



An den
Deutschen Bundestag
- Finanzausschuss –
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Rechnungslegung und Steuern

Prof. Dr. Wolfgang Schön
Geschäftsführender Direktor

Marshallplatz 1
D-80539 München

Tel.: +49-89-24246-5400

Fax: +49-89-24246-524

wolfgang.schoen@ip.mpg.de

München, den 23.4.2007

Unternehmenssteuerreform – Sitzung 25.4.2007

Sehr geehrte Damen und Herren,

an der o. a. Anhörung werde ich teilnehmen. Zu den wesentlichen Inhalten des Gesetzesentwurfs der Regierungsfractionen nehme ich wie folgt Stellung:

I. Konzeption der Unternehmenssteuerreform

Der Ansatz des Gesetzesentwurfs, Unternehmen in Deutschland steuerlich zu entlasten, ist zu begrüßen. Die nominale und die effektive Steuerlast für Kapitalgesellschaften in Deutschland liegen deutlich zu hoch. Mit der angestrebten Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes wird ein achtbarer Erfolg erzielt, der die Attraktivität des Investitionsstandort Deutschland nachhaltig anheben kann. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass Reformen auf dem Gebiet des Steuerrechts hier nicht alleine den Ausschlag geben. Für viele Unternehmen wäre eine Flexibilisierung von Arbeitsrecht und Arbeitsmarkt oder eine Reform der Sozialversicherungssysteme von mindestens ebenso hoher Bedeutung. Die steuerliche Entlastung von Unternehmen darf von dieser Grundaufgabe nicht ablenken. Es wäre ein großer Schaden, wenn die Wirkungen der nachhaltigen Steuerentlastung ins Leere gehen würden, weil die übrigen Rahmenbedingungen unternehmerischen Handelns nicht stimmen.

Es ist bedauerlich, dass sich die Bundesregierung nicht dazu hat verstehen können, einen der grundlegenden Reformentwürfe aus der Wissenschaft zur Reform der Unternehmenssteuern ihren Arbeiten zugrunde zu legen. Viele der jetzt bereits verabschiedeten oder ins Auge gefassten Maßnahmen führen in Richtung einer „Dualen Einkommensteuer“, wie sie in der vom Sachverständigenrat der Bundesregierung zusammen mit dem MPI München und dem ZEW Mannheim erarbeiteten Studie vorgeschlagen worden ist. Nimmt man die jetzigen Steuerentlastungen zusammen (Ermäßigung des KSt-Satzes, Abgeltungssteuer für Zinsen, REIT-Besteuerung für Immobilien), so ergibt sich die durchgehende Tendenz einer Absenkung der Steuer auf Kapitaleinkommen, allerdings ohne System und mit vielfältigen Brüchen und Lücken.

Die Grundproblematik der jetzt anstehenden Unternehmenssteuerreform ist darin begründet, dass die Bundesregierung und die Regierungsfractionen die vorgesehene Absenkung des KSt-Satzes nicht vollständig als Entlastung verstehen, sondern zu gewichtigen Maßnahmen der „Gegenfinanzierung“ greifen. Sie sehen sich damit in der Tradition einer Steuergesetzgebung, die eine Senkung der Steuersätze mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage verbindet. In diesem sinnvollen Anliegen schießt der jetzt vorgelegte Entwurf allerdings deutlich über die Zielsetzung einer leistungsfähigkeitsgerechten und missbrauchsresistenten Bemessungsgrundlage hinaus. Vielmehr werden wichtige Eckpfeiler des bisherigen - wirtschaftlich und politisch bisher allgemein akzeptierten – Rechts der steuerlichen Gewinnermittlung nachhaltig beschädigt.

