

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS  
Mohrenstrasse 20-21  
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN  
Burgstraße 28  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT  
Friedrichstraße 191  
10117 Berlin

HAUPTVERBAND DES  
DEUTSCHEN EINZELHANDELS  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN  
GROSS- UND AUSSENHANDELS  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Berlin, den 27. Februar 2007

Herrn MD  
Florian Scheurle  
Leiter der Abteilung IV  
Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin

## **Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008**

Sehr geehrter Herr Scheurle,

mit Schreiben vom 5. Februar 2007 haben wir den Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 erhalten. Dafür bedanken wir uns und nehmen gerne dazu Stellung. Detaillierte Angaben zu den einzelnen Maßnahmen haben wir in einer Anlage zusammengefasst.

Deutschland befindet sich in einem immer stärkeren internationalen Wettbewerb um Investitionen und Arbeitskräfte. Wir müssen diesen Wettbewerb bestehen und an der Optimierung der Standortbedingungen arbeiten. Handlungsbedarf besteht insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung. Im internationalen Vergleich rangiert Deutschland zurzeit im hinteren Mittelfeld.

Die Bundesregierung hat sich deshalb zu Recht in ihrem Koalitionsvertrag vom 11. November 2005 die Fortsetzung der Reformen auf dem Gebiet des Steuerrechts vorgenommen. Nur mit einer Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung werden wir die Steuerbasis in Deutschland sichern, Investitionsanreize setzen, die Eigenkapitalbasis der Unternehmen stärken und so neue Arbeitsplätze schaffen und das wirtschaftliche

Wachstum insgesamt beleben. Daneben sieht der Koalitionsvertrag vor, das deutsche Steuerrecht durchgreifend zu modernisieren, das Einkommensteuerrecht zu vereinfachen, um mehr Transparenz, Effizienz und Gerechtigkeit zu erreichen. Mit der Steuervereinfachung soll der Steuervollzug für Bürger, Unternehmen und Verwaltung spürbar leichter werden.

Der Referentenentwurf soll diese Ziele umsetzen. Die deutsche Wirtschaft unterstützt sie. Die Senkung der Körperschaftsteuer sowie die Begünstigung thesaurierter Gewinne für Personenunternehmen sind wichtige Signale über die Grenzen Deutschlands hinaus. Die Abgeltungsteuer auf private Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne vereinfacht das Steuerrecht für Anleger und steigert die Attraktivität des Finanzplatzes Deutschland. Die Maßnahmen sind im Grundsatz geeignet, den Kapitalmarkt positiv zu beeinflussen.

Die Wirtschaft verfolgt jedoch mit großer Sorge, dass diese wirtschaftspolitisch richtigen Ziele und die zurzeit sehr positive konjunkturelle Entwicklung durch eine Überbetonung der fiskalpolitischen Maßnahmen und durch überbordende Bürokratie gefährdet werden. Einige Punkte des Referentenentwurfs bieten in dieser Hinsicht Anlass zur Sorge:

- Wir befürworten die ursprünglich geplante Abschaffung der Fremdfinanzierungsregel des § 8a KStG (Gesellschafterfremdfinanzierung). Bei der als Alternative geplanten Zinsschranke muss aber sichergestellt werden, dass Investitionen in Deutschland zur Produktivitäts- und Standortverbesserung auch über Kreditfinanzierung ohne steuerliche Sanktionen möglich bleiben. Deshalb sollte durch § 8a KStG-E die Escape-Klausel nicht wieder ausgehebelt werden, wenn über 10 % der Zinsaufwendungen auf Gesellschafterdarlehen (inkl. Rückgriffsfälle) entfallen. Darüber hinaus führt die bisher vorgesehene generelle Kürzung der Beteiligungsbuchwerte zu dem fatalen Ergebnis, dass inländische Konzerne faktisch von der Anwendung der Escape-Klausel ausgeschlossen werden.
- Wir unterstützen Maßnahmen, die geeignet sind, rein steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen ins Ausland zu erschweren oder zu verhindern; diese Absicht darf jedoch nicht dazu missbraucht werden, Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen im Inland oder den Wissenstransfer innerhalb verbundener Unternehmen zu erschweren. Wir haben Verständnis, dass der Gesetzgeber ein wachsames Auge auf Funktionsverlagerungen legt, es endet aber dort, wo einseitig über internationale anerkannte Grundsätze des Fremdvergleichs hinausgegangen wird und der Standort Deutschland Schaden nimmt.
- Steuervereinfachung und Entbürokratisierung sind leider komplett verloren gegangen. Insbesondere die Abschaffung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter führt dazu, dass alle Einzelteile oberhalb eines Werts von 60 € künftig erfasst, bewertet und jährlich inventarisiert werden müssen. Die dafür angesetzten Steuermehreinnahmen i. H. v. ca. 900 Mio. € stehen in keinem Verhältnis zu den Bürokratiekosten, die die Wirtschaft und die Verwaltung treffen. Der Kosteneffekt ist nachhaltig und dauerhaft; der Steuereffekt verpufft innerhalb weniger Jahre, der Streit zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ist vorprogrammiert.
- Die Wirtschaft bedauert sehr, dass das Ziel Steuervereinfachung durch gewinnorientierte Harmonisierung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgegeben worden ist. Mit der Ausdehnung der Hinzurechnung von Zinsen und Zinsanteilen bei der Gewerbesteuer wird die Gewerbesteuer auf Dauer verfestigt und eine im Interesse aller Betroffenen nötige Reform in weite Ferne gerückt. Zusätzliche Bürokratie bringt die Einbeziehung von Boni, Skonti und Rabatten. Sie ist unter Kosten-/Nutzen-Aspekten nicht gerechtfertigt. Die Pauschalierungen bei der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen in Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzzahlungen liegen außerhalb der wirtschaftlichen Realität. Wenn der Gesetzgeber an den Pauschalierungen festhalten will, müssen sie zumindest auf ein sachgerechtes Niveau gesenkt werden.

- Viele Personenunternehmen werden weder von der Kleinunternehmerregelung nach § 7g EStG (Ansparabschreibung) noch von der geplanten Thesaurierungsrücklage profitieren können. Über die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, insbesondere bei Abschaffung der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern und Beendigung der degressiven Abschreibung, tragen sie jedoch maßgeblichen Anteil an der Gegenfinanzierung. Diese Schieflage muss im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens etwa durch steuerunschädliche Entnahmemöglichkeit aus bereits voll versteuertem Altkapital und Verbesserung der Ansparabschreibung beseitigt werden. Anderenfalls ist die Akzeptanz der Reform im gewerblichen Mittelstand schwer herzustellen.

Mit den richtigen Signalen können wir Deutschland im internationalen Wettbewerb weit nach vorne bringen. Die Möglichkeit dazu besteht schon jetzt, wenn das Bundesfinanzministerium aus dem Referentenentwurf den Kabinettsentwurf erarbeitet. Die gegenwärtige Steueraufkommensentwicklung bei den Unternehmenssteuern zeigt, dass Tarifsenkung und Steuerstrukturverbesserung durch Mehreinnahmen auch eine positive Entwicklung für die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte befördern.

