Möglichkeit genommen, drohen eine Überbesteuerung und damit ein Verlust an Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit.

Die Regelung trifft vor allem Unternehmen mit hohem Zinsaufwand bzw. niedrigem EBIT. Nicht selten vereinigt sich diese Kombination bei Unternehmen, die am Rande oder in einer Krise stehen. Gerade diese werden dann durch die neue Regelung besonders belastet.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Wir regen daher an, die Einführung einer Begrenzung des Zinsabzugs grundlegend zu überdenken bzw. diese Grenze erheblich anzuheben (z.B. 70 %).

2.5. Probleme bei Anwendung der Escape-Klausel („Kapitalspiegel“)

2.5.1 Mangelnde Planbarkeit des Zinsabzugs

Der Zinsabzug eines Jahres hängt vom Bilanzbild des Vorjahres ab. Mit anderen Worten: Die Sicherung des Zinsabzuges hängt von der Einhaltung von Eigenkapitalrelationen auf den jeweiligen vorangegangenen Bilanzstichtag ab. Die Steuerplanung verlagert sich damit in den Bereich der Bilanzplanung. Bekanntlich sind aber selbst Bilanzen nur eingeschränkt planbar. So können z.B. zusätzlich zu bildende Rückstellungen (bzw. Auflösung von Rückstellungen), zusätzlich notwendige Wertberichtigungen auf Beteiligungen etc. sehr schnell dazu führen, dass selbst bei gutem Willen und einem stabilen, laufenden Geschäft bestimmte, nach allem „Vorhersagbaren“ angestrebte bzw. erreichbare Kapitalquoten letztlich doch verfehlt werden. Solche Aspekte können nicht die Basis für die Bemessung der Steuerschuld bzw. Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand sein. Die Tatbestandlichkeit der Besteuerung erscheint hier letztlich zugunsten von „Zufälligkeiten“ aller Art beeinflusst zu sein und entzieht sich damit der Kontrolle und Planbarkeit durch den Steuerpflichtigen.

Darüber hinaus ist mit einer Deformierung der handelsrechtlichen Abschlüsse zu rechnen. Wenn und soweit diese steuerrechtliche Relevanz erhalten, ist mit entsprechenden Gegenreaktionen zu rechnen. Konzerne müssten bestrebt sein, Eigenkapitalquoten des Konzerns und deutscher Konzerngesellschaften ausschließlich auf Grund einer steuerlichen deutschen Sonderregelung in entsprechender Weise zu beeinflussen. Dies wird die Bilanzpolitik sowie die Ausübung von Ansatz- und Bilanzierungswahlrechten beeinflussen und einer vernünftigen und geordneten (stabilen) Weiterentwicklung der (internationalen) Rechnungslegungsgrundsätze unter Umständen im Wege stehen. Es droht ein weiteres Feld der „umgekehrten Maßgeblichkeit“. Diese zuvor beschriebenen negativen Konsequenzen drohen nunmehr Konzernen, die nach internationalen Standards Abschlüsse erstellen.

Die Verhältniszahl der Eigenkapitalquote einer Einzelgesellschaft im Vergleich zum Konzern ist u.E. keine hinreichende Basis, um daraus im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips eine Abgabenlast des Steuerpflichtigen begründen zu wollen. Das geltende Recht des § 8a KStG sieht hier zum einen eine Mehrjahresbetrachtung vor (Wiederauffüllungsmöglichkeit nach Verlusten) und lässt insbesondere auch einen Drittvergleich zu.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Die beiden vorgenannten Möglichkeiten fehlen im derzeitigen Gesetzesentwurf und sollten noch ergänzt werden

2.5.2 Zu enge Ausgestaltung der „Toleranzregelung“

Die Zinsschranke soll bereits „in voller Härte“ wirken, wenn die Eigenkapitalquote mehr als 1 Prozentpunkt gegenüber der Konzernquote nach unten abweicht.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Wir regen an, eine solche Klausel in „Stufen“ wirken zu lassen. So wäre z.B. vorstellbar, dass eine Abweichung von bis zu 5 Prozentpunkten von der Konzerneigenkapitalquote noch unerheblich wäre. Darüber hinaus würde jede weitere Abweichung von 5 Prozentpunkten dann auch zu einer Nichtabzugsfähigkeit von 10 % der Gesellschafterfremdfinanzierung – oder aber besicherter Bankfinanzierung – (aber niemals unbesicherter Bankdarlehen) führen.

