

# Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände



Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände · Postfach 12 03 15 · 10593 Berlin

05.02.2010

Herrn Dr. Volker Wissing, MdB  
Vorsitzender des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik

11011 Berlin

**Per Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Bearbeitet von  
Dr. Stefan Ronnecker

Telefon 030 / 37711-703  
Telefax 030 / 37711-709

E-Mail:  
[stefan.ronnecker@staedtetag.de](mailto:stefan.ronnecker@staedtetag.de)

Aktenzeichen  
20.42.00 D

## **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Bt.-Drs. 17/506)**

- **Fremdvergleichsgrundsatz, Transferpaket (Besteuerung der Funktionsverlagerung)**
- **Sonderregelung bei der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen von Finanzdienstleistungsunternehmen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir nehmen die am 9.2.2010 stattfindende öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ zum Anlass, um vor **massiven zusätzlichen Steuerausfällen in einer Größenordnung von jährlich weit mehr als 1,7 Mrd. Euro** zu warnen, welche im Falle einer Umsetzung der in diesem Gesetzgebungsverfahren zusätzlich unterbreiteten Reformvorschläge zur Besteuerung der Funktionsverlagerung und zur Hinzurechnungsbesteuerung bei Finanzdienstleistungsunternehmen Bund, Ländern und Kommunen drohen. **Allein für die kommunale Ebene ist dabei mit einem zusätzlichen Ausfallvolumen von jährlich deutlich mehr als 650 Mio. Euro zu rechnen.**

Angesichts der Größenordnung der zu erwartenden Steuerausfälle und der bereits jetzt äußerst desolaten Finanzsituation vieler Kommunen sind die beiden vorgenannten Gesetzgebungsvorhaben in der vorgeschlagenen Form für die Kommunen nicht verkraftbar.

Schon jetzt muss für das Jahr 2010 mit einem laufenden Defizit des kommunalen Gesamthaushaltes von mehr als 12 Mrd. Euro gerechnet werden. Auch in den Folgejahren bis mindestens 2013 ist mit weiteren Defiziten in zweistelliger Milliardenhöhe zu rechnen.

Die zu erwartenden Defizite in bislang nicht gekannter Größenordnung resultieren neben steigenden Sozialausgaben vor allem auch aus Steuermindereinnahmen. So sind für die Kommunen für das Jahr 2010 im Vergleich zum Jahr 2008 Steuermindereinnahmen in Höhe von 10,5 Mrd. Euro prognostiziert worden, was einem Rückgang um 13,6% entspricht. Dieser dramatische Einnahmeausfall ist wiederum in erster Linie durch die zur Stützung der konjunkturellen Entwicklung im Zeitraum von November 2008 bis Januar 2010 beschlossenen Steuererleichterungen mit einem Volumen von insgesamt mehr als 33 Mrd. Euro hervorgerufen worden. So entfallen von den Steuermindereinnahmen der Kommunen in Höhe von 10,5 Mrd. Euro mit einem Anteil von 5,8 Mrd. Euro mehr als die Hälfte dieser Steuermindereinnahmen auf Steuerrechtsänderungen und nicht etwa auf konjunkturbedingte Sondereinflüsse. Hinzu kommen weitere Einnahmeeinbußen durch die Teilhabe der Kommunen an den Steuermindereinnahmen der Länder über die kommunalen Finanzausgleichssysteme. Die kommunale Ebene leistet damit bereits heute einen erheblichen Beitrag zur Stützung der wirtschaftlichen Entwicklung, der sie bis an die Grenze ihrer Leistungsfähigkeit geführt hat. Bei einer Reihe von Kommunen ist diese Grenze bereits überschritten. Weitere Einschnitte in die kommunale Finanzausstattung sind nicht mehr verkraftbar.

