



Der Präsident

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

19. April 2007
Az.: 21-08-101-22/07 – 07/07
Pi/RF

Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren,

herzlichen Dank für Ihr Schreiben vom 02. April 2007. Auf die durch den vorliegenden Gesetzesentwurf aufgeworfenen Fragen möchten wir eingehen, indem wir uns zunächst normübergreifenden Themen (sogleich unter A.) und anschließend verbleibenden Einzelnormen (unter B.) widmen.

A. Normübergreifende Themen

I. Abgeltungssteuer

§ 2 Abs. 2 Satz 2 EStG-E, § 20 Abs. 9 EStG-E, (§§ 9 und 9a EStG-E), § 32d EStG-E

Der Regierungsentwurf sieht die Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und auf Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, Kapitalforderungen usw. für die Zeit nach dem 31. Dezember 2008 vor. Dem Grundsatz nach sollen alle Kapitalerträge – einschließlich der Veräußerungsgewinne – einer Abgeltungssteuer i.H.v. 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer unterworfen werden.

Es gibt folgende Einschränkungen bzw. Ausnahmen:

1. Auch nach neuem Recht werden Kapitalerträge nicht vom ersten Euro an der Besteuerung unterworfen. Vielmehr wird ein sogenannter Sparerpauschbetrag (20 Abs. 9 EStG-E, der den bisherigen § 20 Abs. 4 EStG ersetzt) weiterhin Raum für die Erteilung von Freistellungsaufträgen an Kreditinstitute geben. Dieser sogenannte Sparerpauschbetrag soll 801 € betragen. Er gilt



sämtliche Werbungskosten ab, so dass der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen ist. Soweit der Sparerpauschbetrag die tatsächlichen Werbungskosten übersteigt, wirkt er *de facto* wie ein Freibetrag. Werbungskostenüberschüsse sind innerhalb dieses Systems ausgeschlossen.

2. Steuerpflichtige, deren Grenzsteuersatz unter dem der Abgeltungssteuer liegt, haben gem. § 32d Abs. 6 EStG-E (sog. Günstigerprüfung) die Möglichkeit, ihre Kapitaleinkünfte – auf Antrag – in die Veranlagung mit einbeziehen zu lassen.
3. Gem. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG-E i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG-E (bisher § 20 Abs. 3 EStG) unterliegen betriebliche Kapitaleinkünfte nicht der Abgeltungssteuer. Für sie gilt die bisherige Handhabung mit dem Unterschied, dass aus dem Halbeinkünfteverfahren ein Teileinkünfteverfahren wird: Dividenden u.ä. werden nicht mehr nur zu 50, sondern zu 60 % in die Bemessungsgrundlage einbezogen (§ 3 Nr. 40 EStG-E). Der Betriebsausgabenabzug wird dementsprechend zu 60 % möglich sein (§ 3c Abs. 2 EStG-E). Die Regelung des § 8b KStG, nach der Mutter-Kapitalgesellschaften die Dividenden ihrer Tochtergesellschaften steuerfrei vereinnahmen können, bleibt unverändert.

Die damit verbundenen Vereinfachungen sind grundsätzlich zu begrüßen. Der Befürchtung, der Ausschluss des Abzuges der tatsächlichen Werbungskosten verstoße gegen das objektive Nettoprinzip, sollte durch eine Absenkung des Abgeltungssteuersatzes unter den jetzt vorgesehenen Satz von 25 % begegnet werden.

Die Bemessungsgrundlage der Abgeltungssteuer sollte zudem – zumindest im Bereich der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Wertpapieren, Kapitalforderungen usw. – um eine die Inflationswirkungen ausgleichende Komponente erweitert werden. Die durchschnittliche Inflationsrate der vergangenen 30 Jahre liegt bei ca. drei Prozent. Sie betrug in einzelnen Jahren bis zu sieben Prozent. Diese Inflationswirkung schlägt sich in Kapitalanlagen mit veränderlichem Wert regelmäßig in der Weise nieder, dass deren Wertsteigerung zu einem gewissen Teil auch ein Reflex der Inflation ist. Der nominelle Veräußerungsgewinn sollte daher für jedes Jahr der Haltedauer um jeweils zehn vom Hundert verringert und nur der danach verbleibende Betrag in die Bemessungsgrundlage der Abgeltungssteuer einbezogen werden. Eine solche Veränderung des bisherigen Entwurfs ist auch im Hinblick auf die allgemeine Notwendigkeit einer eigenverantwortlichen, kapitalgedeckten Altersvorsorge dringend geboten.



Zumindest im Rahmen der Veranlagungsoption muss die Möglichkeit eingeräumt werden, die tatsächlichen Werbungskosten – also über den sogenannten Sparerpauschbetrag hinaus – geltend zu machen. Die tatsächlichen Werbungskosten auch im Veranlagungsverfahren unberücksichtigt zu lassen, ist nicht zu rechtfertigen. Darüber hinaus würde durch den jetzt vorgesehenen Ausschluss auch die Aktionärsdemokratie weiteren Schaden nehmen, da die mangelnde Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Teilnahme an Hauptversammlungen in zusätzliches Hindernis darstellen würde. Die Aussicht auf eine stärkere Nutzung des Internets für die Geltendmachung der Aktionärsrechte in Hauptversammlungen ist derzeit noch kein adäquater Ersatz für die echte Teilnahme.