Wie oben bereits ausgeführt, soll der Zinsabzug nach den Regelungen der Zinsschranke dann erhalten bleiben, wenn innerhalb eines Konzerns eine bestimmte Gesellschaft nicht mehr als 1 Prozentpunkt weniger durchschnittliches Eigenkapital aufweist als der Konzern als Ganzes. Mit anderen Worten: Dort, wo sich ein Konzern völlig der Steuergestaltung unterordnet und seine gesamten finanzwirtschaftlichen Aktivitäten darauf ausrichtet, dass deutsche Konzerngesellschaften stets genau im Durchschnitt des Konzerns verschuldet sind, ergäbe sich kein Abzugsproblem hinsichtlich der Verzinsung. Dies bedingt aber, dass z.B.

- Produktionsgesellschaften,
- Vertriebsgesellschaften,
- Finanzierungs- und Leasinggesellschaften etc.

alle stets eine ähnliche Mindest-Eigenkapitalquote (nämlich die des Konzerns) aufweisen müssten. Diese Überlegung zeigt, dass Unternehmen bereits deshalb „Opfer der Zinsschranke“ würden, weil unterschiedliche Gesellschaften im Konzern mit unterschiedlichen Aufgabenstellungen und damit verbundenen Finanzierungsformen aller Voraussicht nach nicht einer „idealen Welt“ entsprechend eine gleiche Mindest-EK/FK-Quote erreichen.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Wir regen an, die Escape-Klausel grundsätzlich zu überdenken bzw. eine stufenweise Abweichungsmöglichkeit von der Konzerneigenkapitalquote vorzusehen.

2.5.3 Probleme bei der Beteiligungsbuchwertkürzung

Trotz der wirtschaftspolitisch gewollten hohen Eigenkapitalausstattung im Inland und Fremdfinanzierung der Auslandstöchter treten Konstellationen auf, in denen die Zinsschranke greift, weil die Escape-Klausel nicht schützt. Problematisch ist dabei die Buchwertkürzung nach § 4h Abs. 2 Satz 2 Buchst. c Satz 5 EStG-E.

Bei Holding-Gesellschaften wird die Escape-Klausel häufig ins Leere gehen, weil tendenziell die EK-Quote durch die Beteiligungsbuchwertkürzung bei der Muttergesellschaft geringer als die EK-Quote nach dem Konzernabschluss sein wird.

Insbesondere deutsche international agierende Unternehmen sind durch die Zinsschrankenregelung benachteiligt. Soweit fremdfinanzierte Unternehmenserwerbe angestrebt oder durchgeführt wurden, wäre nach dem vorgesehenen Beteiligungsbuchwertabzug in aller Regel das für Zwecke der Zinsschranke relevante Eigenkapital – auch von großen und größten deutschen börsennotierten Aktiengesellschaften – negativ und damit schlechter als die Konzerneigenkapitalquote, bei der kein Beteiligungsbuchwertabzug vorzunehmen ist. Als Konsequenz verlieren deutsche Unternehmen im internationalen Vergleich deutlich an Wettbewerbsfähigkeit. Während es in (fast) allen anderen Industriestaaten – und insbesondere auch europäischen Staaten – möglich ist, Finanzierungsaufwand – auch aus der Akquisition von Beteiligungen – steuerlich geltend zu machen, würde durch die Ausgestaltung der Zinsschranke hier in besonderer Weise wachstums- und expansionshemmend der Zinsabzug im Inland faktisch völlig versagt. Die Regelung ist damit wachstums- und standortschädlich.

Beispiel 1 (Unternehmenskauf):

Ein deutsches Konzernunternehmen erwirbt eine ertragsstarke und eigenkapitalstarke Tochtergesellschaft. Der Erwerb wird fremdfinanziert.

Resultat: Die Eigenkapitalquote der Muttergesellschaft sinkt durch den fremdfinanzierten Erwerb ab, da die Muttergesellschaft den Beteiligungsansatz der Tochter bei der Berechnung ihres relevanten Eigenkapitals kürzen muss. Aller Voraussicht nach kann damit die Konzernmuttergesellschaft auf Grund eines „völlig normalen Vorgangs“ die Konzern-EK-Quote des eigenen Konzerns nicht mehr einhalten. Das Unternehmen fällt in die Zinsschranke. Der Erwerb wird unter Umständen unattraktiv.

