

Deutscher Bundestag

Finanzausschuss

Anhörung zu dem Gesetzesentwurf der Koalitionsfraktionen
„Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008“
(Drucksache 16/4841)

Prof. Dr. Patrick Spohn
Steuerberater - Diplom-Kaufmann

Inhaltsverzeichnis	Seite
A. Grundsätzliches zur Unternehmenssteuerreform	3
B. Einführung einer modifizierten Zinsschranke	4
1. Überblick über die Funktionsweise	4
2. Würdigung des Zinsschrankenmodells	6
C. Fazit und Verbesserungsvorschläge	10

A. Grundsätzliches zur Unternehmenssteuerreform 2008

Die Unternehmenssteuerreform 2008 geht mit dem Regierungsentwurf vom 14.03.2007 nach dem Referentenentwurf vom 5.2.2007 in die nächste Runde. Da das Gesetzgebungsverfahren nach derzeitigem Stand noch vor der parlamentarischen Sommerpause abgeschlossen werden soll, ist es an der Zeit, ein Zwischenfazit zu ziehen.

Die Unternehmenssteuerreform 2008 ist erforderlich und von daher grundsätzlich zu begrüßen. Hauptziel ist nach der amtlichen Gesetzesbegründung die Erhöhung der Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland sowie die nachhaltige Sicherung des deutschen Steuersubstrats. Da viele Standortfaktoren wie Infrastruktur oder Lohnkosten von den einzelnen Regierungen auch mittelfristig nicht wesentlich verbessert werden können, kommt der Steuerpolitik besondere Bedeutung zu. In Hinblick auf die Erhöhung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands soll die nominale Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften von derzeit 38% unter 30% abgesenkt werden. Bei Personenunternehmen soll durch Begünstigung nicht entnommener Gewinne eine vergleichbare Steuerbelastung erreicht werden. Damit rückt Deutschland innerhalb der alten EU-Mitgliedsstaaten aus dem Tabellenkeller in das Mittelfeld der international gültigen Steuersätze – ein aus wirtschafts- und finanzpolitischer Sicht ebenso erfreulicher wie notwendiger Schritt. Zu beklagen ist jedoch, dass sich die Bundesregierung auch dieses Mal nicht zur Abschaffung der Gewerbesteuer hat durchringen können und somit erneut eine große Chance vertan hat, die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands international weiter zu erhöhen. Die Entwicklung der Ertragsteuersätze von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU zeigt einen deutlichen Abwärtstrend. Im zunehmend aggressiven EU-Steuerwettbewerb muss sich Deutschland gegenüber Körperschaftsteuersätzen neuerer Mitgliedstaaten

von bis zu 0% (Durchschnitt ca. 19%) behaupten. Auch unsere direkten Nachbarn wie zum Beispiel Österreich haben ihre Hausaufgaben längst gemacht und locken mit einem Körperschaftsteuersatz von 25% ohne weitere Belastung mit Gewerbesteuer. Vor diesem Hintergrund könnte eine weitere Reduzierung der Steuersätze diskutiert werden; dabei ist jedoch zu bedenken, dass eine noch stärkere Absenkung in einem einzigen Schritt vor dem Hintergrund haushaltspolitischer Erwägungen nicht tragbar sein dürfte.

B. Einführung einer modifizierten Zinsschranke

1. Überblick über die Funktionsweise

Nach derzeitigem Plan soll die Steuerreform 2008 mit Steuermindereinnahmen von jährlich etwa 30 Milliarden Euro verbunden sein; unter Inkaufnahme von Steuerausfällen von ca. 5 Milliarden Euro soll die Reform durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer sowie einige weitere Maßnahmen zur Verbreiterung der jeweiligen Bemessungsgrundlage gegenfinanziert werden.

Im Lichte der interessierten Öffentlichkeit steht dabei insbesondere die Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalaufwand. Damit soll der nachhaltigen Sicherung des deutschen Steuersubstrats Rechnung getragen werden. Dabei steckt die Bundesregierung in einem altbekannten Dilemma: zum einen soll verhindert werden, dass internationale Konzerne die Gewinne inländischer Einheiten im Rahmen von Darlehensbeziehungen als Zinsen in das niedriger besteuerte Ausland transferieren; zum anderen verbietet jedoch höherrangiges europäisches Recht die Beschränkung einer entsprechenden Regelung auf die Zielgruppe der ausländischen Kreditgeber.