Die Regelungen des Kapitalertragsteuerabzuges werden aus Anlass der Einführung der Abgeltungssteuer angepasst. In diesem Zusammenhang wird aus dem bisherigen § 43a Abs. 2 Satz 4 EStG ohne Veränderung des Wortlauts § 43a Abs. 2 Satz 14 EStG-E. Die bisherige Stellung im Gesetz macht dabei den Bezug dieses Satzes zu § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG bisheriger Fassung auf Grund der Anknüpfung an die vorausgehenden Sätze 2 und 3 des § 43a Abs. 2 bisheriger Fassung deutlich. Diese Anknüpfung geht angesichts der Stellung des Satzes in der Entwurfsfassung verloren. Es sollte deshalb eine entsprechende **Klarstellung** vorgenommen werden. Die bisherige redaktionelle Anpassung, von der die Begründung zum Referentenentwurf und die Begründung zum Regierungsentwurf sprechen, ist unzureichend.

II. Private Veräußerungsgeschäfte

§§ 22, 23, 20 EStG

Wertpapiere werden aus dem Anwendungsbereich des § 23 EStG-E herausgenommen. Damit werden künftig Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31. Dezember 2008 erworben werden (vgl. § 52a Abs. 10 Satz 1 EStG-E), ohne Rücksicht auf die Haltedauer der nunmehr in § 20 EStG-E geregelten Besteuerung unterworfen. Sie unterliegen zudem künftig der Abgeltungsregelung für Einkünfte aus Kapitalvermögen. Für Grundstücke bleibt es hingegen bei der bisherigen Regelung (Steuerfreiheit nach zehn Jahren).

Kritik verdient der Umstand, dass der Ausgleich von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 23 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG-E weiterhin eingeschränkt bleibt.



Gewinne sofort vollständig, Verluste aber nur unter besonderen Umständen und eventuell gar nicht steuerlich zu berücksichtigen, widerspricht dem Nettoprinzip.

III. Zinsschranke

§ 4h EStG-E, § 8a KStG; § 20 Abs. 9 UmwStG-E; § 24 Abs. 6 UmwStG-E

Die in den Medien bereits vielfach diskutierte Zinsschranke wird in § 4h EStG-E – einer Norm mit beträchtlichem Umfang – geregelt. Für Kapitalgesellschaften wird der bisherige § 8a KStG durch eine entsprechende neue Regelung ersetzt. Die Anwendung einzelner Tatbestände der Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 EStG-E wird für Kapitalgesellschaften durch § 8a KStG-E ausgeschlossen, wenn Konstellationen vorliegen, die der bislang durch § 8a KStG missbilligten Gesellschafterfremdfinanzierung entsprechen (§ 8a Abs. 2 KStG-E i.V.m. § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG-E, § 8a Abs. 3 KStG-E i.V.m. § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG-E).

Mit § 4h EStG-E wird die Systematik der Gewinnermittlung durch ein zusätzliches Betriebsausgabenabzugsverbot weiter entstellt. Nach § 4 Abs. 4 EStG sind alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben. Dieser ökonomisch richtige Grundsatz wird durch § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG-E für Zinsaufwendungen in weitem Umfang außer Kraft gesetzt. Der Betriebsausgabenabzug soll für Zinsaufwendungen lediglich in Höhe der zeitgleich erzielten Zinserträge zuzüglich 30 % des ohne Zinsaufwendungen und -erträge entstehenden Gewinns möglich sein. Entstehen in einem Jahr weder Zinserträge noch Gewinn, so bedeutet der in § 4h Abs. 1 Satz 1 enthaltene Grundsatz, dass der Abzug von Zinsaufwendungen als Betriebsausgaben unmöglich wird. Eine solche Situation kann aber zum Beispiel bei Investitionen, die nicht in aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern bestehen, sehr schnell eintreten. Es bedarf des Rückgriffs auf die als **Ausnahmeregelung** konzipierten Tatbestände des § 4h Abs. 2 EStG-E, um ein einigermaßen stimmiges Gesamtbild zu erreichen. Allerdings werden auch diese Ausnahmen wieder durch Ausnahmen durchbrochen.

Es ist erstaunlich, wie der Gesetzgeber den steuerlichen Betriebsausgabenabzug weiter und weiter einschränkt beziehungsweise nur noch als Ausnahme zulässt und damit die notwendige Äquivalenz in der Behandlung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben negiert.

Ausnahmsweise sollen gem. § 4h Abs. 2 lit. a EStG-E Zinsaufwendungen abziehbar sein, wenn der Überschuss der Zinsaufwendungen über die Zinserträge eines Jahres unter einer Million



Euro liegt (Freigrenze). Damit wird – wenigstens im Ergebnis – für eine Anzahl vor allem kleinerer Unternehmen der Abzug von Zinsaufwendungen als Betriebsausgabe sichergestellt. Eine weitere Ausnahme stellen gem. § 4h Abs. 2 lit. b EStG-E alle Unternehmen dar, die nicht zu einem Konzern gehören.

