

## **Gemeinsame Stellungnahme**

**des Bevollmächtigten des Rates der Evangelischen Kirche in Deutschland bei der Bundesrepublik Deutschland und der Europäischen Union**

**und**

**des Kommissariats der deutschen Bischöfe**

**zum Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen „Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008“ (Drucksache 16/4841)**

---

Der Gesetzentwurf soll u. a. dazu beitragen, den Wirtschaftsstandort Deutschland im Rahmen des europäischen und internationalen (Steuer-)Wettbewerbs zu stärken und attraktiver zu machen. Durch die vorgesehenen Gesetzesänderungen sollen Steuersätze der Zielsetzung angepasst, das Unternehmensteuerrecht rechtsform- und finanzierungsneutral weiterentwickelt und die deutsche Steuerbasis nachhaltig gesichert werden.

Da mehr als 80 % der deutschen Unternehmen als Personenunternehmen organisiert sind, die der Einkommensteuer unterliegen, berühren die vorgesehenen Maßnahmen auch die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer.

Dasselbe gilt für die Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und Veräußerungsgewinnen durch die Einführung einer Abgeltungssteuer. Der Gesetzentwurf strebt dankenswerterweise an, die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer zu erhalten.

### **1. Grundsätzliche Erwägungen zu Art. 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Die Kirchen begrüßen sehr, dass der Gesetzentwurf auch mit den Änderungen in der Besteuerungssystematik am Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit festhält. In der Folge bleiben die Grundlagen für die Berechnung der Kirchensteuer erhalten.

Dazu trägt zunächst das Bemühen um Rechtsformneutralität bei. Der Gesetzentwurf setzt keine Anreize oder gar Verpflichtungen für Personenunternehmen, eine andere Rechtsform und damit eine andere Besteuerungsart als die Einkommensteuer zu wählen.

Auch bleibt gewährleistet, dass alle Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen Leistungsfähigkeit vermitteln, als Bemessungsgrundlage von der Einkommen- bzw. der Abgeltungssteuer erfasst werden.

Die Erhebungsform der Abgeltungssteuer gewährleistet überdies, dass Steuerpflichtige gleichmäßig zur Besteuerung herangezogen werden. Die Kirchen begrüßen es, dass ein Weg gefunden wurde, die Erhebung der Kirchensteuer auch im Rahmen dieses Erhebungsverfahrens sicherzustellen.

Allerdings bleibt die Frage, ob die signifikant abgesenkte Besteuerung der Kapitaleinkünfte den ethischen Besteuerungsanforderungen entspricht.

Sorge bereitet den Kirchen, dass der Non-Profit-Bereich durch den weiten Konzernbegriff der Zinsschrankenregelung einbezogen und dadurch unverhältnismäßig belastet werden könnte. Kirchliche Körperschaften und Betriebe beteiligen sich an den Steuergestaltungstatbestän-

den, die damit getroffen werden sollen, nicht. Im Übrigen fehlt es an der Vergleichbarkeit der Eigenkapitalsituation zwischen nicht-steuerpflichtigen kirchlichen Körperschaften und hren gewerblichen Betrieben.

## 2. Zu den Regelungen im Einzelnen

### 2.1 § 4h EStG neu in Verbindung mit § 8a KStG neu Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke)

Der Gesetzentwurf sieht vor, den Abzug von Schuldzinsen auf 30 % des saldierten Gesamtbetrages zu begrenzen (§ 4h Abs. 1 EStG neu).

Ausgenommen sind Betriebe, deren Schuldzinsen den Betrag von 1 Mio. € nicht erreichen (§ 4h Abs. 2 Buchst. a).

Wird die Freigrenze überschritten, sind ferner ausgenommen Betriebe, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören (§ 4h Abs. 2 Buchst. b) oder Betriebe, die zu einem Konzern gehören und deren Eigenkapitalquote ...gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapitalquotenvergleich) (§ 4h Abs. 2 Buchst. c S.1).

