

An den
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 23. April 2007
515/408

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49(0)211 / 45 61-0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49(0)211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
BLZ 300 700 10
Kto.-Nr. 7480 213

Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit, zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes
2008 Stellung nehmen zu dürfen, bedanken wir uns.

1. Vorbemerkung

Das von der Bundesregierung verfolgte Ziel, durch Absenkung der Steuersätze für Personen- und Kapitalgesellschaften die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandortes Deutschland zu verbessern, begrüßen wir ausdrücklich. Allerdings wirken die vorgesehenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen kontraproduktiv und überkompensieren die geplanten Steuersatzsenkungen. Das Bestreben des Gesetzgebers, einseitige Verlagerungen von Fremdfinanzierungsaufwand ins Inland zu verhindern und die Besteuerung im Inland erwirtschafteter Gewinne sicherzustellen, ist im Grundsatz nachvollziehbar. Vor allem aber die Einführung der sogenannten Zinsschranke sowie die Verlust- und Zinsvortragsvernichtung bei Anteilsübertragungen werden für die Betroffenen zu einer nachhaltigen Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen führen und den Bestrebungen des Gesetzgebers, Arbeitsplätze zu erhalten bzw. neue zu schaffen, zuwider laufen. Ferner ist festzustellen, dass die entstehenden Steuererhöhungen die Unternehmen sehr unterschiedlich treffen werden, was bereits unter dem Gesichtspunkt einer gleichmäßigen Besteuerung fragwürdig ist.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dipl.-Kfm. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Dr. Wolfgang Schaum, WP StB

Seite 2/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Eine Vielzahl der Probleme, die der Regierungsentwurf zu lösen versucht, ist darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber bisher keine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eingeführt hat. Die Überarbeitung der Regelungen zur Organschaftsbesteuerung gehört deshalb nach wie vor zu den kurzfristig zu ergreifenden Reformmaßnahmen.

Die im Regierungsentwurf genannten Mehr- bzw. Mindersteuern auf Grund der Reform sind nicht transparent. Diese Zahlen sollten nachvollziehbar dargelegt werden.

Im Einzelnen nehmen wir zu den vorgesehenen Regelungen wie folgt Stellung:

2. Zu § 4h EStG-E, § 8a KStG-E; Zinsschranke, Gesellschafterfremdfinanzierung

2.1 Zinsschranke

Der Gesetzentwurf sieht in § 4h Abs. 1 EStG-E eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit von Gewinn und Zinsen vor (Zinsschranke). Danach sollen Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrages desselben Wirtschaftsjahres abziehbar sein. Darüber hinausgehende Zinsaufwendungen sollen nur bis zur Höhe von 30% des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns abgezogen werden dürfen. Zinsaufwendungen, die auf Grund der Zinsschranke nicht abziehbar sind, sollen in die folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen und dort unter Beachtung der Regelung zur Zinsschranke ggf. abgezogen werden.

Die Motivation für die Einführung einer Zinsschranke ist vor dem Hintergrund, einseitige Verlagerungen von Fremdfinanzierungsaufwand ins Inland zu verhindern, nachvollziehbar. Ihre vorgesehene Ausgestaltung begegnet jedoch grundsätzlichen Bedenken, da sie nicht nur der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen dient, sondern auch eine erhebliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bewirkt. Außerdem verstößt das geplante Modell in eklatanter Weise gegen das objektive Nettoprinzip, das Ausfluss der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist. Danach müssen bei der Erzielung von Einkünften entstandene Aufwendungen die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Gerade dies wird aber mit der Zinsschranke verhindert. Die dadurch entstehenden Zins- und Liquiditätsnachteile werden auch nicht dadurch abgemildert, dass nicht abziehbare Zinsaufwendungen vorgetragen werden können. Die Vortragsmöglichkeit führt lediglich zu einer Verschiebung der Zinsausgaben in die Zukunft und – wie das Finanztableau ausweist – zu jährlichen Steuererhöhungen zwischen 1 und 1,5 Milliarden Euro.

Seite 3/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Wie Beispielsrechnungen belegen, muss eine Eigenkapitalrendite von 35% erwirtschaftet werden, um bei einem Verhältnis des Eigenkapitals zum Fremdkapital von 1 zu 3 und einem Finanzierungszins von 5% den Wirkungen der Zinsschranke zu entgehen. Während das Verhältnis Eigenkapital zu Fremdkapital durchaus der Realität entspricht, liegt die tatsächlich von deutschen Unternehmen erzielte Eigenkapitalrendite unter 10%. Da im Vortragsfall die Rendite bei sonst gleichen Umständen noch mal deutlich verbessert werden müsste, läuft ein Zinsvortrag ins Leere.

Von der Einführung der Zinsschranke werden insbesondere Unternehmen betroffen, die u.E. nicht im Fokus des Gesetzgebers gestanden haben können. Dies gilt z.B. für Unternehmen in der Aufbauphase, für ertragsschwache Unternehmen sowie für Unternehmen, die im Forschungs- und Entwicklungsbereich tätig sind, aber auch für anlageintensive Unternehmen und für bestimmte Branchen. Gerade bei diesen regelmäßig zu einem hohen Anteil fremdfinanzierten Unternehmen entstehen auf Grund der Neuregelung erhebliche steuerliche Mehrbelastungen. Sie haben regelmäßig hohe Zinsaufwendungen, aber keinen hinreichenden Gewinn. Je niedriger die relevante Gewinngröße ist, desto stärker wirkt die Zinsschranke. Dies kann ertragsschwache Unternehmen sogar in ihrer Existenz gefährden, was ggf. zur Vernichtung von Arbeitsplätzen führt. Zudem wirkt es im Hinblick auf die erklärte Zielsetzung des Gesetzgebers, Investitionen in Deutschland attraktiver zu gestalten und den Wirtschaftsstandort Deutschland zu stärken, kontraproduktiv. Es ist nicht auszuschließen, dass Unternehmen die Einführung der Zinsschranke zum Anlass nehmen werden, ins Ausland abzuwandern. Dies muss insbesondere für Unternehmen, die zur Schaffung und Sicherung zukünftiger Arbeitsplätze wesentlich beitragen, verhindert werden. Daher erscheint es z.B. unerlässlich, Zinsaufwendungen, die durch die Fremdfinanzierung von Forschung und Entwicklung verursacht sind, aus der Regelung der Zinsschranke auszunehmen. Um die Investitionsbereitschaft zu stärken, sollte die Bemessungsgrundlage für die Zinsschranke in jedem Fall auch die Abschreibungen einschließen (EBITDA zuzüglich F+E statt EBIT). Bei der Ausgestaltung der Zinsschranke ist deshalb darauf zu achten, dass das gesetzgeberische Ziel nicht durch die Wirkungen der Zinsschranke konterkariert wird.

Es ist das gesetzgeberische Ziel, mehr Eigenkapital und mehr Gewinn nach Deutschland zu holen. Es besteht jedoch die große Gefahr, dass Forschung und Entwicklung aus Deutschland abgezogen und zukünftige Investitionen im Ausland vorgenommen werden.

Seite 4/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Darüber hinaus wird durch die Zinsschranke nicht nur das bei Kapitalgesellschaften vorgegebene Trennungsprinzip unterlaufen, sondern zusätzlich mit den für Kapitalgesellschaften geltenden Sonderregelungen in die Ertragsfähigkeit in einer Weise eingegriffen, dass die dadurch verursachte Steuerlast im Einzelfall erdrosselnd wirken kann.

- *Anwendungsbereich*

Zu begrüßen ist ausdrücklich, dass die Zinsschranke bei nicht zu einem Konzern gehörigen Betrieben keine Anwendung findet.

Die Zinsschranke soll nach § 4h Abs. 1 EStG-E neben Finanzierungen durch Gesellschafter oder ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaften auch alle anderen Finanzierungen, also auch die üblichen Bankfinanzierungen von Inlandsinvestitionen wie auch die Finanzierung von deutschen Unternehmen im Ausland, erfassen. Die Erfassung der Bankfinanzierung von Inlandsinvestitionen ist unter Missbrauchsgesichtspunkten nicht gerechtfertigt und wirtschaftspolitisch nicht angezeigt. Bei der Finanzierung von deutschen Investitionen im Ausland handelt es sich ebenfalls nicht um missbrauchsverdächtige Gestaltungen. Diese Finanzierungen sollten daher generell von der Anwendung der Zinsschranke ausgenommen werden.

Nach der Gesetzesbegründung soll die Zinsschranke nur Erträge und Aufwendungen aus der vorübergehenden Überlassung von Geldkapital erfassen. Um Diskussionen über die Berücksichtigung von Ab- und Aufzinsungsergebnissen für Rückstellungen auszuschließen, regen wir eine klarstellende Regelung in § 4h EStG-E an.

