

§ 4h EStG-E und § 8a KStG-E: Zinsschranke

1. Neuregelung

Nach § 4h EStG-E und § 8a KStG-E soll der Betriebsausgabenabzug für sämtliche Zinsaufwendungen beschränkt werden. Zunächst ist ein Zinssaldo zu bilden. Danach sind Zinsaufwendungen in Höhe des gesamten Zinsertrages abziehbar. Darüber hinaus jedoch können Zinsaufwendungen nur bis zu 30 % des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns bzw. zu versteuernden Einkommens abgezogen werden. Für die nach dieser Regelung nicht abziehbaren Zinsaufwendungen soll grundsätzlich ein Zinsvortrag in die folgenden Wirtschaftsjahre möglich sein.

Gem. § 4h Abs. 2 EStG-E findet die Zinsschranke dann keine Anwendung, wenn

- der zu bildende Zinssaldo (Zinsaufwendungen ./. Zinserträge) kleiner als 1 Mio. € ist (lit. a),
- der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört (lit. b) oder
- die Eigenkapitalquote des Betriebes gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (lit. c).

2. Reichweite der Neuregelung

Nahezu alle Staaten verfügen über steuerliche Regelungen, die die Finanzierung von inländischen Unternehmen aus dem Ausland beschränken. Damit soll verhindert werden, dass das inländische Besteuerungssubstrat des Unternehmens durch den Abzug von Zinsaufwendungen gemindert wird, wenn die gezahlten Zinsen beim Empfänger nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Ein näherer Vergleich mit den Regeln anderer Länder zeigt jedoch, dass die hier geplante Zinsschranke bislang nicht zielgenau ausgestaltet ist und in Anwendungsbereich und Rechtsfolgen weit über die entsprechenden Regeln anderer Staaten hinausgeht.

Relation der Zinsschranke und Bezugsgröße EBIT

Als Vergleichsgröße definiert der vorliegende Referentenentwurf in § 4h Abs. 1 u. 3 EStG-E einen Betrag von 30 % des steuerpflichtigen Gewinns vor Zinsaufwand und Zinsertrag (EBIT). Die Festlegung der rigiden 30 %-Grenze für den generellen Schuldzinsenabzug ist nicht nachvollziehbar. Besonders gravierend wären die Auswirkungen auf Holdingaktivitäten, Start-Ups, Unternehmen in der Krise, Sanierungsfälle sowie auf das Private Equity-Geschäft.

Obwohl Intention der Neuregelung die Vermeidung der Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland ist, werden rein innerdeutsche Sachverhalte erfasst, bei denen kein Steuersubstrat ins Ausland abfließt, sondern alle Gewinne in Deutschland versteuert werden. Insbesondere Unternehmen mit hohen Umsätzen, einer niedrigen Eigenkapitalquote und langfristigen Projektaufträgen können besonders stark von der Zinsschranke getroffen werden. Vor diesem Hintergrund müssen Projektgesellschaften von der Zinsschranke ausgenommen werden. Gleiches gilt für Projekte beim Schiffbau. Eine Beschränkung des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen würde auch viele Finanzdienstleister (z. B. Kreditinstitute und Factoring-Unternehmen) erheblich belasten, da diese – betriebswirtschaftlich bedingt – regelmäßig sehr hohe Finanzierungsaufwendungen haben und in vielen Fällen keine Möglichkeit besteht, eine Anwendung der Zinsschranke zu vermeiden. Unternehmen, deren Kapital aufsichtsrechtlichen Anforderungen entspricht, sind ebenfalls von der Neuregelung einer Zinsschranke mit Escape-Klausel insgesamt auszunehmen.

Zur Förderung von Inlandsinvestitionen sowie von fremdfinanzierter Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Inland sollte der für die Anwendung der Zinsschranke maßgebliche Gewinn um Abschreibungen auf Anlagevermögen (AfA) und Aufwendungen für Forschung und Entwicklung erhöht werden (Ergebnis vor Steuern zuzüglich Zinsen, Abschreibungen und Forschungsaufwendungen).

Die USA erlauben einen 50 %igen Abzug, bezogen auf das Ergebnis vor Steuern zuzüglich Zinsen und Abschreibungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierungen; die deutsche Zinsschrankenregelungen hingegen einen engeren 30%igen Abzug allein auf das Ergebnis vor Steuern und Zinsen ohne Abschreibungen und für alle Finanzierungsaufwendungen. Dies belegt den dringenden Nachbesserungsbedarf. Es kann über eine Konzentration auf Gesellschafter-Fremdfinanzierung ebenso nachgedacht werden, wie eine Erhöhung der prozentualen Abzugsgrenze oder eine Einbeziehung von Abschreibungen und Forschungs- und Entwicklungskosten. Alternativ kann auch an eine Anknüpfung an den im heutigen § 8a KStG enthaltenen Safe Haven gedacht werden.

Schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist im Rahmen der Zinsschranke in zweierlei Hinsicht von Bedeutung: Zum einen soll die Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften trotz fehlender Konzernzugehörigkeit Anwendung finden, wenn mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen aufgrund von Gesellschafterdarlehen gezahlt werden (vgl. § 4h Abs. 2 lit. b) EStG-E i. V. m. § 8a Abs. 2 KStG-E). Zum anderen soll die Zinsschranke, selbst wenn die Eigenkapitalquote des Betriebes größer als die des Konzerns ist, dann greifen, wenn Gesellschafterfremdfinanzierungen, die in einer voll konsolidierten Konzernbilanz ausgewiesen sind, mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen (Saldo, § 8a Abs. 3 KStG-E i. V. m. § 4h Abs. 2 lit. c) EStG-E) ausmachen.

Im Gegensatz zum heutigen § 8a KStG erfasst die Neuregelung generell Fremdfinanzierungen. Es erfolgt keine Beschränkung auf Gesellschafter-Fremdfinanzierungen. Sie kann damit auch gewöhnliche Bankfinanzierungen betreffen.¹

Anders als heute kommt es – bei Nichtzugehörigkeit zu einem Konzern – auch nicht mehr darauf an, ob ein Rückgriff der Bank gegenüber dem Gesellschafter besteht. Vielmehr kann eine schädliche Fremdfinanzierung bereits dann vorliegen, wenn der Anteilseigner/Nahestehende dem Dritten gegenüber faktisch für die Erfüllung der Schuld einsteht. In Deutschland sollen also Fremdfinanzierungen durch außerhalb des Konzerns stehende Dritte ohne Rückgriffsmöglichkeit erfasst werden. Auf einen konkreten, rechtlich durchsetzbaren Anspruch kommt es nicht mehr an. Es ist offenbar, dass eine derartige Regelung an praktische Grenzen stoßen wird.

