

Stellungnahme für die öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP „Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)“ – Drucksache 17/15 vom 09.11.2009

Ausgewählte Aspekte der beabsichtigten Gesetzesänderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz

- Anhebung des Kindergeldes (je 20€ pro Kind) und Erhöhung der Kinderfreibeträge auf 7.008€
- Verschonung des Verlustuntergangs (§ 8c KStG) in Höhe der stillen Reserven
- Dauerhafte Erhöhung der Freigrenze auf 3 Mio. € und Einführung eines EBITDA-Vortrages bei der Zinsschranke (§ 4h EStG)
- Wiedereinführung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter als ausschließende Alternative zur Poolabschreibung
- Steuersatzsenkung in der Steuerklasse II bei der ErbSt und Reduzierung der Lohnsummen und Behaltefristen
- Absenkung des Umsatzsteuersatzes bei Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gastronomiegewerbe

Im Einzelnen darf ich zu den ausgewählten Aspekten wie folgt Stellung nehmen:

Anhebung des Kindergeldes und der Kinderfreibeträge

Kindergeld und Kinderfreibeträge verfolgen die Ziele,

- die verfassungsrechtlich gebotene einkommensteuerliche Freistellung des Existenzminimums von Kindern sowie der Mehraufwendungen für die Kindesbetreuung bei den Eltern zu gewährleisten und
- darüber hinaus Familien zu fördern (Sozialtransfer).

Der Gesetzesentwurf sieht vor,

- den Freibetrag für das sächliche Existenzminimum um 252€ auf 2.184€ (für Ehegatten 4.368€) und den Freibetrag für die Betreuung um 240€ auf 1.320€ (für Ehegatten 2.640€) anzuheben; in der Summe sollen die Freibeträge 3.504€ (für Ehegatten 7.008€) betragen,
- das Kindergeld um 240€ pro Kind und Jahr anzuheben.

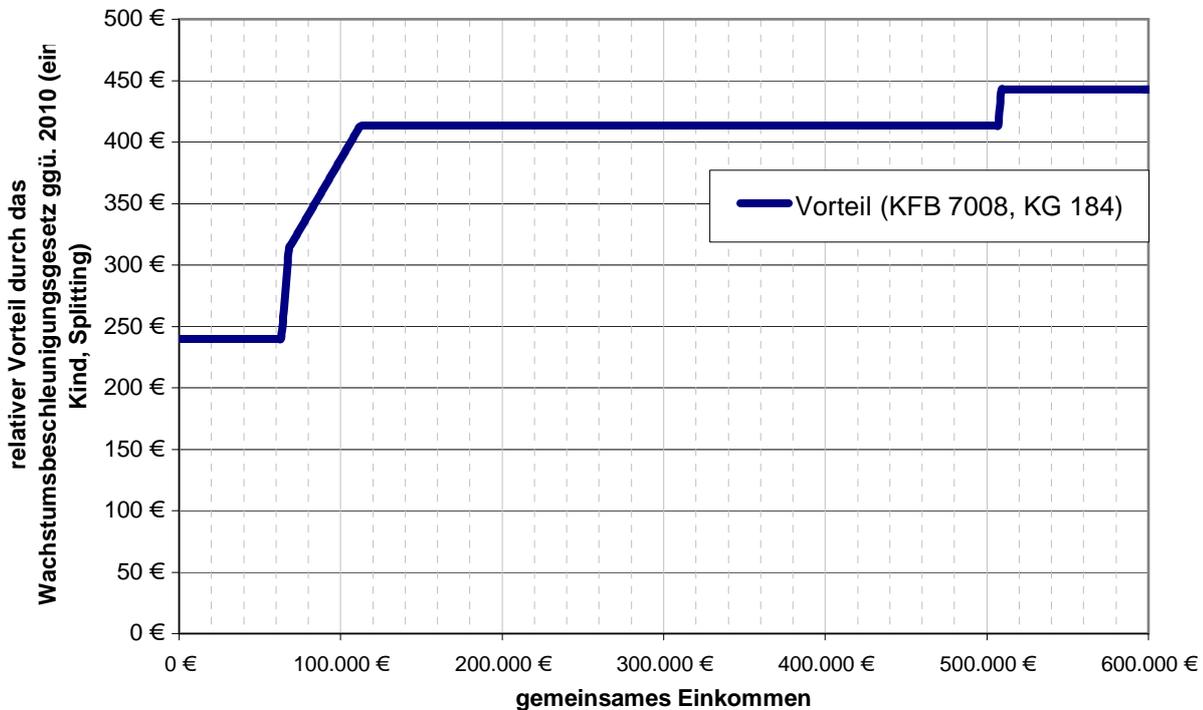
Der Siebente Existenzminimumbericht vom 21.11.2008 weist für Kinder ein Existenzminimum von 6.024€ aus, was den bisherigen Kinderfreibeträgen entspricht. *Gemessen an diesem Maßstab* ist die Erhöhung des Kinderfreibetrags eine **zusätzliche Fördermaßnahme für Familien** und betrifft nicht die Freistellung des Existenzminimums von Kindern.