### **Revision der Ergebnisse der Unternehmensteuerreform verfrüht:**

Unabhängig von der noch auszuführenden Detailkritik halten wir es zum gegenwärtigen Zeitpunkt für verfrüht, Einzelelemente der Unternehmensteuerreform 2008 – wie zuvor schon durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geschehen – einer Revision zu unterziehen. **Die Wirkungen vieler Regelungen aus der Unternehmensteuerreform können schon wegen des erst kurzen Geltungszeitraumes und der alles überlagernden Verwerfungen durch die Finanzkrise noch gar nicht systematisch eingeschätzt werden.**

**Auch im Hinblick auf die Erfolgsaussichten der Gemeindefinanzierungs-Reformkommission, die Vorschläge zur Verbesserung der Gemeindefinanzierung erarbeiten soll, halten wir es für dringend geboten, vorgegreifende steuerpolitische Strukturentscheidungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, die zu einer weiteren Verschlechterung der kommunalen Finanzen führen, zu unterlassen und gesetzgeberische Anpassungen auf das zwingend erforderliche Maß zu beschränken.**

**Im Übrigen haben die jüngsten Erfahrungen erneut nachdrücklich gezeigt, dass jede neue Ausnahmeregelung zu weiteren Forderungen nach noch weitergehenden „Erleichterungen“ in der Unternehmensbesteuerung führen.** Hierdurch wird die bisher sehr erfolgreiche Leitidee der Unternehmensteuerreform 2008 einer gleichmäßigeren Verteilung der Lasten durch Senkung der Steuertarife bei Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen ernsthaft in Frage gestellt.

### **Zur geplanten Besteuerung der Funktionsverlagerung:**

**Die vorgeschlagene Änderung des Bewertungsverfahrens bei Funktionsverlagerungen ist für die Kommunen aufgrund der damit verbundenen zusätzlichen Steuerausfälle für die öffentlichen Haushalte in einer Höhe von jährlich mehr als 1,7 Mrd. Euro nicht verkraftbar und wird von uns deshalb abgelehnt.**

**Die vorgeschlagene Regelung führt aufgrund einer steuertechnisch missglückten Wahlrechts-Regelung im Ergebnis dazu, dass im Bereich der Besteuerung von Funktionsverlagerungen faktisch zum alten Rechtsstand vor in Kraft treten des Unternehmensteuerreformgesetzes zurückgekehrt wird. In der Folge blieben zukünftig die stillen Reserven in immateriellen Wirtschaftsgütern und Geschäftswerten im Falle einer**

**Funktionsverlagerung wieder weitgehend unbesteuerbar. Deshalb schlagen die kommunalen Spitzenverbände vor, das Wahlrecht zur Einzelbewertung stattdessen auf die Fälle zu beschränken, in denen eine vollständige Inventarisierung der immateriellen Wirtschaftsgüter erfolgt ist und keine Geschäftswerte übergehen.**

Vor dem Hintergrund, dass die in der Formulierungshilfe vorgeschlagene Regelung letztlich zum alten Rechtsstand vor der Unternehmensteuerreform 2008 zurückführt, teilen wir keinesfalls die im Entwurf geäußerte Auffassung, dass die Steuerausfälle nicht bezifferbar seien. Im Rahmen der Quantifizierungsarbeiten zur Unternehmensteuerreform 2008 wurde seinerzeit für das Regelungspaket zur Funktionsverlagerung ein jährliches Steuermehraufkommen in Höhe von 1,77 Mrd. Euro veranschlagt. Neue Erkenntnisse, die auf wesentliche Änderungen in den Rahmenbedingungen hindeuten, liegen nicht vor. Daher ist – trotz insgesamt schwieriger Datenlage – weiter von einem Ausfallvolumen in Höhe von 1,77 Mrd. Euro auszugehen.

Auch aus steuersystematischen Gründen ist ein Verzicht auf die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nicht angemessen, weil den bei einem Verzicht im Inland teilweise unbesteuerbar bleibenden Erträgen Aufwendungen gegenüberstehen, die zuvor im Inland steuerlich abzugsfähig waren. Dies führt **im Ergebnis zu einem doppelten Steuerexport und damit zu einer Steuersubvention von Funktionsverlagerungen in Höhe der steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen.** Dieser schädliche Subventionseffekt muss aus finanz-, wettbewerbs- und beschäftigungspolitischer Sicht unterbunden werden. Da hierzu ein steuerliches Abzugsverbot für entsprechende Aufwendungen (als einzige theoretische Handlungsalternative) aber nicht praktikabel ist, muss zu diesem Zweck stattdessen eine Bewertung des gesamten Transferpaketes nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfolgen. Der international anerkannte Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass grenzüberschreitende, konzerninterne Transaktionen steuerlich so zu behandeln sind wie vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Dritten.

