

## Steuerreform gefährdet Forschung in Deutschland

# Stellungnahme des Verbandes der Chemischen Industrie zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Stand: April 2007

## Zusammenfassung

Der Referenten-Entwurf enthält eine Reihe positiver Elemente. Dazu zählen die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %, das Absenken der Gewerbesteuermesszahl für Kapital- und Personengesellschaften von derzeit 5 % auf 3,5 % und die niedrigere Besteuerung einbehaltener Gewinne bei Personengesellschaften („Thesaurierungsbegünstigung“). Dies alles sind Schritte in die richtige Richtung, die Anerkennung verdienen.

So sehr wir diese Maßnahmen begrüßen, so sehr bedauern wir, dass alle wesentlichen Gegenfinanzierungsmaßnahmen im besonderen Maße investierende und forschende Unternehmen treffen. Mehr als problematisch ist vor allem die Gegenfinanzierung über die Einführung einer Zinsschranke. Dies verstößt gegen eine steuerrechtliche Fundamentalnorm (das objektive Netto-Prinzip), nach der tatsächliche Aufwendungen, die der Erzielung von Einkünften dienen, immer steuerlich abzugsfähig sein müssen.

Die grundsätzlich richtige Escape-Klausel müsste deswegen eigentlich für die Unternehmen so ausgestaltet werden, dass nur tatsächliche Missbrauchsfälle übrigblieben. Diese Escape-Klausel stellt Unternehmen von der Zinsschranke frei, deren Eigenkapital in der deutschen Bilanz vergleichbar mit dem Eigenkapital in der Konzernbilanz ist. Die Escape-Klausel in ihrer derzeitigen Ausformulierung bleibt für die Unternehmen völlig wirkungslos, weil bei der Berechnung der Eigenkapitalquote Beteiligungsbuchwerte abgezogen werden (§ 4h Abs.2 lit. c EStG-E). Damit ergibt sich für fast alle Unternehmen ein negatives Eigenkapital.

Genauso kontraproduktiv für das Ziel einer steuerlichen Entlastung der Unternehmen ist auch das Streichen der degressiven Abschreibung (AfA). Denn auch das würde in Deutschland investierende und forschende Industrie-Unternehmen besonders belasten. Eine wachstumsorientierte Wirtschaftspolitik sollte gerade diesen Schritt vermeiden.

Schließlich ist die Behauptung, deutsche Unternehmen verlagerten im großen Umfang Gewinne ins Ausland durch nichts belegt. Die jüngste erfreuliche Entwicklung der Steuereinnahmen widerlegt dies eindrucksvoll. Eine Erhebung unseres Verbandes unter 14 großen Unternehmen hat ergeben, dass diese im

Durchschnitt etwa 50 % der weltweiten Steuern in Deutschland zahlen, obwohl sie hierzulande nur 25 % ihres Weltumsatzes machen. Deutschland ist also in keiner Weise überdurchschnittlich von Gewinnverlagerungen ins Ausland betroffen. Im Übrigen gibt es bereits heute strikte Vorschriften zu der Dokumentation von Verrechnungspreisen. Der Entwurf zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen droht ein bürokratisches Regelwerk zu werden, das die Internationalisierung der deutschen Wirtschaft maßgeblich behindern könnte. Auch hiervon sind in erster Linie in Deutschland forschende Unternehmen betroffen.

Unser Fazit: Die Gegenfinanzierung bei der Unternehmenssteuerreform geht eindeutig zu Lasten der forschenden Industrie.