Der Gesetzgeber ist prinzipiell frei, Kindergeld und Kinderfreibeträge unabhängig voneinander zu ändern (so auch BFH und BVerfG). Eine Umrechnung eines Kinderfreibetrags in ein äquivalentes Kindergeld ist nur unter Anwendung eines typisierenden Steuersatzes möglich. Durch die Festlegung der Einkommensgrenze, ab welcher Kinderfreibeträge zu höheren Entlastungen führen als das Kindergeld, hat der Gesetzgeber diesen typisierenden Steuersatz implizit bestimmt. Bisher lag die kritische Grenze bei 67.982€ (Splitting, Tarif 2010), was einem typisierenden (Differenz-)Einkommensteuersatz für die Umrechnung von Kinderfreibeträgen in Kindergeld von 32,67% entspricht.

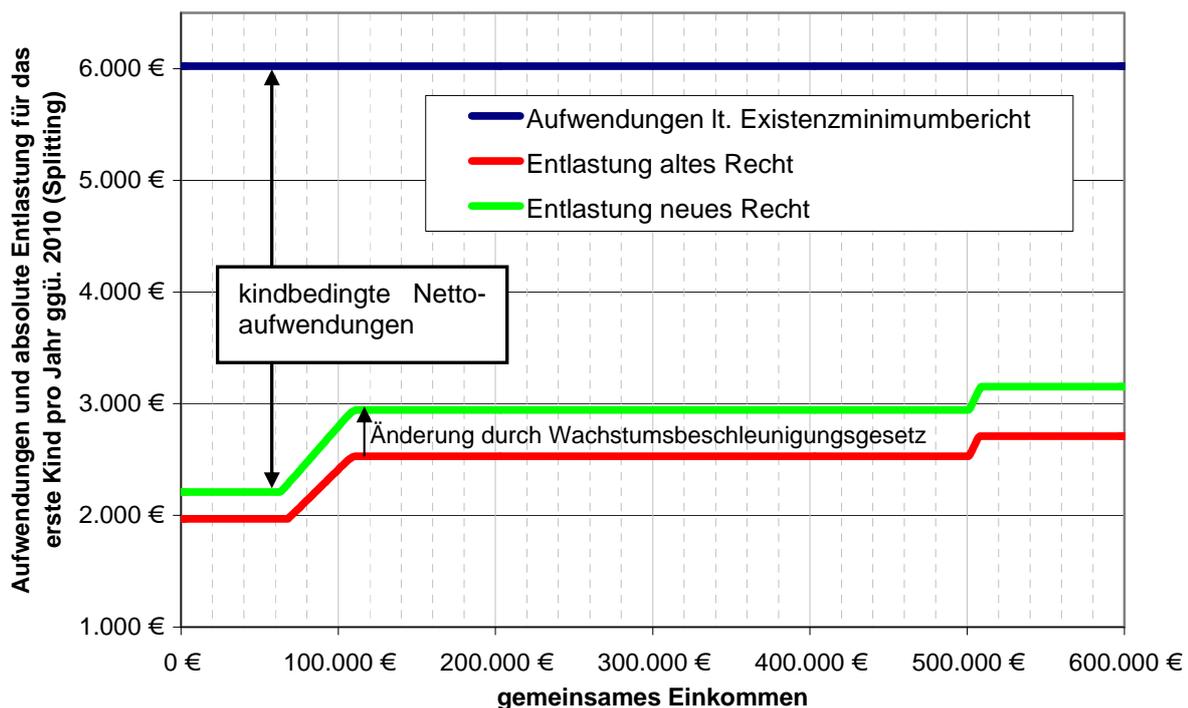
Bei gegebenen Kinderfreibeträgen von insgesamt 7.008€ hätte das Kindergeld für das erste Kind um 26€ auf 190€ (Jahreswirkung von 2.282€ gegenüber 2.208€ des Gesetzentwurfs) erhöht werden müssen, um für den typisierten Steuersatz von 32,67% eine äquivalente Entlastung zu bewirken. Für ein jährliches Kindergeld von 2.208€ (184€ monatlich) und den typisierten Steuersatz von 32,67% hätte eine Anhebung der Freibeträge lediglich um 752€ auf insgesamt 6.776€ Äquivalenz hergestellt. Demnach ist festzuhalten, dass sich die **Position der Steuerpflichtigen, die Kinderfreibeträge nutzen, relativ gegenüber den Beziehern von Kindergeld verbessert**.