- *Ausgangsgröße, Verhältnis abziehbare/nicht abziehbare Zinsaufwendungen, Möglichkeit eines entlastenden Fremdvergleichs*

Ausgangsgröße für die Ermittlung der abziehbaren Zinsaufwendungen soll der steuerpflichtige Gewinn vor Zinsaufwendungen und Zinserträgen (steuerlicher EBIT) sein. Aus betriebs- und volkswirtschaftlichen Gründen halten wir diesen Maßstab nicht für geeignet. Kapitalintensive Branchen werden gegenüber weniger kapitalintensiven benachteiligt. Es ist daher geboten, die Bezugsgröße für die Zinsschranke auch um Abschreibungen und um Betriebskosten, insbesondere um F&E-Aufwendungen, zu erhöhen. Sofern die für den Wirtschaftsstandort Deutschland wichtigen Finanzierungen von Anlage- und F&E-Investitionen nicht generell aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen werden, würde mit einer korrigierten Bezugsgröße zumindest sichergestellt, dass sie von den Wirkungen der Zinsschranke nicht so einschneidend wie bisher geplant betroffen werden.

Seite 5/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Des Weiteren halten wir einen Prozentsatz von nur 30%, zu dem Zinsen frei verrechenbar sind, für nicht akzeptabel. Eine derart hohe Begrenzung des Zinsabzugs führt zu erheblichen Steuermehrbelastungen und lässt sich nicht durch einen pauschalen Hinweis auf die Missbrauchsvermeidung begründen. Bei den meisten Finanzierungen deutscher Unternehmen liegt kein Missbrauch vor. Im Übrigen verlangt die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für generalisierende, typisierende Regelungen, dass der Gesetzgeber sich an einem typischen Fall orientiert (BverfGE 1996, 1,6). Eine mit dem vorgesehenen Prozentsatz unterstellte deutlich überwiegende Eigenfinanzierung entspricht aber nicht der Wirklichkeit. Dies allein macht die Notwendigkeit der Anhebung des frei verrechenbaren Prozentsatzes deutlich. Auch die Möglichkeit des Zinsvortrags vermag – wie oben dargestellt – an diesem Anpassungserfordernis nichts zu ändern. Viele Unternehmen werden den Zinsvortrag nie oder nur sehr spät nutzen können.

US-amerikanische Regeln, die mit der Zinsschranke nur mittelbar vergleichbar sind, sehen ein Verhältnis von 50/50 vor. Ein solches Verhältnis, das aus unserer Sicht zwar immer noch nicht die betriebs- und volkswirtschaftliche Wirklichkeit in Deutschland zutreffend widerspiegeln würde, sollte aber keinesfalls unterschritten werden. Zur Vermeidung von Härten bei ertragsschwachen Unternehmen sollte darüber hinaus noch eine Billigkeitsklausel im Gesetz vorgesehen werden. Ansatzpunkte hierfür bietet der Sanierungserlass vom 27.3.2003, BStBl. 2003 I, 240.

Zudem ist festzustellen, dass die geplante Regelung vom arm's length-Prinzip abweicht, da sie keinen entlastenden Fremdvergleich vorsieht. Bei grenzüberschreitenden Finanzierungen erhöht sich infolgedessen das Risiko internationaler Doppelbesteuerung, die nur durch EU-Schiedsverfahren oder Verständigungsverfahren nach den DBA vermieden werden kann.

- *Freigrenze in Höhe von 1 Mio. Euro*

Die Zinsschranke soll gem. § 4h Abs. 2 EStG-E keine Anwendung finden, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen weniger als 1 Mio. Euro beträgt. Die Ausgestaltung dieser Nichtanwendungsklausel als Freigrenze führt zu nicht hinnehmbaren Zufallsergebnissen. Sachgerecht wäre es u.E., anstelle einer Freigrenze einen Freibetrag vorzusehen. Als Mittelstandskomponente ist ein Betrag von 1 Mio. Euro zudem nicht ausreichend. Bei einem angenommenen Zinssatz von 5% würden lediglich Fremdfinanzierungen bis 20 Mio. € von der Anwendung der Zinsschranke ausgenommen. Damit würden viele mittelständische Unternehmen von der Zinsschranke getroffen - ein Ergebnis, das ausweislich der Geset-

Seite 6/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zesbegründung nicht gewollt ist. Der Betrag von 1 Mio. Euro muss daher deutlich erhöht und als Freibetrag ausgestaltet werden.

- *Strafzuschlag*

Sind die Eigenkapitalquoten des Konzerns oder des Betriebs unzutreffend, soll u.a. ein Zuschlag entsprechend § 162 Abs. 4 S. 1 und 2 AO festgesetzt werden (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 12 und 13 EStG-E). Ein solcher Strafzuschlag ist nicht gerechtfertigt, da die Anwendung der Zinsschranke ohnehin belastend wirkt. Sollte damit ein Erziehungszweck verbunden werden, halten wir dies für überschießend, zumal für steuerliche Zwecke besondere Abschlüsse zu erstellen sind und zudem eine prüferische Durchsicht bzw. eine Prüfung erfolgen soll. Wir regen daher an, die Sätze 12 und 13 ersatzlos zu streichen.

- *Konzernzugehöriger Betrieb*

Die Zinsschranke findet nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe b EStG-E keine Anwendung, wenn der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört. Dies ist zu begrüßen. Unklar ist aber, welche unternehmerischen Einheiten unter dem Begriff „Betrieb“ zu verstehen sind, da nach dem Handelsrecht keine Betriebe, sondern Unternehmen konsolidiert werden. Auch dem Steuerrecht ist die Abgrenzung eines „Betriebs“ in einem Konzern bisher fremd. Da der Betriebs-Begriff für die Anwendung der Zinsschranke grundlegend ist, regen wir eine Definition in § 4h EStG-E an. Im Übrigen ist nicht klar geregelt, ob es bei deutschen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen auf die Kennzahlen des Unternehmens oder der Betriebsstätte ankommt.

IFRS-Abschlüsse werden für „Betriebe“ bislang in der Regel nicht aufgestellt, so dass eine steuerlich induzierte neue Rechnungslegungspflicht begründet wird. Als Ausgangspunkt für die Aufstellung von solchen Abschlüssen kann ggf. auch auf für Zwecke der IFRS-Konzernrechnungslegung aufgestellte Überleitungsrechnungen vom handelsrechtlichen Jahresabschluss zur „Handelsbilanz II“ nach IFRS zurückgegriffen werden, sofern der steuerpflichtige Betrieb zugleich ein rechnungslegungspflichtiges Unternehmen im Sinne des Handelsrechts ist. Fraglich ist in solchen Fällen, ob der Finanzverwaltung vollständige Abschlüsse oder nur Bilanzen vorgelegt werden müssen. Zur Ermittlung der Eigenkapitalquoten reichen Bilanzen aus. Deren Prüfung nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 11 wird jedoch zusätzlich zumindest das Vorliegen von Gewinn- und Verlustrechnungen voraussetzen.

Abweichungen zwischen der rechnungslegungspflichtigen Einheit nach Handels- und Steuerrecht können sich auch aus der Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen gemäß Abs. 2 Satz 5 ergeben.

Seite 7/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

§ 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG-E regeln, dass ein Betrieb zu einem Konzern gehören soll, wenn er nach den in Abs. 2 Buchst. c genannten Rechnungslegungsstandards mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. Ein Betrieb soll auch dann zu einem Konzern gehören, wenn seine Finanz- oder Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Damit wird für steuerliche Zwecke ein eigener Konzernbegriff geschaffen und der Anwendungsbereich der Zinsschranke auf eine Vielzahl von Fällen ausgeweitet, die nach den Rechnungslegungsbestimmungen bzw. -standards nicht unter den Konzernbegriff fallen. So liegt nach dem Regierungsentwurf z.B. ein Konzern vor, wenn eine natürliche Person Beteiligungen an zwei Kapitalgesellschaften hält und diese beherrscht oder neben einem Einzelunternehmen Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält und diese beherrscht. Damit geht die vorgesehene Regelung über das praktisch Handhabbare hinaus, weil nur für Zwecke des § 4h EStG ein Konzernabschluss aufgestellt werden müsste. Der Konzernbegriff sollte sich deshalb ausschließlich nach dem im Einzelfall zur Anwendung kommenden Rechnungslegungsbestimmungen richten. Die Regelung ist entsprechend anzupassen.

- *Eigenkapitalquote*

Gehört ein Betrieb zu einem Konzern, findet die Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG-E nur dann keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am vorangegangenen Abschlussstichtag in nach den IFRS erstellten Abschlüssen gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns. Ein nach HGB oder US-GAAP erstellter Jahresabschluss soll nur unter bestimmten Voraussetzungen zugrunde gelegt werden können. Indem auf das Eigenkapital nach IFRS abgestellt werden soll, werden in vielen Fällen nicht sachgerechte Ergebnisse erreicht.

Wir begrüßen, dass im Regierungsentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 für Zwecke der Anwendung der Zinsschranke eine Korrektur der Eigenkapitaldefinition vorgenommen worden ist. Unseres Erachtens bedarf es allerdings weiterer Korrekturen. So sind z.B. neben dem Firmen- oder Geschäftswert auch andere immaterielle Wirtschaftsgüter sowie die im Konzernabschluss aufgedeckten stillen Reserven in einzelnen Wirtschaftsgütern anzusetzen, soweit diese im Konzernabschluss für den Gesamtkonzern enthalten sind. Die Beschränkung auf den Firmenwert ist nicht ausreichend. (vgl. hierzu unseren Formulierungsvorschlag für § 4h Abs. 2 und 3 EStG-E auf Seite 9).

Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu 1% soll nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG-E unschädlich sein. Dies bedeutet, dass ein auch nur geringfügiges Unterschreiten zur Anwendung der Zins-

Seite 8/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

schranke führt. Insoweit ist die Rechtsfolge u.E. unverhältnismäßig und widerspricht der dogmatischen Basis der Escape-Klausel. Es bedarf daher einer deutlichen Anhebung dieses Prozentsatzes, um unbillige Ergebnisse zu vermeiden (vgl. hierzu unseren Formulierungsvorschlag für § 4h Abs. 2 und 3 EStG-E auf Seite 9).

- *Kürzung um Anteile an Konzernkapitalgesellschaften*

Unsere Anregung in der Stellungnahme zum Regierungsentwurf vom 27.2.2007, bei der Berechnung der Eigenkapitalquote des Betriebs von der Kürzung des Eigenkapitals um die im Einzelabschluss des Betriebs ausgewiesenen Anteile an anderen Konzernkapitalgesellschaften abzusehen, wurde leider nicht aufgegriffen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 EStG-E). Damit wird offensichtlich die Vermeidung einer Mehrfachberücksichtigung desselben Vermögens in den Einzelabschlüssen angestrebt. Da im Inland der Organkreis als ein Betrieb betrachtet wird, kann in den praktisch relevanten Fällen dieser Kaskadeneffekt nicht entstehen. Die Regelung ist nicht sachgerecht und widerspricht der ausdrücklichen Zielsetzung des Gesetzgebers, die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland zu verbessern. Sie wird vor allem bei Holdinggesellschaften zu unbilligen Ergebnissen führen, da die Zinsschranke hier regelmäßig Anwendung finden wird. Auf Grund der gebotenen Verrechnung der Anteile an Tochterunternehmen mit dem Eigenkapital des Mutterunternehmens wird die Eigenkapitalquote des Mutterunternehmens im Einzelabschluss regelmäßig niedriger sein als die Eigenkapitalquote des Konzerns.

Bei Organschaften ist zu beachten, dass auch dieses Rechtsinstitut nicht alle inländischen Probleme lösen kann. Zum einen gibt es eine Anzahl von mehrheitlichen Beteiligungen, bei denen die Minderheitsgesellschafter die Organschaft nicht wünschen. Zum anderen wird die Organschaft wegen der durch die Verlustübernahme faktisch gegebenen Haftung der Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft häufig nicht gewollt. Auch existieren viele Mischfälle, in denen neben einem Organkreis andere Konzernunternehmen ohne Organschaftsverhältnis bestehen. Wegen der Bedeutung der Organschaft für die Zinsschranke wäre es empfehlenswert, die Organschaftsbestimmungen auch für Lebens- und Krankenversicherungen zu öffnen (vgl. § 14 Abs. 2 KStG). Die durch die Organschaft sich ergebenden Erleichterungen gibt es nur im Inland. Dies könnte bereits geäußerte europarechtliche Bedenken gegen diese nur im Inland gegebenen Erleichterungen verstärken. Daraus wird deutlich, dass es – wie bereits erwähnt – auch deshalb der Regelung einer europaweiten Konzernbesteuerung im deutschen Steuerrecht bedarf.

Seite 9/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

- *Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke*

Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen bedarf es u.E. in folgenden Fällen einer Lösung. Für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute i.S.d. KWG sollte u.E. eine Ausnahme von der Zinsschranke eingeführt werden. Für eine Vielzahl der Finanzinstitute kann nicht davon ausgegangen werden, dass sie positive Zinsergebnisse i.S. des § 4h EStG-E erwirtschaften (z.B. Factoringgesellschaften). Als Grundlage für eine entsprechende Ausnahmeregelung kann die Bankenausnahme des § 8a KStG dienen.

Zudem bedarf es einer Ausnahmeregelung für Betriebe, die in einer konzernfremden Branche tätig sind. Dem Umstand, dass für diese Betriebe häufig andere Finanzierungsstrukturen bestehen, sollte Rechnung getragen werden. Infolgedessen fehlt es an der Vergleichbarkeit dieses Betriebs mit dem Konzern. Es wäre in diesen Fällen nicht sachgerecht, die konzerntypische Finanzierungsquote zugrunde zu legen. Dies gilt z.B. für Bausparkassen, Leasinggesellschaften sowie für die Versicherungsbranche.

Des Weiteren sollte dem inländischen Betrieb ermöglicht werden, durch einen entlastenden Fremdvergleich die Anwendung der Zinsschranke zu vermeiden. Hierzu müsste er nachweisen, dass die vorgenommene Finanzierung der konzernweiten Finanzierung entspricht. Gelingt dieser Nachweis, darf die Zinsschranke nicht angewendet werden. Wir regen insoweit entsprechende Ausnahmeregelungen an.

- *Lösungsvorschläge des IDW zur Zinsschranke*

Die aufgezeigten Probleme können zu einem erheblichen Teil dadurch vermieden werden, dass nicht die Eigenkapitalquote des Betriebs, sondern diejenige des inländischen Teilkonzerns mit der Eigenkapitalquote des Gesamtkonzerns verglichen wird, ohne dass es zu einer Kürzung der Beteiligungsbuchwerte ausländischer Tochtergesellschaften kommt. Dadurch würde verhindert, dass bei ausschließlich inländischen Sachverhalten die Regelung zur Zinsschranke nicht zur Anwendung kommt. Wir haben den Versuch unternommen, eine solche Lösung auf der Basis des vorliegenden Regierungsentwurfs gesetzlich umzusetzen und die Regelung europatauglich zu gestalten.

Hierbei haben wir auf die Definition eines eigenen steuerlichen Konzernbegriffs verzichtet:

„(2) Absatz 1 Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

- a) der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit der den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als eine (zehn) Million Euro beträgt,

Seite 10/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

- b) *der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört.*
- c) *gehört der Betrieb zu einem Konzern, sind alle inländischen Betriebe zu einem Betrieb (inländischen Teilkonzern) zusammenzufassen. Absatz 1 Satz 1 ist in diesem Fall nicht anzuwenden, wenn die Eigenkapitalquote des inländischen Teilkonzerns am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote des gesamten Konzerns (Eigenkapitalvergleich). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des gesamten Konzerns bis zu einem (7,5) Prozentpunkt(e) ist unschädlich.*

Eigenkapitalquote ist das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme. Für den inländischen Teilkonzern ist das Eigenkapital als Summe der Wertansätze aller den inländischen Betrieben zuzurechnenden Wirtschaftsgüter abzüglich der Summe aller den inländischen Betrieben zuzurechnenden Schulden zu ermitteln. Die Wirtschaftsgüter und Schulden sind mit denselben Werten anzusetzen wie im Konzernabschluss für den Gesamtkonzern. Im inländischen Teilkonzernabschluss sind auch den inländischen Betrieben zuzurechnende Geschäfts- oder Firmenwerte und andere immaterielle Wirtschaftsgüter anzusetzen, soweit diese auch im Konzernabschluss für den Gesamtkonzern enthalten sind. Nicht zu berücksichtigen sind bei der Kapitalkonsolidierung des inländischen Teilkonzerns eliminierte Anteile an anderen Konzerngesellschaften sowie zwischen den inländischen Betrieben bestehende Forderungen und Schulden.

Der Konzernabschluss für den Gesamtkonzern ist nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) im Sinne von § 315a HGB aufzustellen. Hiervon abweichend kann das Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union angewandt werden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS im Sinne von § 315a HGB aufzustellen und offen zu legen ist und für keines der letzten fünf Wirtschaftsjahre ein solcher Konzernabschluss aufgestellt wurde; die Generally Accepted Accounting Principles der Vereinigten Staaten von Amerika (US-GAAP) sind für den Gesamtkonzernabschluss maßgeblich, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS oder dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union aufzustellen und offenzulegen ist.

Wurden der inländische Teilkonzernabschluss oder der Gesamtkonzernabschluss nicht durch einen Abschlussprüfer geprüft, sind sie einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen.

Seite 11/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

- (3) *Maßgeblicher Gewinn ist der nach den Vorschriften dieses Gesetzes mit Ausnahme des Absatzes 1 ermittelte steuerpflichtige Gewinn. Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Finanzschulden, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben. Die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Finanzschulden oder Kapitalforderungen führen ebenfalls zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen. Ein Betrieb gehört zu einem Konzern bzw. Teilkonzern, wenn er nach den für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 Buchst. c zugrunde gelegten Rechnungslegungsvorschriften mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird.*
- (4) *Ist die Eigenkapitalquote des inländischen Teilkonzerns um fünf Prozentpunkte höher als diejenige des Gesamtkonzerns und können in anderen Ländern der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums Zinsen aufgrund dieser Vorschrift vergleichbaren Vorschriften nicht abgezogen werden, so gestattet die Bundesrepublik Deutschland dem Mutterunternehmen des inländischen Teilkonzerns einen fiktiven Zinsabzug außerhalb der Bilanz in dem Maße, wie im jeweiligen Ausland ein Zinsabzug versagt wird, höchstens aber soweit, wie die Bundesrepublik Deutschland im umgekehrten Fall den Zinsabzug versagen würde. Wird der Zinsabzug aufgrund eines Zinsvortrags im anderen Lande nachgeholt, kommt es zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung des jeweiligen korrespondierenden Betrags für den Zeitraum, in dem das Ausland den Zinsabzug zulässt.“*

Wir regen an, eine diesem Vorschlag entsprechende Regelung aufzunehmen.