Wir haben großes Interesse, dass das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 „ein gelungener Wurf“ wird. Es wird jetzt entscheidend darauf ankommen, dass der wirtschaftspolitisch richtige Ansatz noch stärker herausgearbeitet und Bürokratie zurückgedreht wird. Wir appellieren an die Politik, vor allem mittel- und langfristige Standortinteressen bei der Gesetzesberatung zu beachten. Dazu bieten wir unsere konstruktive Mithilfe an.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS

BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN  
EINZELHANDELS

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN  
GROSS- UND AUSSENHANDELS

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz</b>	<b>5</b>
<b>I. Artikel 1 Nr. 5 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 § 4 Abs. 5a EStG-E Gewerbsteuer als Betriebsausgabe</b>	<b>5</b>
<b>II. Artikel 1 Nr. 6 und Artikel 2 Nr. 5 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 4h EStG-E und § 8a KStG-E) Zinsschranke</b>	<b>5</b>
1. Neuregelung	5
2. Stellungnahme	5
a. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	6
b. Freigrenze	6
c. Definition des Begriffs „Betrieb“	7
d. Definition des Begriffs „Zinsen“	7
e. Relation der Zinsschranke	7
f. Bezugsgröße EBIT	8
g. Negatives EBIT	8
h. Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a Abs. 2 und 3 KStG-E)	9
i. Escape-Klausel: Definition des Begriffs „Konzern“ (§ 4h Abs. 3 S. 4, 5 EStG-E)	12
j. Escape-Klausel: Anwendung von IFRS und Strafzuschlag (§ 4h Abs. 2 lit. c S. 10 EStG, § 162 Abs. 4 AO)	14
k. Escape-Klausel: Toleranzbereich (§ 4h Abs. 2 lit. c S. 2 EStG-E)	15
l. Escape-Klausel: Kürzung der Beteiligungsbuchwerte (§ 4h Abs. 2 lit. c S. 3 EStG-E)	16
m. Verhältnis des § 4h EStG-E zu §§ 3c, 4 Abs. 4a EStG	18
n. Untergang des Zinsvortrages	18
o. Auswirkungen auf die Hinzurechnungsbesteuerung	19
p. Beispiele	19
q. Branchen-Besonderheiten	20
<b>III. Artikel 1 Nr. 8 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 6 Abs. 2 S. 1 EStG-E) Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter</b>	<b>22</b>
1. Neuregelung	22
2. Stellungnahme	22
<b>IV. Artikel 1 Nr. 9 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 7 Abs. 2 und 3 EStG) Degressive AfA</b>	<b>24</b>
1. Neuregelung	24
2. Stellungnahme	24
<b>V. Artikel 1 Nr. 10 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 7g EStG) Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen</b>	<b>25</b>

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

1.	Umgestaltung der Ansparrücklage (§ 7g Abs. 1 bis 3 EStG)	25
2.	Umgestaltung der Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 4 bis 5 EStG)	26
3.	Streichung der besonderen Förderung von Existenzgründern (§ 7g Abs. 7 bis 8)	27
<b>VI.</b>	<b>Artikel 1 Nr. 14 lit. b Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 20 Abs. 2 Nr. 6 i. V. m. Abs. 2 S. 2 EStG-E) Veräußerungsgewinnbesteuerung bei Versicherungsleistungen</b>	<b>28</b>
<b>VII.</b>	<b>Art. 1 Nr. 14 lit. d Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 20 Abs. 4 EStG-E) Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Versicherungsleistungen</b>	<b>29</b>
<b>VIII.</b>	<b>Artikel 1 Nr. 2 i. V. m. Nr. 14 lit. i) Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§§ 2 Abs. 2 i. V. m. 20 Abs. 9 EStG-E) Sparer-Pauschbetrag</b>	<b>30</b>
1.	Neuregelung	30
2.	Stellungnahme	30
<b>IX.</b>	<b>Artikel 1 Nr. 20 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 32d Abs. 1 EStG-E) Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer bei Altersvorsorgeverträgen</b>	<b>31</b>
<b>X.</b>	<b>Art. 1 Nr. 21 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 34a EStG-E) Begünstigung nicht entnommener Gewinne</b>	<b>32</b>
1.	Neuregelung	32
2.	Stellungnahme	32
a.	§ 34a Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 EStG-E (Veräußerungseinkünfte)	32
b.	Nicht abziehbare Betriebsausgaben, insb. Gewerbesteuer	33
c.	Entnahmen für Erbschaftsteuer und Konzernfinanzierung	34
d.	Verlustausgleichsbeschränkung § 34a Abs. 8 EStG-E i. V. m. § 10d EStG-E	35
e.	Betriebsbezogene Betrachtungsweise bei Antragspflicht und Begünstigung	35
f.	Nachversteuerung § 34a Abs. 6 EStG-E	36
g.	Steuervorauszahlungen	36
<b>XI.</b>	<b>Artikel 1 Nr. 34 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 51a Abs. 2b bis 2e i. V. m. § 43a Abs. 1 S. 3 und § 32d Abs. 1 S. 4 und 5 EStG-E) Kirchensteuer im Rahmen der Abgeltungssteuer</b>	<b>37</b>
1.	Erhebung der Kirchensteuer im Veranlagungsverfahren	37
2.	Erhebung der Kirchensteuer im Abzugsverfahren	37
3.	Fazit	38
<b>XII.</b>	<b>Artikel 1 Nr. 36 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 52a Abs. 10 S. 4 i. V. m. § 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG-E) Zeitliche Anwendung der Abgeltungssteuer bei der Veräußerung von Versicherungen</b>	<b>40</b>
1.	Neuregelung	40

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

2.	Stellungnahme	40
<b>XIII.</b>	<b>Artikel 2 Nr. 2 und Nr. 5 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§§ 2 Nr. 2, 8b Abs. 10 KStG) Wertpapierleihe</b>	<b>42</b>
1.	Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b Abs. 10 KStG-E)	42
2.	Leihen an steuerbefreite und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 32 Abs. 3 KStG-E)	43
<b>XIV.</b>	<b>Artikel 2 Nr. 7 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§§ 8 Abs. 4 und 8c KStG-E) Mantelkauf</b>	<b>44</b>
1.	Neuregelung	44
2.	Stellungnahme	44
<b>B.</b>	<b>Gewerbsteuer</b>	<b>48</b>
<b>I.</b>	<b>Artikel 1 Nr. 5 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 7 GewStG i. V. m. § 4 Abs. 5b EStG-E) Abzugsfähigkeit von Nebenleistungen</b>	<b>48</b>
1.	Neuregelung	48
2.	Stellungnahme	48
<b>II.</b>	<b>§ 7 GewStG i. V. m. § 4h Abs. 5 EStG-E Untergang des Betriebsausgabenabzugs bei Personenunternehmen</b>	<b>49</b>
<b>III.</b>	<b>Artikel 3 Nr. 1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 8 Nr. 1 GewStG-E) Hinzurechnungen</b>	<b>50</b>
1.	Neuregelung	50
2.	Stellungnahme	50
<b>IV.</b>	<b>Hinzurechnungen im Konzern</b>	<b>56</b>
<b>V.</b>	<b>Bereichsausnahmen</b>	<b>57</b>
<b>VI.</b>	<b>Pauschalierte Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG-E)</b>	<b>58</b>
<b>C.</b>	<b>Abgabenordnung und Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung</b>	<b>59</b>
<b>I.</b>	<b>Artikel 6 Nr. 1 und Artikel 9 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 3 Abs. 2 GAufzV-E und § 90 Abs. 3 AO-E) Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle und Vorlagepflicht für Aufzeichnungen</b>	<b>59</b>
1.	Neuregelung	59
2.	Stellungnahme	59
<b>II.</b>	<b>Artikel 6 Nr. 5b Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 162 Abs. 3 AO-E) Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen</b>	<b>61</b>

