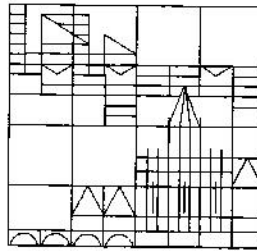


Professor Dr. Oliver Fehrenbacher, Universität Konstanz,
Fach 103, D-78457 Konstanz



Universität Konstanz
Fachbereich Rechtswissenschaft

Professor Dr. Oliver Fehrenbacher
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht mit
Personen- und
Unternehmenssteuerrecht
Fach 103
D-78457 Konstanz

Telefon: (07531) 88-5415/5414
Telefax: (07531) 88-5416
E-mail: Oliver.Fehrenbacher@uni-
konstanz.de

Konstanz, 18. Oktober 2012

Frau
Dr. Birgit Reinemund, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts sowie zum Antrag die Verlustverrechnung einzuschränken

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

gerne nutze ich die Möglichkeit zur Stellungnahme zum o.g. Gesetzentwurf und dem Antrag. Meine kurzen Ausführungen beschränken sich auf die aus meiner Sicht wesentlichen Punkte. Die Ziele des Entwurfs gehen in die richtige Richtung. Insgesamt zeigt die weitere Zunahme an steuerlichem Gesetzestext aber erneut den notwendigen grundlegenden Reformbedarf der Ertragsbesteuerung in Deutschland.

1. Verlustverrechnung

Die interperiodische Verlustverrechnung soll verbessert werden. Die Rücktragsmöglichkeit in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum soll dazu von bisher 511.500 € (bzw. 1.023.000 €) auf einen Höchstbetrag von 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. €) erweitert werden.

Ferner wird beantragt, den Verlustvortrag auf fünf Jahre zu beschränken.

Bewertung

Die erste Maßnahme ist zu begrüßen, da sie dem objektiven Nettoprinzip als Ausfluss des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) Rechnung trägt. Eine Beschränkung des Verlustvortrags sollte nicht eingeführt werden.

Gründe

Die interperiodische Verlustverrechnung in der heutigen Form nach § 10d EStG wurde in Deutschland 1954 in das EStG aufgenommen. Danach war ein fünfjähriger Verlustvortrag möglich, der allerdings zunächst nicht für alle Einkunftsarten galt. Ein zeitlich nicht beschränkter Verlustvortrag wurde erst 1990 ermöglicht. Im Hinblick auf den Verlustrücktrag gab es seit der Einführung 1976 ein- und zweijährige Rücktragszeiträume, allerdings war der Rücktrag stets betragsmäßig beschränkt.

Im internationalen Vergleich ergibt sich kein einheitliches Bild. Allerdings überwiegen unter den Industriestaaten die Länder, die einen unbegrenzten Verlustvortrag kennen (etwa Belgien, Brasilien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Kanada, Irland, Italien, Litauen, Luxemburg, Malta, Norwegen, Österreich, Schweden, Slowenien, Ungarn und Zypern). Nur wenige Staaten davon haben eine Beschränkung in Form einer Mindestbesteuerung wie Deutschland. Staaten, die eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags kennen, haben regelmäßig längere Vortragszeiträume als 5 Jahre.

Im Hinblick auf den Verlustrücktrag ergibt sich international ebenfalls kein einheitliches Bild. Einen Verlustrücktrag kennen nur einige Staaten (Bulgarien, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Irland, Japan, Kanada, Niederlande und die USA). Die Mehrheit der Industriestaaten kennt keinen Verlustrücktrag. In einigen Staaten ist der Verlustrücktrag optional ausgestaltet und teilweise betragsmäßig beschränkt.

Eine isolierte Betrachtung dieser Befunde führt allerdings noch nicht zu einer sachgerechten Lösung. Reine statistische Erhebungen zeigen nur Möglichkeiten auf. Aus meiner Sicht muss jedes Steuersystem die Frage der interperiodischen Verlustverrechnung nach den jeweils maßgebenden steuerlichen Prinzipien und wirtschaftlichen Strukturen beantworten.