Diese Vorschriften finden auf Personenunternehmen Anwendung und nach § 8a KStG neu unter bestimmten Einschränkungen (Gesellschafterfremdfinanzierung) ebenfalls auf Kapitalgesellschaften. Bei Gesellschafterfremdfinanzierung wiederum sind die Einschränkungen des § 8a Abs. 2 und 3 KStG neu auch für Personengesellschaften anzuwenden. (§ 4h Abs. 2 letzter Satz EStG neu)

#### 2.1.1 Auswirkung des weiten Konzernbegriffs

Im Bereich der Kirchen sind sowohl kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts (KdöR) als auch gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts an Gewerbebetrieben beteiligt, die zum Teil wiederum steuerbefreit sind. Die Beteiligungen reichen von Minderheitsbeteiligungen bis zu 100 %.

Daneben führen KdöR Betriebe gewerblicher Art nach § 4 KStG.

In der überwiegenden Zahl dieser Fälle erreichen die Gewerbebetriebe in kirchlicher Hand die Grenze von 1 Mio. € Schuldzinsen nicht.

Soweit KdöR Beteiligungen im Medien- oder Wohnungsbaubereich halten, wird sie allerdings in einigen Fällen erheblich überschritten.

Soweit gemeinnützige kirchliche Organisationen Beteiligung halten, sind uns keine Überschreitungen bekannt. Für die Zukunft sind sie nicht auszuschließen.

Steht bei einem Gewerbebetrieb bei Überschreitung der Freigrenze der Eigenkapitalquotenvergleich an, stellt sich mindestens nach § 4h Abs. 3 S. 6 EStG neu die Frage, ob die kirchliche KdöR zusammen mit ihren übrigen Beteiligungsbetrieben und möglicherweise auch ihren BgA - nur zum Zwecke der Ermöglichung des Eigenkapitalquotenvergleichs, u. U. für nur einen Betrieb - einen umfassenden Konzernabschluss erstellen muss oder nicht.

Bislang stellen kirchliche KdöR keine Konzernabschlüsse nach IFRS oder HGB unter Einbeziehung ihrer Beteiligungen an Gewerbebetrieben auf. Da diese Rechnungslegungsvorschriften rechtlich auf Gewerbebetriebe bzw. Unternehmen abstellen, sind KdöR zu Konzernabschlüssen nicht verpflichtet. Für einen Vergleich fehlt es bereits an den Rechnungslegungsvoraussetzungen. Die Einbeziehung der KdöR in den Konzernbegriff wäre nach § 4h Abs.3 Satz 5 wohl nicht erforderlich.

Der Konzernbegriff nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG neu stellt darauf ab, dass „die Finanz- und Geschäftspolitik (eines Betriebs) mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“. Damit steht nicht zweifelsfrei fest, ob eine nicht-steuerpflichtige aber beherrschende KdöR einen Konzern generiert oder in einen Konzernabschluss nur zum Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs einbezogen werden muss. Das Gleiche gälte für die Beteiligungen haltende gemeinnützige Körperschaft privaten Rechts.

Die Einbeziehung der nicht steuerpflichtigen Anteilseignerin kann aus kirchlicher Sicht jedoch von der Intention des Gesetzgebers sinnvollerweise nicht erfasst sein. Eine steuerfreie oder steuerbefreite Körperschaft als solche ist kein Betrieb im Sinne des § 4h EStG neu. Sofern diese Körperschaften an gewerblichen Betrieben beteiligt sind und die relevanten Grenzen der Zinsschrankenregelung für diese greifen, kann allenfalls auf der Ebene der Körperschaft an eine virtuelle Konzernbildung gedacht werden.

Abgesehen von den fehlenden Rechnungslegungsvoraussetzungen ist das Eigenkapital bei KdöR bzw. steuerbefreiten Körperschaften und Gewerbebetrieben auch aus sachlichen Gründen kaum vergleichbar, da der Vermögensbestand teilweise nicht angemessen bewertbar ist. Dies führt zu Verzerrungen.