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

1.	Neuregelung	61
2.	Stellungnahme	61
<b>D. Außensteuergesetz: Artikel 7 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 1 AStG-E)</b>		<b>62</b>
<b>I. § 1 Abs. 1 AStG-E: Verrechnungspreise</b>		<b>62</b>
1.	Neuregelung	62
2.	Stellungnahme	62
<b>II. § 1 Abs. 3 S. 1 AStG-E: Priorisierung der Verrechnungspreismethoden</b>		<b>64</b>
1.	Neuregelung	64
2.	Stellungnahme	64
<b>III. § 1 Abs. 3 S. 2 AStG-E: Fremdvergleichswerte</b>		<b>65</b>
1.	Neuregelung	65
2.	Stellungnahme	65
<b>IV. § 1 Abs. 3 S. 3 AStG-E: Median</b>		<b>66</b>
1.	Neuregelung	66
2.	Stellungnahme	66
<b>V. § 1 Abs. 3 S. 4 AStG-E: hypothetischer Fremdvergleich</b>		<b>68</b>
1.	Neuregelung	68
2.	Stellungnahme	68
<b>VI. § 1 Abs. 3 S. 5 und 6 AStG-E: Funktionsverlagerung</b>		<b>69</b>
1.	Neuregelung	69
2.	Stellungnahme	69
<b>VII. § 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E: Rückwirkende Preisanpassungsklauseln</b>		<b>73</b>
1.	Neuregelung	73
2.	Stellungnahme	73
<b>VIII. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG-E: Verordnungsermächtigung</b>		<b>74</b>
1.	Neuregelung	74
2.	Stellungnahme	74
<b>IX. Artikel 9 Nr. 2 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 5 S. 2 Nr. 2 GAufzV) Forschungsaufzeichnungen</b>		<b>75</b>
1.	Neuregelung	75
2.	Stellungnahme	75

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **A. Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz**

### **I. Artikel 1 Nr. 5 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 § 4 Abs. 5a EStG-E Gewerbsteuer als Betriebsausgabe**

Die Formulierung im neuen § 4 Abs. 5a EStG-E: "die GewSt ... sind keine Betriebsausgaben" ist nicht korrekt und sollte wie in § 4 Abs. 5 EStG lauten: "Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: die GewSt ... " Andernfalls dürfte die Gewerbesteuer in der Steuerbilanz/GuV-Rechnung nicht mehr ausgewiesen werden. In Betracht käme eine außerbilanzielle Hinzurechnung.

### **II. Artikel 1 Nr. 6 und Artikel 2 Nr. 5 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 4h EStG-E und § 8a KStG-E) Zinsschranke**

#### **1. Neuregelung**

Eine sog. Zinsschranke soll nach dem Referentenentwurf in das Ertragsteuerrecht neu eingeführt werden. 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 sind in Höhe des gesamten Zinsertrages abziehbar. Darüber hinaus jedoch können Zinsaufwendungen nur bis zu 30 Prozent 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.

Nach § 4h Abs. 2 EStG-E findet die Zinsschranke keine Anwendung, wenn die Zinsdifferenz weniger als 1 Mio. € (Freigrenze) beträgt oder der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört. Auch durch einen Eigenkapitalvergleich des Konzernbetriebs mit dem Gesamtkonzern kann die Versagung des Betriebsausgabenabzugs ausgeschlossen werden. Maßgebend ist der jeweilige nach IFRS erstellte Jahresabschluss. Das Unterschreiten der Eigenkapitalquote bis zu 1 Prozent soll unschädlich sein. Allerdings scheidet die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Escape-Klausel aus, wenn über 10 % der Zinsaufwendungen auf Gesellschafterdarlehen (inkl. Rückgriffsfälle) entfallen.

#### **2. Stellungnahme**

Das Grundanliegen der Politik, eine überbordende Fremdfinanzierung bei Auslandssachverhalten und damit eine unangemessene Verlagerung von Steuersubstrat zu verhindern, wird von der Wirtschaft unterstützt. Des Weiteren wird eine Abschaffung des § 8a KStG begrüßt. Diese Vorschrift hat sich als bürokratisch aufwändig, und wenig effektiv und schädlich herausgestellt. Eine vollständige Abschaffung wäre daher konsequent. Im Referentenentwurf ist allerdings neben der Einführung der Zinsschranke eine Neuformulierung des § 8a KStG enthalten.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Umso mehr ist bei der Zinsschranke darauf zu achten, dass sich diese Regelungen als leicht administrierbar erweisen und Investitionen in Deutschland nicht erschweren. Aus unserer Sicht ist die Zinsschranke jedoch insbesondere mit Blick auf die internationalen Gepflogenheiten zu restriktiv ausgestaltet. So wenden die USA eine vergleichbare Regelung nur auf Gesellschafterfremdfinanzierungen an und erlauben einen 50 %igen Abzug bezogen auf das Ergebnis vor Steuern zuzüglich Zinsen und Abschreibungen. Auf folgende Bedenken möchten wir im Einzelnen hinweisen:

#### **a. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**

Der Anwendungsbereich des § 8a KStG-E wird im Vergleich zur geltenden Rechtslage – entgegen der in den Eckpunkten propagierten politischen Zielsetzung der vollständigen Abschaffung der Regelung – erheblich erweitert. Zinsen im Sinne der neuen Regelung sind sämtliche Zinsen, nicht nur diejenigen aus gesellschafterbezogenen Fremdfinanzierungen.

Das Nettoprinzip gebietet, tatsächlich entstandene Zinsaufwendungen zum Abzug als Betriebsausgaben zuzulassen. Ein Verstoß besteht dann, wenn ein zeitlich verzögertes oder endgültiges Abzugsverbot existiert.

Eine Rechtfertigung besteht allenfalls, soweit hierdurch unangemessene steuerlich motivierte Ergebnisverlagerungen ins Ausland verhindert werden. Nach dem derzeitigen Gesetzentwurf werden jedoch auch reine Inlandsgestaltungen bei Konzernunternehmen nur dann von der Beschränkung des Zinsabzugs ausgenommen, wenn der Schuldzinsenüberhang die Freigrenze von 1 Mio. € nicht übersteigt oder der Eigenkapitalvergleich gelingt. Durch die lediglich mathematische Überprüfung wird jedoch nicht erreicht, dass ausschließlich steuerlich motivierte Ergebnisverlagerungen der Abzugsbeschränkung unterliegen.

#### **Petition:**

Zwar soll durch die sog. Escape-Klausel die Möglichkeit geschaffen werden, das Zinsabzugsverbot zu verhindern. Tatsächlich kommt ein Ausschluss des Abzugsverbots jedoch nur in engem Rahmen in Betracht. Daher halten wir eine praxistauglichere Ausgestaltung der sogenannten Escape-Klausel für dringend erforderlich.

#### **b. Freigrenze**

Die beabsichtigte Senkung des effektiven Steuersatzes wird u. a. durch die Zinsschranke gefährdet. Ab einer Grenze von 30 % saldiertem Zinsaufwand im Verhältnis zum steuerlichen EBIT kann der effektive Steuersatz nahezu unbegrenzt ansteigen. D. h., dass der niedrige Ertragsteuersatzes von rund 30 % tatsächlich nur dann erreicht wird, wenn der Betrieb einen saldierten Zinsaufwand von nicht mehr als 1 Mio. € hat, nicht zu einem Konzern gehört oder der saldierte Zinsaufwand nicht mehr als 30 % des steuerlichen EBIT beträgt oder die Escape-Klausel greift.

Unternehmen, die mit ihrem Zinsaufwand auch nur knapp die Freigrenze überschreiten, würden gegenüber Unternehmen, die knapp unter der Freigrenze liegen, erheblich benachteiligt werden, da mit Erreichen der Freigrenze von 1 Mio. € alle Zinsen unter die Abzugsbeschränkung fallen können. Auf Grund dessen würde es in der Praxis zu einer willkürlichen Ungleichbehandlung kommen. Dies kann mit einem Freibetrag vermieden werden. Dieser bietet außerdem den Unternehmen Planungssicherheit für später stattfindende Betriebsprüfungen. Sollte die Freigrenze trotzdem beibehalten werden, wäre eine

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Abstufung im Übergangsbereich erforderlich, um das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ abzumildern.

**Petitur:**

Die bisher geplante Freigrenze von 1 Mio. € sollte in einen Freibetrag geändert werden. 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 des Rechtsgedankens des § 19 Abs. 3 ErbStG vorzusehen.