Zwar verfügen auch andere Staaten über Regelungen zu Fremdfinanzierungen. Jedoch handelt es sich in der Regel um reine Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregeln (z. B. in den USA, Frankreich und den Niederlanden). Sie schließen nur den Zinsaufwand auf Gesellschafterdarlehen bzw. auf Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen vom Abzug aus.

Escape-Klausel

Auch die deutsche Escape-Klausel ist im Vergleich zu anderen Ländern sehr viel enger ausgestaltet. In Deutschland ist eine Einschränkung der Exkulpation durch die schädliche Gesellschafter-

¹ Auch ist die in § 8a Abs. 2 KStG vorgesehene Möglichkeit eines Fremdvergleichs in der Neuregelung nicht mehr vorgesehen.

Fremdfinanzierung vorgesehen. Die in Frankreich und den Niederlanden bestehenden Regelungen stellen die Abzugsfähigkeit von Gesellschafterzinsen bzw. Zinsen verbundener Unternehmen dann wieder her, wenn der Eigenkapitalvergleich gelingt.

Der Entwurf bestimmt zudem, dass die Beteiligungsbuchwerte zur Berechnung der Eigenkapitalquote zu kürzen sind. Zwar ist in der Fassung des Fraktions-/Regierungsentwurfs nunmehr vorgesehen, die Bilanzsumme um Kapitalforderungen zu kürzen, die gegenüber anderen Konzerngesellschaften bestehen und die deshalb nicht im konsolidierten Konzernabschluss enthalten sind und denen Verbindlichkeiten in mindestens gleicher Höhe gegenüber stehen. Jedoch führt die Kürzung um die Buchwerte der Unternehmensbeteiligungen regelmäßig dazu, dass selbst deutsche Konzerne, die eine hohe Eigenkapitalquote von mehr als 50 % aufweisen, von der Escape-Klausel ausgeschlossen werden. Im Ergebnis würden die Unternehmen in Deutschland trotz überdurchschnittlich hoher Eigenkapitalausstattung ungemildert von der Zinsschranke erfasst.

3. Freigrenze

Die bisher geplante Freigrenze von 1 Mio. € sollte in einen Freibetrag geändert werden, um den Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu gewähren. Zudem sollte der Betrag von 1 Mio. € erhöht werden. Sollte es jedoch bei der Freigrenze bleiben, ist zur Vermeidung unbilliger Härten bei einem geringfügigen Überschreiten der 1 Mio. € eine ausgleichende Härtefallklausel in Anknüpfung an den Rechtsgedanken des § 19 Abs. 3 ErbStG vorzusehen.

4. Definition des Begriffs „Zinsen“

Von der Zinsschranke sind Auf- und Abzinsungsbeträge von Fremdkapital bzw. von Kapitalforderungen (z. B. Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, steuerliche Behandlung des Körperschaftsteuer-Guthabens aufgrund der jüngsten Änderungen durch das SEStEG) betroffen. Die Auf- und Abzinsungsbeträge resultieren jedoch nicht aus steuerlichen Gestaltungen, sondern vielmehr aus gesetzlichen Vorgaben. Aus diesem Grund sollte klargestellt werden, dass Auf- und Abzinsungsbeträge von der Regelung auszunehmen sind.

5. Negatives EBIT

Unklar ist auch, welche Konsequenzen sich bei einem negativen EBIT ergeben. Im laufenden Jahr können die Finanzierungsaufwendungen nicht zum Abzug gebracht werden, da kein Gewinn gegenüber steht. Aus unserer Sicht böte es sich an, den Finanzierungsaufwand als Verlust zu qualifizieren, der damit den Regelungen der Mindestbesteuerung unterläge.

6. Definition des Begriffs „Konzern“

Es soll gemäß § 4h Abs. 3 S. 4 EStG-E für das Vorliegen der Eigenschaft als „Konzernbetrieb“ ausreichen, dass der Betrieb nach den in § 4h Abs. 2 lit. c EStG-E genannten Rechnungslegungsstandards mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder konsolidiert werden könnte. Die aus einem fiktiven erweiterten Konzernbegriff resultierende latente Rechtsunsicherheit für den betroffenen Steuerpflichtigen kann nur abgemildert werden, indem ausschließlich an die bestehende Bilanzierungspraxis der Unternehmen auf Grundlage geltenden Rechts angeknüpft wird, nämlich die tatsächlich erstellte Konzernbilanz als solche. Lediglich Unternehmen, die bislang keinen Konzernabschluss erstellen, müssten einen fiktiven

Konsolidierungskreis auf Grundlage geltenden Rechts für steuerliche Zwecke (Ermittlung der Eigenkapital-Quote) bestimmen. Damit wären sie mit einem ähnlichen Aufwand und mit denselben Zweifelsfragen belastet, wie auch tatsächlich konsolidierende Unternehmen.

7. Untergang des Zinsvortrages

Zwar ist vorgesehen, dass Zinsaufwendungen, die der Abzugsbeschränkung unterliegen, in zukünftigen Perioden genutzt werden können. Dies wird jedoch nur möglich sein, wenn bei gleicher Finanzierungssituation zukünftig erheblich höhere Gewinne erzielt, und/oder erheblich weniger Zinsaufwendungen getragen werden. Da der Zinsvortrag in Umwandlungsfällen sowie bei Anteilsübertragungen über 25/50 % innerhalb von fünf Jahren anteilig bzw. vollständig untergeht (§ 8c KStG-E), muss damit gerechnet werden, dass insbesondere in Verlust- oder Investitionsfällen ein erheblicher Teil der Zinsaufwendungen bzw. Zinsvorträge steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden kann. Dies gilt aufgrund der typisierenden Berechnungsmethode auch dann, wenn tatsächlich keine steuerlich motivierte Ergebnisverlagerung vorliegt. Nach dem Entwurf geht zudem ein nicht verbrauchter Zinsvortrag bei Aufgabe oder Übertragung eines Betriebes oder bei einem Mitunternehmerwechsel anteilig mit der Quote unter. Damit wird der Zinsvortrag einem Verlustvortrag gleichgestellt; sowohl der Zinsvortrag als auch der Verlustvortrag stellen lediglich einen aufgeschobenen Betriebsausgabenabzug dar. Den gesamten Zinsaufwand hat das Unternehmen auch wirtschaftlich getragen. Lediglich für steuerliche Zwecke wird ein Teil zunächst nicht zum Abzug zugelassen. Ein Verlust des Zinsvortrages bei einem Eigentümerwechsel ist daher nicht gerechtfertigt. Die Regelung zum Verlust des Zinsvortrages in den Fällen des § 8c KStG-E sollte gestrichen werden.