Der Gesetzentwurf enthält tief greifende Belastungen von Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung (Zinsschranke, Hinzurechnung bei Gewerbesteuern, Ausschluss des Verlustabzugs beim Unternehmenskauf). Auf diese Weise wird erreicht, dass gewinnstarke, nur geringfügig auf Fremdfinanzierung angewiesene Unternehmen sich die Vorteile des niedrigen KSt-Satzes zunutze machen können, ohne die entsprechende Gegenfinanzierung mit zu tragen, während schwache, auf erhebliche Fremdkapitalzufuhr angewiesene Unternehmen mit steuerlichen Nachteilen belastet werden. Die Erklärung der Gesetzesbegründung, man wolle auf diese Weise deutsche Unternehmen zu einer höheren Eigenkapitalquote veranlassen, zeigt die grundlegende Fehlvorstellung des Gesetzgebers, dass es gleichsam in der freien Wahl der meisten Unternehmen sei, ob sie Investitionen über Fremdkapital oder über Eigenkapital finanzieren. Für die allermeisten Unternehmen sind die Spielräume hier deutlich geringer als der Gesetzgeber unterstellt. Hohe Kosten und unvorhergesehene Verluste sind kein „Missbrauchstatbestand“, sondern die bittere Realität vieler Unternehmen.

II. Thesaurierungsbegünstigung/Investitionsabzugsbetrag

Die vorgesehene Thesaurierungsbegünstigung fügt der deutschen Unternehmensbesteuerung eine weitere hybride Besteuerungsform zu, welche die schon bestehende Kompliziertheit der Rechtslage noch einmal steigert. Der Versuch, für Personenunternehmen die Vorteile der Körperschaftsteuer (niedriger Satz) und die Vorteile der Einkommensteuer (Transparenz) zu kombinieren, ist nicht gerechtfertigt. Sie wird im Übrigen in ihrer konkreten Ausgestaltung von vielen Unternehmen für nicht verwertbar gehalten. Eine systemkonforme Lösung hätte darin bestanden, Personengesellschaften eine verbesserte „Option“ zur Körperschaftsteuer einzuräumen. Dies hätte die Einführung neuer komplexer Rechenoperationen überflüssig gemacht und den Vorwurf einer Diskriminierung von Personenunternehmen entkräftet. Das Vorbild in anderen Staaten (Frankreich, USA) zeigt, dass eine solche Option praktikabel und zielführend sein kann.

III. Gewerbesteuer

Der Ausbau der Hinzurechnung von Finanzierungsbestandteilen ist aus der Sicht des Gewerbesteuerrechts in sich konsequent. Eine Hinzurechnung von Zinsen und anderen Finanzierungsgrößen entspricht im Ausgangspunkt dem Charakter der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer, bei der die Frage der Fremdkapitalfinanzierung oder Eigenkapitalfinanzierung keine Rolle spielen darf. Dies unterscheidet sie im Übrigen von der Einkommensteuer oder der

Körperschaftsteuer, die auf die individuelle Leistungsfähigkeit einer natürlichen oder juristischen Person schaut. Allerdings muss aus der Sicht des Gewerbesteuerrechts dann gewährleistet sein, dass die hinzugerechneten Finanzierungsaufwendungen nicht noch einmal beim Empfänger der Zahlungen gewerbesteuerlich erfasst werden. Genau dies wird allerdings im jetzt vorliegenden Gesetzesentwurf beabsichtigt beziehungsweise in Kauf genommen. Daraus resultieren gewaltige Überbelastungen der Fremdfinanzierung. Der Gesetzgeber muss diesen Widerspruch aufheben und zu einer Parallelität von Hinzurechnungen und Kürzungen bei Finanzierungselementen im Gewerbesteuerrecht finden.