Der Vorteil aus dem Kindergeld (partieller Sozialtransfer) ist einkommensunabhängig, während die **Entlastung durch die Kinderfreibeträge infolge des progressiven Einkommensteuertarifs mit steigendem Einkommen**

der Eltern steigt: Bei Kindergeldbezug beträgt die geplante zusätzliche Förderung pro Kind und Jahr (konstant) 240€ Kinderfreibeträge (Gewährung ab 63.391€ an gemeinsamen Einkommen der Ehepartner) bewirken eine Entlastung zwischen 241€ und 443€ pro Kind und Jahr.



Der Staat beteiligt sich über die Förderinstrumente Kindergeld oder Kinderfreibeträge in unterschiedlicher Höhe an den Aufwendungen für den Unterhalt und die Betreuung von Kindern. Unabhängig davon, ob Kindergeld oder Kinderfreibeträge in Anspruch genommen werden, liegt der Transfer deutlich unter den im Existenzminimumbericht genannten kindbedingten Aufwendungen der Eltern. Auch nach der geplanten Anhebung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen findet also **keine Überkompensation** statt:



Die praktische Bedeutung von Kindergeld und Kinderfreibetrag wird anhand empirischer Daten deutlich. Basierend auf der Einkommensteuerstatistik 2001 zeigt sich, dass **in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle das Kindergeld gewährt wird** (ca. 86%). Insbesondere bei Familien mit mehreren Kindern überwiegt das Kindergeld gegenüber den Kinderfreibeträgen sehr deutlich. Die Statistik weist 10.468.528 Fälle auf, in denen ein oder mehrere Kinder steuerlich zu berücksichtigen sind. Dies entspricht einem Anteil von ca. 36% der gesamten Steuerfälle.

	Kindergeld	Kinderfreibeträge	Summe
erstes Kind	8.706.300 (83%)	1.762.227 (17%)	10.468.528
zweites Kind	4.856.698 (88%)	679.974 (12%)	5.536.67
drittes Kind	1.314.724 (92%)	106.697 (8%)	1.421.421
viertes Kind	298.560 (95%)	16.319 (5%)	314.879
Summe	15.176.282 (86%)	2.565.217 (14%)	17.741.500

Die Veränderung des Kindergeldes und der Kinderfreibeträge führt nach eigenen Berechnungen zu **Steuermindereinnahmen (= Entlastungen) von ca. 5 Mrd. € jährlich**. Über alle Steuerpflichtigen mit Kindern bedeutet dies, dass im Durchschnitt das Familien-Nettoeinkommen um ca. 447€ steigt (differenziert nach Anzahl der Kinder: 1 Kind = 264€, 2 Kinder = 532€, 3 Kinder = 786€, 4 Kinder = 1.026€).

Verschonung des Verlustuntergangs (§ 8c KStG) in Höhe der stillen Reserven

Die Entschärfung der Verlustnutzungsbeschränkungen bei konzerninternen Umgliederungen erscheint sinnvoll. Gleiches gilt für die Möglichkeit der Übertragung von Verlustvorträgen in Höhe der übergegangenen stillen Reserven: Übernimmt ein Erwerber latente künftige Steuerlasten in Form stiller Reserven, dann muss er systematisch auch künftige Steuervorteile in Form von Verlustvorträgen geltend machen können. Die Nutzung der Verlustvorträge zur dauerhaften Freistellung eigener Gewinne aus anderen Quellen ist ihm durch die übergegangenen stillen Reserven verwehrt.

Allerdings wird gerade die Übertragung von Verlustvorträgen in Höhe der übergegangenen stillen Reserven die **Komplexität des § 8c KStG noch einmal deutlich erhöhen**. Neue Problemfelder können auftreten: Bei Zusammentreffen von § 8a KStG (Zinsvortrag aus der Zinsschranke) und § 8c KStG (Untergang des Verlustvortrags) soll eine vorrangige Zuordnung der stillen Reserven zu den nicht genutzten Verlusten erfolgen. Wegen der Mindestbesteuerung kann diese pauschale Zuweisung für den Steuerpflichtigen auch nachteilig sein.