8. Petitum

- Die Zinsschranke sollte einen höheren Zinsabzug ermöglichen. Eine Orientierung an dem Verhältnis der Mindestbesteuerung von 60/40 bietet sich an.
- Die Bezugsgröße für die Zinsschranke sollte neben dem Zinsaufwand auch um den Aufwand für Abschreibungen auf Anlagevermögen (AfA) und den FuE-Aufwand erhöht werden.
- Bei einem negativen EBIT sollte der Finanzierungsaufwand als Verlust qualifiziert werden, der damit den Regelungen der Mindestbesteuerung unterläge.
- Die Freigrenze sollte durch einen Freibetrag ersetzt werden.
- Die Regelungen zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung sollten entfallen. Für sie besteht kein Bedarf. Zumindest sollte der Anwendungsbereich eingeschränkt werden (Rückgriffsfälle, Möglichkeit des Fremdvergleichs).
- Für bestimmte Branchen (PPP-, Schiffbauprojekte, Unternehmen, deren Kapital aufsichtsrechtlichen Anforderungen entspricht) sind Ausnahmeregelungen vorzusehen.
- Im Interesse von Rechtssicherheit sollte grundsätzlich auf die tatsächlich erstellte Konzernbilanz abgestellt werden.
- Die Regelung zum Verlust des Zinsvortrages sollte in den genannten Fällen gestrichen werden.

§ 6 Abs. 2 Abs. 2a EStG: Geringwertige Wirtschaftsgüter

1. Neuregelung

Die vorgesehene Abschaffung der Sofortabschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) würde für einen Großteil der Wirtschaft zu einer erheblichen Erhöhung des bürokratischen Aufwandes führen und wäre tendenziell investitionshemmend. Im Übrigen würde sie der langjährigen Forderung der Wirtschaft nach sachgerechter Anhebung der GWG-Grenze auf nunmehr mindestens 1.000 € diametral zuwiderlaufen.

Zu begrüßen ist aber ausdrücklich, dass ein alternativer Vorschlag zur Abmilderung der Bürokratie, nämlich die Poolbildung (= Behandlung aller Wirtschaftsgüter wie ein Wirtschaftsgut pro Jahr) aufgegriffen wurde. Damit kann eine Einzelinventarisierung oberhalb der GWG-Grenze in Höhe der derzeit geplanten 100 € verhindert werden.

2. Senkung der Abschreibungsdauer für den Sammelpool auf 3 Jahre

Die Unternehmen erwarten eine Senkung der Abschreibungsdauer für das Poolkonto, um einen größeren Vereinfachungseffekt zu erzielen. Eine kürzere Frist als die jetzt vorgesehenen 5 Jahre wäre für den Fiskus aus folgenden Gründen aufkommensneutral:

- Viele der betroffenen Güter werden durch Schichtnutzung heute sehr viel schneller abgeschrieben, als es die AfA-Tabellen ausweisen.
- Gerade im Bereich der bisher unter die GWG-Regelung fallenden kleinen Werkzeuge muss mit hohem Verschleiß und damit sehr schneller Komplettabschreibung gerechnet werden.
- Vorzeitige Veräußerungen von derartigen Wirtschaftsgütern gehen voll in den Gewinn ein, während keine aufwandswirksame Ausbuchung aus dem Pool erfolgt. Außerdem werden vorzeitige Untergänge nicht aufwandswirksam einbezogen.

Darüber hinaus sollten auch immaterielle Wirtschaftsgüter in die Poollösung integriert werden, um den Vereinfachungseffekt zu verstärken. Da diese Wirtschaftsgüter (vor allem Software) eine weit geringere Nutzungsdauer als 5 Jahre aufweisen, wäre eine Abschreibungsdauer von 3 Jahren auch unter diesem Gesichtspunkt zwingend erforderlich.

3. Anhebung des Schwellenwerts für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in dem Pool auf 2.500 €

Die Wertgrenze für die einbringungsfähigen Wirtschaftsgüter ist von 1.000 auf 2.500 € anzuheben. Auswertungen von Unternehmen haben ergeben, dass mit der Erhöhung der Grenze eine weitere erhebliche Anzahl an Wirtschaftsgütern einer bürokratiefreundlichen Regelung zugeführt werden kann, ohne dass diese wertmäßig besonders ins Gewicht fallen. Die im Gesetzentwurf vorgesehene Obergrenze von 1.000 € würde nicht einmal einen Inflationsausgleich für die in den 60er Jahren festgelegte 800 DM-Grenze bedeuten.

Die bilanzielle Abgrenzung zwischen selbstständig nutzbaren und nicht selbstständig nutzbaren Wirtschaftsgütern ist komplex und führt häufig zu Diskussionen. Durch die Anhebung der Obergrenze von 1.000 auf 2.500 € würde sich die Zahl möglicher Streitfälle drastisch reduzieren, was der

Gemeinsame Stellungnahme an den Finanzausschuss des Bundestages vom 19.4.2007

Anlage 2 - Seite 2

Finanzverwaltung und den Unternehmen zusätzlich zugute käme. Darüber hinaus würde sich für Finanzverwaltung und Unternehmen die praktische Erleichterung ergeben, dass wesentliche Gruppen von Wirtschaftsgütern (insbesondere EDV sowie Büro- und Geschäftsausstattung) fast vollständig unter die Regelung fielen.

Die in diesem Bereich bereits jetzt häufig angewendete Sammelinventarisierung könnte bei einer Poolregelung von bis zu 1.000 € dagegen nicht mehr fortgeführt werden, was für die betroffenen Unternehmen sogar eine Erhöhung des Verwaltungsaufwands führen würde.

4. Bagatellgrenze

Im Zusammenhang mit der oben dargestellten Pool-Regelung fordert die Wirtschaft schließlich eine deutliche Anhebung der 100 Euro-Bagatellgrenze für die Einzelinventarisierung. Dies wäre ein echter Beitrag zum Bürokratieabbau.

7g EStG-E: Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

1. Neuregelung

Laut Kabinettsbeschluss der Bundesregierung soll eine „Verbesserung“ der Ansparabschreibung nach § 7g EStG (künftig Investitionsabzugsbetrag) die Bildung von Eigenkapital vor allem kleiner und mittlerer Unternehmen erleichtern. Dieses richtige Ziel wird mit der jetzt vorgesehenen Ausgestaltung des Investitionsabzugsbetrags jedoch noch nicht erreicht. Vielmehr drohen zahlreiche Unternehmen mit den Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Reform belastet zu werden (bspw. der Streichung der degressiven AfA), ohne dass sie die Möglichkeit des Investitionsabzugsbetrags in Anspruch nehmen können.