Die wichtigsten Kritikpunkte im Einzelnen:

**1. Zinsschranke, § 4h EStG-E, § 8a KStG-E**

Mit der Einführung einer Zinsschranke verstößt der Gesetzgeber gegen das steuerliche Netto-Prinzip, nach dem Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die der Erzielung von Einkünften dienen, immer steuerlich abzugsfähig sein müssen. Die Gewährung einer Vortragsfähigkeit der nicht sofort als abzugsfähig anzuerkennenden Zinsen mildert den Effekt zwar in der Theorie ab, praktisch dürften nicht vortragsfähige Zinsaufwendungen - einen kontinuierlichen Zinsbedarf unterstellt - jedoch nur sehr schwer in Folgejahren wieder abzugsfähig werden. Die Regelung wird begründet mit dem Anreiz für Steuerpflichtige, aufgrund der in Deutschland geltenden hohen Steuersätze, Verluste und Aufwendungen dort geltend zu machen. Wenn diese Argumentation stimmt, so dürfte bereits mit den richtigerweise vorgesehenen deutlichen Absenkungen der Unternehmensteuern der wichtigste Anreiz für derartige Vorgehensweisen entfallen. Denn betriebswirtschaftlich sind Aufwendungen dort nur dann am wertvollsten, wo sie auf die höchsten Steuersätze treffen.

Aus Sicht des Standortes Deutschlands ist es angezeigt, Investitionen in Forschung und Anlagegüter und damit in Arbeitsplätze im Rahmen der Zinsschranke besonders zu berücksichtigen. Wir regen deswegen dringend an, in § 4h Absatz 1 EStG-E die bisherige Ausgangsgröße (maßgeblicher Gewinn / maßgebliches Einkommen erhöht um Zinsaufwendungen und vermindert um die Zinserträge) um die Positionen Aufwendungen für Abschreibungen (diese Größe kann der jährlichen G+V- Rechnung entnommen werden) plus Forschungs- und Entwicklungs-Aufwand (zur Definition dieser Größe schlagen wir vor, die Formulierung im früheren § 4 Abs. 2 InvZulG 1986 i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 lit. u

Satz 4 EStG-1987 zum Vorbild zu nehmen <sup>1</sup>) zu ergänzen. Damit würde die Anschaffung von Anlagegütern, die Entwicklung neuer Produkte, die Grundlagenforschung, mithin auch die Schaffung und der Erhalt inländischer Arbeitsplätze seitens der in Deutschland ansässigen investitions- und forschungsintensiven Unternehmen steuerlich zumindest nicht sanktioniert. Anderenfalls droht eine Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ins Ausland mit dem damit verbundenen Verlust von inländischen Arbeitsplätzen und zukünftigem inländischem Ertragspotential.

Die USA, die eine solche Regelung nur auf Gesellschafterfremdfinanzierungen anwenden, erlauben einen 50 %-igen Abzug bezogen auf das Ergebnis vor

---

<sup>1</sup> **§ 4 Abs. 2 InvZuIG (1986) lautete wie folgt:**

„(2) Bei der Bemessung der Investitionszulage dürfen nur berücksichtigt werden

1. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nicht zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes gehören und mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung im Betrieb des Steuerpflichtigen ausschließlich der Forschung oder Entwicklung im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe u. Satz 4 des Einkommensteuergesetzes dienen.
2. die Herstellungskosten von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Ausbauten und Erweiterungen an abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die Gebäude, Gebäudeteile, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehende Räume sind, wenn die Wirtschaftsgüter oder die ausgebauten oder neu hergestellten Teile mindestens drei Jahre nach ihrer Herstellung im Betrieb des Steuerpflichtigen zu mehr als 66 2/3 vom Hundert der Forschung oder Entwicklung im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe u. Satz 4 des Einkommensteuergesetzes dienen; dienen die Wirtschaftsgüter oder die ausgebauten oder neu hergestellten Teile nicht zu mehr als 66 2/3 vom Hundert, aber zu mehr als 33 1/2 vom Hundert der Forschung oder Entwicklung, so werden die Herstellungskosten zur Hälfte bei der Bemessung der Investitionszulage berücksichtigt.
3. die Anschaffungskosten von neuen abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, soweit sie nicht in laufenden Vergütungen bestehen, die vom zukünftigen Umsatz oder Gewinn oder einer ähnlichen ungewissen Größe abhängen, bis zur Höhe von 500.000 Deutsche Mark im Wirtschaftsjahr, wenn die obersten Landesbehörde oder die von ihr bestimmte Stelle bescheinigt hat, dass die Wirtschaftsgüter bestimmt und geeignet sind, im Betrieb des Steuerpflichtigen ausschließlich der Forschung oder Entwicklung im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe u. Satz 4 Doppelbuchstabe bb und cc des Einkommensteuergesetzes zu dienen, und die Wirtschaftsgüter mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung im Betrieb des Steuerpflichtigen verbleiben und keinen anderen Zwecken dienen; weitere Voraussetzung ist, dass der Veräußerer der Wirtschaftsgüter keine dem Erwerber nahestehende Person ist; § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes gilt sinngemäß.“