Der Regierungsentwurf sieht die Anwendung einer modifizierten Zinsschranke vor; Grundgedanke ist die Begrenzung des steuerlichen Abzugs jeglichen Fremdkapitalaufwands für alle Rechtsformen bis maximal 30% des Saldos aus Zinsaufwand und Zinsertrag bezogen auf den steuerlichen Gewinn vor Zinsen (steuerliches EBIT). Zunächst nicht abzugsfähiger Zinsaufwand kann in die nachfolgenden Jahre vorgetragen und dort gegebenenfalls steuermindernd geltend gemacht werden. Zur Vermeidung von Härten soll die Zinsschranke in folgenden Fällen keine Anwendung finden:

- Der die Zinserträge übersteigende Zinsaufwand beträgt weniger als 1 Mio. Euro (Freigrenze, § 4h Abs. 2 a) EStG-E);
- Der Betrieb gehört nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern (Konzernklausel, § 4h Abs. 2 b) EStG-E); in diesem Zusammenhang wird ein erweiterter Konzernbegriff verwendet: ein Betrieb gehört demnach zu einem Konzern, wenn er nach IFRS/HGB/US-GAAP konsolidiert wird oder werden könnte oder wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (§ 4h Abs. 3 Satz 5 EStG-E). Kapitalgesellschaften haben darüber hinaus § 8a Abs. 2 KStG-E zu beachten; d.h. die Körperschaft hat nachzuweisen, dass von den die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen höchstens 10% auf einen wesentlich beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder einen rückgriffsberechtigten Dritten entfallen;
- Der Betrieb ist Teil eines Konzerns und seine Eigenkapitalquote unterschreitet diejenige des Gesamtkonzerns nicht (Escape-Klausel, § 4h Abs. 2 c) EStG-E); das Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu einem Prozentpunkt ist unschädlich. Im Rahmen der Ermittlung der Eigenkapitalquote ist das Eigenkapital des Betriebs um Anteile an anderen Konzernkapitalgesell-

schaften zu kürzen. Für Kapitalgesellschaften gilt ferner § 8a Abs. 3 KStG-E, d.h. die Körperschaft hat nachzuweisen, dass bei ihr und bei allen anderen Konzerngesellschaften von den die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen höchstens 10% auf einen wesentlich beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder einen rückgriffsberechtigten Dritten entfallen. Diese Einschränkung betrifft nur Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss ausgewiesen sind und bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen (§ 8a Abs. 3 Satz 2 KStG-E).

Die geplante Neuregelung ersetzt die bisherige Norm der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG).

2. Würdigung des Zinsschrankenmodells

Die Entscheidung für das Zinsschrankenmodell ist grundsätzlich zu begrüßen, zu zahlreichen Einzelfragen besteht noch Diskussionsbedarf.

Ausgangspunkt für die Einführung eines Zinsschrankenmodells war die Ineffizienz der gegenwärtigen Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG). Die aktuelle Regelung trennt auf der Tatbestandsseite zwischen Gesellschafter-Fremdfinanzierung und anderweitiger Fremdfinanzierung. Von europarechtlichen Problemen ganz abgesehen hat sich diese Trennung als nicht praktikabel erwiesen, insbesondere die Rückgriffsfälle bereiten größte Schwierigkeiten. Von daher erscheint es sachgerecht, die gegenwärtige Regelung durch eine andere mit höherem Typisierungsgrad zu ersetzen. Das Zinsschrankenmodell ist eine solche Regelung

und gilt für Unternehmen sämtlicher Rechtsformen, erfasst allerdings jede Art von Fremdfinanzierung, also insbesondere auch die allgemeine Banken-Fremdfinanzierung.