Konzernangehörige Unternehmen, deren Zinsausgaben per Saldo die Freigrenze überschreiten, können der Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gem. § 4h Abs. 2 lit. c entgehen, wenn sie nachweisen, dass ihre Eigenkapitalquote gleich der durchschnittlichen Eigenkapitalquote des Konzerns ist. Konzidiert wird in § 4h Abs. 2 lit. c Satz 2 weiterhin:

„Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu **einem Prozentpunkt** ist unschädlich.“

Erfreulicherweise wurde – wie von uns angeregt – nun zumindest die Regelung hinsichtlich der Höhe der Abweichung klarer formuliert. Der Gesetzgeber macht jedoch weiterhin den Durchschnitt zum Maßstab. Durchschnittswerte sind aber dadurch gekennzeichnet, dass immer ein erheblicher Teil der in die Durchschnittsberechnung einbezogenen Steuerpflichtigen nicht nur oberhalb sondern auch unterhalb des Durchschnitts liegt. Das hat zur Folge, dass die negativen Folgen des Abweichens vom Durchschnitt eine unverhältnismäßig große Teilmenge der in Betracht kommenden Steuerpflichtigen treffen. Diese übermäßigen Anforderungen sollten – wenn überhaupt an der Zinsschranke festgehalten werden soll – dahin abgemildert werden, dass eine größere Abweichung von der durchschnittlichen Eigenkapitalquote des Konzerns zugelassen wird.

Insgesamt ist nicht zu verkennen, dass die Regelungen zur Zinsschranke für eine große Zahl von Unternehmen schon deshalb zusätzliche Belastungen mit sich bringen, weil mit ihrer Berücksichtigung und den gegebenenfalls zu erbringenden Nachweisen immenser Aufwand verbunden sein kann. Darüber hinaus sind schon jetzt für den von § 4h Abs. 2 lit. c EStG-E betroffenen Personenkreis – und damit wohl die eigentlichen Adressaten der Zinsschranke – legale Ausweichstrategien denkbar, die es als sehr fraglich erscheinen lassen, ob die durch die Regelung entstehenden Belastungen zu dem erstrebten Ziel in einem vernünftigen oder überhaupt positiven Verhältnis stehen.



Überraschend an dem derzeitigen Regelungsentwurf ist unter anderem, dass ein ausländischer Konzern, der nicht in einem EU-Staat ansässig ist und nicht ohnehin schon nach IFRS bilanziert, gezwungen sein soll, für den Vergleich der Eigenkapitalquoten nach US-GAAP zu bilanzieren, wenn er von der *Escape*-Klausel Gebrauch machen will – auch wenn er nicht in den USA verankert ist.

Die Regelung des § 4h Abs. 5 EStG-E, wonach bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebes ein nicht verbrauchter Zinsvortrag – im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers anteilig – untergeht, führt tendenziell zu einer übermäßigen und damit verfassungswidrigen Besteuerung. § 4h Abs. 5 EStG-E ist daher zu streichen.

IV. Beschränkung von Abschreibungsmöglichkeiten

1. Geringwertige Wirtschaftsgüter

§ 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a EStG-E

Teil der Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Regierungsentwurfs ist die Einschränkung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter. Sie soll nur noch bei Wirtschaftsgütern mit Anschaffungskosten bis zu 100 € – für diese Wirtschaftsgüter jedoch zwingend – vorzunehmen sein. Für Wirtschaftsgüter deren Anschaffungskosten 100, nicht aber 1.000 € überschreiten, sieht der Regierungsentwurf – anders als der Referentenentwurf – die Bildung eines Sammelpostens vor, der über fünf Abschlussstichtage hinweg aufzulösen ist. Diese Maßnahme soll im Jahr des In-Kraft-Tretens des Gesetzesvorhabens zur Verminderung der vermuteten Steuerausfälle um 905 Mio. € (sog. volle Jahreswirkung) führen. Betroffen sind alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften, unabhängig von der Betriebsgröße oder der Art der Gewinnermittlung.

Gegenüber dem stark überzogenen Regelungsvorschlag des Referentenentwurfs stellt die Regelung des Regierungsentwurfs einen begrüßenswerten Fortschritt dar. Allerdings sollte – wenn die Regelung insgesamt beibehalten werden soll – der untere Schwellenwert auf 150 € statt 100 € festgelegt werden. Es würde dann eine Übereinstimmung mit dem Grenzwert für Kleinbetragsrechnungen im Sinne von § 33 Satz 1 UStDV und nicht ein Nebeneinander unterschiedlicher Grenzbetragshöhen bestehen.

Für die verbleibenden Wirtschaftsgüter bis 1000 € erscheint ein „Abschreibungszeitraum“ von fünf Jahren zu lang. Hierbei ist in Rechnung zu stellen, dass es sich um die Auflösung eines



Sammelpostens handelt, die die tatsächlichen Abgänge unberücksichtigt lässt. Tatsächliche Abgänge vor Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums können aber einen beträchtlichen Teil der Wirtschaftsgüter betreffen, deren Anschaffung zur Bildung des Sammelpostens geführt hat. So ist neben der Möglichkeit außerplanmäßiger Abgänge auch zu bedenken, dass insbesondere Computer bisher über drei Jahre hinweg abzuschreiben sind. Angesichts der Obergrenze des Wertes der einzubeziehenden Wirtschaftsgüter von 1000 € **netto** würde sich hier eine Verschlechterung ergeben, die alle Steuerpflichtigen betrifft und eine Innovationsbremse bilden könnte. Der Sammelposten sollte daher über drei Jahre hinweg aufzulösen sein.