Das einfache Beispiel zeigt, dass Akquisitionen in unzulässiger Weise behindert werden.

Beispiel 2 (Krisenunternehmen):

Ein Konzernunternehmen stellt im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten fest, dass (erhebliche) Risikorückstellungen zu bilden sind. Das Unternehmen unterschreitet dadurch die „Plan-Konzern-EK-Quote“. Im Laufe des neuen Geschäftsjahres braucht die Gesellschaft erhebliche neue Mittel, die insbesondere durch Bankkredite finanziert werden. Der schlechte Geschäftsverlauf führt zu einem sehr niedrigen EBIT. Entsprechend sind die Bankzinsen fast vollständig nicht abzugsfähig. Das Unternehmen läuft daher tiefer in die Krise.

Derartige Beispiele belegen, dass reguläres Geschäftsgebahren, welches weit von artifiziellen, künstlichen, auf exzessiven Zinsabzug ausgerichteten Gestaltungen entfernt ist, bereits von der Zinsschranke erfasst und zu fragwürdigen Ergebnissen führen kann.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Hier regen wir eine Orientierung am heutigen § 8a KStG an. Danach sind vorübergehende Minderungen des Eigenkapitals durch einen Jahresfehlbetrag unbeachtlich, wenn innerhalb von 3 Jahren das ursprüngliche Eigenkapital durch Einlagen oder Gewinnrücklagen wieder hergestellt wird (Wiederauffüllungsmöglichkeit bei Verlusten).

Zudem sollte bei Holdinggesellschaften, wie im bisherigen § 8a KStG, auf die Beteiligungsbuchwertkürzung verzichtet werden (Aufnahme einer Holdingregelung in § 4h EStG-E).

2.5.4 Erheblicher Verwaltungsaufwand

Für die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns ist der nach den angewandten Rechnungslegungsstandards konsolidierte Konzernabschluss zugrunde zu legen. Für den

jeweiligen Betrieb soll eine Einzelbilanz nach den nämlichen Rechnungslegungsstandards erstellt und daraus die Eigenkapitalquote des Betriebs errechnet werden, die dann anschließend zur Eigenkapitalquote des Konzerns ins Verhältnis gesetzt wird, § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG–E. Auch Wahlrechte sind im Konzernabschluss und im Einzelabschluss des Betriebs einheitlich auszuüben. Des Weiteren wären mutmaßlich in sehr vielen Fällen neue Konzernabschlüsse zu erstellen, um den jeweils weitestmöglichen Konzernbegriff im Sinne der geplanten Neuregelung auch tatsächlich zu erfüllen. Weiterhin wären diese nur für steuerliche Zwecke erstellten Konzernabschlüsse jeweils mit einem Testat zu versehen. Wurde der Einzelabschluss nicht nach dem Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses erstellt, so können Überleitungsrechnungen für den Vergleich der Eigenkapitalquoten angefertigt werden. Überleitungsrechnungen erfordern hingegen nicht ein Testat, sondern eine prüferische Durchsicht durch einen Wirtschaftsprüfer. Zweifelsfragen werden sich in diesem Zusammenhang insbesondere auch hinsichtlich Art, Umfang und Auslegung sogenannter „hybrider Finanzinstrumente“ ergeben. Gleichfalls dürfte für Organgesellschaften ein eigenständiger „Teilkonzernabschluss“ zu erstellen sein, um der besonderen „Betriebsfiktion“ gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG–E gerecht werden zu können.

Diese Regelung wird im Einzelfall zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand für betroffene Unternehmen führen.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Im Sinne der Vereinfachung sollte daher die Möglichkeit bestehen, für die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs die vorhandenen Reportingpackages für den jeweiligen Konzernabschluss sowie den tatsächlich vorliegenden Konzernabschluss zugrunde zu legen.

2.6. Freigrenze von 1 Mio. Euro

Für viele Kleinbetriebe dürfte eine Freigrenze von 1 Mio. Euro hilfreich sein. Die Freigrenze entschlackt zugleich auch das Steuerrecht von vielen „Bagatellfällen“.