**§ 51 Abs. 1 Nr. 2 lit u Satz 4 EStG (1987) lautete wie folgt:**

„Die Wirtschaftsgüter dienen der Forschung oder Entwicklung, wenn sie verwendet werden

- aa) zur Gewinnung von neuen wissenschaftliche oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art (Grundlagenforschung) oder
- bb) zur Neuentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren oder
- cc) zur Weiterentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren, soweit wesentliche Änderungen dieser Erzeugnisse oder Verfahren entwickelt werden.“

Steuern zuzüglich Zinsen und Abschreibungen. Auch aus diesem Vergleich sollte sich der Gesetzgeber ermutigt sehen und ein Zeichen setzen, dass Investitionen und Forschungsaufwendungen in Deutschland erwünscht sind und diese der Basis für die Zinsschranke hinzuaddieren. Dann mag es, bis wieder Finanzierungsspielraum vorhanden ist, bei der 30 %-igen Beschränkung bleiben.

Desweiteren könnten solche Fremdkapitalzinsen aus Akquisitionsfällen auf Ebene der akquirierenden Gesellschaft unberücksichtigt bleiben, wenn sie wirtschaftlich mit Erwerb eines Betriebs/eine Beteiligung zusammenhängen (in umgekehrter Analogie der Formulierung des geltenden § 8 Nr. 1 GewStG).

Zudem ist sicherzustellen, dass bereits zum Betriebsausgabenabzug nicht zugelassene Zahlungen (z. B. gemäß § 4 Absatz 4a EStG, 3c EStG, § 10 Nr. 2 KStG) über das Instrument der Zinsschranke nicht doppelt erfasst werden, bereits heute nicht abzugsfähige Zinsausgaben also unbeachtlich sind.

An Stelle der Freigrenze von einer Million Euro sollte in § 4h Abs. 2 lit. a EStG-E ein entsprechender Freibetrag vorgesehen werden. Dies gilt auch im Hinblick auf die notwendige Planungssicherheit bei Investitionen. Sollte es jedoch bei der Freigrenze bleiben, ist zur Vermeidung unbilliger Härten bei einem geringfügigen Überschreiten der 1 Million Euro-Grenze eine ausgleichende Härtefallregelung nach dem Vorbild des § 19 Abs. 3 ErbStG vorzusehen.

## **2. Escape-Klausel, § 4h Absätze 2 und 3 EStG-E, § 8a Absätze 2 und 3 KStG-E**

Mit Einführung einer Escape-Klausel will der Gesetzgeber die negativen Wirkungen der Zinsschranke abmildern. Diese Motivation ist an sich begrüßenswert. Die praktische Ausgestaltung ist allerdings misslungen. Die Escape-Klausel, die solche Unternehmen von der Zinsschranke freistellt, die nachweisen, dass das Eigenkapital im deutschen Abschluss vergleichbar mit dem des Konzerns ist, ist bei weitem zu restriktiv.