2. Der Anwendungsbereich des Investitionsabzugsbetrags muss signifikant erweitert werden

Nach Informationen des Bundesministeriums der Finanzen haben in 2005 rd. 150.000 Unternehmen die Ansparabschreibung in Anspruch genommen. Dies entspricht rd. 5 % der mittelständischen Betriebe. Es ist nicht ersichtlich, dass sich am Umfang des begünstigten Unternehmerkreises Grundlegendes ändert. Für Einnahmen-Überschussrechner verschlechtert sich der jetzt vorgesehene Anwendungsbereich; für sie wird eine neue Gewinngrößengrenze von 100.000 € eingeführt. Für bilanzierende Unternehmen wird § 7g EStG nur geringfügig verbessert; für sie wird das Größenmerkmal „Betriebsvermögen“ von derzeit 204.517 € auf 210.000 € nach oben geglättet. Das Ziel der Stärkung der Eigenkapitalbildung der Betriebe in der Breite der mittelständischen Wirtschaft wird so nicht erreicht.

Zur Vermeidung unnötiger Verkomplizierungen schlagen wir daher vor, die für Einnahmen-Überschussrechner vorgesehene Gewinngrenze von 100.000 € auch für bilanzierende Unternehmen vorzusehen. So könnte eine weitaus größere Anzahl bilanzierender Unternehmen die Möglichkeit des Investitionsabzugsbetrags nutzen. Sollte der Gesetzgeber diesem Ansatz gleichwohl nicht folgen, sollte zumindest die derzeitige Grenze „Betriebsvermögen“ spürbar – d. h. auf mind. 400.000 € - angehoben werden.

3. Verlängerung der „Laufzeit“ des Investitionsabzugsbetrags notwendig

Für Existenzgründer sah die bisherige Regelung der Ansparabschreibung eine 5-jährige Laufzeit vor, in dem die begünstigte Investition erfolgen konnte. Dieser Zeitraum wird lt. Kabinettsbeschluss nunmehr auf 2 Jahre – für alle Unternehmen einheitlich - verkürzt. Hiermit wird die für Investitionen notwendige Flexibilität und Planungssicherheit – die für die Entscheidung über das „Ob“ einer Investition eine wichtige Rolle spielen – beträchtlich eingeschränkt. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, der mit der Reform gerade die Rahmenbedingungen für Investitionen verbessern will.

Deshalb schlagen wir vor, es bei der bisherigen 5-jährigen Laufzeit für Existenzgründer zu belassen und diese für alle Unternehmen einheitlich vorzusehen. Steuerliche Mindereinnahmen infolge einer solch einheitlich ausgeweiteten Laufzeit sind nicht zu erwarten, da künftig anders als im geltenden Recht als zwingende Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags der Nachweis einer getätigten Investition erfolgen muss. Jede zusätzliche Investition wird ihre unmittelbaren positiven Wirkungen für Wachstum und Beschäftigung und letztlich auch für das Steueraufkommen zeitigen.

4. Angabe des Investitionsvorhabens sollte ausreichen

Aus der Praxis wird immer wieder berichtet, dass die Bedingung, die beabsichtigte Investition konkret zu benennen – das heißt das Wirtschaftsgut genau zu bezeichnen –, erhebliche Probleme bereitet. Mehr noch: Investitionen in neue Verfahren und Produkte bleiben aus, weil sie im Zeitpunkt der Bildung der Ansparabschreibung noch nicht bekannt sind oder überhaupt bekannt sein können und dann zum Zeitpunkt der tatsächlich beabsichtigten Investition nicht mehr vom ursprünglich angegebenen Investitionsgut abgedeckt sind. Gerade im produktiven Gewerbe verändern sich Maschinen und Fertigungsverfahren in rascher Zeitfolge, so dass sich auch die Pläne für konkrete Anschaffungen ändern können oder gar müssen.

Vor diesem Hintergrund schlagen wir vor, es künftig als ausreichend anzuerkennen, das Investitionsvorhaben zu bezeichnen. Auf die konkrete Benennung der Anschaffung des Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags sollte verzichtet werden. Auch dieser Punkt sollte vor dem Hintergrund gesehen werden, dass die Bildung des Investitionsabzugsbetrags im Falle des Ausbleibens der Investition vollständig rückabgewickelt werden muss, wobei zzgl. jährlich 6 % Zinsen auf die „Steuerersparnis“ anfallen. Nicht zuletzt könnten infolge einer solchen Änderung umfangreiche Dokumentationspflichten entfallen, die nicht nur die Betriebe sondern auch die Finanzverwaltung unnötig beschweren.

§ 34a EStG-E: Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

1. Reformziel Belastungsneutralität

Ein Ziel der Unternehmensteuerreform liegt darin, bei thesaurierten Gewinnen eine vergleichbare Steuerbelastung für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene zu erreichen. Der Thesaurierungssatz für Personengesellschaften soll daher 28,25 % plus SolZ betragen und damit der zukünftigen Belastung von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene von 29,83 % bei einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatz von 400 % angenähert werden.

Die Thesaurierungsbegünstigung räumt Personenunternehmern die Wahl ein, Gewinne ganz oder teilweise sofort zu entnehmen und ihrem „normalen“ Einkommensteuersatz zu unterwerfen oder zunächst zu thesaurieren und mit dem niedrigeren Sondertarif zu belegen. Aus der Thesaurierungsrücklage entnommene Gewinne sollen einer Nachversteuerung mit Abgeltungswirkung unterliegen.

Die durch die Thesaurierung gewährte Steuerstundung wird von den Personengesellschaftern ausdrücklich begrüßt, da sie insbesondere investierenden Unternehmen mit einem niedrigeren Thesaurierungssatz entgegenkommt. Die gegenwärtig vorgesehene Ausgestaltung hat jedoch unerwünschte Nebenwirkungen, die noch beseitigt werden müssen.

2. Nicht abziehbare Betriebsausgaben, insb. Gewerbesteuer

Laut Begründung des am 14. März 2007 veröffentlichten Regierungsentwurfs soll mit der Thesaurierungsbegünstigung auf Unternehmensebene eine der Kapitalgesellschaft vergleichbare Belastung hergestellt werden. Für Kapitalgesellschaften liegt diese bei 29,83 %. Dieses Ziel wird jedoch verfehlt. Zwar ergibt sich theoretisch für Personenunternehmen eine Gesamtbelastung inkl. Gewerbesteuer von 29,77 %. Berechnungen ergeben jedoch eine Thesaurierungsbelastung zwischen 32 % und 38 %. Die Differenz zu den Kapitalgesellschaften kann damit über 8 % betragen. Ursächlich hierfür ist, dass die Thesaurierungsbegünstigung auf Gewinn erhöhende Abzugsverbote keine Anwendung findet.