Wir erkennen an, dass das seit 2008 geltende Bewertungsverfahren im Rahmen der Funktionsverlagerungen aufwendig ist. **Zur Ableitung des Modifikationsbedarfs ist jedoch in Erinnerung zu rufen, dass die seitens der Wirtschaftsverbände kritisierte Regelung der Gesamtbewertung von Transferpaketen deshalb eingeführt worden ist, weil seitens der Unternehmen im Rahmen der zuvor praktizierten Einzelbewertung in der Regel:**

- **keine vollständige Deklaration aller Wirtschaftsgüter erfolgt ist und**
- **die Geschäftswerte der verlagerten Funktion (als wesentliche werthaltige Positionen) im Rahmen der Einzelbewertungsmethode nicht fassbar waren und diesbezüglich die Abschlussbesteuerung unvollständig blieb.**

Der mit der Formulierungshilfe vorgelegte Vorschlag ist nicht geeignet, diese beiden – im Hinblick auf das Steueraufkommen – zentralen Problemfälle in den Griff zu bekommen und muss daher zielgerichtet um zwei Komponenten ergänzt werden.

Zunächst verpflichtet zwar der Entwurf die Unternehmen dazu, alle Wirtschaftsgüter zu deklarieren, doch hat es sodann keine Konsequenzen, wenn die Unternehmen dieser Maßgabe nicht mit der notwendigen Sorgfalt Folge leisten. Entdeckt die Betriebsprüfung später ein nicht angegebenes Wirtschaftsgut, so führt dies nach dem vorliegenden Entwurf lediglich zu einer entsprechenden Nachversteuerung des Wirtschaftsgutes. Dies ist leider für die Praxis kein ausreichendes Sanktionsmittel, um Anreize für eine – ansonsten nur sehr schwer kontrollierbare – vollständige Auflistung aller übergehenden Wirtschaftsgüter zu setzen.

Daher ist die zusätzliche Regelung zu treffen, dass im Falle des Nachweises einer nicht-vollständigen Auflistung aller Wirtschaftsgüter stets zur Methodik einer Gesamtbewertung des Transferpaketes überzugehen ist bzw. das Wahlrecht zur Einzelbewertung nur dann besteht, wenn eine vollständige Deklaration aller (auch immateriellen) Wirtschaftsgüter erfolgt ist. Nach dem jetzigen Entwurf reicht es dagegen zur Wahrung des Optionsrechts zur Einzelbewertung schon aus, wenn der Unternehmer lediglich ein einziges immaterielles Wirtschaftsgut bezeichnet hat. Dies ist eine förmliche Einladung zum Missbrauch; die Restriktion ist völlig unzureichend. Es muss stattdessen als Bedingung für die Ausübung des Wahlrechts auf die vollständige Deklaration aller (auch immateriellen) Wirtschaftsgüter abgestellt werden. Für steuererliche Unternehmer bedeutet diese Ergänzung des Entwurfes keinerlei zusätzlichen Bürokratieaufwand.

Das zweite Problemfeld – die Erfassung und Bewertung eines Geschäftswertes – ist naturgemäß nur dann umsetzbar, wenn das Wahlrecht zur Einzelbewertung auf die Fälle beschränkt wird, in denen im Rahmen einer Funktionsverlagerung keine Geschäftswerte übergehen. Auch für diesen Fall muss also das Wahlrecht eingeschränkt werden, da die Geschäftswerte regelmäßig eine zentrale Wertkomponente eines Transferpaketes darstellen. So heißt es dazu bereits in Bt.-Drs. 16/4841, S. 86: *„Für den Regelfall wird [nach derzeit geltendem Recht] angeordnet, dass das Entgelt für die Übertragung der Funktion als Ganzes (,Transferpaket’) zu ermitteln ist. Dies ist aus betriebswirtschaftlichen Gründen geboten, weil der Preis der einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter den Wert der Funktion regelmäßig nicht adäquat widerspiegelt.“*

**Die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände bittet daher um eine Ergänzung des Entwurfes, welche das Wahlrecht zur Einzelbewertung dahingehend einschränkt, dass es nur insoweit ausgeübt werden darf, als dass**

- **alle übergehenden materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter vollständig deklariert worden sind**
- und**
- **kein – nur im Rahmen einer Gesamtbewertung erfassbarer – Geschäftswert übergeht.**

Im Interesse der Steuerpflichtigen könnte dabei die entsprechende Nachweispflicht für das Vorliegen eines Geschäftswertes der Finanzverwaltung auferlegt werden.