Zunächst einmal würde es ausreichen, den Zinsabzug nur soweit pro rata zu versagen, als die Eigenkapitalquote in der deutschen Gesellschaft niedriger ist als im Konzern. Weiter ist es für einen internationalen Holdingstandort, der Deutschland bisher sein wollte, unakzeptabel, dass sämtliche Beteiligungen bei der inländischen Eigenkapitalbetrachtung gekürzt werden. Zur Vermeidung von Kaskadeneffekten würde es ausreichen, wenn die inländischen Beteiligungen gekürzt würden. Alternativ könnte man statt der Beteiligungsbuchwerte das Eigenkapital der Beteiligungen kürzen. Ansonsten ist keine deutsche Holdinggesellschaft oder Stammhausgesellschaft in der Lage von der Escape-Klausel Gebrauch zu machen, was in schwierigen wirtschaftlichen Verhältnissen zu erheblichen Steuerbelastungen führen kann und tatsächlich den § 8b Abs. 5 KStG aushebelt. Wenn dies der Gesetzgeber wirklich beabsichtigt, sollte er es nach außen entsprechend kommunizieren – mit allen eintretenden Folgen für

den Holding-Standort Deutschland und das Vertrauen in die Verlässlichkeit des Steuergesetzgebers.

Die bürokratischen Anforderungen lassen sich noch nicht absehen. So ist es wohl erforderlich, für einen Organkreis einen konsolidierten IFRS-Abschluss zu erstellen, der bisher nicht erforderlich war. Die gesamte Regelung sollte auf Vereinfachungsmöglichkeiten untersucht werden, zumal vieles unklar ist, z.B.:

- ob es sich bei dem Betrieb um den ertragsteuerlichen Organkreis handelt?
- wie der Begriff Konzern zu definieren ist? Im Anschluss an die handelsrechtliche Praxis oder ggf. Abweichung davon?
- Das materielle Prüfungsrecht der Wirtschaftsprüfer führt unseres Erachtens zu untragbaren Ergebnissen, Risiken und Komplikationen.

Vier Punkte sind daher aus unserer Sicht dringend klarstellungsbedürftig:

1) Die zentrale Eingangsnorm für die Prüfung, ob die Escape-Klausel überhaupt in Anspruch genommen werden darf, ist § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG-E. Danach muss die Kapitalgesellschaft nachweisen, dass die Zinsen, die an Gesellschafter oder rückgriffsberechtigte Dritte gezahlt werden, höchstens 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft betragen. Diese Relation ist viel zu eng gefasst und verhindert betriebswirtschaftlich sinnvolle innerkonzernliche Finanzierungen. Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum in Bezug auf die Anwendbarkeit der Escape-Klausel eine solch verschärfende Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung eingeführt werden soll, wo doch mit der Zinsschranke gerade die bisherigen Vorschriften in diesem Bereich gänzlich ersetzt werden sollen. Insofern sollte § 8 a Abs. 3 Satz 1 KStG-E ganz gestrichen oder zumindest erheblich weniger nachteilig gefasst werden.

2) Zudem muss die Regelung überarbeitet werden, nach der Beteiligungsbuchwerte bei der Berechnung der Eigenkapitalquote gekürzt werden, § 4h Abs.2 lit. c EStG-E. Bei Anwendung dieser Vorschrift ergibt sich für viele Unternehmen ein negatives Eigenkapital. Damit wird die Anwendung der Escape-Klausel praktisch unmöglich gemacht, § 8b Abs. 5 KStG unterlaufen und der Holding-Standort Deutschland aufgegeben.

3) Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG-E gelten Organträger und Organgesellschaften steuerrechtlich als ein Betrieb im Sinne des § 4h EStG-E. Es muss zusätzlich klar geregelt werden, wie die steuerlich relevante Eigenkapitalquote für Gesellschaften eines Organkreises zu ermitteln ist.

4) Nicht zuletzt weil für den Organkreis als solchen weder Jahresabschlüsse nach IFRS noch nach HGB erstellt werden, würden § 4h Abs. 2 und 3 EStG-E in ihrer derzeitigen Ausgestaltung zu teilweise erheblichen zusätzlichem Verwaltungsaufwand führen. Aber auch in den Fällen, in denen keine Organschaft besteht, entstünde zusätzlicher Verwaltungsaufwand durch die

Notwendigkeit der Erstellung von testierten Einzelabschlüssen nach IFRS und gegebenenfalls einer zusätzlichen Konzernbilanz wegen des in § 4h Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG-E gebrauchten Konzernbegriffs.