Wegen der in der Regel fehlenden Verschuldung auf der Ebene der nicht steuerpflichtigen kirchlichen Körperschaften kann ein Eigenkapitalvergleich von verschuldeten Gewerbebetrieben in kirchlicher Hand von vorneherein nicht zielführend in Anspruch genommen werden, obwohl die Verschuldung eine wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme auf der Ebene des Betriebs darstellt und von vergleichbaren Betrieben in gewerblichen Konzernen steuerlich genutzt werden kann. Eine Konzernbildung unter Einbezug nicht-steuerpflichtiger Körperschaften wirkt insofern diskriminierend.

Diese Problematik stellt sich im Rahmen der vorgesehenen Zinsschrankenregelung allgemein bei branchentypisch hoher Verschuldung wie im Wohnungsbauwesen. Die kirchlichen Siedlungsdienste stellen die Mehrheit der von den Kirchen gehaltenen Beteiligungen.

Bei den KdöR wiederum stellen erzwungene Konzernabschlüsse nur für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs eine unverhältnismäßige Belastung dar.

**Die Kirchen bitten daher um Klarstellung, dass steuerfreie bzw. nicht steuerpflichtige Körperschaften einen Konzern nicht generieren, mindestens aber in die Berechnung des Eigenkapitalquotenvergleichs nicht einbezogen werden.**

2.1.2 Körperschaften des öffentlichen Rechts sind hingegen in Bezug auf ihre Betriebe gewerblicher Art (BgA) körperschaftsteuerpflichtig. BgA sind bislang von der Einbeziehung in eine Konzernbildung ausgenommen, insofern als § 8a KStG auf Kapitalgesellschaften abstellt. Dies wird in der Fassung des § 8a KStG neu aufgegeben.

Aus kirchlicher Sicht fehlt es für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs auch bei BgA an der Vergleichbarkeit (s.o.). Betriebe gewerblicher Art in kirchlicher Hand sind typischerweise Bildungshäuser, Jugendeinrichtungen, Materialdienste etc. Sie erzielen i. d. R. keine Gewinne, sie sind geborene Zuschussbetriebe, die lediglich der Umsatzsteuer unterliegen. Ein Eigenkapitalquotenvergleich ist auch deshalb schwierig, weil das Betriebsvermögen (Immobilie) regelmäßig im Eigentum der Körperschaft des öffentlichen Rechts liegt, die die Gebäude- und Instandhaltungskosten trägt und dem BgA unentgeltlich überlässt.

Die besonderen Erfordernisse eines Konzernabschlusses unter Einbeziehung der BgA stellen auch hier einen unverhältnismäßigen Mehraufwand dar, ohne dass ein echter Vergleich mit der Eigenkapitalquote des verschuldeten Geschäftsbetriebs herstellbar wäre.

**Die Kirchen bitten deshalb darum, auch Betriebe gewerblicher Art weiterhin nicht in den Konzernbegriff und somit in den Eigenkapitalquotenvergleich einzubeziehen. Mindestens aber sollten aus dem Sachzusammenhang der Neuregelung heraus (s. § 4h Abs. 3 EStG neu) nur diejenigen BgA einbezogen werden, die nach dem HGB abschlusspflichtig und nach dem Publizitätsgesetz publizitätspflichtig sind.**

2.1.3 Soweit die kirchlichen Wohnungsbaubetriebe wegen fehlender Beherrschung nicht von der Zinsschranke betroffen sind, können sie spätestens aus Gründen der Gesellschafterfremdfinanzierung von der Zinsabzugsbegrenzung betroffen sein. Die kirchlichen KdöR sind zwar in vielen Fällen zurückhaltend in Bezug auf die Vergabe von Darlehen oder Bürgschaft-

ten. Das Instrument der Bankbürgschaft ist jedoch im Vertrauen auf die aktuelle Rechtslage teilweise genutzt worden, um die Aufgabe der Siedlungsdienste zu stützen. Ohne Übergangsregelungen würden diese Betriebe durch die Zinsschranke unwirtschaftlich.