Sollte die Neuregelung allerdings – und nur so sollte diese wirken – nur auf exzessive, unangemessene und missbräuchliche Finanzierungsgestaltungen abzielen, so erscheint die generelle Grenzziehung bei einer 1 Mio. Euro unangemessen typisierend. Im sogenannten Mittelstand und der deutschen Industrie geht es um weit größere Darlehensbeträge, die in diesem Umfeld jedoch genauso „normal“ und damit gerade nicht unangemessen oder exzessiv sind, wie dies für kleinere Unternehmen der Betrag von 1 Mio. Euro ist.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Wir regen daher statt einer absoluten Freigrenze eine relative Freigrenze (z.B. im Verhältnis zu Umsatz und/oder Bilanzsumme) an, um eine für das jeweilige Unternehmen angemessene Freigrenzenregelung zu bestimmen.

2.7. Verlust des Zinsvortrags bei Transaktionen

Nach den Gesetzesplänen soll ein bislang nicht abgezogener Zins bei

- Unternehmenskauf
- Verschmelzung
- Spaltung
- Einbringung

der Gesellschaft/des Betriebes in allen Fällen in voller Höhe untergehen. Mit anderen Worten: Erlittener Aufwand des Betriebes, der bei dem Empfänger bereits der Besteuerung unterlegen hat, soll in allen genannten Transaktionsvarianten endgültig vom Abzug ausgeschlossen

werden. Insbesondere bei Unternehmen in der Krise, die auf Grund schlechter EK-Relationen ohnehin tendenziell stärker von der Zinsschranke erfasst sein werden als wirtschaftlich starke Unternehmen, werden damit „ein weiteres Mal“ bestraft. Die Übernahme und Fortführung eines Krisenunternehmens wird noch unattraktiver. Neben dem erheblichen wirtschaftlichen Risiko, welches sich mit der Übernahme stets verbindet, entfällt nach der geplanten Neuregelung jede Möglichkeit, den vom Krisenunternehmen in der Vergangenheit erlittenen Aufwand, der unter anderem die Krise bewirkt haben dürfte, steuerlich geltend zu machen. Derartige Regelungen bewirken ein faktisches Betriebsausgabenabzugsverbot, wirken strukturkonservierend und arbeitsplatzvernichtend. Eine notwendige, dynamische und möglichst einfache Rettung von Unternehmen wird durch diese vorgesehene Regelung in unnötiger Weise behindert. Es ist nicht einzusehen, warum Unternehmen, die Aufwand nicht zeitnah voll geltend machen konnten, diesen Aufwand auf Grund von Restrukturierungen der Übernahmen in Zukunft nicht mehr geltend machen können, wogegen Unternehmen, die nicht Gegenstand einer Restrukturierung oder Übernahme waren, den Aufwand auch in Zukunft noch geltend machen können.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Wir regen daher an, auf den Untergang des Zinsvortrags in den oben genannten Fällen zu verzichten, da es ansonsten zu einer definitiven Doppelbesteuerung von Zinserträgen sowohl beim Zinsen zahlenden als auch beim Zinsen empfangenden Unternehmen kommt.

2.8. Zinsschranke und Organschaft

Derzeit ist noch unklar, wie eine Beteiligungskürzung nach § 4h Abs. 2 c) EStG-E im Rahmen einer Organschaft auszusehen hat. In diesem Fall ist unklar, ob nur die nicht in den Organkreis einbezogenen Beteiligungen oder auch die innerhalb des Organkreises zu kürzen sind.

Sind an der Organgesellschaft außen stehende Gesellschafter beteiligt, würden Ausgleichszahlungen an die außen stehenden Gesellschafter das EBIT mindern, während es beim Organträger zu einer vollumfänglichen Erfassung von Zinsaufwendungen (allerdings auch von -erträgen) käme. Dieses Ergebnis ist u.E. unbillig.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Hier regen wir an, die Freigrenze mit der Anzahl der rechtlich selbständigen Konzernunternehmen zu multiplizieren. Weiterhin sollte klargestellt werden, dass kein Beteiligungsabzug für die Berechnung der Eigenkapitalquote in Bezug auf Organgesellschaften erfolgt.