### 3. **Zinshinzurechnung, § 8 GewStG-E**

Die Ausdehnung der Zinsschranke auch auf die Gewerbesteuer entspricht nicht den Vereinbarungen im Eckpunktepapier und auch nicht der Begründung des Referentenentwurfs. Daher sollte die Hinzurechnung unter der Zinsschranke im Gewerbesteuergesetz wieder gekürzt werden.

Auch die Hinzurechnung von Zinsanteilen bei der Gewerbesteuer ist unbefriedigend. So werden auch bei solchen Leistungen Zinselemente unterstellt, bei denen sie nach der wirtschaftlichen Wirklichkeit keine Rolle spielen (z. B. Lizenzierung gegen Einmalzahlungen oder Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters; Skonti sind beispielsweise im wesentlichen Umfang keine Zinsabschläge sondern Rabatte, die die Kundenbindung erhöhen). Da anders als bei der Zinsschranke Zinserträge nicht gegengerechnet werden, wird nunmehr das Unterhalten von Cash Pools im Inland mit einer Strafsteuer belegt. Diese wie eine Quellensteuer wirkende Besteuerung dürfte unter der Mutter-/Tochterrichtlinie EU-rechtswidrig sein.

Die Erfassung der hinzurechnungspflichtigen Entgelte stellt die Unternehmen vor noch nicht überschaubare bürokratische Anforderungen. Die in jedem Einzelfall erforderlichen Unterscheidungen zwischen Schuldtypen und Vertragstypen, die in der Begründung angeführt werden, stellt die Unternehmen vor erhebliche Interpretations- und Umsetzungsschwierigkeiten. So ist es systemisch beispielsweise heute nicht möglich, zwischen sog. Treuerabatten und Abschlägen wegen vorzeitiger Tilgung zu unterscheiden. Die Aufteilung von Erträgen bei gemischten Verträgen ist automatisiert überhaupt nicht möglich und mit erheblichen Unsicherheiten behaftet. Nach welchen Regeln z. B. bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzung oder kurzfristigen Kfz-Mietverträgen "eine Hinzurechnung regelmäßig ausscheidet" (Seite 114 der Begründung) ist nicht erkennbar. Insgesamt wäre es wünschenswert, wenn die Zinsdefinition der Zinsschranke übernommen würde und hierauf die Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer beschränkt würde. Die Pauschalierung von Zinsanteilen in Lizenzverträgen mit 25 % des zu zahlenden Entgelts unabhängig von der Laufzeit ist zweifelhaft, insbesondere wenn das Lizenzentgelt vorab ganz bezahlt wird. Es sollte für diese Fälle eine Ausnahme geben.

### 4. **Streichen der degressiven AfA, § 7 Absätze 2 und 3 EStG**

Mit Abschaffung der degressiven AfA wird dem Investitionsstandort Deutschland ein schwerer Schlag versetzt. Abschreibungsbedingungen sind mit die wichtigste Kennzahl für unternehmerische Investitionsentscheidungen. Die chemische Industrie als besonders investitionsstarke Industrie (knapp 6 Mrd. €



Anlageinvestitionen und etwa 9 Mrd. € F & E - Investitionen pro Jahr) ist davon ganz besonders betroffen. Zwar ist richtig, dass die Absenkung der Unternehmensteuersätze das Investitionsklima gleichermaßen begünstigt. Allerdings bleibt von der begünstigenden Wirkung beinahe nichts übrig, wenn andere Investitionsbedingungen wie eben die Abschreibungsbedingungen so deutlich eingeschränkt werden. Tatsächlich wird Deutschland im Standortwettbewerb mit anderen Staaten z. B. USA, Belgien, Großbritannien, Frankreich in diesem Bereich drastisch zurückfallen. Hier sollten bei nächster Gelegenheit wieder Korrekturen angebracht werden, wenn aufgrund der engen Gegenfinanzierungsanforderungen derzeit die Beibehaltung der degressiven AfA nicht erreichbar sein sollte.