**c. Definition des Begriffs „Betrieb“**

Der Begriff des „Betriebs“ wird im Gesetz nicht definiert. Auch die Gesetzesbegründung enthält keine eindeutige Begriffsbestimmung. Dies sollte nachgeholt werden.

**d. 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.

**e. Relation der Zinsschranke**

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). Diese Definition sanktioniert das Halten von fremdfinanzierten Beteiligungen (Holdingaktivität). Insbesondere erscheint die Festlegung der 30 %-Grenze für den Schuldzinsenabzug nicht sachgerecht. Daher sollte die Relation der Zinsschranke deutlich zugunsten des zinszahlenden Unternehmens erhöht werden.

Statt einer 30/70-Schranke wäre wohl eher die gegenteilige Relation, d. h. eine 70/30-Schranke, sachgerecht, um das Zinsabzugsverbot für deutsche Großunternehmen nicht zur Regel statt zur Ausnahme werden zu lassen. Möglicherweise böte sich ein Gleichlauf mit der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) und damit ein Verhältnis von 60/40 an.

Alternativ könnte dem US-amerikanischen Vorbild der Zinsschranke auch darin gefolgt werden, lediglich Gesellschafterzinsen im Sinne des § 8a KStG in seiner gegenwärtigen Fassung einzubeziehen, möglicherweise verbunden mit einem Safe Haven von 1,5:1 EK/FK-Relation. Dann würde sich auch der deutsche Gesetzgeber wieder in den international akzeptierten Bahnen bewegen. Auch wenn dies an sich kein Selbstzweck sein mag, so stellen diese „vertrauten Bahnen der internationalen Unterkapitalisierungsvorschriften“ dennoch sicher, dass ein Steuerzahler – und wegen seiner Deutschlandbezogenheit insbesondere ein Inlandskonzern – seinen Zinsaufwand überhaupt einmal geltend machen kann, was auch von dem an einer wettbewerbsfähigen Wirtschaft interessierten Gesetzgeber gewünscht sein sollte.

**Petitur:**

Die Zinsschranke sollte einen höheren Zinsabzug ermöglichen. Eine Orientierung an dem

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Verhältnis der Mindestbesteuerung von 60/40 bietet sich an. Alternativ sollte eine Anknüpfung an den im heutigen § 8a KStG enthaltenen Safe Haven gedacht werden.

#### **f. Bezugsgröße EBIT**

Dem Umstand, dass auch (fremdfinanzierte) Anlage- sowie Investitionen für Forschung und Entwicklung (FuE) die Bezugsgröße für den Zinsaufwand (EBIT) nicht erhöhen, kommt eine erhebliche Bedeutung zu. Dies kann im Hinblick auf den im internationalen Wettbewerb stehenden Investitions- und Forschungsstandort Deutschland wirtschaftspolitisch nicht gewollt sein. 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).

Damit würde die Anschaffung von Anlagegütern, die Entwicklung neuer Produkte, die Grundlagenforschung, mithin auch die Schaffung und der Erhalt inländischer Arbeitsplätze seitens der in Deutschland ansässigen investitions- und forschungsintensiven Unternehmen steuerlich zumindest nicht sanktioniert.

Würde die Zinsschranke auf EBITDA statt EBIT bezogen, näherte man sich dem US-amerikanischen Vorbild der Zinsschranke an, § 163(j) des Internal Revenue Code. So wird in den USA die dortige 50:50-Zinsschranke auf das sog. adjusted taxable income bezogen, das neben den abzugsfähigen Zinsaufwendungen (EBIT) insbesondere auch die Abschreibungen enthält. Ein dergestalt modifizierter Gewinn müsste – wie sein US-Vorbild – weiterhin auch die gemäß § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden In- und Auslandsdividenden enthalten, da anderenfalls Investitionen in Beteiligungsbesitz gegenüber solchen in Sachanlagevermögen diskriminiert würden.

Zudem stellt sich generell die Frage, wieso im Zusammenhang mit § 4h EStG-E auf den EBIT abgestellt wird, für andere Zwecke – so z. B. bei § 8a KStG-E – jedoch auf das zu versteuernde Einkommen abgestellt wird, bei dem steuerfreie Einnahmen den Zinsabzug mindern.

#### **Petitum:**

Im Interesse von Inlandsinvestitionen sollte die Bezugsgröße für die Zinsschranke neben dem Zinsaufwand auch um den Aufwand für Abschreibungen auf Anlagevermögen (AfA) und den FuE-Aufwand erhöht werden.

Um den FuE-Aufwand abgrenzen zu können, bietet es sich an, die Formulierung der Forschungs- und Entwicklungskosten an die Definition in § 4 Abs. 2 InvZulG 1986 i. V. m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 lit. u Satz 4 EStG 1987 anzulehnen.

#### **g. Negatives EBIT**

Unklar ist auch, welche Konsequenzen sich bei einem negativem 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.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

#### **h. Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a Abs. 2 und 3 KStG-E)**

Der heutige Save Haven (FK übersteigt EK um das 1,5 fache), unterhalb dessen die Rechtsfolge der Hinzurechnung von Fremdkapitalvergütungen nicht eintritt, wird durch eine neue Regelung ersetzt: Bei **konzernzugehörigen Kapitalgesellschaften** dürfen Gesellschafterfremdfinanzierungen, die in einer voll konsolidierten Konzernbilanz ausgewiesen sind, nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen (Saldo, § 8a Abs. 3 KStG-E i. V. m. § 4h Abs. 2 Buschst. c) EStG-E) ausmachen. Damit sind Finanzierungen einer Tochtergesellschaft durch ihre Mutter (oder andere Konzernunternehmen) grundsätzlich von der Einschränkung des § 8a KStG-E ausgenommen. Die Regelung betrifft lediglich Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten gegenüber Anteilseignern oder diesen nahe stehende Personen, die außerhalb des Konzerns stehen. Dies ist – wie die Begründung aufführt – sachgerecht, weil über § 4h Abs. 2 c EStG-E sicher gestellt ist, dass die Tochter angemessen kapitalisiert ist, so dass aus der Fremdfinanzierung durch ein Konzernunternehmen kein Vorwurf herzuleiten ist (Begründung S. 106).

Zunächst stellt sich die Frage, welche Fälle erfasst werden sollen: So ist es nicht nachvollziehbar, warum z. B. eine Finanzierung über einen rückgriffsberechtigten Dritten – trotz ausreichender Eigenkapitalausstattung – schädlich sein soll. Die Rechtsfigur des rückgriffsberechtigten Dritten wurde entwickelt, um den Ersatz der direkten Finanzierungen über den Anteilseigner durch Drittdarlehen mit Rückgriffsmöglichkeit auf den Anteilseigner zu verhindern. Da nach dem Entwurf aber der Ausgangssachverhalt nicht mehr als regelungsbedürftig angesehen wird, ergibt es keinen Sinn, „Umgehungsgestaltungen“ für einen nunmehr akzeptierten Grundsachverhalt als schädlich einzustufen.