2.9. Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften

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

gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslöst. Damit wird die Anwendung der Escape-Klausel u.E. nach dem Gesetzeswortlaut dann nicht ausgeschlossen, wenn Darlehen zwischen Konzerngesellschaften oder mit Dritten (insbes. Banken) bestehen und Letztere nur durch Konzerngesellschaften rückgriffgesichert sind. Für Zinsaufwendungen auf von Gesellschaftern außerhalb des Konzerns rückgriffgesicherte Darlehen (insbes. Bankdarlehen) oder auf Darlehen von Gesellschaftern außerhalb des Konzernkreises kommt dagegen die Escape-Klausel danach nur dann zur Anwendung, wenn der „10 %-Test“ bei keiner Konzerngesellschaft verletzt wird.

Nach der Gesetzesbegründung ist jedoch die Auslegung des § 8a Abs. 3 KStG-E nicht ausgeschlossen, die davon ausgeht, dass Satz 2 lediglich die Zinsaufwendungen definiert, die im Rahmen des 10 %-Test zu verwenden sind. Liegt danach eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vor, kommt nach dieser Gesetzesauslegung die Escape-Klausel insgesamt für sämtliche Zinsaufwendungen nicht zur Anwendung.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Diese Auslegung ist nicht sachgerecht und sollte dahingehend auch in der Gesetzesbegründung an den Gesetzeswortlaut angepasst werden

3. Mantelkauf

Grundsätzlich müssen Verluste einer Kapitalgesellschaft verrechenbar sein oder bleiben, wenn diese ihren Geschäftsbetrieb mit Verlust einstellt und einen anderen Geschäftsbetrieb aufnimmt. Denn die Kapitalgesellschaft ist eine eigenständige juristische Person und damit müssen grundsätzlich auch erzielte Verluste nutzbar bleiben, auch wenn ein neuer Geschäftsbetrieb aufgenommen wird. Ein Wechsel der Anteilseigner kann grundsätzlich für sich genommen kein Grund für den Wegfall des Verlustes der rechtlich unverändert existierenden Kapitalgesellschaft darstellen. Nach derzeitigem Recht (§ 8 Abs. 4 KStG) gilt jedoch etwas anderes, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit einem Verlustvortrag erworben werden und der Kapitalgesellschaft in Folge überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wird. Damit sollen Missbräuche verhindert werden, in denen Unternehmen mit Verlustvorträgen ausschließlich zur Nutzung der Verluste erworben werden (sog. Mantelkauf). Grundsätzlich ist gegen eine solche Missbrauchsverhinderungsregelung nichts einzuwenden. Nur sollte diese so ausgestaltet sein, dass sie auf der einen Seite dieses Ziel erreicht, aber andererseits auch auf diese Missbrauchsfälle beschränkt bleiben. Genau diese Frage stellt sich jedoch bei der als Nachfolgeregelung des derzeitigen § 8 Abs. 4 KStG geplanten Regelung des § 8c KStG-E.

Denn die geplante Mantelkaufregelung stellt künftig als alleiniges Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung nur noch auf den Anteilseignerwechsel ab. Ein bestehender Verlustvortrag geht dabei quotal unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % übertragen wurden; bei einer Übertragung von mehr als 50 % geht der Verlustvortrag vollständig unter.

Bei der geplanten Änderung handelt es sich um eine viel zu weitgehende Regelung. Bereits durch weniger einschneidende Maßnahmen könnte die missbräuchliche Übertragung von Verlustgesellschaften mit dem alleinigen Ziel der Verlustnutzung verhindert werden. Hierbei sei auf die vom Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2007 vorgeschlagene Neuregelung der Mantelkaufregelung verwiesen (Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drs. 622/06-B, S. 27 ff.), die sich an dem US-amerikanischen Modell orientiert. Der Verlustvortrag würde nach dem Vorschlag des Bundesrates nur vollständig