**5. Streichen der Sofortabschreibung geringwertige Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG**

Die Herabsenkung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 410 Euro auf 60 Euro ausgerechnet für Großunternehmen ist ein bürokratischer Akt mit geringen Finanzierungswirkungen. Wir können nicht nachvollziehen, warum eine über 50 Jahre gültige Regelung gestrichen wird, die eigentlich unter praktischen Gesichtspunkten ausgedehnt werden müsste.

**6. Ermäßigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne (Thesaurierungsbegünstigung), § 34a EStG-E**

Mit Einführung der Thesaurierungsbegünstigung wird erfreulicherweise auf Gedanken zurückgegriffen, die schon beim Planspiel zur Vorbereitung der Unternehmensteuerreform 2001 in den Jahren 1999/2000 durch das Bundesfinanzministerium angestellt wurden. Unser Verband hat solche Überlegungen für eine Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne bei Personenunternehmen stets unterstützt. Insofern begrüßen wir diesen Vorschlag ausdrücklich.

Kritisch sind allerdings zwei Punkte der vorliegenden Regelung aufzugreifen: Zum einen sieht die Regelung in § 34a Abs. 3 EStG-E eine Berücksichtigung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben (z.B. der Gewerbesteuer) als begünstigt zu besteuern Entnahmen nicht vor. Konsequenz wäre, dass unabhängig von einer Entnahme der der Gewerbesteuer entsprechende Betrag dem Normalsteuersatz von 45 Prozent – und nicht, wie es richtig sein müsste, dem begünstigten Tarif von 28,25 Prozent – unterliegt. Hier sollte dringend klargestellt werden, was gemeint ist.

Zum anderen wäre es nicht sachgerecht, wenn Entnahmen für auf die Übertragung von Betriebsvermögen entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer einer Nachversteuerung unterworfen würden, obwohl noch Altrücklagen vorhanden sind. Dasselbe gilt für Entnahmen beispielsweise bei Betriebsaufspaltungen und/oder Schwesterpersonengesellschaften für Zwecke

der Finanzierung von Investitionen in den Gesellschaften sowie für Entnahmen zur Begleichung von Mehrsteuern aus Betriebsprüfungen etc., die sämtlich im Ergebnis der Erhaltung des Unternehmens und der Arbeitsplätze dienen. § 34a Abs. 4 EStG-E gibt jedoch für jede Entnahme, soweit sie nicht unterjährig durch eine Einlage abgedeckt wird, den Vorrang der Auskehrung der nachsteuerpflichtigen Beträge vor. Dies fördert die Tendenz zur temporären Aufnahme von Fremdkapital, weil dieses ohne Nachversteuerung zurückgezahlt werden kann (Lock-In-Effekt begünstigt besteuerte Beträge) und zur Vorziehung von Entnahmen, mithin zur zusätzlichen Schwächung des Eigenkapitals insbesondere von Familienpersonengesellschaften.

Die absolute Vorrangigkeit der Entnahme nachversteuerungspflichtiger Beträge sollte bei Entnahmen für vorgenannte Zwecke eingeschränkt werden. Hier ist eine entsprechende Änderung bzw. Ergänzung des Gesetzesentwurfs wünschenswert. Ähnliches gilt für die Entnahme von Sonderbetriebsvermögen.

Eine völlig freies Wahlrecht zur Verwendungsreihenfolge für die Rücklagen des Eigenkapitals gefährdet allerdings das gesamte System, weil Altrücklagen einerseits zur Finanzierung der Entnahmen eingesetzt werden könnten, die neuen Gewinne andererseits der satzermäßigsten Besteuerung unterworfen würden. Die Stärkung des Eigenkapitals der Unternehmen würde nicht erreicht.