IV. Zinsschranke

Die Gesamttendenz des Entwurfs ist darauf angelegt, die Abzugsfähigkeit von Kosten, insbesondere von Zinsen und anderen Finanzierungselementen, in Frage zu stellen. Damit sollen vor allem Verlagerungskonstruktionen im grenzüberschreitenden Verkehr bekämpft werden. Es soll verhindert werden, dass im Inland „erwirtschaftete“ Erträge unbesteuert ins Ausland abfließen. Dieses Anliegen des Steuergesetzgebers ist im Ausgangspunkt nachvollziehbar. Allerdings muss sich der Fiskus vorhalten lassen, dass er in den vergangenen Jahrzehnten entgegen häufigen beratenden Stellungnahmen aus der Praxis darauf verzichtet hat, eine Quellensteuer auf ins Ausland abfließende Zinsen einzuführen. Dabei hat er sogar im Wege von Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Richtlinien ein Verbot derartiger Quellensteuern geradezu zementiert. Die jetzt angestrebte „Zinsschranke“ ist nicht geeignet, diese jetzt versperrte systemkonforme Lösung zu ersetzen.

Ein Gesetzgeber, der sich entschließt, den Abzug von Finanzierungselementen sachlich einzuschränken, darf dies nur tun, wenn er eine entsprechende systematische Lösung bereithält. Dafür ist zweierlei erforderlich: Er muss im Gegenzug zu einer Mehrbelastung des Kapitalnehmers für eine Entlastung des Kapitalgebers sorgen. Dazu ist der Gesetzgeber der Unternehmenssteuerreform offensichtlich nicht bereit. Er begrenzt den Abzug von Zinszahlungen beim Schuldner, ohne die Versteuerung der Zinserträge beim Gläubiger ebenfalls zu begrenzen. Damit geht der Gesetzgeber systematisch den Weg einer Doppelbesteuerung von Zinserträgen und verstößt mit dieser Mehrfachbelastung eines Ertrages massiv gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. In diesem Zusammenhang muss ein Gesetzgeber sich auch über die grenzüberschreitenden Wirkungen seines Tuns Klarheit verschaffen, z. B. eine internationale (zumindest europäische) Abstimmung der Zinsbesteuerung versuchen, welche eine „Einmalbesteuerung“ von Zinsen und anderen Finanzerträgen garantiert und dem Steuerpflichtigen weder unsystematische Vorteile noch systemfremde Lasten aufbürdet. Mit der jetzt gefundenen Lösung sind Ungerechtigkeiten vorprogrammiert.

In den Stellungnahmen aus der Praxis wird vielfach und berechtigt auf die hohe Komplexität des Gesetzesentwurfs und die nahezu unüberwindlichen Auslegungs- und Anwendungsprobleme hingewiesen. Diese Stellungnahmen treffen im Grundsatz das Richtige. Vor allem die vom Gesetzgeber „gut gemeinte“ Escape-Klausel schafft mit ihrer Anknüpfung an problematische Tatbestände (Konzernbegriff, Konzernbilanz etc.) erhebliche Rechtsunsicherheit und gewaltige Risiken. Der Gesetzgeber ist getrieben von der Annahme, dass es den steuerpflichtigen Unternehmen leicht falle, ihre jeweilige Finanzstruktur (konzernweit) und ihre Gewinn- und Verlustsituation so zu gestalten, dass „anständige“

Unternehmen problemlos den Nachteilen der Zinsschranken entkommen könnten. Diese tatsächliche Grundannahme des Gesetzgebers ist unrichtig. Die meisten Unternehmen agieren mit sehr kurzfristigem Horizont und müssen laufend mit veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und Erfolgskurven im eigenen Haus fertig werden. Daher werden sehr viele Unternehmen „unverschuldet“ und in gerade in bedrängenden wirtschaftlichen Situationen der „Zinsschranke“ unterworfen. Damit werden willkürliche und insbesondere für Sanierungsbedürftige und Sanierungsfähige Unternehmen schädliche Effekte ausgelöst. Eine sinnvolle Unterscheidung zwischen gezielt bekämpften „Missbräuchen“ und diesen erheblichen „Kollateralschäden“ lässt sich dem Tatbestand des Gesetzes nicht entnehmen. Die Zinsschranke sollte konzeptionell aufgegeben und durch kurzfristig durch einen deutlichen Ausbau des § 8a KStG beziehungsweise langfristig durch eine Quellensteuer auf abfließende Zinsen ersetzt werden.