Im Fall der Finanzierung aus dem Kreis der verbundenen Unternehmen stellt sich die Frage, wann Verbindlichkeiten im Konzernabschluss (Prüfung nach den jeweils maßgeblichen Konzernrechnungslegungsstandards) an konzernverbundene Unternehmen noch ausgewiesen werden, also nicht vollständig konsolidiert wurden. Geht man z. B. von einem nach HGB erstellten Konzernabschluss aus, kann dies der Fall nur bei Beteiligungen von nicht mehr als 50 % sein. Damit würde sich der Anwendungskreis auf Konzerngesellschaften, an denen eine Beteiligung zwischen mehr als 25 % und 50 % besteht, beschränken. Warum exakt diese Fälle wieder als regelungsbedürftig erscheinen, ist nicht nachzuvollziehen: Wenn schon der Fall einer Beherrschung nicht regelungswürdig ist, sollte dies erst recht für den Fall von Minderheitsbeteiligungen gelten. Aber auch faktisch besteht kein Grund zu einer Regelung, da die Finanzierung an ein Unternehmen gegeben wird, das sich überwiegend in fremdem Anteilsbesitz befindet und damit davon auszugehen ist, dass die Tochter auch bereit gewesen wäre, die Mittel von einem fremden Dritten zu nehmen und auch ein fremder Dritter diese Mittel zur Verfügung gestellt hätte. Ähnliches gilt bei Joint Ventures, bei denen alle Gesellschafter entsprechend ihrer EK-Quote Fremdkapital zur Verfügung stellen: Gedanklich ließe sich das Joint Venture in separate Betriebe der Gesellschafter zerlegen; würde auf den einzelnen Bereich jedes Gesellschafters abgestellt, wäre die Finanzierung nach § 8a Abs. 3 S. 2 KStG-E zurecht unproblematisch. Durch den wirtschaftlich begründeten Zusammenschluss zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels würde die Finanzierung plötzlich zu einer schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Damit würde der wirtschaftliche Zweck von Joint Ventures konterkariert.

Ein Zusatzproblem ergibt sich durch das Abstellen auf den Zinssaldo, wie folgendes Beispiel zeigt:

## Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Die deutsche Muttergesellschaft M (Konzern-Eigenkapital 30 %) besitzt eine 100 %-Beteiligung an ihrer deutschen Tochtergesellschaft TG (maßgebliches Eigenkapital 80 %). TG refinanziert sich ausschließlich über ihre 30 % Finanzierungsgesellschaft (FG) in den Niederlanden am Kapitalmarkt. Die Zinsaufwendungen betragen 100 Mio €. TG erwirtschaftet ihrerseits 80 Mio. € Zinserträge. Das zu versteuernde Ergebnis von TG beträgt (vor einer etwaigen Zinszurechnung) 0.

Die Regelung des § 4h Abs. 1 EStG-E (i. V. m. § 8a Abs. 1 KStG-E) würde zunächst zur Anwendung der Zinsschranke und einem zu versteuernden Einkommen von 14 führen:

	Mio. €
Gewinn vor Steuern	0
<u>Zinssaldo (100 - 80)</u>	<u>20</u>
Gewinn vor Steuern und Zins (EBIT)	20
<u>Zinsen i. H. v. 30 % abzugsfähig</u>	<u>- 6</u>
Gewinn nach Anwendung Zinsschranke	14

nur vortragsfähige Zinsen: 14

Nach § 4h Abs. 2 S. 1 c EStG-E wäre die Voraussetzung für die Escape-Klausel allerdings erfüllt, da TG über ein Eigenkapital (80 %) verfügt, das erheblich über dem Konzerneigenkapital (30 %) liegt. Die Escape-Klausel kann jedoch jetzt wegen § 8a Abs. 3 KStG-E nicht in Anspruch genommen werden, da die Finanzierungsgesellschaft (FG) als 30 %-Tochtergesellschaft von TG eine dem Anteilseigner (MG) nahe stehende Person darstellt und die von TG an FG gezahlten Zinsen (100 Mio. €) mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen betragen.

Bei den gegenüber den externen Anlegern bestehenden Verbindlichkeiten handelt es sich jedoch eindeutig um Drittverbindlichkeiten. Die Verbindlichkeit gegenüber FG, die ihrerseits unmittelbar auf Verbindlichkeiten gegenüber Dritten beruht, ist im konsolidierten Abschluss ausgewiesen.

Die Ausführungen belegen, dass ein Regelungsbedarf für eine Einschränkung der Escape-Klausel in Abhängigkeit von möglicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung in der getroffenen Form nicht besteht. § 8a Abs. 3 KStG kann damit ersatzlos gestrichen werden. Sollte eine Streichung des § 8a Abs. 3 KStG-E nicht möglich sein, wäre die Regelung zumindest nachzubessern. Bei Festlegung der unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung müsste § 8a Abs. 3 KStG-E generell auf die Zinsaufwendungen und nicht nur auf die die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen abstellen. Statt der – in der Praxis viel zu niedrigen Grenze von 10 % – sollte eine marktübliche Fremdfinanzierung (Drittvergleich, Nachweis durch den Steuerpflichtigen) generell unschädlich sein. Es muss zwingend darauf abgestellt werden, von wem die Mittel letztendlich kommen. Sofern es sich – wie im Beispiel – um eine mittelbare Fremdkapitalaufnahme am Kapitalmarkt, also bei unabhängigen Dritten handelt, besteht kein Grund für die Annahme einer schädlichen „Gesellschafter“-Fremdfinanzierung.

**Petitum:**

§ 8a Abs. 3 KStG-E sollte ersatzlos gestrichen werden.

Sollte die Vorschrift beibehalten werden, bedarf es Änderungen in der Form, dass

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

- bei Festlegung der unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung generell auf die Zinsaufwendungen und nicht nur auf die die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen abgestellt werden;
- statt der Grenze von 10 % für eine schädliche Fremdfinanzierung eine marktübliche Fremdfinanzierung generell zu einer Nicht-Anwendung der Vorschrift führen ebenso wie auch
- die mittelbare Mittelaufnahme am Kapitalmarkt.

Bei Betrieben, die **nicht zu einem Konzern** gehören (§ 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG-E) findet die Zinsschranke keine Anwendung. Allerdings gilt dies nur dann, wenn die Körperschaft nachweist, dass die Vergütungen für Fremdkapital an einen bestimmten Gesellschafterkreis (>25 % Beteiligte, nahe stehende Personen, rückgriffsberechtigte Dritte) nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen betragen.

Die Formulierungen zum rückgriffsberechtigten Dritten in § 8a Abs. 3 S. 1 KStG-E stimmen mit § 8a Abs. 1 S. 2 KStG überein. Wann die Voraussetzungen für einen Rückgriff vorliegen wird derzeit im Wesentlichen durch das BMF-Schreiben vom 15.7.2004, Tz. 18 ff. bestimmt. Dieses erfasst erheblich weniger Sachverhaltsgestaltungen als dies nach dem Gesetzeswortlaut möglich wäre. Insofern sollte die Formulierung auch in der aktuellen Gesetzesfassung Aufnahme finden.

Die Begründung des Referentenentwurfs (S. 106 unten) scheint allerdings ein erheblich weiteres Verständnis eines Rückgriffs zu Grunde zu legen. So kann vor allem auch dann ein Rückgriff angenommen werden, wenn die an den Dritten gezahlte Vergütung nicht mit einer Vergütung des Dritten an den Anteilseigner (oder einem diese nahestehende Person) in Zusammenhang steht (Ausschluss durch Gegenbeweis nach Tz. 20 des BMF-Schreibens vom 15.7.2004).<sup>1</sup> Erforderlich ist allein ein faktisches Entstehenmüssen des Anteilseigners für die Schuld der finanzierten Gesellschaft, ohne dass dieses Verhältnis näher umschrieben wird.

Im schlimmsten Fall könnten davon klassische Finanzierungsformen erfasst sein. So lässt sich eine Bank bei der Finanzierung einer Tochter(-zweck-)gesellschaft i. d. R. von der Muttergesellschaft die Anteile an der Tochtergesellschaft verpfänden, um die Gesellschaft möglichst günstig verwerten zu können, sobald das Darlehen notleidend wird. Die Verpfändung gibt der Bank keinerlei zusätzliche Sicherheit – sie trägt nach wie vor das Insolvenzrisiko der Tochtergesellschaft. Dennoch könnte nach der Begründung darin ein Rückgriff gegen den Anteilseigner gesehen werden. Ein solches Verständnis würde bestehende Finanzierungsstrukturen in Frage stellen und für zukünftige Transaktionen nahezu unüberwindbare Gestaltungsschwierigkeiten auslösen.