Dem lässt sich begegnen, indem das Altkapital beim Systemwechsel besonders ausgewiesen wird. Nur wenn die neuen Rücklagen insgesamt ausgezahlt bzw. nachversteuert worden sind, kann das Altkapital nachsteuerfrei entnommen werden. Bei einer solchen Regelung kann der Steuerpflichtige auch einen z.B. wegen Verlustverrechnung nicht nachsteuerpflichtigen Gewinn als Rücklage zur Stärkung des Eigenkapitals im Betrieb stehen lassen. Eine Ausnahme gilt nur, soweit Einkommensteuer für Jahre vor dem Systemwechsel oder Erbschaftsteuer entnommen wird, die auf das betriebliche Vermögen entfällt. § 34a Abs. 4 EStG-E gibt jedoch für die Entnahme.

Schließlich stellen wir alternativ anheim, Überlegungen aufzugreifen, die steuerbegünstigte Rücklagenbildung bereits auf Gesellschaftsebene zuzulassen.

## 7. **Neuregelung des sogenannten Mantelkaufs, § 8c KStG-E**

§ 8 c KStG-E und § 10 a Satz 8 GewStG-E sehen eine drastische Verschärfung der Regelungen zum so genannten Mantelkauf vor. Nunmehr ist im Gegensatz zum geltenden Recht nicht nur ein unmittelbarer, sondern auch ein mittelbarer Anteilseignerwechsel schädlich. Darüber hinaus sieht der Entwurf bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 25 % den anteiligen Fortfall der Verlustvorträge und Zinsvortragsbeträge aus der Anwendung der Zinsschranke vor. Bei einem Anteilseignerwechsel von mehr als 50 % soll es sogar zu einem vollständigen Fortfall von Verlust- und Zinsvorträgen kommen.



Ausnahmeregelungen für Sanierungsfälle und für Anteilsübertragungen im Konzern sind nicht vorgesehen.

Durch die Neuregelung würde eine Sanierung von verlustträchtigen, aber sanierungsfähigen Unternehmen bei Beteiligung neuer Investoren zusätzlich erschwert. Dem Interesse des Fiskus an einer angemessenen Sicherung des Steueraufkommens wird in diesen Fällen bereits durch die geltende Mindestbesteuerung Rechnung getragen.

Auf keinen Fall sollten Übertragungen von Beteiligungen innerhalb eines Konzerns vom Anwendungsbereich der Regelung erfasst werden. In Fällen der konzerninternen Umstrukturierung kann kein Handel mit Verlustmänteln gesehen werden. Vielmehr haben solche Umstrukturierungen regelmäßig steuerungstechnische Gründe (z.B. Zuordnung und Ergebnisverantwortung bei einer bestimmten Konzernsparte) und sollten daher nicht durch prohibitive steuerliche Regelungen behindert werden. Ansonsten kann es zu betriebswirtschaftlichen Fehldispositionen kommen. Dies wäre weder im Interesse der verlustträchtigen Beteiligung noch der darin beschäftigten Arbeitnehmer.

#### **8. Wertpapierleihe**

Die Abschaffung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Wertpapierleihgebühr als Gegenfinanzierungsmaßnahme ist in Ordnung. Allerdings ist die Regelung so auszugestalten, dass sie nicht zur Doppelbesteuerung führt. Da die Dividenden bei Portfolio Investments gewerbesteuerpflichtig sind, sollte die Nichtabzugsfähigkeit der Leihgebühr auf die Körperschaftsteuer beschränkt werden oder insgesamt sollte besser die Dividende aus der Wertpapierleihe steuerpflichtig behandelt werden unter Beibehaltung der Abzugsfähigkeit der Leihgebühr. Die rückwirkende Anwendung der Neuregelung auf den 01.01.2007 ist eine unnötige und verfassungsrechtlich sehr zweifelhafte Regelung. Aufgrund der bisherigen Ankündigungen einer Unternehmenssteuerreform für 2008, konnten die beteiligten Kreise mit einer Anerkennung der Wertpapierleihe in 2007 noch rechnen. Dieses Vertrauen kann frühestens mit Ergehen des Kabinettsbeschlusses erschüttert werden. Die Regelung ist insoweit anzupassen.

#### **9. Steuersatz für Zwecke der Anwendung des AStG**

Der Steuersatz gemäß § 8 Abs. 3 AStG muss wie der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % gesenkt werden.