Um im Thesaurierungsfall die gewollte Gleichbelastung von Kapitalgesellschaften mit Personengesellschaften zu erreichen, muss eine steuerunschädliche Entnahmemöglichkeit aus bereits voll versteuertem Altkapital unabhängig vom Bestehen der Thesaurierungsrücklage eröffnet werden. Jedenfalls müssen die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (zu denen künftig auch die Gewerbesteuer gehört) sowie die Entnahmen des auf den begünstigten Gewinn entfallenden Steuerbetrages dem ermäßigten Tarif unterliegen, obwohl sie aus der Natur der Sache heraus nicht thesauriert werden können.

Die Gewerbesteuer ist künftig als nicht abziehbare Betriebsausgabe im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Einkommens außerbilanziell hinzuzurechnen. Dies führt dazu, dass die Gewerbesteuer wie die anderen nicht abziehbaren Betriebsausgaben dem Regeltarif der Steuer auf das Einkommen unterworfen werden. Diese Beträge sollen gemäß Gesetzentwurf einer Begünstigung nicht zugänglich sein, da sie tatsächlich verausgabt würden und damit nicht thesaurierungsfähig seien. Darin liegt aber eine starke Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften.

Bei Kapitalgesellschaften beträgt der für die hinzuzurechnenden nicht abziehbaren Betriebsausgaben anzuwendende Steuersatz zukünftig lediglich knapp 30 %. Bei den steuerlich als transparent zu behandelnden Personengesellschaften liegt die Einkommensteuer-Spitzenbelastung jedoch bei 45 % zzgl. SolZ, obwohl die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und auch die darauf entfallenden Steuern nie in den konsumtiven Verfügungsbereich des Steuerpflichtigen gelangen.

Es wäre sachgerecht, bei Personenunternehmen die nicht abziehbaren Betriebsausgaben ebenfalls einer ermäßigten Besteuerung zu unterwerfen, ohne dass das nachsteuerpflichtige Eigenkapital (§ 34 a Abs. 3 EStG – E) erhöht wird. Dies muss auch für die Entnahme des auf die nicht abziehbaren Betriebsausgaben entfallenden Steuerbetrages sowie die Entnahme des auf den antragsgemäß begünstigten Gewinn entfallenden ermäßigten Steuerbetrages nach § 34a Abs. 1 EStG-E gelten. Deren Entnahme darf in der Konsequenz ebenfalls keine Nachsteuer auslösen. Dies würde exakt der Behandlung bei Kapitalgesellschaften entsprechen: Auch dort werden nicht abziehbare Betriebsausgaben einschließlich der Körperschaftsteuer, die keinen tatsächlich erzielten Gewinn darstellen, steuerlich wie thesaurierter – nicht ausschüttungsfähiger – Gewinn behandelt und besteuert. Die Zahlung der Körperschaftsteuer an das Finanzamt unterliegt keiner Dividendenbesteuerung beim Anteilseigner.

3. Entnahmen zur Konzernfinanzierung

Ein weiteres Problem ergibt sich für Entnahmen bspw. bei Betriebsaufspaltung und/oder Schwesterpersonengesellschaften für Zwecke der Finanzierung von Investitionen in den Gesellschaften sowie für Entnahmen zur Begleichung von Mehrsteuern aus Betriebsprüfungen etc., die sämtlich im Ergebnis der Erhaltung des Unternehmens und der Arbeitsplätze dienen.

Die Vorrangigkeit der Entnahme nachversteuerungspflichtiger Beträge sollte nur für Entnahmen gelten, die dem privaten Konsum dienen. Hier ist eine entsprechende Änderung bzw. Ergänzung des Gesetzentwurfs nötig. Ähnliches gilt für die Entnahme von Sonderbetriebsvermögen.

Ansonsten steht zu befürchten, dass vor Inkrafttreten des Gesetzes Entnahmen getätigt werden (müssen), um die freie Verfügung über die voll versteuerten Altrücklagen nicht zu verlieren. Dies liefe aber der Absicht der Thesaurierungsbegünstigung zuwider, mit der gerade die Eigenkapitalbasis gestärkt werden soll.

§ 8c KStG-E: Verlustabzug bei Körperschaften

1. Neuregelung

Die bisherige Regelung zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 KStG soll durch eine neue Vorschrift in § 8c KStG-E ersetzt werden. Nach der derzeitigen Rechtslage geht der steuerliche Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft verloren, wenn ihre wirtschaftliche Identität entfällt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn mehr als 50 % der unmittelbar gehaltenen Anteile übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Betrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt.

Zukünftig ist der Anteilseignerwechsel in Höhe von 25 bzw. 50 % alleiniges Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung. Ein quotaler Untergang des Verlustes tritt ein, wenn innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile übertragen werden. Sobald die Schwelle von 50 % innerhalb von 5 Jahren überschritten wird, geht der Verlustvortrag vollständig unter.

2. Beteiligungsgrenze und mehrfache Übertragungen innerhalb des 5-Jahres Zeitraums

Zunächst ist festzustellen, dass es sich bei der geplanten Regelung nicht mehr um eine Norm handelt, die missbräuchlichen ‚Verlusthandel zu vermeiden sucht. Vielmehr wird für übliche Unternehmenskäufe in pauschalierter Form der Verlustuntergang angeordnet. Insoweit kann von einer Mantelkaufregelung keine Rede mehr sein.

Zwar ist zu begrüßen, dass die Grenze für einen anteiligen Untergang der Verlustvorträge von ursprünglich geplanten 5 % auf 25 % angehoben wurde, aber auch diese Grenze ist aus unserer Sicht zu niedrig. Ein Beteiligungserwerb von 25 % bis 50 % gewährt dem Erwerber des Unternehmens noch keine wesentliche Einflussnahme auf das Unternehmen und somit auf die Verwertung der Verlustvorträge. Vielmehr geht der anteilige Untergang der Verlustvorträge zu Lasten des Unternehmens und somit auch zu Lasten der übrigen Anteilseigner.

Zu kritisieren ist auch, dass ein vollständiger Verlustuntergang möglich ist, wenn mehrere Übertragungen innerhalb des 5-Jahres Zeitraums erfolgen, obwohl sich an dem Beherrschungsverhältnis nichts ändert. Werden z. B. 40 % der Anteile übertragen, geht der Verlustvortrag in Höhe von 40 % unter. Werden im Folgejahr nochmals 40 % der Anteile an dem Unternehmen erworben, kommt es nicht zu einem quotalen, sondern zu einem vollständigen Verlustuntergang. Denn mehrere Anteilerwerbe, die für sich genommen nur zu einem quotalen Untergang geführt hätten, werden zusammen gerechnet.