Nach dem Entwurf ist die Finanzierung über den Anteilseigner, nahestehende Personen oder rückgriffsberechtigte Dritte nach wie vor schädlich. Nachweispflichtig für einen fehlenden Zusammenhang der Finanzierung mit diesem Personenkreis ist die finanzierte Gesellschaft. Dazu wird eine Gesellschaft voraussichtlich in jedem Fall eine Bescheinigung der finanzierenden Bank benötigen, dass ein solcher Zusammenhang nicht besteht. Die heute auszustellenden Gegenbeweisbescheinigungen bereiten Banken einen erheblichen administrativen Aufwand und führen zu einem latenten Haftungsrisiko für falsche

---

<sup>1</sup> In der Gesetzesbegründung wird davon gesprochen, dass „insbesondere“ in diesen Fällen (sog. back-to-back Finanzierung) ein Rückgriff möglich sei.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Bescheinigungen. Es steht zu befürchten, dass der Bescheinigungsbedarf zukünftig eher zunimmt.

Des Weiteren verweisen wir darauf, dass es sich bei der neuen 10 %-Grenze um eine Verschärfung gegenüber dem alten § 8a KStG handelt, da nunmehr auch Rückgriffsfälle erfasst werden, die bisher gemäß BMF-Schreiben keine Berücksichtigung fanden.

Zusätzlich müssten auch im Rahmen des § 8a Abs. 2 KStG-E die oben (unter d zu § 8a Abs. 3 KStG-E) dargelegten Nachbesserungen vorgenommen werden, d. h. ein Abstellen auf alle Zinsaufwendungen, die Möglichkeit zum Drittvergleich sowie zum Nachweis, dass die Mittel letztendlich vom Markt (fremden Dritten) kommen.

Ohne Nachbesserungen würde die gesamte Fremdfinanzierung der Unternehmen – insbesondere auch des Mittelstands – getroffen und massiv in heute bereits bestehende und nach § 8a KStG tolerierte Finanzierungen eingegriffen. Dies wäre für zahlreiche Unternehmen, insbesondere solche mit geringer Rendite fatal. Auch die gesamte Finanzdienstleistungsbranche wäre hiervon betroffen, da bestehende Kredite notleidend würden. Hoher Wertberichtigungsbedarf bei den Kreditgebern wäre die Folge.

Besonders gravierend wären die Auswirkungen auf Start-Ups, Unternehmen in der Krise, Sanierungsfälle sowie auf das Private Equity Geschäft. Unternehmen im Aufbau, die zwangsläufig höheren Fremdfinanzierungsbedarf haben, würden den Standort Deutschland von Anfang an meiden. Bei Unternehmen in der Krise bzw. in Sanierungsfällen verschärfen die vorgesehenen Regelungen die Krise und erschweren eine Sanierung bzw. machen diese unmöglich. Zudem steht zu befürchten, dass das gesamte Private Equity Geschäft durch § 8a Abs. 2 KStG-E nicht in die Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. b EStG-E fallen dürfte, und damit die in einem Parallelverfahren angestrebte wirtschaftsfreundlichere Ausgestaltung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für Private Equity völlig konterkariert werden.

Auch sind z. B. 50/50 Joint Venture-Gesellschaften von Konzernen nicht „konzerngebunden“, da sie i. d. R. „at equity“ bilanziert werden. Diese Gesellschaften werden zu meist bei Großprojekten gegründet, um die erheblichen Investitionen und Risiken tragen zu können. Die Escape-Klausel greift nicht, auch wenn z. B. beide Konzerne weit unterhalb der 70 %-Grenze liegen. Dies ist wirtschaftlich nicht begründet.

### **Petitum:**

Bzgl. der Festlegung der unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung sowie der 10 %-Grenze für eine schädliche Fremdfinanzierung verweisen wir auf das obige Petitum.

Die Vorschrift darf nicht zu einer Verschärfung des heutigen § 8a KStG führen.

#### **i. Escape-Klausel: Definition des Begriffs „Konzern“ (§ 4h Abs. 3 S. 4, 5 EStG-E)**

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. Ein Betrieb soll auch dann zu einem Konzern ge-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

hören, wenn seine Finanz- oder Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (§ 4h Abs, 3 S. 5 EStG-E).

Es gilt ein erweiterter Konzernbegriff, der auch bloße Beherrschungsverhältnisse im Sinne von IAS 27 (= Möglichkeit zur einheitlichen Bestimmung der Finanz- oder Geschäftspolitik) umfasst. Für die Ermittlung der Eigenkapitalquote soll nach der Gesetzesbegründung (S. 65) immer der nach dem erweiterten Konzernbegriff größtmögliche Konsolidierungskreis zugrunde gelegt werden. Im Ergebnis kann ein „Konzern“ daher bereits im Falle einer Betriebsaufspaltung vorliegen.

Die Frage des Vorliegens eines „Konzerns“ und die damit verbundene Frage nach der „Zugehörigkeit von Betrieben zu einem Konzern“ ist vielschichtig und sowohl in der handelsrechtlichen als auch steuerrechtlichen Literatur kontrovers diskutiert. Auch die einschlägigen Rechnungslegungsstandards geben keine abschließende Antwort auf die Vielzahl ungeklärter Einzelfragen und Zweifelsfälle. Die Bilanzierungspraxis unterscheidet sich je nach geltendem Konsolidierungsstandard zum Teil erheblich, teils aufgrund unterschiedlicher Wahlrechte, teils aufgrund unterschiedlicher Rechtsbegriffe bzw. Auslegung derselben. An ein rechtsdogmatisch nur unzureichend definiertes Tatbestandsmerkmal konkrete Besteuerungsfolgen zu knüpfen, erscheint im vorliegenden Zusammenhang nicht sachgerecht und ist zur Erreichung des Gesetzeszweckes auch nicht erforderlich.

Insbesondere trägt die Einführung eines zusätzlichen fiktiven Konzernbegriffs, nämlich des so genannten „erweiterten Konzernbegriffs“, nicht zu einer Klärung, sondern zu einer weiteren Verunsicherung der Rechtsanwendungspraxis und einem erheblichen Mehraufwand für die betroffenen Unternehmen und die Finanzverwaltung bei: Der Gesetzgeber bedient sich in der Bestimmung der Eigenkapitalquote des Konzerns den Konzernregelungen nach HGB, IFRS bzw. US-GAAP. Dabei kann der Voll-Konsolidierungskreis nach den jeweiligen Rechnungslegungsvorschriften unterschiedlich sein. Zu denken ist dabei z. B. an Spezialsondervermögen, die nach IFRS voll zu konsolidieren sind, nicht jedoch nach HGB. Zwar wird versucht über § 4h Abs. 3 S. 4 und 5 EStG-E diese Lücke zu schließen, in dem auch Betriebe zu einem Konzern gehören sollen, die konsolidiert „werden könnten“ oder es sich um Betriebe handelt, die wohl einem Konsolidierungsverbot unterliegen, deren „Finanz- oder Geschäftspolitik aber einheitlich bestimmt werden kann“. Jedoch sind gerade diese Betriebe mit ihren Vermögenswerten und Schulden nicht im Konzernabschluss enthalten, dessen Eigenkapitalquote zu Grunde zulegen ist und die entscheidet, ob die Zinsschranke greift oder nicht.