V. Funktionsverlagerungen

Der Gesetzesentwurf spricht hier ein wichtiges Thema an, das allerdings international noch diskutiert wird. Die OECD plant hier Arbeiten; außerdem steht nicht fest, welche Rahmenbedingungen das EG-Recht für derartige Sonderlasten auf grenzüberschreitende Umstrukturierungen reagiert. Es wäre daher zu wünschen, dass der Gesetzgeber den jetzt vorgesehenen Gesetzesentwurf zu § 1 AStG in diesem Punkt zurückstellt und – auch in Abstimmung mit anderen EU-Mitgliedstaaten sowie anderen Staaten in der OECD – zu einer in der internationalen Staatenwelt konsentierten Lösung beiträgt.

VI. Verlustvorträge

Bei dem jetzt vorgesehenen § 8c KStG handelt es sich um die systematisch bedeutsamste und wirtschaftlich schwerwiegendste Neuregelung des Entwurfs. Sie ist ein weiteres Beispiel dafür, wie aus einem berechtigten Anliegen der Missbrauchsbekämpfung ein allgemeiner Tatbestand werden kann, der wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen behindert und zu systemwidrigen Überbesteuerungen führt.

Ausgangspunkt ist der Umstand, dass eine Kapitalgesellschaft eine selbständige steuerpflichtige Einheit bildet. Nach ihrer Gründung und während ihres Bestandes schlagen Verluste des Unternehmens daher nicht unmittelbar auf die Anteilseigner durch. Diese werden als eigene Verluste der Kapitalgesellschaft erachtet und in dieser „eingesperrt“. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied zur Personengesellschaft, wo die Verluste der Gesellschaft den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werden und von diesen mit ihren sonstigen positiven Einkünften verrechnet werden können.

Im Fall der Veräußerung von Anteilen an „einen“ Erwerber soll nunmehr (ab 25 % anteilig, ab 50 % vollständig) der Verlustvortrag in der Gesellschaft entfallen. Dies wird damit gerechtfertigt, dass es sich ja wirtschaftlich betrachtet um eine Veräußerung des Unternehmens durch die dahinter stehenden Gesellschafter handle; mit dem Eintreten eines Erwerbers sei die alte Zurechnung durchbrochen. Allerdings kann dies gerade nicht überzeugen, denn die alten Gesellschafter können ja wegen der fehlenden Zurechnung den alten Verlust auch nicht verwerten (und wegen des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3c Abs.2 EStG) oder



wegen der Beteiligungsbefreiung nach § 8b Abs.3 KStG auch keine steuerlich (voll) relevante Abschreibung auf ihre Beteiligung durchführen). Mit anderen Worten: Der Verlust darf nach dem Willen des Gesetzes nicht den Gesellschaftern zugerechnet werden, weil die Gesellschaft ein eigenständiger Steuerpflichtiger ist, er darf aber auch nicht von der Gesellschaft nach der Veräußerung fortgeführt werden, weil die dahinter stehenden Gesellschafter ausgetauscht worden sind. Damit fällt der Verlustvortrag in eine vollkommen unbegründete steuersystematische Lücke.

Man muss sich darüber im Klaren sein, dass auch diese Regelung weit über die in den Vorgängerregelungen angezielten Fälle des „Mantelkaufs“ hinausgeht und den sinnvollen Verkauf von kleinen innovativen Firmen oder Familiengesellschaften massiv behindert. Es wäre ein ganz wichtiger Schritt im Rahmen der jetzt anstehenden Reform, diesen Entwurf vollständig aus dem Gesetz zu entfernen.

Im Übrigen muss darauf hingewiesen werden, dass die in der Gesetzesbegründung herangezogene Möglichkeit eines „Billigkeitserlasses“ in Sanierungsfällen überhaupt nicht die hier betroffenen Verluste und ihre Verrechnung anspricht, sondern nur die Besonderheiten eines Forderungsverzichts und des daraus resultierenden Buchgewinne.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Prof. Dr. Wolfgang Schön