#### **10. Fremdvergleichsgrundsatz und Funktionsverlagerungen**

Die vorgeschlagenen Änderungen zum Außensteuergesetz begegnen verschiedenen Bedenken. Der Gesetzentwurf enthält insbesondere in § 1 AStG-E Regelungen, die den internationalen Grundsätzen für die Bestimmung von Verrechnungspreisen klar zuwider laufen. Das gilt vor allem für die folgenden Punkte:

- Unterstellung der vollständigen Transparenz zwischen den handelnden Parteien (Käufer und Verkäufer);
- Einschränkung der bislang bestehenden Fremdvergleichsbandbreiten;
- Häufige Besteuerung künftiger Synergien des Erwerbers;
- Forderung von nachträglichen Preisanpassungen, insbesondere im Hinblick auf Abweichungen von Businessplänen.

In der Praxis führen die vorgenannten Regelungen zu fremdunüblichen Verrechnungspreisen und damit mangels internationaler Akzeptanz zu einem erhöhten Steuerrisiko für international tätige Unternehmen (drohende Doppelbesteuerung bzw. erhebliche Zunahme von Verständigungsverfahren).

#### **11. Änderung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GewAufzVO)**

Die vorgeschlagene Änderung dieser Verordnung ist ebenfalls problematisch. Die Definition der außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle im § 3 Abs. 2 GewAufzVO sollte unverändert bleiben. Diese Regelung besteht erst seit dem Jahr 2004 und ist in der Betriebsprüfungspraxis so gut wie noch nicht angewandt worden. Hier ist geregelt, was zeitnah, d. h. vorab ohne Anfrage der Betriebsprüfung dokumentiert werden muss und was erst auf Anfrage der Betriebsprüfung der Dokumentationspflicht unterliegt. Die Absicht der GewAufzVO ist es, überflüssigen Dokumentationsaufwand für den Steuerpflichtigen zu vermeiden und ihm zu ermöglichen, die Dokumentation selbst zu erstellen. Deshalb ist das wichtigste Kriterium für einen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall, dass er sich erheblich auf die Einkünfte des Steuerpflichtigen auswirkt. Die jetzt vorgeschlagene Erweiterung auf nahestehende Personen ist überflüssig und macht aus deutscher Sicht keinen Sinn. Wenn ein Geschäftsvorfall bei einer kleinen nahestehenden Gesellschaft sich wesentlich auf die Einkünfte auswirkt, dann besteht noch lange kein Anlass, in Deutschland eine zeitnahe Dokumentationspflicht einzuführen, bei Zuwiderhandeln frei zu Lasten des Steuerpflichtigen zu schätzen und Penalties festzusetzen. Auch die anderen Maßnahmen wie Umstrukturierungsmaßnahmen oder Überlassung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen sollten unter die Begrenzung gestellt werden, dass es zu einer wesentlichen Auswirkung auf die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen kommt. Nur dieses Kriterium gibt dem Steuerpflichtigen hinreichende Sicherheit, so dass er nicht jegliche Geschäftsvorfälle vorab dokumentieren muss.

Auch § 5 S. 2 Nr. 2 GewAufzVO in der vorgeschlagenen Fassung erscheint überarbeitungsbedürftig. Der Steuerpflichtige kann nicht drei Jahre im Voraus

ahnen, wo sich eine Funktionsänderung ergeben könnte und dann Aufzeichnungen führen. Unseres Erachtens ist es ausreichend, dass der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung Zugang zu den Forschungsdokumentationen, die im Zusammenhang mit einer Funktionsänderung stehen können, verschafft. Eine eigenständige steuerliche Dokumentation ist weder erforderlich noch sinnvoll.

Zu der vorgeschlagenen Änderung des § 162 Abs. 3 AO ist zu sagen, dass die ausländische nahestehende Person eines inländischen Unternehmens gerade keine Mitwirkungs- und Auskunftspflichten nach § 90 ff. AO treffen. Insoweit können auch an die Verletzung dieser nichtbestehenden Pflicht keine Konsequenzen geknüpft werden.