Mit dem Bürgerentlastungsgesetz wurde in § 8c Abs. 1a KStG eine Ausnahme für Sanierungen (Sanierungsklausel) eingeführt. Satz 3 Nr. 2 greift hier auf durchschnittliche Lohnsummen über einen bestimmten Zeitraum zurück und verweist auf das ErbStG. Es ist anzuregen, analog zu den Änderungen des ErbStG (Senkung der Lohnsummen) auch im Rahmen von § 8c KStG eine Senkung der Lohnsummen und Verkürzung der Behaltefristen vorzunehmen.

Änderungen bei der Zinsschranke (Erhöhung der Freigrenze und Einführung eines EBIDTA-Vortrags)

Der Gesetzesentwurf sieht die dauerhafte Erhöhung der Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. € vor. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Erhöhung der Freigrenze *kleine und mittlere* Unternehmen von der Zinsabzugsbeschränkung ausnehmen. Es erscheint wenig plausibel, dass kleine Unternehmen einen negativen Zinssaldo zwischen 1 und 3 Mio. € aufweisen. Weiterhin belegen auch die Ausführungen zu den finanziellen Auswirkungen der Zinsschranke (Nr. 3), dass **die Anzahl der von der Neuregelung begünstigten Unternehmen eher gering ausfallen wird**. Eine Entlastung einer Vielzahl kleiner und mittlerer Unternehmen ist daher nicht zu erwarten.

Ein geringfügiges Überschreiten einer Freigrenze führt zum Wegfall der gesamten Freigrenze (**Fallbeilwirkung**). Üblicherweise sehen daher Steuergesetze Freigrenzen nur bei relativ geringen Beträgen vor, während für größere Beträge die Technik der Freibeträge präferiert wird. Diese Problematik wird durch die Anhebung der Freigrenze verstärkt.

Die **Einführung eines EBIDTA-Vortrages steigert die Komplexität der gesamten Regelung auf ein unüberschaubares Maß**. Dies betrifft beispielsweise die optionale rückwirkende Anwendung des EBIDTA-Vortrages. Wei-

terhin soll der EBITDA-Vortrag nur in den Jahren aufgebaut werden, in denen die Escape-Klauseln nicht greifen. Damit können Steuerpflichtige künftig versucht sein, die Anwendung der Escape-Klauseln bewusst zu umgehen, um einen EBITDA-Vortrag aufbauen zu können. Es sind beispielsweise folgende Konstellationen denkbar:

- Die Zinsschranke greift in einer Periode und ist für den Steuerpflichtigen nachteilig; ein Zinsvortrag würde aufgebaut werden. Dann ist zu prüfen, ob die Anwendung der Escape-Klauseln (sofern deren Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden könnten) oder die Nutzung eines vorhandenen EBITDA-Vortrags optimal ist.
- Die Zinsschranke greift in einer Periode nicht, da die Zinsaufwendungen niedrig sind. Hier sollte auf die Anwendung der Escape-Klauseln möglichst verzichtet werden, um den EBITDA-Vortrag zu erhöhen.
- Die Zinsschranke greift in einer Periode und ist für den Steuerpflichtigen *vorteilhaft*. (Eine mögliche Ursache hierfür ist die Mindestbesteuerung. Zinsaufwendungen können über den Zinsvortrag „bei nächster Gelegenheit“ abgezogen werden. Gehen sie hingegen in einer Verlustsituation in den Verlustvortrag ein, dann greift die Mindestbesteuerung.) In der beschriebenen Situation ist weder die Anwendung einer Escape-Klausel noch die Nutzung eines EBITDA-Vortrags optimal.

Wiedereinführung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter

Das Wahlrecht zwischen Sofortabschreibung und Poolabschreibung kann nur für *alle* angeschafften Wirtschaftsgüter eines Jahres gemeinsam ausgeübt werden. Steuerpflichtige werden in der Regel für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 410€ die Sofortabschreibung wählen wollen. Diesem Vorteil steht der Nachteil gegenüber, alle weiteren Wirtschaftsgüter über 410€ nach den nach den allgemeinen Regeln (AfA-Tabellen, AfA-Methoden) und nicht pauschalierend über 5 Jahre linear (Poolabschreibung) abzuschreiben. Inwieweit die regulären Abschreibungsbedingungen gegenüber der Poolabschreibung vorteilhaft sein können, richtet sich nach dem Einzelfall. Für eine optimale Ausübung des Wahlrechtes wird der Steuerpflichtige **komplexe Vergleichsrechnungen** anstellen müssen.