untergehen, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des wesentlichen Gesellschafterwechsels oder innerhalb der folgenden zwei Zeitjahre im Wesentlichen einstellt. Wird der Geschäftsbetrieb dagegen weitergeführt, würde der Verlustvortrag auch bei einem wesentlichen Gesellschafterwechsel nicht vollständig verloren gehen. Vielmehr würde der Verlustvortrag je Veranlagungszeitraum auf 10 % des zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels bestehenden gemeinen Werts gedeckelt. Im Ergebnis würde der Verlustvortrag damit nicht vollständig verlorengehen, sondern würde zeitlich gestreckt. Diese Rechtsfolge würde u.E. in ausreichendem Maße Missbrauchsfällen vorbeugen. Denn der Handel mit Unternehmensmänteln, also mit den bestehenden Verlustvorträgen, würde durch diese Rechtsfolge ebenfalls ausreichend eingeschränkt, da zum einen eine Fortführung des Geschäftsbetriebs von mindestens zwei Jahren gefordert wird und zum anderen die Höhe der Nutzung der Verlustvorträge vom Marktwert des Unternehmens abhängig ist.

Den Unterschied zur geplanten Änderung durch das UnternehmensteuerreformG zeigt folgendes Beispiel:

Im Juli 05 erfolgt ein schädlicher Anteilseignerwechsel von 60 % bei der X-GmbH. Zu diesem Zeitpunkt beträgt der Wert des Betriebsvermögens 50 Mio. Euro. Der Geschäftsbetrieb der X-GmbH wird weitergeführt. Zum 31.12.05 beträgt der verbleibende Verlustvortrag 100 Mio. Euro. Ab dem VZ 2006 könnte der Verlust jeweils i.H. von 5 Mio. Euro (10 % von 50 Mio. Euro) unter Berücksichtigung der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG genutzt werden.

Im Vergleich dazu würde nach der durch den Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform geplanten Änderung – obwohl kein Missbrauchsfall vorliegt – der bestehende Verlustvortrag vollständig untergehen.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

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

Nach dem geplanten Gesetzeswortlaut soll der Anteilseignerwechsel unabhängig davon schädlich sein, ob es sich um einen unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseignerwechsel handelt. Dies kann insbesondere zu erheblichen Behinderungen von Transaktionen innerhalb eines Konzerns führen. So könnte beispielsweise eine normale, aus rein wirtschaftlichen Gründen erfolgende Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns den Wegfall von bestehenden Verlustvorträgen zur Folge haben, obwohl sich aus Sicht der Konzernmutter keine Beteiligungsänderung ergeben würde. Dies geht u.E. weit über die Normierung einer Missbrauchsregelung hinaus.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Es wird daher eine Änderung dahingehend angeregt, dass ein unmittelbarer „schädlicher“ Anteilserwerb im Konzern unschädlich sein sollte, wenn sich daraus mittelbar (z.B. aus Sicht der Konzernmutter) keine Beteiligungsänderung ergeben hat.

Praktische Probleme können sich daneben insbesondere bei größeren börsennotierten Gesellschaften bei der Kenntniserlangung der schädlichen Beteiligungserwerbe ergeben. Eine verlässliche Steuerplanung lässt sich hier nur durchführen, wenn diese Unternehmen auch rechtzeitig von dem Überschreiten der maßgeblichen Beteiligungsschwellen im maßgeblichen Fünf-Jahreszeitraum Kenntnis erlangen. Gemäß § 21 WpHG sind Erwerber von

börsennotierten Unternehmen verpflichtet, dem Unternehmen und der BAFIN das Überschreiten der Beteiligungsquote von 25 % oder 50 % zu melden. Aktiengesellschaften, deren Aktien auf den Namen ausgestellt sind (sog. Namensaktien), erlangen von Anteilseignerwechseln über das von ihnen zu führende Aktienregister Kenntnis, an das Übertragungen der Namensaktien zu melden sind, vgl. § 67 Abs. 3 AktG. Bei Aktiengesellschaften mit Inhaberaktien ist die Ermittlung der Erwerbe innerhalb der Fünfjahresfrist deutlich schwieriger.

Auch in diesen Fällen wird sich daher ein erhöhter Verwaltungsmehraufwand aufgrund der notwendigen Rückverfolgung ergeben.

4. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung

Benachteiligung des Leasings gegenüber kreditfinanzierten Investitionen

Leasing-Nehmer sollen steuerlich zukünftig wie Kreditnehmer behandelt werden, indem der Zinsanteil von Leasing-Raten zukünftig – ebenso wie Kreditzinsen – der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet wird. Dagegen wäre nichts einzuwenden, wenn dies unter fairen Bedingungen geschehen würde. Das ist jedoch aus zwei Gründen nicht der Fall:

1. Der hinzurechnungspflichtige Zinsanteil wird bei Leasing-Raten pauschal ermittelt, und zwar auf der Grundlage eines völlig überhöhten Pauschalierungssatzes bei Immobilien von 75 %. Angemessen wäre nach einer Stichprobenerhebung im Vertragsbestand der Mitglieder des Bundesverbands Deutscher Leasingunternehmen (BDL) bei Immobilien ein Satz von maximal 50 %.

Bei den mit Leasing konkurrierenden kreditfinanzierten Investitionen werden demgegenüber lediglich die geringeren tatsächlichen Zinskosten der Hinzurechnung zugrunde gelegt.

2. Wenn Leasing-Nehmer und Kreditnehmer steuerlich gleichgestellt werden, dann müssten fairerweise auch Leasing-Geber und Kreditgeber steuerlich gleich behandelt werden. Während jedoch Kreditgeber durch das so genannte „Bankenprivileg“ ihren eigenen Refinanzierungsaufwand weiterhin steuerlich voll abziehen können, wird der Abzug bei Leasing-Gebern zukünftig sogar noch weiter eingeschränkt. Gemäß § 8 Nr. 1 GewStG-E soll die Forfaitierung von Leasing-Raten (als Verkauf von Forderungen aus einem schwebenden Geschäft) zukünftig nicht mehr gewerbesteuerneutral möglich sein, sondern – ebenso wie bisher schon Zinsaufwand und der Aufwand aus der Forfaitierung von Restwerten – beim Leasing-Geber der Hinzurechnung unterliegen. Im Ergebnis kommt es damit zu einer Doppelbesteuerung des mit Leasing-Investitionen verbundenen Finanzierungsaufwands, einmal beim Leasing-Nehmer und noch einmal beim Leasing-Geber.

Auch aus verfassungsrechtlichen Gründen ist es geboten, Leasing-Gesellschaften von einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung ihres Refinanzierungsaufwandes freizustellen. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 12.11.1976 (1 BvR 197/73; DB 1977, 191) sinngemäß entschieden, dass ein Verfassungsverstoß bestanden hätte, wenn Pfandleihunternehmen trotz des zunehmenden Substitutionswettbewerbs zwischen Pfandkredit und Bankkredit und trotz der zunehmenden Angleichung der hohen Fremdkapitalquoten von Pfandleihern und Banken nicht (seit 1974) die Vergünstigung des § 19 GewStDV eingeräumt worden wäre.

Nach Berechnungen des BDL führen die unter 1. und 2. beschriebenen Effekte insgesamt dazu, dass sich die steuerliche Belastung des Finanzierungsaufwands bei Leasing-

Investitionen zukünftig auf das 2,5-fache der Belastung bei kreditfinanzierten Investitionen belaufen wird. In einer Wettbewerbssituation zwischen Leasing und Kredit, wo Zehntelprozentpunkte den Ausschlag geben können, stellt dies eine massive Benachteiligung des Leasings dar.

Zu der Benachteiligung gegenüber kreditfinanzierten Investitionen kommen für deutsche Leasing-Unternehmen zukünftig ggfs. noch Wettbewerbsnachteile gegenüber ausländischen Leasing-Gebern. Diese unterliegen grundsätzlich nicht der deutschen Gewerbesteuer und können in ihren Sitzstaaten den Refinanzierungsaufwand in aller Regel uneingeschränkt steuerlich abziehen. Dadurch werden sie von einer Doppelbesteuerung verschont und können deshalb günstiger anbieten als deutsche Leasing-Unternehmen.

ÄNDERUNGSVORSCHLAG:

Wir regen daher an, dass

1. der Finanzierungsanteil (für die pauschale Ermittlung der gewerbesteuerlich hinzurechnenden Zinsanteile) von Leasing-Raten bei Immobilien auf einen realistischen Prozentsatz von maximal 50 % zu reduzieren,
2. die Anwendung des Bankenprivilegs in § 19 GewStDV auch auf Leasing-Geber auszudehnen, so dass eine steuerliche Gleichstellung von Leasing-Gebern und Kreditgebern erreicht wird.