2. Verbot der degressiven Abschreibung

Streichung von § 7 Abs. 2 und 3 EStG

Auch das Verbot der Anwendung der degressiven Abschreibungsmethode, das aus der Streichung des § 7 Abs. 2 und 3 EStG resultiert, bringt zusätzliche Belastungen der Unternehmen. Insoweit ist von zusätzlichem Arbeitsaufwand auszugehen, weil häufiger als bisher geprüft werden muss, ob die Notwendigkeit außerplanmäßiger Abschreibungen besteht. Dieser zusätzliche Arbeitsaufwand wird zu entsprechenden Betriebsausgaben und daraus resultierenden Gewinnminderungen führen.

Zugleich muss darauf hingewiesen werden, dass die Methode der degressiven Abschreibung keine Steuervergünstigung ist und schon gar nicht als solche beliebig verfügbar. Die Methode der degressiven Abschreibung reflektiert vielmehr den Umstand, dass der Wertverlust bei zahlreichen Wirtschaftsgütern zum Zeitpunkt ihrer Anschaffung am höchsten ist und sich erst Laufe der Nutzungszeit verlangsamt, während mit dem Fortschreiten der Nutzung die Instandhaltungsaufwendungen häufig steigen. Selbst demjenigen, der mit der steuerlichen Rechnungslegung nicht vertraut ist, ist klar, dass beispielsweise die erste Fahrt eines Pkw nach seinem Kauf die teuerste der gesamten Nutzungsdauer ist. Dies muss sich auch in der steuerlichen Rechnungslegung realitätsgerecht niederschlagen.

V. Gewinnthesaurierung in Personengesellschaften, § 34a EStG-E

Nach ähnlichen Versuchen in den Jahren 1931 und 1950 findet sich in § 34a EStG-E eine Regelung, die es Personenunternehmen ermöglichen soll, Gewinne steuerlich begünstigt zu thesaurieren. Um von der Regelung Gebrauch zu machen, ist ein Antrag des Steuerpflichtigen



erforderlich. Der Thesaurierungssteuersatz soll 28,25 % betragen. Die spätere Entnahme soll mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % nachbelastet werden. Daraus ergibt sich eine Gesamtbelastung mit Einkommensteuer, von 46,1875 %. Das bedeutet, dass selbst derjenige, dessen Grenzsteuersatz bei 42 % liegt, an der Thesaurierung über einen gewissen Zeitraum festhalten muss, um den Zinsvorteil, der sich aus der Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes ergibt, so groß werden zu lassen, dass die Nachbelastung in Höhe des Abgeltungssteuersatzes nicht zu einer insgesamt höheren Steuerlast führt. Der hierfür nötige Zeitraum verlängert sich umso mehr, je stärker der individuelle Grenzsteuersatz des Steuerpflichtigen den hier vorausgesetzten Steuersatz von 42 % unterschreitet. Einem Grenzsteuersatz von 42 % (oder – ab 2008 auch für gewerbliche Einkünfte – darüber hinaus) unterliegen jedoch allenfalls drei Prozent der Personenunternehmen.

Modellhaftes Berechnungsbeispiel:

(unter Vernachlässigung von Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, deren Einbeziehung das Ergebnis nicht wesentlich verändern würde; für die Gewerbesteuer wird unterstellt, dass sich die tatsächliche Belastung mit dem anzurechnenden Betrag etwa deckt).

Als Thesaurierungspotential sollen 100.000 € zur Verfügung stehen. Wendet man darauf den Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % an, so verbleiben 71.750 € verwendbares Kapital. Im Falle der normalen Versteuerung zum Grenzsteuersatz würden statt 71.750 € zwar nur 58.000 € für weitere Investitionen zur Verfügung stehen, dem Steuerpflichtigen bliebe aber die Nachversteuerung des thesaurierten Betrages mit einem Steuersatz von 25 % erspart. Diese Nachversteuerung wird eines Tages (Entnahme, Betriebsveräußerung oder -aufgabe) mit 17.937,50 € zu Buche schlagen. Mit anderen Worten: die Gesamtbelastung mit Einkommensteuer beträgt im Falle der normalen Versteuerung 42.000 €, im Falle der Thesaurierung inklusive Nachversteuerung aber stolze 46.187,50 €. Die Differenz zwischen beiden Summen beträgt 4.187,50 €. Dieser steuerlichen Mehrbelastung steht gegenüber, dass dem Steuerpflichtigen 13.750 € zum Thesaurierungszeitpunkt zusätzlich für Investitionen zur Verfügung stehen. Ob diese 13.750 € die steuerliche Mehrbelastung von 4.187,50 € wert sind, ist für den Unternehmer eine Frage der zur Verfügung stehenden Alternativen.

Es stellt sich also die Frage, ob der Unternehmer mit der Thesaurierungsmöglichkeit oder mit einem Bankkredit besser bedient ist.



Würde er einen Bankkredit in Höhe von 13.750 € aufnehmen, müsste er der Bank Zinsen zahlen, die er als Betriebsausgaben geltend machen könnte. Eine der Nachversteuerung vergleichbare Belastung fiel hingegen nicht an.

Bei einem Zinssatz von 5,0 % ergäbe sich eine jährliche Belastung von 687,50 € (vor Steuern und unbeschadet der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer), bei 6,0 % wären es 825,00 €. Daraus ergibt sich, dass der Unternehmer mehr als zehn bzw. mehr als acht Jahre an der Thesaurierung festhalten müsste, um besser dazustehen als mit einem Bankkredit.