**Einer darüber hinaus gehenden „Feinabstimmung“ in der Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Bezug auf mögliche internationale Besteuerungskonflikte – vor allem beim Einbezug der Geschäftswerte – bedarf es indes nicht, da für diese Fälle bereits ein umfassendes Instrumentarium zur Verfügung steht.** Kommt es in der Praxis in Einzelfällen zu internationalen Besteuerungskonflikten im Sinne einer drohenden Doppelbesteuerung, so greifen die üblichen Streitschlichtungsinstrumente wie Verständigungs- und Schiedsverfahren. Zur zügigen Erledigung dieser Verfahren sind bereits beim Bundeszentralamt für Steuern eigens zusätzliche Personalkapazitäten geschaffen worden. Wenn zudem bestimmte Staaten, die keine OECD-Mitgliedstaaten sind, den Fremdvergleichsgrundsatz nicht akzeptieren, kann eine tatsächlich eingetretene Doppelbesteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen aufgehoben oder abgemildert werden (Vgl. Bt.-Drs. 16/4841, S. 85). Soweit also die an sich legitime Geschäftswert-Besteuerung – wie von den Verbänden der Wirtschaft unterstellt – tatsächlich wiederholt Gegenstand internationaler Besteuerungskonflikte sein sollte, kann eine pauschale „Funktionsverlagerungs-Subvention“ hierauf keinesfalls die Antwort sein. Eine solche Problematik ist spezialgesetzlich im Rahmen internationaler Besteuerungsabkommen zu regeln. Da zudem eine solche Doppelbesteuerung letztlich vor allem für den Zuzugs-Staat

nachteilig wäre, kann auch nicht überzeugend dargelegt werden, warum sich das Ausland hier einvernehmlichen Lösungen verweigern sollte.

Ergänzend sei angemerkt, dass sich uns nicht erschließt, inwieweit das Argument, dass die avisierte Gesetzesänderung dem im Koalitionsvertrag vereinbarten Ziel diene, die von den Interessenverbänden der Wirtschaft vorgetragene „negative Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland“ rückgängig zu machen. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Gesetzesbegründung zum Unternehmenssteuerreformgesetz hingewiesen, in der es hierzu ausdrücklich heißt: *„Wie die Erfahrung der vergangenen Jahre zeigt, geht es bei Funktionsverlagerungen in erster Linie um Vertriebs- und Produktionsverlagerungen; Forschungs- und Entwicklungsabteilungen werden dagegen erfahrungsgemäß eher selten verlagert.“* (Vgl. Bt-Drs. 16/4841, S. 84)

### **Zum Leasingprivileg:**

Auch hinsichtlich der vorgeschlagenen Neuregelung des sog. Leasingprivilegs bei den Hinzu-rechnungen bei der Gewerbesteuer haben wir erhebliche Bedenken. Insbesondere befürchten wir, dass **die praktische Umsetzung des Konzeptes an mangelnden Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung scheitern wird, da die 50%-Regelung nicht beherrschbare Kontrollprobleme hinsichtlich der Abgrenzungsproblematik zwischen begünstigten und nichtbegünstigten Finanzierungsaufwendungen schafft.**

Der Vorschlag verlangt, dass das Unternehmen angibt, welche Fremdfinanzierungsaufwendungen dem privilegierten und welche dem nicht-privilegierten Geschäftsbereich des Leasing- bzw. Factoringunternehmens zuzuordnen sind. Im Hinblick auf den dafür notwendigen Ressourceneinsatz erscheint es jedoch mehr als unrealistisch, dass die Betriebsprüfungen – auch wenn dies technisch grundsätzlich möglich wäre – die entsprechenden Zuordnungen der diversen Finanzierungsaufwendungen systematisch durchprüfen. Eine solche Prüfung wäre dabei nicht nur äußerst aufwendig, sondern würde im Falle der erfolgreichen Aufdeckung von Fehlbuchungen kaum zu Mehreinnahmen für die prüfende Finanzverwaltung führen, da dieses Aufkommen größtenteils den Kommunen zusteht.