3. Aktivitätsklausel

§ 8c KStG-E sollte so ausgestaltet werden, dass ausschließlich Fälle eines Handelns mit Verlustmänteln von der Neuregelung betroffen werden. Den Verkauf einer aktiven Gesellschaft, die über steuerliche Verlustvorträge verfügt, einem Handel mit Verlustvorträgen gleich zu behandeln, ist nicht sachgerecht. Der aufgelaufene Verlust ist in diesen Fällen mit dem Betrieb verbunden. Ein Wechsel in der Anteilseignerstruktur darf nicht generell zu einem Untergang der Verluste führen. Es wäre deshalb angebracht, eine Aktivitätsklausel in § 8c KStG-E einzufügen. Diese könnte so aussehen, dass von

dieser Regelung nur Gesellschaften betroffen sind, die im Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels über keine aktive Geschäftstätigkeit verfügen.

4. Umstrukturierungen

Ebenso verhält es sich im Zusammenhang mit einem schädlichen Gesellschafterwechsel als Folge eines Umwandlungsvorganges (Verschmelzung, Einbringung). Dies ist bspw. dann der Fall, wenn zu dem steuerneutral zu übertragenden Teilbetrieb auch Beteiligungen gehören, die eine wesentliche Betriebsgrundlage dieses Teilbetriebes darstellen. Ziel derartiger Umstrukturierungen ist nicht die Übertragung von Anteilen an Verlust-Kapitalgesellschaften, sondern die Schaffung von wettbewerbsfähigen Konzernstrukturen, etwa durch rechtliche Verselbständigung von Betriebsteilen zur Stärkung der Ergebnisverantwortung oder durch Bildung von Joint Ventures. Die damit einhergehende Übertragung von Anteilen ist nur ein zwangsläufiger Nebeneffekt und nicht Hauptbeweggrund für die Umstrukturierung. Es ist daher sachgerecht, Anteilsübertragungen als Folge von unter das Umwandlungs- bzw. Umwandlungssteuergesetz fallenden Vorgängen von der Anwendung des § 8c KStG-E auszunehmen.

5. Sanierungsfälle

Zudem würde die Sanierung von Kapitalgesellschaften unmöglich gemacht, da ausschließlich auf Anteilsübergänge abgestellt wird. Häufig geraten Unternehmen in Schwierigkeiten, weil Marktchancen verpasst wurden. Der betriebliche Organismus, die Vertriebswege und der Personalstamm können jedoch erhaltenswert sein, auch wenn sich dies nicht im Kaufpreis widerspiegelt. Erwirbt ein Dritter die Gesellschaft und führt sie fort, wird er damit zumindest einen Teil der Arbeitsplätze erhalten können. Aufgrund der Neuregelungen würde die Gesellschaft jedoch der Gefahr der Liquidation ausgesetzt. Deshalb bedarf es einer Ausnahmeregelung für Sanierungsfälle.

6. Anteilseignerwechsel im Erbfall

Ein Anteilseignerwechsel durch vorweggenommene Erbfolge oder durch Erbfall darf nicht zum Wegfall des Verlustvortrages führen. Im Interesse einer sinnvollen Unternehmensfortführung und Erhaltung von Arbeitsplätzen muss deshalb sichergestellt werden, dass im Erbfall der übernehmende Erbe als Rechtsnachfolger aller Rechte und Pflichten die Verlustvorträge des Erblassers weiterführen kann. Dies muss durch eine gesetzliche Regelung klar gestellt werden.

7. Konzernklausel

Auf keinen Fall dürfen Übertragungen von Beteiligungen innerhalb eines Konzerns vom Anwendungsbereich der Regelung erfasst werden. Konzerninterne Umstrukturierungen können nicht wie ein Handeln mit Verlusten behandelt werden. Solche Umstrukturierungen haben organisatorische Gründe (z. B. Zuordnung und Ergebnisverantwortung bei einer bestimmten Konzernsparte) und dürfen daher nicht durch steuerliche Regelungen behindert werden. Anderenfalls käme es zu betriebswirtschaftlichen Fehldispositionen. Dies wäre weder im Interesse des Unternehmens noch der dort beschäftigten Arbeitnehmer. Daher sollte auch in die Neuregelung des § 8c KStG-E unbedingt eine Konzernklausel aufgenommen werden. Bei Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns bleibt die Eigentümerstruktur mittelbar unverändert (wirtschaftliche Identität). Die Möglichkeiten, auf das Unternehmen Einfluss zu nehmen, bleiben ebenfalls unverändert.

9. Börsennotierte Unternehmen

Wesentlicher Kritikpunkt am § 8c KStG-E ist, dass die Identität einer Kapitalgesellschaft nur vom Bestand bzw. der Identität ihrer Anteilseigner abhängen soll. Eine börsennotierte Kapitalgesellschaft hat keinen Einfluss darauf, ob ein Erwerber mehr als 25 % oder 50 % ihrer Anteile erwirbt. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, gibt ein solcher Anteilseignerwechsel der Gesellschaft keine neue Identität. Daher bedarf es einer Ausnahmeregelung für börsennotierte Unternehmen.

10. Petitum

- Die Grenze für einen schädlichen Beteiligungserwerb muss auf über 50 % angehoben werden.
- Die Neuregelung ist um eine Aktivitätsklausel zu ergänzen.
- Für Kapitalerhöhungen, Umstrukturierungen, Sanierungsfälle, Erbfälle und börsennotierte Unternehmen müssen Ausnahmeregelungen geschaffen werden.

§ 8 Nr. 1 GewStG-E: Hinzurechnungen

1. Problem

Die Gewerbesteuer entwickelt sich durch die geplanten Hinzurechnungen zu einer Substanzsteuer. Dabei erfolgt die Hinzurechnung unabhängig davon, ob die korrespondierenden Erträge beim Empfänger der Aufwendungen ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegen. Diese Doppelbesteuerung wird durch die Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe verstärkt. Ertragsunabhängige Komponenten laufen generell einer modernen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zuwider und schwächen langfristig den Steuerstandort Deutschland. Um Doppelbelastungen zu vermeiden, sollte die generelle Hinzurechnung auf den jeweiligen Saldo aus Aufwand und Ertrag abstellen.

Exemplarisch sei die besondere Belastung der Unternehmen durch die Ausweitung ertragsunabhängiger Elemente an zwei Branchen beschrieben: Bei anlageintensiven Unternehmen ist das betriebsnotwendige Vermögen in den allermeisten Fällen fremdfinanziert oder langfristig gemietet. Sie sind damit stark an den Standort Deutschland gebunden und werden durch die Hinzurechnungsbesteuerung dafür besonders stark belastet. Für Handelsunternehmen ist eine hohe Standortflexibilität zwingend erforderlich, dies verlangt zahlreiche Standorte und damit größtenteils angemietete Immobilien mit je nach Geschäftskonzept bis zu mehreren tausend Quadratmetern. Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen stellen den zweitgrößten Aufwandsposten im Handel dar. Die Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter führt bei Ihnen zu einer Existenz bedrohenden Belastung.