Die interperiodische Verlustverrechnung steht im Spannungsverhältnis zwischen dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung auf der einen Seite und dem Grundsatz des abschnittsübergreifenden Nettoprinzips als Ausfluss der Leistungsfähigkeit auf der anderen Seite. Dies hat das BVerfG in seinen Entscheidungen zur Verlustverrechnung stets betont. Nimmt man das objektive Nettoprinzip als Ausfluss der Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) ernst, kann es nur darum gehen, die Regelung so auszugestalten, dass ein Verlust, der als Minderung der Leistungsfähigkeit anzusehen ist, einmal zu berücksichtigen ist. Der Besteuerungsabschnitt der Berücksichtigung spielt insoweit nicht die entscheidende Rolle. Einschränkungen sollten auf ein Mindestmaß beschränkt bleiben, da stets die Gefahr besteht, dass in verfassungswidriger Weise in schützenswerte Rechtspositionen eingegriffen wird. Eine Erhöhung des Betrags für den Rücktrag wäre demnach zumindest ein Schritt in die aufgezeigte Richtung.

Eine Beschränkung des Verlustvortrags als pauschales Mittel zur Korrektur von steuerlichen Fehlentwicklungen sollte aus systematischen Gründen unterbleiben. Ziel der Anstrengungen sollte es vielmehr sein, das Steuersubstrat in Deutschland zu erhalten und eine

missbräuchliche Verlagerung ins Ausland weiter einzuschränken. Gleiches gilt für die Verlagerung von Verlusten nach Deutschland. Die Einschränkung der Verlustverrechnung ist dafür ungeeignet, weil eine solche Änderung nicht an der Wurzel greift, sondern nur willkürlich auf Verlustvorträge zugreift. Der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird mit einer weiteren pauschalen Einschränkung neben der Mindestbesteuerung nicht Rechnung getragen.

2. Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts

Es ist geplant, das steuerliche Reisekostenrecht in zahlreichen Punkten zu ändern und eine umfassende gesetzliche Regelung in § 9 EStG für den Werbungskostenabzug zu schaffen.

Bewertung

Die Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts ist ein erstrebenswertes Ziel. Dies verdient uneingeschränkte Unterstützung. Die geplante Änderung wird zahlreiche Problemfelder bei der Berücksichtigung von Werbungskosten beseitigen. In einigen wenigen Bereichen muss sich aber erst in der Praxisanwendung zeigen, ob die erstrebte Vereinfachung tatsächlich eintritt. In der Regelung enthaltene Unterschiede zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben sollten beseitigt werden.

Gründe

Die Anpassung durch den Entwurf schafft eine Regelung in § 9 EStG, die zunächst unübersichtlich wirkt, komplexe Details enthält und zeigt, dass hier weitere Schritte unternommen werden sollten, um den Bürokratieabbau auf Seiten der Arbeitgeber und der Finanzverwaltung voran zu treiben und Planungssicherheit für die Arbeitnehmer zu gewährleisten. Es sollte überlegt werden, ob die Details tatsächlich in § 9 EStG geregelt werden müssen. Hier könnte man auch an die Aufnahme in eine Verordnung denken. Inhaltlich bringt der Entwurf aber zahlreiche gesetzliche Klarstellungen, die als wichtiger Schritt in die richtige Richtung betrachtet werden können. Gleichwohl sind einige Unstimmigkeiten zu erkennen, die möglichst noch beseitigt werden sollten.

Eine Differenzierung hinsichtlich Betriebsausgaben und Werbungskosten sollte vermieden werden. Insoweit wären Änderungen in § 9 EStG in die Regelung der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und Nr. 6a EStG/E zu übernehmen oder entsprechend anzupassen.

Auf die Fiktion einer ersten Tätigkeitsstätte sollte in den Fällen, in denen es keinen Bezug zu einer betrieblichen Einrichtung gibt, verzichtet werden. Die vorgesehene Regelung begünstigt zufällige Ergebnisse, die keine folgerichtige Umsetzung des Regelungsgedankens hervorbringen.

Die Regelungen zur Kürzung der Verpflegungspauschale sind abstrakt gesehen nicht zu beanstanden. Die zahlreichen Beispiele in der Gesetzesbegründung lassen aber auf einen erheblichen Aufwand im Einzelfall schließen, der nochmals auf Vermeidung geprüft werden sollte.

3. Steuerliche Organschaft

Die Regelungen zur steuerlichen Organschaft sollen vereinfacht und an die aktuelle Rechtsprechung angepasst werden.

Bewertung

Die Anpassung der Regelungen zur steuerlichen Organschaft an die europarechtlichen Vorgaben ist notwendig und geeignet, um den aktuellen rechtlichen Entwicklungsstand abzubilden, solange es aus Haushaltsgründen nicht möglich erscheint, die angestrebte Gruppenbesteuerung einzuführen. Im Detail sind einige wünschenswerte Nachbesserungen anzumerken.