Die Europatauglichkeit wird dadurch gewährleistet, dass die Methodik der Zins-schranke auch für den Fall zur Anwendung kommt, dass andere Länder ähnliche Regelungen einführen. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine Investition im Inland interessanter ist als im Ausland. Es gibt aber ebenso Fälle, in denen die Investition im Ausland günstiger ist als im Inland. Dies hängt davon ab, wie die Finanzierung im Einzelnen ausgestaltet wird. Die gesetzliche Regelung ist grundsätzlich neutral. Gegen diesen Vorschlag sprechen aus europarechtlicher Sicht jedenfalls nicht mehr Bedenken, als sie gegen die jetzt vorge-sehene Ausnahme für Organschaften angeführt werden können

Seite 12/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

2.2 Gesellschafterfremdfinanzierung

Indem § 8a Abs. 1 KStG-E auf § 4h Abs. 1 Sätze 1 EStG-E verweist, finden die Regelungen zur Zinsschranke auch auf Kapitalgesellschaften Anwendung. Die Escape-Klauseln des § 4h Abs. 2 Buchst. b und c EStG-E sollen nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG-E aber nur anzuwenden sein, wenn die Vergütungen für Fremdkapital

- an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner,
- an eine diesem nahestehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder
- an einen Dritten mit Rückgriffsrecht auf den zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person,

nicht mehr als 10% der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft betragen und die Körperschaft dies nachweist.

Die Verzahnung von § 8a KStG-E und § 4h EStG-E begegnet grundsätzlichen Bedenken. Die Vorschriften haben unterschiedliche Regelungsbereiche, deren Verknüpfung willkürlich erscheint. Während § 8a KStG die Gesellschafterfremdfinanzierung regelt, ist Grundlage des § 4h EStG die zeitliche und räumliche Verteilung der Finanzierungsaufwendungen im Konzern. Es ist daher bereits im Ansatz verfehlt, die Zinsschranke als Ersatz der bisherigen Regelung in § 8a KStG anzusehen. Die Verknüpfung führt zu unbilligen und rein zufälligen Ergebnissen, die sich im Einzelfall nicht beeinflussen lassen. So hängt die Anwendung der Zinsschranke allein vom Erreichen der 10%-Grenze ab, einer ohnehin zu starren Größe. Für eine darüber hinausgehende Gesellschafterfremdfinanzierung bewirkt sie sogar eine Verschärfung des § 4h EStG-E. Die Zinsschranke findet z.B. auch dann Anwendung, wenn die Gesellschaft nicht zu einem Konzern gehört. Während im geltenden § 8a KStG bei einem Überschreiten des Safe-Havens nur die auf das übersteigende Fremdkapital entfallenden Zinsen schädlich sind, führt ein Überschreiten der 10%-Grenze i.S. des § 8a Abs. 2 KStG-E vollumfänglich zur Schädlichkeit. Sachliche Gründe für diese Verschärfungen sind nicht erkennbar und sollten deshalb ersatzlos entfallen.

Ein weiteres Problem ist, dass § 8a KStG von der Finanzierung einer einzelnen Gesellschaft ausgeht. Ein Überschreiten der 10 % Grenze führt jedoch zur Inflationierung des gesamten Konzerns. Das Überschreiten kann auch bei einer Gesellschaft im Ausland stattfinden. So kann ein unabsichtliches Überschreiten der

Seite 13/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

10 % Grenze in einer kleinen Konzerngesellschaft außerhalb Deutschlands dazu führen, dass dem Konzern die Escape-Klausel versagt wird.

- *Anwendung des § 8c KStG auf einen Zinsvortrag*

Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG-E soll § 8c KStG-E für den Zinsvortrag gemäß § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG-E entsprechend gelten. Dies bedeutet, dass bei einer Anteilsübertragung im Sinne des § 8a KStG ein bislang nicht genutzter Zinsvortrag anteilig oder ggf. vollständig untergeht. Damit würde eine weitere Verschärfung der Zinsschranke erfolgen. Unseres Erachtens sollte der Zinsvortrag, bei dem es sich nicht um einen Verlustvortrag im engeren Sinne handelt, sondern um – durch die Zinsschranke – vorläufig nicht abziehbare Betriebsausgaben, nicht unter den Anwendungsbereich des § 8c KStG-E fallen.

- *Freigrenze*

§ 8a Abs. 2 KStG-E enthält keinen Verweis auf § 4h Abs. 2 Buchst. a EStG-E. Daraus könnte geschlossen werden, dass die Freigrenze nicht für Kapitalgesellschaften anwendbar ist. Über § 8 Abs. 1 KStG-E ist u.E. der gesamte § 4h EStG-E auf Kapitalgesellschaften anzuwenden. Gleichwohl wäre ein klarstellender Verweis auf § 4h Abs. 2 Buchst. a EStG-E wünschenswert. Zu der Frage eines Freibetrages anstelle einer Freigrenze verweisen wir auf unsere Ausführungen unter Punkt 1.1 „*Freigrenze in Höhe von 1 Mio. Euro*“.

- *10%-Grenze*

Maßgebend für die 10%-Grenze soll nach dem Gesetzeswortlaut das Verhältnis von „schädlichen“ Zinsaufwendungen aus Gesellschafterfremdfinanzierung zu den die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen sein. Nach der Gesetzesbegründung ist dagegen das Verhältnis der Zinsaufwendungen aus Gesellschafterfremdfinanzierung zu den gesamten Zinsaufwendungen maßgeblich. Folgt man dem Gesetzeswortlaut, würde dies dazu führen, dass die Ausnahmeregelung auf Grund zusätzlicher Zinserträge nicht anzuwenden ist. Je höher der Anteil der Zinserträge ist, desto niedriger wird der Betrag, der über Fremdkapital von Anteilseignern, nahestehenden Personen oder mit Rückgriff auf diesen Personenkreis finanziert werden kann.

- *Dritte mit Rückgriff*

Ohne dass der Gesetzeswortlaut des § 8a Abs. 3 KStG-E im Vergleich zu der bisherigen Regelung in § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG geändert worden ist, soll die Rückgriffsdefinition nach der Gesetzesbegründung sehr weit ausgelegt werden. Ein Rückgriff soll bereits dann angenommen werden, wenn der Anteilseigner oder die ihm nahestehende Person dem Dritten gegenüber faktisch für die Erfül-

Seite 14/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

lung der Schuld entsteht. Damit werden auch Bankfinanzierungen erfasst, bei denen die Bank auf eine Konzerntochtergesellschaft zurückgreifen kann. Es ist nicht erkennbar, wie eine Kapitalgesellschaft zukünftig überhaupt noch den Nachweis führen kann, dass keine Rückgriffsmöglichkeit besteht. Der Umstand, dass die Ausnahmeregelungen des § 4h Abs. 2 EStG-E in der Praxis somit nur in wenigen Fällen zum Tragen kommen werden, führt zu einer überschießenden Anwendung der Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften.

Wir regen an, § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG-E ersatzlos zu streichen. Sofern die Regelung allerdings beibehalten werden sollte, halten wir es für geboten, als Vergleichsmaßstab auf die gesamten Zinsaufwendungen abzustellen und den Prozentsatz von 10% deutlich zu erhöhen oder in eine „Soweit“-Regelung zu ändern. Ferner müssen die Rückgriffsfälle i.S. des § 8a KStG-E entsprechend der geltenden Rechtslage, die auch von der Finanzverwaltung als zutreffend erachtet wird, auf sog. Back-to-back-Finanzierungen beschränkt werden (vgl. BMF vom 22.7.2005, BStBl. I 2005, 829). Dies sollte im Rahmen einer gesetzlichen Definition des Rückgriffs erfolgen. In jedem Fall darf es nicht schädlich sein, wenn Anteile an Gesellschaften im Konzern als Sicherheiten dienen, weil in diesen Fällen der Rückgriff im Konsolidierungskreis verbleibt. Außerdem darf im Konzernfall nur ein Rückgriff auf außerhalb des Konzerns befindliche Gesellschafter bzw. nahestehende Personen schädlich sein.

Darüber hinaus sollte die im geltenden § 8a KStG vorgesehene Möglichkeit, dessen Anwendung durch einen Fremdvergleich zu vermeiden, ins Gesetz aufgenommen werden (vgl. hierzu auch unsere Ausführungen unter Punkt 2.1 zum „Ausgangsgröße, Verhältnis abziehbare/nicht abziehbare Zinsaufwendungen, Möglichkeit eines entlastenden Fremdvergleichs“).