**Die Kirchen bitten darum, dass die Neuregelungen des § 8a Abs. 2 und 3 erst für Neubürgschaften nach In-Kraft-Treten des Gesetzes gelten.**

**Im Übrigen bitten die Kirchen, darauf zu achten, dass ihre steuerfreien bzw. die steuerbefreiten Körperschaften im Hinblick auf die Zinsschrankenregelung nicht schlechter als vergleichbare staatliche Körperschaften behandelt werden.**

## **2.2 § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG neu Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern**

Die Herabsetzung der Wertgrenze, bis zu der ein bewegliches Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgabe abgesetzt werden kann, stellt auch für Betriebe in kirchlicher Hand eine erhebliche Mehrbelastung dar.

Die Kirchen schließen sich dem Petitum der Wirtschaft an, den maßgeblichen Wert für eine Absetzung als Betriebsausgabe im Jahr der Anschaffung in der bisherigen Höhe zu belassen.

## **2.3 § 34a EStG neu Besteuerung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern**

Durch den neu einzuführenden § 34 a EStG haben Einzel- und Mitunternehmer die Möglichkeit, Teile ihres Gewinns im Unternehmen zu belassen. Dies soll der Stärkung des Eigenkapitals des Unternehmens dienen. Gleichzeitig wird für diese Gewinntteile der Steuersatz auf 28,25 % (zzgl. Soli) gesenkt und eine Belastungsgleichheit zur Kapitalgesellschaft hergestellt. Im Fall der Gewinnentnahme erfolgt eine Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 25 % (zzgl. Soli).

Die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne erfolgt auf der Ebene der Einkommenssteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG neu). Das Besteuerungsverfahren ist demnach personalisiert. Für die Kirchensteuer hat dies zur Folge, dass sie in diesem Rahmen akzessorisch mit berücksichtigt wird. Im Fall der Gewinnentnahme entspricht dies der Regel.

## **2.4 Abgeltungssteuer**

Die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen wird vollständig neu geregelt, das Halbeinkünfteverfahren insoweit abgeschafft und nur für Personenunternehmen durch ein Teileinkünfteverfahren ersetzt (§ 3 Nr. 40 S. 2 EStG neu). Der einheitliche abgeltende Steuersatz beträgt 25 % (§ 32d EStG neu) mit Veranlagungsoption bei geringerem Durchschnittssteuersatz (§ 32d Abs. 6 EStG neu).

Die Kirchen begrüßen, dass mit § 51a Abs. 2e EStG neu bereits jetzt das Ziel eines automatisierten, einfachen Quellenabzugsverfahrens für die Kirchensteuer gesetzlich formuliert ist. Auch das Verfahren nach § 51a Abs. 2c und d EStG neu ist vor diesem Hintergrund als Übergangslösung sachgerecht.

### **2.4.1 Sonderausgabenabzug im Rahmen der Abgeltungssteuer**

Die Kirchen begrüßen auch den Erhalt des Sonderausgabenabzugs. Durch den Verweis auf § 43a Abs. 1 Satz 3 und § 32d Abs. 1 Sätze 4, 5 EStG neu ist sichergestellt, dass die Sonderausgabenabzugswirkung der Kirchensteuer bei der Bemessung der Abgeltungssteuer gleich und vollumfänglich mit berücksichtigt wird. Korrespondierend hierzu wird der Sonder-

ausgabenabzug in § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG neu ausgeschlossen. Dies gilt auch in Veranlagungsfällen nach § 51a Abs. 2d EStG neu.

#### 2.4.2 Keine Beeinträchtigung des Spendenabzugs durch die Abgeltungssteuer

Für die Berücksichtigung der Kapitaleinkünfte bei der Ermittlung der maßgebenden Grenzen in § 10b EStG (u. a.) wird durch § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG neu sichergestellt, dass sie auf Antrag in die Ermittlung der Höhe der Einkünfte bzw. des Einkommens einfließen können. Damit entspricht der Gesetzentwurf ebenfalls einem Anliegen der Kirchen.

Berlin, den 19. April 2007