Gründe

Die Änderung in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ist uneingeschränkt zu begrüßen. Der doppelte Inlandsbezug hat nach Auffassung der Europäischen Kommission gegen die Niederlassungsfreiheit des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sowie des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) verstoßen. Die Reaktion im BMF-Schreiben vom 28. März 2011, wonach in einem EU/EWR-Staat gegründete Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung in Deutschland bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG für die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft als Organgesellschaft zugelassen worden waren, soll Gesetz werden.

Mit der Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG sollen die Regelungen an die Rechtsprechung des BFH angepasst und der Inlandsbezug der steuerlichen Organschaft sichergestellt werden. Die Maßgabe der Zugehörigkeit einer Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte ist als Voraussetzung für die Berücksichtigung als Organträger zu begrüßen. Gleiches gilt für die Regelung zur Gewährleistung der Besteuerung im Inland im Hinblick auf die Begriffsbestimmungen im DBA. Unklar bleibt allerdings, warum inländische Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften zwar Organträger sein können, aber den Organgesellschaften nicht gleichgestellt werden. Die Nichtberücksichtigung von inländischen Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften mit inländischem Organträger ist vor dem Hintergrund des abkommensrechtlichen Betriebsstätten-Diskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA) nicht zu rechtfertigen. Hier sollte eine sachgerechte Lösung in den Gesetzesentwurf mit aufgenommen werden, um absehbare berechnete Vorbehalte gegen die Neuregelung zu vermeiden.

Die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft hat den Abschluss und die Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) zur Voraussetzung. Die strengen zivilrechtlichen Voraussetzungen beim Abschluss und bei der Durchführung des EAV haben zu zahlreichen Problemen im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung geführt. Kleinste formale und materielle Fehler führten zur Nichtanerkennung der Organschaft. Die vorgesehene Vereinfachung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG/E ist im Ansatz sehr zu begrüßen. Die konkrete

Umsetzung wirft aber neue Probleme auf, die vermieden werden sollten. So wird die Anforderung der Korrektur eines Fehlers im nächsten Jahresabschluss bei Meinungsverschiedenheiten zwischen Finanzbehörden und dem Wirtschaftsprüfer die Anerkennung der Organshaft gefährden. Darüber hinaus sind nach dem Entwurf bei jedem Jahresabschluss auch kleinste Fehler im nächsten Jahresabschluss zu berichtigen. Hier sollte nach einfacheren und weniger streitanfälligen Lösungen gesucht werden.

Das Erfordernis eines EAV ist nach dem Entwurf nicht frei von Widersprüchen. Wenn der doppelte Inlandsbezug als Erfordernis für die Berücksichtigung als Organgesellschaft aufgegeben wird und insoweit die Geschäftsleitung im Inland ausreicht, sofern der Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens ist, stellt sich für solche EU/EWR-Auslandsgesellschaften das Problem des Abschlusses eines EAV aus gesellschaftsrechtlicher Sicht. Nach kollisionsrechtlichen Grundsätzen richtet sich ein solcher Vertrag (zumindest auch) nach dem Gesellschaftsstatut der Organgesellschaft. Zahlreiche ausländische Gesellschaftsrechte verbieten aber den Abschluss von EAV. Für derartige Gesellschaften wird nach dem Entwurf die Berücksichtigung als Organgesellschaft auch weiterhin zumindest faktisch vorenthalten. Sollte insoweit beabsichtigt sein, jede andere rechtverbindliche und im Voraus vereinbarte Verpflichtung zur Übernahme von Verlusten durch den Organträger ausreichen zu lassen, wäre ein entsprechender Hinweis in die gesetzliche Regelung aufzunehmen, um die erforderliche Klarheit herzustellen.

Die vorgesehene Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG/E erweitert den Ausschluss für die Berücksichtigung von negativem Einkommen auf Organträger und andere Personen. Der Gefahr der doppelten Berücksichtigung von Verlusten kann auf diesem Wege nicht sachgerecht begegnet werden. Die Regelung könnte in der EU keine Anwendung finden, da nach der Entscheidung des EuGH, C-18/11 (Philips Electronics UK Ltd.) ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegen würde.

Ich bedanke mich für die Gelegenheit zur Stellungnahme und stehe für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