- *Fazit zu 2.1*

Da aus unserer Sicht die Akzeptanz der Unternehmensteuerreform auch wesentlich von der Ausgestaltung und praktischen Handhabbarkeit der Zinsschranke und der Gesellschafter-Fremdfinanzierung abhängt, sollten die Regelungen der §§ 4h EStG-E und 8a KStG-E unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen nochmals eingehend geprüft und – sofern an der Konzeption festgehalten wird – grundlegend überarbeitet werden. Hierbei sollte vor allem überlegt werden, auf die vorgesehenen Neuregelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung zu verzichten und stattdessen die bisherigen Regelungen zielgerichteter auszugestalten.

Seite 15/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

3. Zu § 6 EStG-E; Geringwertige Wirtschaftsgüter

Nach der Neuregelung des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E haben Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften zwingend einen Sofortabzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bewegliche Wirtschaftsgüter vorzunehmen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 100 Euro nicht übersteigen. Sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut mehr als 100 € und bis zu 1.000 € betragen, bestimmt der neu eingefügte § 6 Absatz 2a EStG-E, dass für diese Wirtschaftsgüter ein Sammelposten zu bilden ist, der über eine Dauer von fünf Jahren gleichmäßig verteilt gewinnmindernd aufzulösen ist. Vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausscheidende Wirtschaftsgüter des Sammelpostens dürfen nicht gewinnmindernd ausgebucht werden.

Es ist zwar grundsätzlich zu begrüßen, dass der Regierungsentwurf anstelle jährlicher Inventarlisten die Zusammenfassung der Beträge in einem Sammelposten vorsieht. Wir halten es jedoch nicht für sachgerecht, dem Steuerpflichtigen die Bildung eines Sammelpostens zwingend vorzuschreiben. Ihm sollte ein Wahlrecht eingeräumt werden, die Wirtschaftsgüter auf einem Sammelkonto zu erfassen oder in Inventarlisten aufzunehmen und nach Maßgabe des § 7 EStG abzuschreiben. Die Worte „sind im Wirtschaftsjahr“ in Absatz 1 und „ist im Wirtschaftsjahr“ sollten daher durch „können“ und „kann“ ersetzt werden.

Die vorgesehene Vorschrift führt in ihrer jetzigen Ausgestaltung zu einer Überbewertung in der Steuerbilanz. Dies ergibt sich daraus, dass zum einen vorzeitige Abgänge keine Berücksichtigung finden und zum anderen der fünfjährige Verteilungszeitraum zu lang gewählt ist. Die in dem Sammelposten zu erfassenden Wirtschaftsgüter dürften regelmäßig eine Nutzungsdauer von unter fünf Jahren besitzen. Die angemessene Lösung, die der Gefahr einer permanenten Überbewertung entgegenwirkt, besteht darin, die Abschreibungsdauer von fünf auf drei Jahre zu verkürzen. Wir regen entsprechende Änderungen in § 6 Abs. 2 EStG-E an.

4. Zu § 7 Abs. 2, 3 EStG-E; Degressive Abschreibung

Die degressive Abschreibung soll abgeschafft werden. Diese Regelung wird die Investitionsbereitschaft deutscher Unternehmen reduzieren. Wenn an der Abschaffung festgehalten werden sollte, so muss die Abschaffung zwingend einhergehen mit der Regelung, dass bei der Zinsschranke anstelle des vorgesehenen steuerlichen EBIT ein um Abschreibungen und F&E-Aufwendungen erhöhter EBIT als Maßstab für die Ermittlung der abziehbaren Zinsaufwendungen

Seite 16/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zugrunde gelegt wird. Nur so können die negativen Wirkungen der Zinsschranke für Anlage- und F&E-Investitionen annähernd ausgeglichen werden (vgl. hierzu auch unsere Ausführungen unter Punkt 1.1 „Ausgangsgröße, Verhältnis abziehbare/nicht abziehbare Zinsaufwendungen, Möglichkeit eines entlastenden Fremdvergleichs“).

5. Zu §§ 20, 32d EStG-E; Abgeltungssteuer

Der Gesetzentwurf sieht in § 32d EStG-E für im Privatvermögen zufließende Kapitaleinkünfte die Einführung einer Abgeltungssteuer mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% vor. Dieser Steuer sollen Zinsen, Dividenden und Erlöse aus Wertpapierverkäufen unterliegen. Gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG-E soll der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen sein. Es soll lediglich ein Sparerpauschbetrag i.H. von 801 Euro abgezogen werden können. Das bisherige Halbeinkünfteverfahren, wonach bei Dividenden nur die Hälfte der Erträge zu versteuern ist, soll für Einkünfte des Privatvermögens abgeschafft und im betrieblichen Bereich auf ein Teileinkünfteverfahren reduziert werden. Ausnahmen von der Abgeltungssteuer sind in § 32d Abs. 2 EStG-E geregelt. Danach soll die Abgeltungssteuer u.a. nicht angewendet werden auf Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, wenn sie von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder soweit ein Dritter die Kapitalerträge schuldet, der seinerseits Kapital an eine Kapitalgesellschaft überlassen hat, an der der Gläubiger oder eine diesem nahestehende Person zu mindestens 1% beteiligt ist.

Wir möchten unsere Anmerkungen zur Abgeltungssteuer auf einen aus unserer Sicht wesentlichen Punkt beschränken.

Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an Gesellschafter, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, unterliegen zukünftig der Abgeltungssteuer. Sofern der Anteilseigner seine Anteile nicht nur aus Eigenkapital finanziert hat, führt die vorgesehene Regelung zu unbilligen Ergebnissen. Dies gilt insbesondere für Steuerpflichtige, die ihre berufliche Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft ausüben (z.B. in einer Handwerker- oder Freiberufler-GmbH). Er kann die anfallenden Fremdkapitalkosten nicht als Werbungskosten abziehen. Anteilsübertragungen im Privatvermögen dürften dadurch zukünftig erheblich erschwert werden. Außerdem wird ein fremdfinanzierter Anteilserwerb steuerlich ungünstiger behandelt als ein fremdfinanziertes Darlehen, das der Anteilseigner der Gesellschaft gewährt. Im Fall der Gewährung eines Gesellschafterdarlehens sind die Finanzierungskosten als Werbungskosten abzugsfähig. Ein Lösungsansatz besteht darin, für sämtliche Kapitalerträge einer Kapitalgesellschaft an Anteilseigner, die zu mindestens 1% an der Gesellschaft beteiligt sind, ein Ver-

Seite 17/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

anlagungswahlrecht einzuräumen. Dies hätte zudem den Vorteil, dass i.S. des § 17 EStG wesentliche beteiligte Gesellschafter sowohl bei der laufenden als auch bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung eine einheitliche steuerliche Behandlung erfahren.

Wir regen an, den Katalog des § 32d Abs. 2 EStG-E entsprechend zu ändern.

6. Zu § 34 a EStG-E; Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

§ 34a Abs. 1 EStG-E sieht vor, dass der Gewinn eines Einzelunternehmers oder Mitunternehmers aus einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil, der im Wirtschaftsjahr nicht entnommen wird, auf Antrag mit einem Steuersatz von 28,25% (zuzüglich Solidaritätszuschlag) ermäßigt besteuert wird. Die Vergünstigung ist betriebs- und personenbezogen ausgestaltet. Soweit der begünstigt besteuerte Gewinn in späteren Jahren vom Steuerpflichtigen entnommen wird, ist nach Abs. 4 insoweit eine Nachversteuerung in Höhe von 25% vorzunehmen.

Wir begrüßen die vorgesehene Regelung, möchten aber einige Änderungen anregen. Nach der Gesetzesbegründung zu § 34a Abs. 2 EStG-E unterliegen Anteile des zu versteuernden Einkommens, die durch außerbilanzielle Hinzurechnungen entstanden sind, nicht dem ermäßigten Steuersatz. Diese Regelung, die offenbar abzielt auf nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG, trifft zukünftig auch die nicht bei der Einkommensteuer abziehbare Gewerbesteuer. Im Vergleich zu Kapitalgesellschaften entsteht damit bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften ein signifikanter Rechtsformnachteil. Wir regen deshalb die Klarstellung an, dass zumindest die Erhöhung des zu versteuernden Einkommens, die gem. § 4 Abs. 5b EStG-E auf die nicht abzugsfähige Gewerbesteuer zurückgeht, ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Abs. 1 EStG-E kann für den vollständigen Gewinn eines Jahres nur in Anspruch genommen werden, wenn keine Entnahmen getätigt werden. Entnahmen liegen nach der jetzigen Regelung des Gesetzentwurfes aber auch dann vor, wenn die auf die betrieblichen Einkünfte einschließlich des Thesaurierungsbetrages anfallende Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer aus betrieblichen Mitteln gezahlt werden. Soweit für die Steuerzahlungen Entnahmen getätigt werden, kann insoweit keine Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden.

Um eine Gleichstellung mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu erzielen, sollte der § 34a Abs. 2 EStG-E dahingehend geändert werden, dass die auf die thesaurierten Gewinne entfallenden Steuern für die Anwendung des § 34a

Seite 18/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

ESTG-E auch dann nicht als Entnahmen gelten, wenn sie aus betrieblichen Mitteln entrichtet werden.