Eine mögliche Steuergestaltung soll hier genannt werden: Bestimmte gemischt genutzte Wirtschaftsgüter können dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zugeordnet werden (gewillkürtes Betriebsvermögen). In diesem Bereich kann der Steuerpflichtige für jedes einzelne angeschaffte Wirtschaftsgut entscheiden, es dem Privatvermögen (Anwendung der GWG-Sofortabschreibung) oder dem Betriebsvermögen (Anwendung der Pool-Abschreibung) zuzuordnen.

Erbschaftsteuer: Steuersatzsenkung in der Steuerklasse II und weitere Vergünstigungen für Betriebsübergänge

Ob eine Absenkung des Erbschaftsteuersatzes für Nichten und Neffen (Steuerklasse II) eine Wachstumsbremse beseitigt, ist fraglich. Die Senkung der Lohnsummenobergrenzen und die Verkürzung der Behaltefristen beinhalten die Gefahr zusätzlicher Komplexität, insbesondere wenn künftig unterschiedliche Lohnsummenkriterien und Behaltefristen überprüft werden müssen.

Im Übrigen zeigt eine aktuelle empirische Untersuchung von Houben/Maiterth, dass bereits das alte Erbschaftsteuerrecht (bis 2008) die Existenz von Betrieben nicht gefährdet hat: In praktisch allen Fällen konnten die Erben die Erbschaftsteuer aus ihrem übrigen geerbten Vermögen begleichen, ohne das Betriebsvermögen antasten zu müssen.

Absenkung des Umsatzsteuersatzes bei Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gastronomiegewerbe

Die Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gastronomiegewerbe ist eine Subventions-Wachstums-Beschleunigung, die zu weiteren Wettbewerbsverzerrungen führt. Sie steht im Widerspruch zu den Zielen Subventionsabbau und Steuervereinfachung.

Bereits in der vergangenen Legislaturperiode wurde der ermäßigte Steuersatz für Seilbahnfahrten eingeführt, vornehmlich um Wettbewerbsnachteile gegenüber ausländischen Anbietern auszugleichen. Bei einem harten Wettbewerb hätte die Weitergabe dieser Steuervergünstigung an die Kunden erwartet werden können. Eine solche Preisreaktion konnte jedoch nicht beobachtet werden und wird auch bei den Beherbergungsleistungen überwiegend ausbleiben. Dies kann für (zum Vorsteuerabzug berechnete) Geschäftsreisende zu Kostensteigerungen führen: Hat bisher eine Übernachtung 119 Euro (einschließlich 19 Euro Umsatzsteuer) gekostet, dann war die Nettobelastung für den Geschäftsreisenden 100 Euro. Bleibt der Preis je Übernachtung nach Einführung der Sub-

vention bei 119 Euro (einschließlich 7%=7,79 Euro Umsatzsteuer), dann **steigt die Nettobelastung für Geschäftsreisende** auf 111,21 Euro. Insoweit wird das Gegenteil einer Wachstumsbeschleunigung eintreten.

Die Abgrenzung der Beherbergungsleistungen gegenüber anderen Leistungen und die Definition der Nebenleistungen, die umsatzsteuerlich der Hauptleistung Beherbergung folgen, wird in der Praxis aufwendig und kompliziert werden. So könnten z.B. bei einem Wellnessurlaub entsprechende Dienstleistungen begünstigt werden, die bei isolierter Inanspruchnahme dem regulären Steuersatz unterliegen. Hier drohen vermeidbare Wettbewerbsverzerrungen.

Die Ausweitung der ermäßigt besteuerten Tatbestände ist das Gegenteil der eigentlich notwendigen kritischen Überprüfung dieses Ermäßigungskatalogs. Die Notwendigkeit einer solchen Prüfung zeigt das BMF-Schreiben vom 05.08.2004 (92 Seiten), wonach z.B. privilegiert sind: Pferde einschließlich Kleinpferde (Hengste, Wallache, Stuten, Fohlen), auch Reit- und Rennpferde (aus Position 0101), nicht jedoch Wildpferde, z.B. Przewalski-Pferde oder Tarpane (Mongolei) (Position 0101) sowie Zebras und Zebroide (Kreuzung aus Zebrahengst und Pferdestute), obwohl sie zur Familie der Pferde (Equidae) gehören (Position 0106). Ähnliches gilt für ein BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung getrockneter Schweineohren.