Liegt der persönliche Grenzsteuersatz des Unternehmers – wie in mehr als 90 % aller Fälle – unter dem hier vorausgesetzten Steuersatz von 42 %, so verlängern sich die notwendigen Zeiten der Thesaurierung noch beträchtlich weiter.

Problematisch wird dieses Zeitproblem zusätzlich dadurch, dass gem. § 34a Abs. 4 EStG-E nachzuversteuern ist, sobald ein eventueller Überschuss der Entnahmen über die Einlagen den Gewinn eines späteren Jahres übersteigt. Die Nachversteuerung kann also – insbesondere im Falle unerwarteter Verluste zu einem relativ frühen Zeitpunkt einsetzen. Die von § 34a Abs. 1 Satz 4 EStG-E eingeräumte Möglichkeit, den Thesaurierungsantrag bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides für das auf das Jahr der Thesaurierung folgende Jahr zurückzunehmen, kann hier zwar extreme Auswirkungen zu vermeiden helfen, dürfte aber in vielen Fällen nicht weit genug reichen.

Die vermeintliche Gleichstellung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften durch Anwendung des Thesaurierungssteuersatzes von 28,25 % übersieht auch, dass das Personengesellschaftsrecht und die darauf aufbauende Besteuerung der Personengesellschaften – anders als das Kapitalgesellschaftsrecht – keine Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kennt (sog. Trennungsprinzip). Dies führt dazu, dass die Mittel für die entstehenden Einkommensteuerverpflichtungen (zuzüglich Solidaritätszuschlag und eventuell Kirchensteuer) entnommen und versteuert werden müssen, auch wenn die entstandenen Gewinne im Übrigen thesauriert werden. Hierdurch kommt es zu einem überproportionalen Anwachsen der Steuerlast, die den Belastungsvergleich mit den Kapitalgesellschaften zu Ungunsten der Personengesellschaften ausgehen lässt.



Im Hinblick auf die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen, ist auch bedenklich, dass die Thesaurierungsmöglichkeit nur denjenigen Steuerpflichtigen offen steht, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, während **Einnahmen-Überschuss-Rechner** außen vor bleiben. Sofern aber Einnahmen-Überschuss-Rechner angehalten werden, zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen, liegt ein Fehlanreiz vor, dem zu folgen überdies zusätzliche Kosten verursacht.

Insgesamt ist davon auszugehen, dass die Thesaurierungsmöglichkeit in ihrer jetzigen Ausgestaltung kein geeignetes Mittel ist, um die Belastung von Personenunternehmen dem – im Hinblick auf die Senkung des Körperschaftsteuersatzes – geänderten Umfeld in dem erforderlichen Ausmaß anzupassen. Auch aus diesem Grunde ist es notwendig, den Kreis der Anwender der Regelungen des § 7g EStG-E über den jetzigen Umfang hinaus zu erweitern (siehe dazu auch unten unter B.I).

VI. Änderungen hinsichtlich der Gewerbesteuer

Gem. dem Regierungsentwurf soll die Gewerbesteuermesszahl von 5,0 auf 3,5 gesenkt werden (§ 11 Abs. 2 GewStG-E). Abgesehen von der, die Gewerbesteuerbelastung erhöhenden Abschaffung der bislang in § 11 Abs. 2 GewStG enthaltenen Staffelung, ist eine Absenkung der Gewerbesteuermesszahl grundsätzlich geeignet, die Gewerbesteuerbelastung zu senken. Dies wird jedoch nur dann der Fall sein, wenn nicht nachfolgend die Gewerbesteuerhebesätze angehoben werden. Deren Festlegung liegt jedoch gerade nicht in der Hand des Bundesgesetzgebers, so dass er eine Konterkarierung seiner Maßnahme kaum verhindern kann.

Zugleich kommt es zu einer faktischen Erhöhung der Gewerbesteuer, denn § 4 Abs. 5b EStG-E verbietet künftig den Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Die Gewerbesteuer mindert also künftig nicht mehr ihre Bemessungsgrundlage und erhöht sich damit entsprechend. Die von der Begründung des Regierungsentwurfs hervorgehobene Erhöhung der Transparenz und Vereinfachung der Berechnung wird auf diese Weise teuer erkaufte. Zudem entfernt sich die Gewerbesteuer noch weiter von ihrem ursprünglichen Charakter als Objektsteuer und wird noch stärker zu einer zweiten Ertragsteuer neben der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer. Sie ist daher in ihrer künftigen Fassung zunehmend als verfassungsrechtlich bedenklich anzusehen. Dass der Gewerbesteuer, wie es in der



Gesetzesbegründung heißt, der „sog. objektivierte Gewerbeertrag“ unterliege, ersetzt nicht deren schwindenden Objektsteuercharakter. Ohnedies ist diese vermeintliche Objektivierung ja nur die Folge und keinesfalls Rechtfertigung der gesetzgeberischen Eingriffe.

Durch die in § 35 EStG-E vorgesehene Erhöhung des Faktors der Gewerbesteueranrechnung von 1,5 auf 3,8 wird zwar der tatsächliche Gewerbesteuer-Aufwand besser abgebildet, angesichts der oben beschriebenen Unsicherheiten und Verschiebungen zu Lasten der Gewerbetreibenden sind die Auswirkungen aber weniger positiv, als es auf den ersten Blick den Anschein hat.