Die Regelung des Abs. 4 sieht vor, dass eine Nachversteuerung durchzuführen ist, soweit ein positiver Saldo aus Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres den nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelten laufenden Gewinn übersteigt und zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde. Nach dem Wortlaut der vorgesehenen Regelung gilt dies auch, wenn im vorangegangenen Veranlagungsjahr der Antrag auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur für einen Teil des nicht entnommenen Gewinns gestellt wurde. Es wird somit unterstellt, dass zunächst die nachversteuerungspflichtigen Beträge des vorangegangenen Jahres entnommen werden. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wird ein Unternehmer aber immer erst die nachversteuerungsfreien Beträge entnehmen. Eine entsprechende Änderung in Abs. 4 halten wir daher für geboten.

Da die Begünstigung nicht entnommener Gewinne bei Mitunternehmerschaften personenbezogen ausgestaltet ist, halten wir es aus verfahrenstechnischen Gründen für notwendig, dass die begünstigt besteuerten und damit einer Nachversteuerungspflicht unterliegenden Gewinne in der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft festzustellen sind. Wir regen daher eine entsprechende Ergänzung des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO an.

7. Zu § 8c KStG-E; Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften

Die bisherige Mantelkauf-Regelung (§ 8 Abs. 4 KStG) soll durch die deutlich schärfere Regelung des neuen § 8c KStG-E ersetzt werden. Danach soll alleiniges Merkmal für den Wegfall von Verlustvorträgen die Übertragung von Anteilen sein. Verluste sind somit bei Kapitalgesellschaften zukünftig selbst dann nicht mehr abziehbar, wenn die Körperschaft rechtlich und wirtschaftlich mit der Verlust verursachenden Körperschaft identisch ist. Die vorgesehene Regelung ist u.E. nicht hinnehmbar und stellt einen erheblichen Nachteil für den Wirtschaftsstandort Deutschland dar.

Seit 1991 können Verluste zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden. Ein Grund für die Neuregelung dürfte daher darin liegen, dass die Bundesregierung die steuerliche Nutzung von in Unternehmen über Jahre hinweg angesammelten hohen Verlustvorträgen nicht mehr zulassen will.

Ein weiterer Grund für die Regelung dürfte das Urteil des BFH vom 14.3.2006 (DStR 2006, 1076) sein, wonach mittelbare Anteilseignerwechsel nicht von § 8 Abs. 4 KStG erfasst werden. Dies rechtfertigt es u.E. aber nicht, auf das in § 8

Seite 19/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Abs. 4 KStG enthaltene Tatbestandsmerkmal der Betriebsvermögenszuführung zu verzichten und den Verlust der wirtschaftlichen Identität auf einen Anteilseignerwechsel zu reduzieren. Der Gesetzgeber verkennt hierbei, dass die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft nicht allein durch einen Anteilseignerwechsel verloren geht. Es kommt vielmehr darauf an, dass sich die wirtschaftliche Betätigung einer Kapitalgesellschaft durch Zuführung neuer Ertragskraft ändert.

Die vorgesehene Regelung begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken, da sie unter mehreren Gesichtspunkten gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt. § 8c KStG-E negiert die Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt mit eigener Leistungsfähigkeit. Ein Verlustabzug darf nur unter Missbrauchsgesichtspunkten versagt werden. Für generalisierende, typisierende Regelungen verlangt die Rechtsprechung des BVerfG, dass der Gesetzgeber sich an einem typischen Fall orientiert (BVerfGE 1996, 1,6). Mit der alleinigen Anknüpfung an die Anteilsübertragung wird diesem Erfordernis nicht genügt, da die meisten Anteilsübertragungen einen wirtschaftlichen Hintergrund haben, der außerhalb des reinen Mantelkaufs liegt. Es bedarf vielmehr weiterer Veränderungen des Betriebs, um einen Missbrauch anzunehmen. Nach der bisherigen Regelung kam es entscheidend auf die Zuführung von Ertragskraft an. Hieran sollte auch zukünftig festgehalten werden.

Verlustvorträge sollen zudem ohne jede Karenz unmittelbar nach dem Anteilseignerwechsel wegfallen. Dies verdeutlicht in besonderem Maße, dass die bisher als Missbrauchsklausel ausgestaltete Mantelkaufregelung durch eine reine Verlustvernichtungsklausel ersetzt werden soll. Schon der BFH hat entschieden, dass der Verlustabzug im Fall des Anteilseignerwechsels nur versagt werden darf, wenn zwischen der Übertragung der Gesellschaftsanteile und der Zuführung neuen Betriebsvermögens ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht. Einen zeitlichen Zusammenhang hat der BFH bei einem Zeitraum von acht Jahren abgelehnt (Urteil vom 26.5.2004, BStBl II 2004, 1085). Mit dem vorgesehenen Wegfall der Voraussetzung „Betriebsvermögenszuführung“ verliert auch das Kriterium des zeitlichen Zusammenhangs seine Bedeutung für die Beurteilung einer missbräuchlichen Gestaltung. Unseres Erachtens bedarf es aber einer „Öffnungsklausel“, die es dem Anteilserwerber ermöglicht, die Versagung des Verlustabzugs zu verhindern. Diese könnte darin bestehen, dass der Verlustabzug nur dann versagt werden darf, wenn der Anteilserwerber keine wirtschaftlichen Gründe für den Anteilseignerwechsel nachweisen kann. Hierbei wäre denkbar, den Nachweis an eine Ausschlussfrist zu knüpfen, die unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH vom 14.3.2006, DStR 2006, 1076 bemessen werden sollte,

Seite 20/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Im Übrigen entsteht durch § 8c KStG-E eine Situation wie sie durch die Abschaffung der Übertragungsmöglichkeit von Verlusten nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes entstanden ist. Diese Änderung erschwert weiterhin notwendige Reorganisationsmaßnahmen, da bestehende Verlustvorträge nicht mehr geltend gemacht werden können. Aus dem gleichen Grund wird § 8c KStG-E den Beitritt von Anteilseignern als Investoren erschweren. Davon betroffen sind vor allem Unternehmen in der Krise und Unternehmen, die in Zukunftstechnologien investieren. Dies wird zu einer Schwächung des Standorts Deutschland führen, da letztere in andere Staaten abwandern werden, in denen solche Investitionen nicht zuletzt mit steuerlichen Maßnahmen gezielt gefördert werden.

Darüber hinaus benachteiligt die beabsichtigte Regelung die Kapitalgesellschaft deutlich gegenüber der Personengesellschaft. Bei Personengesellschaften steht der Verlustabzug den Gesellschaftern zu und geht jedenfalls für einkommensteuerliche Zwecke durch Veräußerung nicht verloren. Ein sachlicher Grund für eine derartige generelle Benachteiligung von Kapitalgesellschaften ist nicht ersichtlich.

Ungeachtet der vorstehenden Bedenken muss die geplante Regelung zudem im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG gesehen werden. Der Gesetzentwurf führt mit Zinsschranke und § 8c KStGE zu einer doppelten Verschärfung der Besteuerung von Unternehmen in der Wachstumsphase und in der Krise: Verluste bedürfen der Finanzierung. Bei Fremdfinanzierung droht die Zinsschranke, bei Eigenkapitalfinanzierung der Untergang des Verlustvortrags. Das Zusammentreffen von Zinsschranke, Mindestbesteuerung und § 8c KStGE, wonach Verlustvorträge und Zinsvorträge bei Eigenkapitalzuführungen ganz oder teilweise verloren gehen, wenn dabei eine Kapitalbeteiligung eines neuen Gesellschafters von mehr als 25% geschaffen wird, beeinträchtigt den Wirtschaftsstandort in seiner Wettbewerbsfähigkeit nachhaltig, führt zur Verlagerung von Arbeitsplätzen und verhindert die Schaffung neuer Arbeitsplätze. Nur Unternehmen, die bereits bestehen und immer gleichmäßige Gewinne erwirtschaften, werden von den neuen Regelungen nicht getroffen. Im Übrigen besteht die Gefahr, dass die neuen Bestimmungen zu volkswirtschaftlich unsinnigen hybriden Finanzierungsstrukturen sowie zur Anwendung von Ertragsglättungsprodukten der Finanzwirtschaft führen, die die Transparenz von Jahresabschlüssen erheblich beeinträchtigen werden.

- *Anteiliger Verlustabzug*

Nach § 8c Satz 1 KStG-E sollen nicht genutzte Verluste nicht mehr abziehbar sein, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25%

Seite 21/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

Sofern abweichend von der o.g. BFH-Rechtsprechung auch mittelbare Anteils-erwerbe schädlich sein sollen, ist die Regelung u.E. überschießend. Bei einer Veräußerung von 30% der Anteile an einer Konzernmuttergesellschaft entfallen bei sämtlichen Kapitalgesellschaften des Konzerns anteilig nicht genutzte Verluste. Das ist nicht zu rechtfertigen. Die Veräußerung mittelbarer Beteiligungen sollte daher nicht von der Regelung erfasst werden.

Darüber hinaus halten wir den Betrachtungszeitraum von fünf Jahren für deutlich zu lang. In diesem Zeitraum kann kein sachlicher Zusammenhang zwischen einzelnen Übertragungen angenommen werden. In Einklang mit der BFH-Rechtsprechung (BFH vom 14.3.2006, DStR 2006, 1076) sollte der Zeitraum auf maximal zwölf Monate beschränkt werden.