Insbesondere bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen kommt es zu einer erheblichen Mehrbelastung mit Gewerbesteuer. Das Fehlen einer Kürzungs- oder Befreiungsregelung für konzerninterne Beziehungen führt dazu, dass die Auswirkungen der Aufgabe des Prinzips einer Mitberücksichtigung der Gläubigerebene nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen. Denn gerade international agierende und daher regelmäßig mehrstufig organisierte Unternehmen werden zusätzlich mit Gewerbesteuer belastet.

2. Petitum

- Die pauschalierten Hinzurechnungsanteile müssen auf ein sachgerechtes Maß reduziert werden. Bei Immobilien liegt nach unseren Berechnungen der Finanzierungsanteil maximal bei 40 bis 50 %, bei mobilen Wirtschaftsgütern maximal bei 10 bis 15 %.
- Die Hinzurechnung von gewährten Skonti, Boni und Rabatten ist nicht sachgerecht und praxistauglich. Für den Lieferanten/Leistenden stellt das Skonto eine Minderung der Umsatzerlöse dar, keinen Zinsaufwand. Das Skonto ist ein Anreiz zur zügigen Abwicklung des Zahlungsverkehrs zwischen dem Betrieb und seinen Kunden und keine Form der Finanzierung. Die Unternehmen und die Verwaltung werden durch diese Regelung vor eine nicht lösbare administrative Aufgabe gestellt, da die Kosten handelsrechtlich als Minderung der Umsatzerlöse erfasst werden. Der sich möglicherweise ergebende gewerbesteuerliche Vorteil des Fiskus steht in keinem Verhältnis zu dem administrativen Mehraufwand der Unternehmen. Auf diese Regelung sollte verzichtet werden.
- Um Leasinggeschäfte nicht generell zu benachteiligen, darf die Hinzurechnung der Leasingraten gegenüber der Hinzurechnung von Zinsen nicht diskriminiert werden. Dies kann nur dann erreicht

Gemeinsame Stellungnahme an den Finanzausschuss des Bundestages vom 19.4.2007

Anlage 6 - Seite 2

werden, wenn der angenommene Finanzierungsanteil einer Leasingrate auf Basis des tatsächlichen Marktzins festgelegt wird. Der gegenwärtig geplante Pauschalierungssatz beim Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern in Höhe von 25 % und bei der Immobilienvermietung in Höhe von 75 % (§ 8 Nr. 1e GewStG-E) ist absolut unrealistisch.

- Es ist klarzustellen, dass die Mietzahlungen im Rahmen eines Mietkaufes aufgrund der in der Vergütung enthaltenen Dienstleistung entsprechend § 8 Nr. 1 lit. d) GewStG-E zu behandeln sind.
- Hinzurechnungen nach den Buchstaben d, e, f des § 8 Nr. 1 GewStG-E müssen innerhalb eines Konzerns unterbleiben.
- Es muss einen gesetzlichen Ausschluss für Hinzurechnungen im Rahmen von Organschaftsverhältnissen entsprechend Abschnitt 41 Abs. 1 S. 5 GewStR geben.
- Um Doppelbelastungen zu verhindern, sollten grundsätzlich nur Zinsen und Finanzierungsanteile hinzugerechnet werden, soweit sie die entsprechenden Einnahmen übersteigen (Saldierung) - dies in Anlehnung an § 4h Abs. 1 S. 1 erster Halbsatz EStG-E, der die Bildung eines Saldos bei Zinsen vorsieht.
- In § 8 Nr. 1 GewStG-E ist vorgesehen, dass auch Diskontbeträge im Anteil der Factoring-Kosten (Zinsanteile) künftig der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Die zivilrechtlichen Unterschiede von Forderungskauf gem. §§ 433, 398 BGB auf der einen Seite (Factoring) und klassischem Zins werden dabei jedoch unzutreffend betrachtet. Factoring ist keine „Verschuldung“ im Sinne von § 8 GewStG, sondern aktiviert bisher in den Außenständen liegende, unternehmenseigene Finanzierungspotenziale „Forderungen gegen Dritte“ in Liquidität. Eine Hinzurechnung auf Seiten der Factoring-Kunden würde daher eine doppelte Besteuerung der Zinsanteile der Factoring-Kosten bedeuten, unterliegen diese doch in voller Höhe der zusätzlichen Besteuerung beim Factor. Sie sollte deshalb unterbleiben.
- Völlig inakzeptabel ist die Hinzurechnung von einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Lizenzen und Konzessionen, § 8 Nr. 1 lit. f GewStG-E), da bei Rechten und Lizenzen ein die pauschale Hinzurechnung rechtfertigender Finanzierungsanteil nicht enthalten ist. Die Regelung führt z. B. bei Unternehmen, die für die Nutzung von öffentlichen Flächen Konzessionsabgaben zahlen müssen (Telekommunikation, Gas, Wasser, Strom, Fernwärme), dazu, dass sich die Aufwendungen für die Konzessionen um den Teil der zu zahlenden Gewerbesteuer erhöhen und an die Endverbraucher weitergegeben werden müssen.

Auch bei forschenden und innovativen Unternehmen wird der Belastungseffekt durch § 8 Nr. 1 lit. f GewStG-E noch verstärkt. Um Hinzurechnungen innerhalb eines Konzerns zu vermeiden, sollte § 8 Nr. 1 lit. f GewStG-E wie folgt ergänzt werden:

„einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Lizenzen und Konzessionen) *an andere*“

In der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass „andere“ im Sinne des § 8 GewStG-E nur solche Personen oder Unternehmen sind, die nicht in einer Konzernbeziehung zum dem überlassenden Unternehmen stehen.

Gemeinsame Stellungnahme an den Finanzausschuss des Bundestages vom 19.4.2007

Anlage 6 - Seite 3

- Mit einer Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Lizenzen (§ 8 Nr. 1f GewStG-E) soll eine Gewinnverlagerung ins Ausland sanktioniert werden. Erfasst würden aber auch Inländer. Des Weiteren ergibt sich ein Kaskadeneffekt, da beim Abnehmer der weiterveräußerten Lizenz noch einmal eine Hinzurechnung zu erfolgen hat. Dies führt zu einer nicht akzeptablen Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung. Eine Lösung würde darin bestehen, die Hinzurechnung von Lizenzen auf solche Lizenzen zu beschränken, die vom Erwerber für Zwecke der Fruchtziehung erworben werden. Beispielsweise würden dann wie beabsichtigt Marken- oder Produktionslizenzen erfasst werden. Diese Lizenzen werden nicht an einen Abnehmer mit Aufschlag zur Nutzung „weitergereicht“, sondern im Rahmen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit „verwertet“. Eine Hinzurechnung darf u. E. im Ergebnis nur beim wirtschaftlichen Lizenznehmer und nicht bei einem Zwischenhändler erfolgen.