**Der Regelungsvorschlag lädt also geradezu zur missbräuchlichen Gestaltung ein und erodiert damit über kurz oder lang auch die Akzeptanz der Regelung.**

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige – auch aus rein außersteuerlichen Erwägungen – Fallgestaltungen wählen, in denen die Zuordnungsfrage im Prüfungsfall kaum eindeutig geklärt werden kann. **Damit ist die Regelung auch jenseits der Missbrauchsgefahr sehr streitanfällig.** Dies gilt insbesondere für gemischte Kredite, aber im Grundsatz auch schon für die Zuordnung des Eigenkapitals.

Die genannten Abgrenzungsprobleme treten unabhängig davon auf, ob – wie nach bisheriger Verwaltungspraxis – ein Prozent oder – wie im Neuformulierungsvorschlag avisiert – 50 Prozent der Umsätze auf Finanzdienstleistungen entfallen. Die Leasingunternehmen werden naturgemäß versucht sein, dem nicht-begünstigten Tätigkeitsbereich die niedrig-verzinsten Finanzierungen zuzuordnen und die hochverzinslichen Kredite dem begünstigten Bereich.

**Die Probleme wachsen dabei allerdings exponentiell mit der Zunahme der Quote der zulässigen nicht-begünstigten Umsätze.** Daher wäre eine Ausweitung der Quote auf 10 oder 20 statt 50 % keine Alternative. Die Beschränkung auf ein Prozent erscheint dagegen tragfähig, weil hier auch im Falle streitbarer Abgrenzungen praktisch kein nennenswerter finanzieller Schaden für den Fiskus entstehen kann.

**Im Ergebnis ist damit auch die im Entwurf geäußerte Einschätzung nicht überzeugend, wonach durch die vorgeschlagenen Änderungen nicht mit Steuerausfällen zu rechnen sei.** Diese Aussage beruht auf der Annahme, dass die Leasing-Gesellschaften die derzeit geltende Ausschließlichkeitsregelung bereits heute steuermindernd „umgehen“ können, indem sie die privilegierten Tätigkeitsbereiche in Untergesellschaften ausgliedern. Eine solche „Umgehung“ ist zwar möglich und führt in der Tat auch dazu, dass Leasing-Gesellschaften (unter Inkaufnahme entsprechender Zusatzkosten) schon heute nicht-privilegierte Tätigkeiten in beliebigem Umfang ausüben können, ohne dadurch das Hinzurechnungsprivileg zu verlieren. Allerdings ist es bei diesem „Ausgliederungs-Modell“ - anders als beim Gesetzesvorschlag - nicht möglich, die Fremdfinanzierungsaufwendungen zwischen den privilegierten und den nicht-privilegierten Untergesellschaften unzutreffend zuzuordnen.

**Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung die auch für uns grundsätzlich nachvollziehbaren Kritikpunkte an einer „starren Ausschließlichkeitsregelung“ bereits im Erlasswege zielführend entschärft hat** (Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung von Hilfs- und Nebengeschäften zu Finanzdienstleistungsgeschäften zu anderen Geschäften bei Leasing- und Factoringunternehmen bei der Anwendung des § 19 Abs. 3 Nr. 4 GewStDV vom 27.11.2009). So hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass:

- Hilfs- und Nebengeschäfte grundsätzlich unschädlich sind.
- Im Sinne einer Billigkeitsregelung auch nicht-begünstigte Leistungen bis zu einer Umsatzgrenze von einem Prozent zulässig sind.

Mit dem Anwendungsschreiben hat die Finanzverwaltung also bereits die typischen Anwendungsprobleme jeder Ausschließlichkeitsregelungen ausgeklammert. Da wir einer solchen zielgenauen Vorgehensweise grundsätzlich den Vorzug geben, sollte der bisherige Handlungsrahmen beibehalten werden und die in der Praxis konkret auftretende Probleme weiter gesammelt werden, um dann ggf. im Rahmen weiterer Erlasse aufgefangen werden zu können. In diesem Sinne kann dann auch nach einer echten Evaluierungsphase darüber nachgedacht werden, den „Ausnahmebereich zulässiger Hilfs- und Nebengeschäfte“ auf eine etwas belastbarere Rechtsgrundlage zu stellen.

Mit freundlichen Grüßen



Monika Kuban  
Ständige Stellvertreterin  
des Hauptgeschäftsführers  
des Deutschen Städtetages



Matthias Wohltmann  
Beigeordneter  
des Deutschen Landkreistages



Helmut Dedy  
Stellvertretender Hauptgeschäftsführer  
des Deutschen Städte- und Gemeindebundes