In die Ermittlung der 25%-Grenze sollen auch Erwerbe durch nahestehende Personen einbezogen werden. Hier sollte klarstellend der Hinweis aufgenommen werden, dass nahestehende Personen i.S. des § 1 Abs. 2 AStG gemeint sind.

Unklar ist, welche Umstände mit dem Tatbestandsmerkmal „vergleichbarer Sachverhalt“ erfasst werden sollen. Der Begriff wird weder im Gesetz definiert noch in der Gesetzesbegründung erläutert. Unseres Erachtens fehlt es für diese Regelung an der Tatbestandsmäßigkeit; daher sollte dieser Zusatz gestrichen werden.

- *Ausnahmen*

§ 8c KStG-E sieht keine Ausnahmeregelungen vor. Unseres Erachtens sollte zumindest im Gesetz eine Sanierungsklausel eingeführt werden. Ein Hinweis in der Gesetzesbegründung reicht u.E. insoweit nicht aus. Ebenso bedarf es einer Regelung für Barkapitalerhöhungen im Rahmen von Finanzierungen bei Unternehmen, deren Wachstum mit Venture Capital finanziert wird.

- *Zeitliche Anwendung*

§ 8 Abs. 4 KStG soll letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden sein (§ 34 Abs. 6 KStG-E).

Bei einer bis zum 31.12.2007 vorgenommenen Übertragung von mehr als 50% der Anteile an einer Kapitalgesellschaft soll der Verlust der wirtschaftlichen Identität zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilserwerbs eintreten, wenn die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens bis zum 31.12.2009 erfolgt.

Seite 22/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

§ 175 Abs. 1 Satz 1 AO soll entsprechend anzuwenden sein (§ 34 Abs. 6 Satz 2 KStG-E). Die Anwendungsregelung begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken, da sie u.E. gegen das Rückwirkungsverbot verstößt. Ein vor 2008 stattgefundener Anteilseignerwechsel wird rückwirkend als schädliches Ereignis angesehen, wenn z.B. in 2009 Betriebsvermögen in entsprechendem Umfang zugeführt wird. Während nach geltendem Recht der Verlustabzug erst in dem Veranlagungszeitraum versagt wird, in dem schädliches Betriebsvermögen zugeführt wird, bewirkt die vorgesehene Anwendungsregelung eine Versagung des Verlustabzugs rückwirkend für den Veranlagungszeitraum des Anteilseignerwechsels, also zeitlich in einen früheren Veranlagungszeitraum als vom geltenden Recht vorgesehen.

Außerdem steht die Anwendungsregelung im Widerspruch zu dem Urteil des BFH vom 14.3.2006 (DStR 2006, 1076), nach der ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung bestehen muss. Nach dieser Entscheidung kann bei einem Zeitraum von mehr als einem Jahr zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung kein sachlicher Zusammenhang mehr unterstellt werden. Die Regelung könnte nach ihrem Wortlaut selbst Anteilsübertragungen außerhalb der von der Finanzverwaltung bisher vertretenen 5-Jahresfrist erfassen. Eine entsprechende Beschränkung der zeitlichen Anwendungsregel des § 8 Abs. 4 KStG ist vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung geboten.

Zur Vermeidung der vorstehenden Probleme sollte der Hinweis auf § 175 AO entfallen und durch folgende Regelung ersetzt werden:

„Bei einer bis zum 31.12.2007 vorgenommenen Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft tritt der Verlust der wirtschaftlichen Identität auch dann noch ein, wenn die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens bis zum 31.12.2009 erfolgt.; in diesen Fällen gilt der Verlust der wirtschaftlichen Identität mit Ablauf des 31.12.2007 als eingetreten.“

Nach § 34 Abs. 7a KStG-E soll § 8c KStG-E erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung finden. Vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2009 droht damit eine gleichzeitige Anwendung von § 8 Abs. 4 KStG und § 8c KStG-E. Die parallele Geltung von zwei Vorschriften zum Verlustabzug beim Mantelkauf ist u.E. unzulässig. Zudem sollte in § 34 Abs. 7a KStG-E klargestellt werden, dass Anteilsübertragungen vor dem 31.12.2007 für Zwecke des § 8c KStG-E unbeachtlich sind.

Seite 23/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

- *Fazit*

Allein wegen der dargelegten schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken regen wir an, die vorgesehene Regelung zu streichen. Um den eingangs dargelegten gesetzgeberischen Anliegen angemessen Rechnung zu tragen, gleichzeitig aber auch Rechtssicherheit zu schaffen und Investitionshemmnisse zu beseitigen, sollte überlegt werden, eine zielgenauere gesetzliche Regelung zu schaffen. Sie könnte die folgenden Eckpunkte aufweisen:

- Wegfall von bis zum 31.12.2007 entstandenen Verlusten spätestens am 31.12.2017
- Wegfall von nach dem 1.1.2008 entstehenden Verlusten innerhalb von sieben Jahren; keine Anwendung der Regelungen zur Mindestbesteuerung
- Wiederaufnahme der Regelung des § 8 Abs. 4 KStG in der Fassung des KStG 1996.

Eine solche Regelung wäre unter haushalts- und wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten sachgerecht. Die Bundesregierung würde sich nicht mehr zeitlich unbegrenzt an Verlusten der Vergangenheit beteiligen. Außerdem wären Steuereinnahmen, die durch die missbräuchliche Nutzung sogenannter Altverluste verursacht werden, kalkulierbar. Anteilserwerber wären grundsätzlich berechtigt, in dem Unternehmen bereits vorhandene Verluste innerhalb eines angemessenen Zeitraums steuerlich geltend zu machen. Damit würden vor allem die Belange forschungsintensiver Unternehmen berücksichtigt und der Wirtschaftsstandort Deutschland an Attraktivität gewinnen. Ein Verlustabzug wäre aber in den Fällen ausgeschlossen, in denen der Anteilserwerb nur dazu dient, Verluste steuerlich nutzen zu können. Wir haben den Versuch unternommen, entsprechende gesetzliche Regelungen zu formulieren:

§ 8 Abs. 4 KStG n.F.:

„Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als drei Viertel der Anteile einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen wieder aufnimmt.“

Seite 24/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Ferner schlagen wir vor, in § 34 KStG-E folgenden Absatz einzufügen:

„Bis zum 31.12.2007 entstandene nicht ausgeglichene negative Einkünfte können bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2017 mit positiven Einkünften verrechnet werden. Nach dem 1.1.2008 entstehende nicht ausgeglichene negative Einkünfte können in den folgenden sieben Veranlagungszeiträumen mit positiven Einkünften verrechnet werden. § 10d Abs. 2 EStG findet in diesen Zeiträumen keine Anwendung. Eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags gilt als rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 AO.“

8. Zu § 8 Nr. 1 GewStG-E; Hinzurechnung

§ 8 Nr. 1 GewStG-E soll an die Stelle der bisherigen hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen treten und die Hinzurechnungstatbestände neu regeln. Entgelte für Schulden sollen künftig einheitlich in Höhe von 25% hinzugerechnet werden, wobei als Entgelt auch der Aufwand aus gewährten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen gelten soll. Pensionszahlungen auf Grund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage sollen nicht hinzugerechnet werden. Demgegenüber sollen Mieten und Pachten für nicht bewegliche Wirtschaftsgüter künftig ebenfalls erfasst werden. Diese sollen pauschal mit 75%, Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter mit 25% angesetzt werden. Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten sollen mit 25% hinzugerechnet werden.

Das bisher zwischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer grundsätzlich bestehende Korrespondenzprinzip wird damit zum Teil aufgehoben. Unseres Erachtens sollte, wenn überhaupt, die Hinzurechnung von Zinsaufwendungen aufrechterhalten und lediglich 25% des Saldos von Zinsaufwendungen und Zinserträgen dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Ansonsten werden Zinsaufwendungen anteilig von § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG-E erfasst, die sich wegen § 4h EStG-E einkommensteuerlich nicht auswirken konnten. Der weite Entgeltbegriff erscheint wegen der pauschalen Hinzurechnung unter EU-rechtlichen Gesichtspunkten bedenklich.

Es ist außerdem nicht sachgerecht, lediglich Pensionszahlungen auf Grund einer vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage von der Hinzurechnung auszunehmen. Dies muss u.E. für den gesamten Aufwand gelten, der der betrieblichen Altersversorgung dient. Ferner wird die pauschale Erfassung von Zinsanteilen bei Mieten und Pachten der Wirklichkeit nicht gerecht. Normalerweise verfügen Miet- und Leasinggesellschaften über genaue Kalkulationen. Es sollte, wenn überhaupt, eine wesentlich geringere Pauschale angesetzt werden. Der

Seite 25/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Gegenbeweis durch den Vermieter oder Verpächter durch Aufdeckung der Kalkulation sollte ermöglicht werden.