Dieser Eindruck verstärkt sich noch bei dem Blick auf die Veränderungen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer: Die Einbeziehung von Skonti in Hinzurechnungsvorschriften ist systemfremd. Die Quantifizierung der einzelnen Elemente der gem. § 8 Nr. 1 GewStG-E zu einem Viertel ihrer Summe hinzuzurechnenden

- Entgelte für Schulden (Nr. 1 lit. a)
- Renten und dauernden Lasten (Nr. 1 lit. b)
- Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters (Nr. 1 lit. c)
- 20 v.H. der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgüter(n) des Anlagevermögens ... (Nr. 1 lit. d)
- drei Viertel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für unbewegliches Anlagevermögen ... (Nr. 1 lit. e) und
- ein Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Lizenzen und Konzessionen (Nr. 1 lit. f),

(...)

erscheint in hohem Maße willkürlich. Die Einbeziehung der einzelnen Bestandteile zu 20, 75 % oder 100 % wird zwar in der dem Gesetzesentwurf beigefügten Begründung mit unterschiedlich hohen Finanzierungsanteilen gerechtfertigt. Nachvollziehbar dargestellt werden die dahinterstehenden Berechnungen jedoch nicht.

Durch die Aufhebung der Kürzungsregelung des § 9 Nr. 4 GewStG, der bislang die Kürzung der Summe aus Gewinn und Hinzurechnungen um erhaltene Miet- oder Pachtzinsen vorsieht, wenn



die gezahlten Miet- oder Pachtzinsen bei dem Mieter oder Pächter hinzugerechnet worden sind, entsteht eine durch nichts zu rechtfertigende Doppelbelastung.

Hinsichtlich der Gewerbesteueranrechnung im Rahmen der Einkommensbesteuerung sollte eine **Vortragsmöglichkeit für Anrechnungsüberhänge** geschaffen werden. Anderenfalls besteht tendenziell die Gefahr einer übermäßigen und damit verfassungswidrigen Besteuerung.

VII. Regelungen zum Verlustabzug

Nach dem Regierungsentwurf soll die bisherige Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG durch eine neue Regelung (§ 8c KStG-E) ersetzt werden. Danach soll künftig schon der Übergang von 25 % des Kapitals auf einen Erwerber sich in der Weise schädlich auswirken, dass einem entsprechenden Anteil der bestehenden Verlustvorträge der Abzug endgültig versagt wird. Der Übergang von 50 % des Kapitals führt zur gänzlichen Versagung der Nutzung der Verlustvorträge. Damit werden Sanierungen weiter erschwert. Welchen volkswirtschaftlichen Schaden die Versagung des Verlustabzugs für Sanierungen, Umstrukturierungen und Innovationen herbeiführen, zeigt sich auch daran, dass bereits über punktuelle Ausnahmen nachgedacht werden muss, um den gravierendsten Auswirkungen zu begegnen. So soll eine Protokollnotiz zum Kabinettsbeschluss über den vorliegenden Gesetzesentwurf, die auf die Initiative von Forschungsministerin Schavan zurückgeht, absichern, dass bei dem geplanten Unternehmensbeteiligungsgesetz die Rolle von sog. Wagniskapital berücksichtigt wird.

Hinzu kommt, dass wegen der eingefügten Missbrauchsvermeidungsklauseln wie „oder ein vergleichbarer Sachverhalt“ weiterhin große Unsicherheit bestehen wird.

B. Einzelnormen

I. Investitionsförderung nach § 7g EStG-E

Die bisher in § 7g Abs. 3 EStG geregelte gewinnmindernde Rücklage (sog. Ansparabschreibung) wird künftig unter der Bezeichnung Investitionsabzugsbetrag in § 7g Abs. 1 EStG-E geregelt sein; die buchmäßige Bildung von Rücklagen wird durch eine außerbilanzielle Gewinnminderung ersetzt. Die Regelung zur Sonderabschreibung, bisher § 7g Abs. 1 EStG findet sich künftig in § 7g Abs. 4 und 5 der Entwurfsfassung. Die derzeit noch in § 7g Abs. 7 EStG für Existenzgründer vorgesehenen besonderen Regelungen sollen ersatzlos entfallen. Die bisher in § 7g Abs. 2 lit. a und b EStG enthaltenen



Größenmerkmale werden geringfügig (auf 210 T€ und 125 T€) verändert. Einnahmeüberschuss-Rechner werden aus dem Anwendungsbereich künftig herausgenommen, wenn sie 100 T€ oder mehr Gewinn erzielen. Zum jeweiligen Stichtag darf die Summe der geltendgemachten und noch nicht verwendeten oder aufgelösten Investitionsabzugsbeträge – als sozusagen der Dreijahresbetrag – maximal 200 T€ betragen.

Wird die Investition, für die der Investitionsabzugsbetrag gewinnmindernd geltendgemacht worden ist, nicht bis zum Ende des übernächsten Wirtschaftsjahres durchgeführt, so sind künftig dessen Auswirkungen rückwirkend auf den Zeitpunkt des Abzuges zu korrigieren. Dasselbe gilt, wenn die tatsächliche Investition die Höhe des Abzugsbetrages nicht erreicht. § 7g Abs. 3 Satz 3, 2. Halbsatz EStG-E sieht eine entsprechende Anpassung der Festsetzungsverjährung vor. Die bisherige Handhabung der Hinzurechnung eines Zuschlages entfällt damit.