- Die Hinzurechnungsvorschriften sollten nicht für konzerninterne Geld- oder Sachkapitalüberlassungen gelten. Anderenfalls kommt es zu Mehrfachbesteuerungen, wenn z. B. die Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft, zu der keine Organschaft besteht, ein Grundstück verpachtet (Steuerpflicht des Nutzungsentgelts bei der Mutter und des sog. Finanzierungsanteils bei der Tochter), und zu einer Benachteiligung gegliederter Konzerne gegenüber Stammhauskonzernen. In jedem Fall sollte das Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (§ 14 Abs. 2 KStG) aufgehoben werden, da die fiskalische Rechtfertigung dafür spätestens seit der Neuregelung der Besteuerung dieser Unternehmen durch § 8b Abs. 8 KStG entfallen ist und es sonst zu erheblichen Nachteilen für diese Unternehmen im Vergleich zu Kapitalgesellschaften kommen würde, die Organschaften bilden können.

§ 1 AStG-E: Funktionsverlagerungen

1. Ausweitung des Fremdvergleichs

Unterhält ein Unternehmen Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen (z. B. Tochtergesellschaften) im Ausland, müssen diese grundsätzlich einem Fremdvergleich standhalten. Werden Geschäftsbeziehungen zu unüblichen Bedingungen durchgeführt und führen diese zu einer Einkunftsminde rung des deutschen Unternehmens, erfolgt grundsätzlich eine entsprechende Hinzurechnung von Einkünften, § 1 AStG.

Ein neuer Abs. 3 des § 1 AStG soll die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Ermittlung von Einkünften – über die Generalregelung des Abs. 1 hinaus – weiter konkretisieren. Ferner werden dort erstmals tatbestandliche Grundlagen von „Funktionsverlagerungen“ behandelt, auf die der Fremdvergleich ebenfalls Anwendung finden soll. Betroffen sind im Wesentlichen Geschäftschancen, Geschäftsideen oder betriebliches Know how, nicht aber selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter.

2. Unterstellte Anpassungsvereinbarung

Für den Fall einer Funktionsverlagerung wird dem Unternehmen auferlegt, den Fremdvergleichspreis auf der Basis einer vermuteten Gewinnentwicklung zu bestimmen. Weicht in den vergangenen zehn Jahren seit Geschäftsabschluss die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der bei der Preisfindung zugrunde gelegten Gewinnermittlung ab, so soll widerlegbar zu vermuten sein, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten.

3. Unterstellung der Kenntnis aller Umstände und Vereinbarung einer Anpassungsklausel international unüblich und EU-widrig

Um zu der gewünschten Rechtsfolge zu gelangen, wird zunächst der Fremdvergleichspreis dahingehend definiert, dass gesetzlich unterstellt wird, dass von einander unabhängige Dritte alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen. Dies widerspricht dem internationalen Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 9 OECD-MA und ist deshalb abkommensrechtlich nicht durchsetzbar. Er kollidiert auch mit der EU-Schiedskonvention. International werden unabhängigen Dritten nur die allgemein bzw. individuell zugänglichen Informationen zugerechnet. Es macht keinen Sinn, eine Regelung zu schaffen, die im Widerspruch zu den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBAs steht.

Mit dieser neuen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes beschreitet Deutschland einen unrühmlichen Alleingang, weil kein anderer Industriestaat (abgesehen von Brasilien, das ein eigenes Regelungs werk geschaffen hat), entsprechende Vorschriften hat, obwohl diese Staaten entsprechende fiskalische Interessen verfolgen könnten.

Dies gilt insbesondere auch für die neue, für den Fall von Funktionsverlagerungen vorgesehene Anpassungsklausel. Sie unterstellt die Existenz einer Vertragsklausel, die bei wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern spätere Anpassungen des Entgelts aus Geschäftsbeziehungen erlaubt. Die Anpassungsmöglichkeit unterläuft die Bestandskraft von für die Vergangenheit erlassenen Steuerbescheiden, indem sie den maßgeblichen Besteuerungssachverhalt per Fiktion in die Gegenwart verlagert.

Berücksichtigt man, dass unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs derartige Anpassungsklauseln international weitgehend unüblich sind, dann wird deutlich, dass die Regelung in fast allen Fällen eine Unterstellung beinhaltet, die schlicht willkürlich ist. Sie verletzt das aus dem Rechtsstaatsprinzip fließende Willkürverbot und ist daher EU-rechtswidrig.

Zudem würde diese Regelung in einer Vielzahl von Fällen Verständigungsverfahren provozieren, weil die betroffenen ausländischen Fisci nicht ohne weiteres bereit sein dürften, korrespondierende Berichtigungen vorzunehmen und die daraus folgenden Steuereinbußen zu akzeptieren.

4. Rückwirkende Vereinbarungen steuerlich unwirksam

Diese Unterstellung einer Anpassungsklausel widerspricht auch elementaren Prinzipien des deutschen Steuerrechts. Hier gilt seit Jahrzehnten der Grundsatz, dass verbundene Unternehmen ihre Verträge klar und im Vorhinein abschließend auszuhandeln haben. Rückwirkende Änderungen werden steuerlich nicht anerkannt und führen zu verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Kapitaleinlagen.

Im Übrigen erscheint die vorgesehene Regelung außerordentlich unfair, nach der eine Berichtigung des Einkommens nur im Sinne einer Erhöhung vorgenommen werden kann, nicht aber gegebenenfalls auch eine Absenkung erfolgen darf.

Schließlich ist bei solchen rückwirkenden Änderungen die Gefahr einer Doppelbesteuerung besonders groß, weil eine korrespondierende Berichtigung der Einkünfte im Ausland oft nicht durchsetzbar ist.

5. Petitum: OECD-Vorgaben abwarten

Bevor neue Vorschriften beschlossen werden, sollten die nach geltendem Recht bestehenden Verrechnungspreisanforderungen und Gewinnabgrenzungsaufzeichnungen in der Praxis angewendet und evaluiert werden. Mit dem bestehenden Instrumentarium kann ein Großteil der von der Finanzverwaltung beanstandeten Gewinnverlagerungsfälle gelöst werden. Bei Lizenzzahlungen innerhalb der EU müssen einseitige Eingriffe in Bewertungen unterbleiben. Das EU-Recht ist insoweit zwingend. Das Gleiche gilt im Verhältnis mit Staaten, mit denen es ein Schiedsverfahren gibt. Besser als neue Regeln und deutsche Alleingänge wäre daher, die OECD-Vorgaben abzuwarten, die für 2008 erwartet werden.