Darüber hinaus besteht keine Harmonisierung in den jeweils zu ermittelnden Eigenkapitalquoten. Einerseits kann die Eigenkapitalquote eines Konzerns je nach zu Grunde zu legender Rechnungsvorschrift unterschiedlich sein (siehe auch Konsolidierungskreis). Im Gegensatz zum IFRS-Konzernabschluss kennt der HGB-Konzernabschluss keine Neubewertungsrücklagen, die erfolgsneutral zu erfassende Bewertungsunterschiede umfassen und Teil des IFRS-Eigenkapitals darstellen. Andererseits ist ein Einzelabschluss eines Betriebes prinzipiell nicht nach IFRS-Vorschriften, sondern nach HGB-Vorschriften aufzustellen. Um im IFRS-Konzern ggf. keine Nachteile in Kauf nehmen zu müssen, wird der einzelne Betrieb im Prinzip durch § 4h Abs. 2 lit. c) EStG-E „gezwungen“, zusätzlich einen IFRS-Einzelabschluss aufzustellen und diesen sowie die sich daraus ergebende Eigenkapitalquote durch einen Abschlussprüfer testieren zu lassen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

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. Diese wird regelmäßig durch einen Wirtschaftsprüfer testiert und bietet daher eine verlässliche Grundlage für die Besteuerung, sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung. Aufwändige Überlegungen zur potenziellen Konsolidierbarkeit einzelner Unternehmen, die sämtlich auf Grundlage kontrovers diskutierter Rechtsauffassungen und unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards stattfänden, wären sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung vermeidbar. Neben der erleichterten Administrierbarkeit und Überwachung würde eine zeitnahe Steuerfestsetzung zudem nicht durch zahlreiche Finanzgerichtsverfahren behindert, wie sie alleine wegen der Unschärfe der Begriffe „Konzern“, „erweiterter Konzern“ und „Konsolidierungskreis“ zu erwarten sind.

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. Jedoch würden die vorstehend genannten Probleme der Rechtsunsicherheit mangels testierter Konzernbilanzen auf diese Fälle beschränkt bleiben. Die tatsächlich eine Konzernbilanz erstellenden Unternehmen wären zudem nicht zusätzlich mit dem Aufwand zur Bestimmung eines möglicherweise weitergehenden fiktiven Konsolidierungskreises alleine für die Ermittlung der Eigenkapital-Quote belastet. Dies entspräche auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

#### **Petitum:**

Es wäre sachgerecht, in § 4h Abs. 3 EStG-E klarzustellen, dass für Zwecke der Ermittlung der Eigenkapital-Quote im Konzern primär und ausschließlich auf einen tatsächlich vorhandenen (testierten) Konzernabschluss (und den entsprechenden Konsolidierungskreis) abzustellen ist. Nur wenn ein Konzernabschluss nicht vorhanden bzw. erstellt ist, soll auf einen (fiktiven, klar umrissenen) Konsolidierungskreis ausschließlich für Zwecke der Besteuerung auf Grundlage geltender Rechnungslegungsstandards zurückgegriffen werden.

#### **j. Escape-Klausel: Anwendung von IFRS und Strafzuschlag (§ 4h Abs. 2 lit. c S. 10 EStG, § 162 Abs. 4 AO)**

Es kann darüber hinaus kein reeller **Vergleich der Eigenkapitalquote** des Konzerns mit der des Tochterunternehmens erfolgen. Basis für die Berechnung ist die Bilanzsumme. Der Konzern hat diese nach IFRS zu ermitteln. Tochterunternehmen können ihren Einzelabschluss dagegen sowohl nach HGB, als auch nach IFRS berechnen. Sofern der Einzelabschluss nicht nach IFRS, sondern nach HGB aufgestellt wird, würde die vorgesehene Escape-Klausel ausschließlich für steuerliche Zwecke Einzelabschlüsse nach IFRS erfordern. Dies würde übermäßige Kosten verursachen, die in keiner vernünftigen Relation zum wirtschaftlich Gewollten stehen.

Der Referentenentwurf sieht zudem vor, dass die der Ermittlung der Eigenkapitalquote zu Grunde gelegten Abschlüsse grds. von einem im Inland zugelassenen **Wirtschaftsprüfer zu testieren** und die Abschlüsse des Betriebs und Konzerns **in deutscher Sprache oder ei-**

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**ner beglaubigten Übersetzung** vorgelegt werden müssen. Das Testat muss auch die Eigenkapitalquote umfassen. Jedoch ist bei einem ausländischen Wirtschaftsprüfer, der den Konzernabschluss testiert, unklar, ob dieser eine einer deutschen Zulassung vergleichbare Zulassung hat. Es ist zu überlegen, ob es nicht praktikabler wäre, einen Abschluss in englischer Sprache ausreichen zu lassen.

Auch die Regelung über die **Zuschläge gem. § 4h Abs. 2 lit. c S. 10 EStG-E i. V. m. 162 Abs. 4 AO-E** sind nicht praxistauglich. Die Aussage, dass bei testierten Abschlüssen die Eigenkapitalquoten unzutreffend ausgewiesen sein könnten, was den Fiskus zu Strafzuschlägen berechtigt, ist nicht zu akzeptieren. Sollte der Wirtschaftsprüfer die Bilanz testieren, so spricht dies für ein korrektes Zahlenwerk. Dies hat, sofern es sich z. B. um einen ausländischen Konzernabschluss handelt, der deutsche Betrieb auch so zu akzeptieren.

Des Weiteren ist es auch aus unserer Sicht ausreichend, den Zinsabzug nur insoweit pro rata zu versagen, als die Eigenkapitalquote in der deutschen Gesellschaft niedriger ist als im Konzern.

#### **Petition:**

Die Escape-Klausel nach der bisherigen Fassung entfaltet in vielen Fällen auf Grund überzogener administrativer Vorgaben nicht die vom Gesetzgeber gewünschte Wirkung. Hier besteht dringender Anpassungsbedarf. Es wird angeregt, zur Berechnung der Eigenkapitalquote des Betriebs auf den jeweils gesetzlich vorgeschriebenen Abschluss abzustellen. Die Regelung des § 4 h Abs. 2 lit. c S. 10 EStG-E ist deshalb zu streichen.

#### **k. Escape-Klausel: Toleranzbereich (§ 4h Abs. 2 lit. c S. 2 EStG-E)**

Ein Unterschreiten des maßgeblichen Eigenkapitals wird nur um 1 % toleriert. Unabhängig davon, dass die 1 % Toleranzgrenze viel zu niedrig ist, stellt sich die Frage, ob 1 % oder 1 Prozentpunkt gemeint sein soll. Wahrscheinlich ist 1 Prozentpunkt gemeint, da ansonsten bei relativ hohem Konzern-Eigenkapital ein Unterschreiten weniger toleriert würde, als bei niedrigem Konzerneigenkapital (bei z. B. 20 % Konzern-Eigenkapital Tolerierung von 19 % oder Tolerierung nur von 19,8 %; bei 5 % Konzerneigenkapital Tolerierung von 4 % oder von 4,95 %).

Vor dem Hintergrund der Auslegungsprobleme und möglichen Verwerfungen erscheint ein Eingreifen der Escape-Klausel nur dann, wenn die EK-Quote der zu beurteilenden Einheit nicht um mehr als 1 %-Punkt die des Konzerns unterschreitet, viel zu restriktiv. Es sollte vielmehr ein Toleranz-Rahmen von z. B. 20 % Unterschreitung des Konzerneigenkapitals erwogen werden, und in klaren Fällen die Glaubhaftmachung des entsprechenden Vergleichskapitals akzeptiert werden. Bei entsprechend hohem Eigenkapital im Inland (z. B. > 20 %), sollte die Escape-Klausel generell eingreifen, da in derartigen Fällen von einer „übermäßigen“ Fremdfinanzierung nicht die Rede sein kann. Mit einer derartigen Regelung wären zahlreiche Praxisprobleme entschärft und Unschärfen der Regelung ebenso wie der erhöhte Verwaltungsaufwand tolerierbar.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **I. Escape-Klausel: Kürzung der Beteiligungsbuchwerte (§ 4h Abs. 2 lit. c S. 3 EStG-E)**

Der Entwurf sieht vor, dass die **Beteiligungsbuchwerte** zur Berechnung der Eigenkapitalquote **zu kürzen** sind. Ausländische Konzerne, die im Inland Investitionen von größerem Ausmaß tätigen, bündeln üblicherweise ihre inländischen Konzerngesellschaften in einer inländischen (Teil-) Konzern-Holdinggesellschaft. Die Finanzierung der inländischen Konzerngesellschaften erfolgt dabei über die inländische Holdinggesellschaft. Der Einzelabschluss der Holdinggesellschaft besteht im Wesentlichen aus den Beteiligungen auf der Aktivseite und Eigen- bzw. Fremdkapital auf der Passivseite. Wenn man das Eigenkapital nun um die Beteiligungen kürzt, führt dies zu einer erheblichen Verringerung der Eigenkapitalquote. Im Ergebnis kann im Regelfall die „Escape-Klausel“ von Holdinggesellschaften nicht genutzt werden. Analog zur momentanen Regelung des § 8a Abs. 4 KStG ist daher zwingend ein Holding-Privileg vorzusehen.