§ 7g EStG-E kann der bisher schon von § 7g EStG erfüllten Aufgabe, die Liquidität und die Eigenkapitalausstattung kleiner und mittlerer Betriebe zu verbessern, nicht mehr im gleichen Umfang gerecht werden. Offenbar wird die ursprünglich zumindest in Kauf genommene Möglichkeit der Gewinnglättung nicht mehr toleriert.

Der Entwurf verzichtet auf eine dem bisherigen § 7g Abs. 1 Nr. 3 EStG entsprechende Regelung. Dies bedeutet, dass die Vornahme der Sonderabschreibung künftig nicht mehr von der vorherigen Bildung der Ansparabschreibung bzw. der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages abhängig sein wird. Diese Neuerung ist zu begrüßen.

Zu kritisieren sind jedoch folgende Punkte:

Die Grenzen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG-E (= Größenmerkmale) sind zu eng gezogen. Die Höhe des zulässigen Betriebsvermögens bzw. Einheitswerts ist – abgesehen von einer marginalen Erhöhung im Zuge der Betragsglättung – seit Jahren unverändert und bedarf dringend einer Anhebung. Eine Begrenzung der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages durch Einnahmeüberschuss-Rechner auf eine bestimmte Gewinnhöhe (jetzt vorgesehen: 100.000 €) sollte gänzlich entfallen. Dies gilt erst recht, wenn Begrenzung auf eine bestimmte Gewinnhöhe im Zusammenhang mit der Bestimmung des Absatzes 6 der Entwurfsfassung gelesen wird, wonach Personengesellschaften als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Dies bedeutet, dass in einer Freiberufler-Sozietät mit fünf Sozien die Geltendmachung des



Investitionsabzugsbetrages bereits dann ausscheidet, wenn auf diese Sozien ein durchschnittlicher Gewinn von gerade einmal 20.000 € pro Kopf und Jahr (plus 1 €) entfällt.

Darüber hinaus führt die Begrenzung des Investitionsabzugsbetrages gem. § 7g Abs. 1 Satz 4 EStG-E auf 200.000 € in drei Jahren, also auf durchschnittlich 66.666,66 € pro Jahr bei größeren Investitionen über längere Zeiträume zu einer allzu geringen Entlastung.

Die Bestimmung des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG-E, wonach Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen hinreichend bezeichnet und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt, wird zu zahllosen Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden führen. Immerhin belässt § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 lit. a EStG-E dem Steuerpflichtigen nach dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Investitionsbetrag in Anspruch genommen wurde, zwei Jahre Zeit, um sein Investitionsvorhaben durchzuführen. Unbeschadet des Umstandes, dass ein längerer Zeitraum wünschenswert wäre, können doch auch in dieser Zeit Änderungen der Absatz- wie der Beschaffungsmärkte, der relevanten Technologien, der Wettbewerbssituation und vieles mehr eintreten, die dazu führen, dass die letztlich durchgeführte Investition sich von der gem. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG-E „angemeldeten“ mehr oder weniger stark unterscheidet. Derartige Risiken und Auseinandersetzungen sollten allen Beteiligten erspart bleiben. Dies wäre durch die ersatzlose Streichung von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG-E leicht zu bewerkstelligen.

II. Abgabenordnung:

1. § 90 Abs. 3 Satz 9 AO-E

Der neu eingefügte § 90 Abs. 3 Satz 9 AO-E verschärft die Vorlagefristen im Falle außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle. Gerade unter der Prämisse des Auslandsbezuges ist die Verkürzung der Vorlagefrist auf nur 30 Tage eine übermäßige Belastung der Steuerpflichtigen und ihrer Berater.



2. § 93 Abs. 7 bis 10 i.V.m. § 93b AO-E (=Kontenabruf)

Mangels durchgängiger Anwendung der Abgeltungssteuer muss der Fortbestand der Kontenabrufmöglichkeit wohl in gewissem Umfang hingenommen werden. Insoweit ist es zu begrüßen, dass der Gesetzgeber die bisherige Generalklausel abschafft und stattdessen einen Katalog von Tatbeständen einführt, die den Kontenabruf rechtfertigen. Allerdings erweist sich bei näherem Hinsehen § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 AO-E als Fremdkörper, denn dieser vermeintliche Einzeltatbestand ist nichts anderes als eine verkappte Generalklausel. Sie sollte aus dem Gesetzesentwurf herausgenommen werden.

Außerdem wird durch § 93 Abs. 7 Satz 2 AO-E der Kreis der zum Kontenabruf befugten Stellen durch Einbeziehung der Gemeinden in den Fällen des § 1 Abs. 2 AO (für die Realsteuern) beträchtlich erweitert.

(Zugleich ist zu hören (FAZ vom 08. Februar 2007), dass die Banken angewiesen worden seien, ihre Rechenkapazitäten bis März 2008 von 2000 auf bis zu 10.000 Kontenabfragen pro Tag zu steigern.)

3. § 102 Abs. 4 Satz 1 AO-E

Der durch den Gesetzesentwurf neu formulierte § 102 Abs. 4 Satz 1 AO-E regelt in seiner Neufassung, dass das in § 102 Abs. 1 AO zum Schutze bestimmter Berufsgeheimnisse geregelte Auskunftsverweigerungsrecht nicht mehr nur – wie durch den bisherigen § 102 Abs. 4 Satz 1 AO – für bestimmte Mitteilungspflichten der Notare, sondern künftig auch für Mitteilungspflichten von Rechtsanwälten, Patentanwälten, Notaren, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Steuerbevollmächtigten und vereidigten Buchprüfern (vgl. § 102 Abs. 4 Satz 1 AO-E i.V.m. § 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. b AO) nach der Zinsinformationsverordnung (ZIV) ausgehebelt wird.