Die Hinzurechnung bei Lizenzen ist nicht nachvollziehbar. Bei den meisten immateriellen Rechten gibt es keinen Finanzierungsanteil, ein solcher fehlt jedenfalls bei originär geschaffenen immateriellen Rechten. Grenzüberschreitende Themen sind allein im Bereich der Verrechnungspreise angesiedelt. Darüber hinaus wird insbesondere die Besteuerung von Lizenzen den Wirtschaftsstandort Deutschland nachhaltig beeinträchtigen, da dadurch eine Substanzbesteuerung stattfindet. Deutschland sollte ein nachhaltiges Interesse daran haben, dass es weltweit keine Sonderbesteuerung von Lizenzen auf immaterielle Wirtschaftsgüter gibt. Zum einen wird die Produktion in Deutschland auf Basis von Lizenzen aus dem Ausland unnötig verteuert. Zum anderen führen derartige Steuern zu Nachahmeffekten in Ländern, in die Deutschland seine Lizenzen exportiert. Außerdem dürfte diese Art der Besteuerung von der europäischen Lizenzrichtlinie nicht gedeckt sein.

Wir regen daher an, die bisherige Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG beizubehalten.

9. Zu § 1 AStG-E; Fremdvergleichsgrundsatz

§ 1 AStG-E soll hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes grundlegend überarbeitet und konkretisiert werden. Wir begrüßen, dass im Regierungsentwurf die Anwendung anderer Verrechnungspreismethoden gleichrangig neben der Preisvergleichsmethode zugelassen wird. Es stellt sich aber nach wie vor die Frage, ob derzeit überhaupt eine Änderung eines Bewertungsmaßstabs sinnvoll ist. Der BFH hat dem EuGH mit Beschluss vom 11.4.2006 (BStBl. II 2006, 627) die Rechtsfrage vorgelegt, ob es mit EU-Recht vereinbar ist, dass ausländisches und inländisches Vermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer mit unterschiedlichen Werten bewertet wird. Angesichts der darüber hinaus bestehenden Diskussion über die Zulässigkeit der unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe Teilwert/gemeiner Wert/Fremdvergleichspreis sollte der Gesetzgeber vor einer Überarbeitung die Entscheidung des EuGH zu dem o.g. Vorlagebeschluss abwarten. Außerdem sieht die Neufassung des § 1 AStG-E die Besteuerung von Funktionsverlagerungen zusammen mit der Einführung einer Strafsteuer auf Betriebsverlagerungen ins Ausland vor. Insoweit werden die Neuregelungen den Investitionsstandort Deutschland von vornherein erheblich beeinträchtigen und sind schon deshalb nicht hinnehmbar.

Die zugrundezulegenden Werte müssten zudem korrespondierend im Ausland als Anschaffungskosten behandelt werden, um die Gefahr einer Doppelbesteue-

Seite 26/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zung zu vermeiden. Es ist aber kaum zu erwarten, dass ausländische Finanzverwaltungen bereit sein werden, die deutsche Besteuerung von Gewinnpotentialen zu akzeptieren.

- *Fremdvergleichsgrundsatz*

§ 1 Abs. 1 AStG soll um einen Satz 2 ergänzt werden, wonach für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes davon ausgegangen werden soll, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen. Damit wird der Fremdvergleichsgrundsatz in systemwidriger Weise eingeschränkt. Geschäfte zwischen fremden Dritten zeichnen sich gerade dadurch aus, dass die Verhandlungspartner nicht sämtliche wesentlichen Umstände des anderen Vertragspartners kennen. Im Konzernverhältnis mögen die Verhältnisse der jeweiligen Geschäftspartner in bestimmten Fällen zwar bekannt sein. Diese dürfen allerdings bei einer Bestimmung der Verrechnungspreise auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht berücksichtigt werden. Wir regen daher an, § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG-E ersatzlos zu streichen.

- *Doppelbewertung und Mittelwertvermutung*

Sofern weder Fremdvergleichspreise noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festgestellt werden, soll der Steuerpflichtige gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 2 durchführen. Hinsichtlich des Verweises auf Absatz 1 Satz 2 gelten die vorstehenden Ausführungen. Für den hypothetischen Fremdvergleich soll der Einigungsbereich bestimmt werden, der aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln ist. Zugrunde gelegt werden soll der Mittelwert des Einigungsbereichs, wenn kein anderer Wert glaubhaft gemacht wird.

Der vorgesehene Ansatz des Mittelwerts verstößt u.E. gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, da beim Veräußerer die zur Hälfte im Mittelwert enthaltenen Gewinnchancen des Erwerbers in die Festlegung des Verrechnungspreises einfließen und der Besteuerung im Inland unterworfen werden. Diese Gewinnchancen begründen sich jedoch auf Merkmale, die im Inland nicht gegeben sind und willkürlich für Besteuerungszwecke durch den deutschen Fiskus erfasst werden. Dazu gehören z.B. originär vorhandene Standortvorteile im Land des Erwerbers (z.B. niedrigere Produktionskosten).

Darüber hinaus ist es nicht sachgerecht, nur Einkunftsmeerungen, nicht aber mögliche Einkunftsinderungen in die Wertermittlung einzubeziehen.

Seite 27/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Auch handelt es sich bei der grundsätzlichen Annahme des Mittelwerts insofern um eine Beweislastumkehr, als der Steuerpflichtige stets Abweichungen glaubhaft darlegen muss.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass zwei Bewertungen vorgenommen werden müssen. Diese Verpflichtung wird in der Praxis regelmäßig erheblichen Mehraufwand für den Steuerpflichtigen und die beteiligte nahestehende Person bedeuten.

Die Regelung sollte ersatzlos gestrichen werden.

- *Funktionsverlagerung*

Wird eine betriebliche Aufgabe einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken verlagert (Funktionsverlagerung), soll der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze bestimmen. Die Konzeption der Funktionsverlagerung durch Übertragung einer „betrieblichen Aufgabe“ sowie der „Verlagerung einer Funktion als Ganzes“ ist unklar und bedarf einer sachgerechten Abgrenzung. Gerade die „betriebliche Aufgabe“ führt zu einer unkontrollierbaren Ausweitung der Sachverhalte, die äußerst streitanfällig ist und zu übermäßigen Dokumentationspflichten führt.

- *Preisanpassungsklausel*

Sofern wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung sind, soll nach § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG widerlegbar davon auszugehen sein, dass unabhängige Dritte eine Preisanpassungsklausel vereinbart haben, wonach eine nachträgliche Anpassung der Preise möglich ist, wenn die geplanten Ertragsaussichten von den tatsächlich eingetretenen Erträgen abweichen. Damit unterstellt der Gesetzgeber ein Geschäftsgebaren, das in der Praxis unüblich ist. Preisanpassungsklauseln werden nur selten vereinbart. Deshalb ist der gesetzgeberische Ansatz u.E. schon dem Grunde nach verfehlt. Hinzu kommt, dass auch diese Regelung zu einer unzulässigen Beweislastumkehr führt. Es kann nicht Aufgabe des Steuerpflichtigen sein, zur Abwendung steuerlicher Sanktionen zusätzliche Nachweise für Preisanpassungsklauseln zu erbringen, die unter Dritten üblicherweise nicht vereinbart werden.

In der Praxis besteht durchaus die Möglichkeit, dass es bei Transaktionen zwischen unverbundenen Unternehmern zu einem so genannten „glücklichen“ Kauf kommen kann. Diese Möglichkeit wird vom Gesetzgeber im Rahmen des § 1

Seite 28/28 zum Schreiben vom 23.4.2007 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Abs. 3 Satz 11 AStG grundsätzlich ausgeschlossen, was insofern nicht realitätsnah ist und keinesfalls dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Auf die Preisanpassungsklausel sollte daher verzichtet werden.

10. Zu § 90 AO-E; Vorlagefrist

Die Frist, innerhalb der die Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorzulegen sind, soll auf 30 Tage verkürzt werden (§ 90 Abs. 3 AO-E). Die Begründung des Gesetzgebers, dies diene der beschleunigten Durchführung von Betriebsprüfungen, vermag nicht zu überzeugen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird in der Regel in den Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle auf die Angabe allgemeiner Informationen verzichtet und insoweit auf die übrigen Aufzeichnungen verwiesen. Da letztere wie bisher innerhalb von 60 Tagen vorzulegen sind, können u.E. sinnvolle Prüfungshandlungen auch erst nach deren Vorlage vorgenommen werden. Die bisherige Frist von 60 Tagen sollte daher beibehalten werden.

11. Zu 162 Abs. 3 AO-E; Schätzung

Für Ausländer bestehen keine Mitwirkungspflichten, der Verweis in § 162 Abs. 3 Satz 2 AO-E auf § 90 Abs. 2 AO ist somit verfehlt.

12. Zu § 5 GAufzV-E; Aufzeichnungen

Gemäß § 5 Satz 2 Nr. 2 GAufzV-E sollen in Fällen von Funktions- und Risikoänderungen Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben (Zukunft) und laufende Forschungstätigkeiten erstellt werden, die – für einen Zeitraum von bis zu 3 Jahren – Angaben über den genauen Gegenstand der Forschungen und die insgesamt jeweils zuzuordnenden Kosten enthalten sollen. Der entstehende Mehraufwand für Erstellung und Archivierung der benötigten Informationen erscheint völlig unangemessen und sachlich nicht gerechtfertigt. Die Regelung sollte deshalb gestrichen werden.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Schaum



Hamannt, RA
Fachleiter Steuern und Recht