Im Gegensatz zu dem noch im Juli 2006 favorisierten Hinzurechnungsmodell, welches die generelle Nichtabzugsfähigkeit der Finanzierungskosten vorsah, sieht das Zinsschrankenmodell lediglich ein zeitlich begrenztes Abzugsverbot der Finanzierungskosten vor. Ferner führt die geplante Regelung zunächst nicht zu einer Verschlechterung der effektiven Steuerquote, da die betreffenden Unternehmen den vortragsfähigen Finanzierungsaufwand grundsätzlich als deferred tax asset aktivieren. Vergleichbare Regelungen existieren bereits in den USA sowie in der Ukraine. Um diesen vortragsfähigen Finanzierungsaufwand in Gestalt des deferred tax asset mit künftigen Gewinnen verrechnen zu können, besteht für die Unternehmen der Anreiz, die Fremdfinanzierung inländischer Einheiten zugunsten einer Eigenfinanzierung zu verringern oder zusätzliche Wertschöpfung nach Deutschland zu verlagern. Welche heilsame Wirkung von solchen Investitionsanreizen ausgehen kann, durfte unser Nachbar Österreich bereits erfahren. Denn die neue österreichische Regelung zur Gruppenbesteuerung mit grenzüberschreitender Verlustverrechnung zielt genau auf diesen Aspekt ab. So haben in jüngster Vergangenheit nicht wenige Unternehmen steuerpflichtige Gewinne nach Österreich verlagert, um sie dann mit Verlusten aus Auslandsengagements verrechnen zu können. Entscheidend sind daher diese Anreize, die von dem Zinsschrankenmodell ausgehen.

Diskussionsbedarf besteht zu einzelnen Aspekten der Ausgestaltung. Das Zinsschrankenmodell verfolgt im Vergleich zu der gegenwärtigen Regelung (§ 8a KStG) einen pauschaleren Ansatz, es erfasst mithin sämtliche Arten der Fremdfinanzierung und betrifft grundsätzlich Unternehmen aller Rechtsformen. Wie bei jeder Miss-

brauchsregelung ist daher die Verhältnismäßigkeit zu hinterfragen bzw. zu prüfen, inwieweit diejenigen getroffen werden, die sich nicht im Visier des Gesetzgebers befinden.

Durch die Freigrenze von 1 Mio. Euro wird die Masse der kleinen Unternehmen von der Zinsschranke ausgenommen. Die Konzernklausel schützt die ebenfalls nicht im gesetzgeberischen Visier stehenden Betriebe ohne Konzernzugehörigkeit wie Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Anteilseigner. Ebenfalls nicht betroffen sind Kapitalgesellschaften im Streubesitz, Betriebsaufspaltungen und Organkreise. Nach § 15 Nr. 3 KStG-E gelten Organschaften für Zwecke des Zinsschrankenmodells als ein Betrieb mit der Folge, dass inländische Konzerne, die einen Organkreis darstellen, unter die Ausnahmeregelung des § 4h Abs. 2 b) EStG-E fallen können und so von der Anwendung der Zinsschranke verschont bleiben. Generell hängt die Anwendung der Konzernklausel bei Kapitalgesellschaften davon ab, dass keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Sinne des § 8a Abs. 2 KStG-E betrieben wird. Dies bedeutet umgekehrt, dass auch Kapitalgesellschaften von der Zinsschranke erfasst werden können, die nicht zu einem Konzern gehören. Im Einzelfall kann sich die Organschaft als Ausweg anbieten. Jedenfalls ist die Erfassung reiner Inlandssachverhalte nicht beabsichtigt und daher problematisch. Zudem ist eine Ausstiegsmöglichkeit mittels Fremdvergleich, wie es die gegenwärtige Regelung vorsieht, nicht mehr vorgesehen. Hier wäre ein zumindest befristeter Bestandsschutz für Altfälle angezeigt, damit ausreichend Zeit bleibt, auf die geänderten Rahmenbedingungen reagieren zu können, sowie die Einführung einer Drittvergleichsmöglichkeit.

Die Escape-Klausel schließlich verhindert die Anwendung der Zinsschranke in Abhängigkeit von der Eigenkapitalquote des jeweiligen Betriebs. Die Toleranzgrenze

sollte etwas angehoben werden, eventuell auf 5 Prozentpunkte. Im Rahmen der Ermittlung des Eigenkapitals erfolgt eine Kürzung um Anteile an anderen Konzernkapitalgesellschaften. Dies trifft allgemein fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe und insbesondere Holdinggesellschaften und kann so nicht hingenommen werden. Zu bedenken ist ferner, dass die Beteiligungserträge der Holdinggesellschaften durch § 8b Abs. 1 und 5 KStG im Ergebnis nur zu 5% den relevanten Gewinn erhöhen. Vor diesem Hintergrund ist eine Sonderregelung für Beteiligungsbesitz nach dem Vorbild des geltenden § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG erforderlich.