Diese Einschränkung ist verfassungsrechtlich bedenklich. Sie beruht zudem auf einer zu engen Auslegung des § 4 ZIV. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 ZIV gelten Wirtschaftsbeteiligte unter bestimmten Voraussetzungen als Zahlstellen. Wirtschaftsbeteiligte im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 1 ZIV sind jedoch gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 ZIV nur diejenige natürliche oder juristische Person, die „in Ausübung ihres Berufs oder ihres Gewerbes“ Zinsen auszahlt. Die in § 102 Abs. 1 Nr. 3 lit. b AO genannten Berufsgruppen sind jedoch keine, die üblicherweise oder typischerweise „in Ausübung ihres Berufes oder Gewerbes“ Zinsen zahlen. Vielmehr fallen



Zinszahlungen durch die genannten Berufsträger allenfalls **bei Gelegenheit der Ausübung des Berufs** an.

Die laut Gesetzesbegründung zu schließende vermeintliche Gesetzeslücke besteht daher in Wirklichkeit nicht. Die geplante Modifikation des § 102 Abs. 4 Satz 1 AO sollte unterbleiben.

III. Außensteuergesetz

Die Aushebelung der BFH-Rechtsprechung durch § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG-E, die die Korrektur von Verrechnungspreisen auf die Anwendung der unteren Werte der Bandbreite von Vergleichswerten beschränkt, ist abzulehnen. Der Steuerpflichtige wird durch die Entwurfsfassung übermäßig belastet. Befremdlich ist insoweit auch die Formulierung in § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG-E, dass „... mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte **mindestens** eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung ...“ Basis der Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO zu sein habe. Der Durchschnitt kann nicht der geeignete Maßstab der Besteuerung sein (vergleiche oben, Seite 5). Mit der Bezugnahme auf den Durchschnitt einer Bandbreite werden Steuerpflichtige in einer zu großen Zahl von Fällen belastet. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird eklatant verletzt. Dass mit der Formulierung „... mindestens ...“ noch über den Durchschnitt hinausgegangen werden soll, ist schlicht nicht nachvollziehbar.

Die Besteuerung von so genannten Funktionsverlagerungen kann dazu führen, dass Unternehmen ihre Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten von vornherein in anderen Ländern ansiedeln. Der dadurch entstehende Schaden könnte größer sein, als der zu bekämpfende.

Der Aufwand der Steuerpflichtigen steigt, wenn – ausweislich der in dem Regierungsentwurf gegebenen Begründung – im Falle des § 1 Abs. 1 Satz 6 AStG-E jeweils das „Transferpaket als Ganzes“ und die dazugehörige Entgeltermittlung dokumentiert werden müssen. Zu erhöhtem Aufwand führt auch § 1 Abs. 1 Satz 7 AStG-E. Steuerpflichtige werden gezwungen, vorbeugend in nahezu allen Fällen Anpassungsklauseln vorzusehen, denn es dürfte letztlich nur in einem sehr kleinen Teil der betroffenen Fälle mit hinreichender Sicherheit vorhersehbar sein, dass keine unvorhergesehene Entwicklung – die dann aber auch zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen kann – folgt. Eine Sicherung des Steuersubstrats wird sich so – sei es trotz oder wegen des zusätzlichen Aufwands – wohl nicht erreichen lassen.



C. Fazit

Mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 auf 15 % und der daraus resultierenden Absenkung der Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften auf knapp unter 30 % erreicht die Unternehmenssteuerreform in der vorliegenden Entwurfsfassung eines ihrer Ziele. Im internationalen Vergleich der Steuersätze gelingt eine Verbesserung der Position deutscher Kapitalgesellschaften. Dieser Teilaspekt ist durchaus zu begrüßen. Allerdings betreffen die zur so genannten Gegenfinanzierung vorgesehenen Maßnahmen nicht lediglich die durch die Steuersatzsenkungen begünstigten Kapitalgesellschaften. Vielmehr werden auch alle Personenunternehmen in die Gegenfinanzierung in unterschiedlicher Weise einbezogen. Insofern ist auf die allzu enge Grenzziehung in § 7g ebenso zu verweisen wie auf den Umstand, dass die allermeisten Personenunternehmen aus der Möglichkeit, Gewinne steuerbegünstigt zu thesaurieren, keinen Nutzen ziehen können. Die große Masse der Personenunternehmen wird also an keiner Stelle ent-, wohl aber – wie alle Unternehmen – durch verschlechterte Abschreibungsbedingungen und Verschärfungen auf dem Gebiet der Gewerbesteuer und der Verlustvorträge belastet.

Dass ab dem 01. Januar 2008 durch Wegfall des § 32c EStG in allen internationalen Vergleichen als deutscher Spitzensteuersatz 45 % zu Buche stehen werden, obwohl nur sehr wenige Steuerpflichtige einen Grenzsteuersatz von mehr als 42 % erreichen werden, das tatsächliche Mehraufkommen also relativ gering ist, sei nur am Rande bemerkt.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
StB/vBP Jürgen Pinne
(Präsident)