Auch die Anwendbarkeit der Escape-Klausel hängt von dem Nachweis ab, dass keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt (§ 8a Abs. 3 KStG-E). Wie im Rahmen der Konzernklausel wäre auch hier ein zumindest befristeter Bestandschutz für Altfälle angezeigt sowie die Einführung einer Drittvergleichsmöglichkeit. Zudem ist unklar, wie der Nachweis zu erfolgen hat, dass auch alle anderen Konzernunternehmen keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung betreiben. In diesem Zusammenhang dürfen an den Steuerpflichtigen keine übermäßigen Anforderungen gestellt werden.

Den Regelungen der § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG-E liegt ein sehr weites Verständnis des Rückgriffs zu Grunde, das so nicht angebracht ist. Der Rückgriff sollte auf die back-to-back Finanzierungen reduziert werden, wie es derzeit im Ergebnis der Fall ist.

Durch das Abstellen auf die 30-Prozent-Grenze für die Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalaufwand wird im Ergebnis eine Eigenkapitalquote von 70% angenommen. Die Praxis sieht jedoch anders aus und gebietet daher eine Erhöhung der Schranke. Die Erhöhung ist ebenfalls erforderlich in Hinblick auf weniger ertragsstarke Unterneh-

men wie zum Beispiel Start-up-Unternehmen, in einer Krise befindliche Unternehmen sowie Unternehmen aus Branchen mit traditionell hohem Fremdkapitalbedarf, wenn bei diesen Unternehmen sämtliche Ausnahmeregelungen hinsichtlich der Anwendbarkeit der Zinsschranke nicht greifen. Im Fall der Abzugsbeschränkung erfordert insbesondere die angestrebte künftige Nutzung des Vortragspotentials eine höhere Grenze frei verrechenbarer Zinsaufwendungen.

C. Fazit und Verbesserungsvorschläge

Mit der Absenkung der nominalen Steuersätze und der Einführung einer modifizierten Zinsschranke zielt die Unternehmenssteuerreform 2008 auf eine Erhöhung der Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland sowie auf die Sicherung des inländischen Steueraufkommens ab. Beide Maßnahmen sind schon isoliert betrachtet geeignet, die mit ihnen verfolgten Ziele zu erreichen. Das Zusammenspiel beider Maßnahmen jedoch dürfte den Zielerreichungsgrad noch deutlich erhöhen.

Durch die Absenkung der Steuersätze wird nicht nur die Attraktivität des Standorts Deutschland verbessert, sondern es verringert sich auch der Anreiz, Gewinne ins Ausland zu verlagern. Das Zinsschrankenmodell seinerseits belohnt umgekehrt die Verlagerung von Gewinnen nach Deutschland, die infolge der Reform nunmehr reduzierte inländische Steuerbelastung hat ihre Abschreckungswirkung im Wesentlichen verloren. Die Verlagerung von Wertschöpfung ins Inland führt in der Folge zu einem steigenden inländischen Steueraufkommen, was wiederum Potential schafft für eine weitere Absenkung der Steuersätze in der Zukunft, um im internationalen Vergleich weiter nach vorne zu rücken. Es sind also die Wechselwirkungen, die das Modell interessant machen.

In Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Zinsschranke wären insbesondere folgende Modifikationen wünschenswert bzw. erforderlich:

- Prozentuale Anhebung der Zinsschranke;
- Modifikation des § 4h Abs. 2 c) EStG-E hinsichtlich der generellen Kürzung des Eigenkapitals um die Anteile an anderen Konzernkapitalgesellschaften;
- § 8a Abs. 2 KStG-E: begrenzter Bestandsschutz für Altfälle;
- § 8a Abs. 3 KStG-E: begrenzter Bestandsschutz für Altfälle.