Die Beteiligungsbuchwertkürzung versperrt zudem den in Deutschland ansässigen Inlandskonzernen regelmäßig den Ausweg, den die Escape-Klausel aus der Zinsschranke weisen soll. Faktisch ordnet die Beteiligungsbuchwertkürzung nämlich sämtliches Eigenkapital, über das der inländische Organträger verfügt (Betrieb im Sinne der Zinsschranke), zuvörderst den Beteiligungen zu, die nicht in den gewerbe- bzw. körperschaftsteuerlichen Organkreis eingebunden sind. Für die Finanzierung des inländischen Sachanlagevermögens wird dann bei nennenswertem in- und ausländischem Beteiligungsbesitz in vielen Fällen überhaupt kein Eigenkapital verbleiben. Wegen der 100 %-Zuordnung des inländischen Eigenkapitals zum Beteiligungsbesitz fällt der Vergleich mit der Eigenkapitalquote des Konzerns dann auch bei einer ausgewogenen Finanzierung der inländischen Muttergesellschaft und ihrer ausländischen Tochtergesellschaften zu Lasten des Inlands aus – mit der Folge, dass die Escape-Klausel wirkungslos bleibt und der Zinsabzug dauerhaft versagt wird.

Insbesondere können jedenfalls Beteiligungen innerhalb des Organkreises trotz unterlassener Beteiligungsbuchwertkürzung nicht zu jenen Kaskadeneffekten führen, die den Gesetzgeber zu einer vergleichbaren Regelung in der gegenwärtigen Fassung des § 8a Abs. 2 KStG-E veranlasst haben dürften. Denn sämtliche Organgesellschaften – und damit üblicherweise sämtliche Mehrheitsbeteiligungen – sind für Zwecke der Zinsschranke zu konsolidieren, so dass es insoweit – anders als beim gegenwärtigen § 8a KStG – zu einer Vervielfältigung des „guten“ Eigenkapitals überhaupt nicht kommen kann. Eine solche Vervielfältigung wäre also lediglich bei Minderheitsbeteiligungen zu befürchten, bei deren Kapitalausstattung der Gesellschafter aber regelmäßig nicht so frei ist wie bei Mehrheitsbeteiligungen.

Darüber hinaus soll an dem nachfolgenden Beispiel gezeigt werden, dass das in der Gesetzesbegründung ausdrücklich ausgewiesene Ziel der Zinsschranke, die Verhinderung des Transfers deutscher Erträge ins Ausland mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung, auch ohne Beteiligungsbuchwertkürzung erreicht wird.

Dem Gesetzgeber dürfte es hierbei um die wohl zumindest fragwürdige Einschaltung ausländischer „echter“ Finanzierungsgesellschaften gehen, die mit Eigenkapital ausgestattet werden, um mit diesen Mitteln anschließend das Inlandsgeschäft fremdzufinanzieren. Die im Inland grundsätzlich abziehbaren Zinsen werden dann, sollten die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung nicht greifen, in Form von Auslandsdividenden zu 95 % steuerfrei vereinnahmt, § 8b Abs. 1 KStG. Dass die Zinsschranke auch mit Escape-Klausel *ohne* Be-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

teiligungsbuchwertkürzung insoweit ein geeignetes Mittel darstellt, um die vorstehend beschriebene missbräuchliche Konzernfinanzierung zu unterbinden, zeigt folgendes Beispiel:

*Muttergesellschaft Inland (Inlandsbetrieb)*

(EK-Quote 45 %)

20	Beteiligung T	Eigenkapital	100
20	Kasse	FK extern	100
<u>180</u>	<u>Maschinen</u>	<u>FK Irland T</u>	<u>20</u>
220			220

*Tochterfinanzierungsgesellschaft Ausland*

(EK-Quote 100 %)

<u>20</u>	<u>Forderung Mutter</u>	<u>EK</u>	<u>20</u>
20			20

*Muttergesellschaft Inland (Konzernabschluss)*

(EK-Quote 50 %)

20	Kasse	Eigenkapital	100
<u>180</u>	<u>Maschinen</u>	<u>FK extern</u>	<u>100</u>
200			200

In dem vorstehenden Beispiel unterschreitet die Eigenkapitalquote des Inlandsbetriebs mit 45 % – und zwar auch ohne jegliche Beteiligungsbuchwertkürzung – die Eigenkapitalquote des Konzerns. Damit ist die Escape-Klausel nicht tatbestandsmäßig, so dass die Zinsschranke Anwendung findet. Der Fallkonstellation, die der Gesetzgeber zu bekämpfen sucht, ist also auch ohne eine Beteiligungsbuchwertkürzung für den Fall beizukommen, wenn dies beispielsweise wegen des EuGH-Urteils in der Rs. *Cadbury Schweppes* nicht bereits mit den Mitteln der Hinzurechnungsbesteuerung gelingt.

An dieser Stelle sei angemerkt, dass auch die niederländische Escape-Klausel ohne eine Beteiligungsbuchwertkürzung auskommt. Eine Beteiligungsbuchwertkürzung dürfte im Übrigen auch gemeinschaftsrechtlich höchst fragwürdig sein. So diskriminiert die vorrangige Zuordnung des Eigenkapitals zu ausländischem Beteiligungsbesitz (mit der Folge, dass inländischen Konzernen in gewinnschwächeren Jahren regelmäßig der Zinsabzug verwehrt wird), den Erwerb und Besitz von Auslandsbeteiligungen. Denn anders als inländische Mehrheitsbeteiligungen können Auslandsbeteiligungen nicht in den inländischen Organkreis einbezogen und damit für Zinsschranken zwecke konsolidiert werden, d. h. Inlandsbeteiligungen werden für Zinsschranken zwecke regelmäßig konsolidiert, sind also steuerlich unschädlich, was für Auslandsbeteiligungen wegen der sachwidrigen Beteiligungsbuchwertkürzung nicht gilt.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass, soweit ersichtlich, auch eine nur quotale Beteiligungsbuchwertkürzung oder eine entsprechende Verringerung der Konzernverbindlichkeiten nicht zu sachgerechten, sondern lediglich zu Zufallsergebnissen führt. So scheinen die Wirkungen eines jedweden Kürzungsmechanismus, vermutlich aufgrund der Komplexität der unterschiedlichen Konsolidierungseffekte, davon abzuhängen, ob die ausländische Bilanzsumme die inländische unterschreitet oder überschreitet, ob mit den jeweiligen Beteiligungen ein Goodwill erworben wurde oder nicht und ob das inländische Eigenkapital gerade noch ausreicht, um die nicht in den Organkreis eingebundenen Beteiligungsbuchwerte

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

abzudecken oder nicht. Konsistente Lösungen für sämtliche Fallgestaltungen zeichnen sich jedenfalls bei keinem Kürzungsmechanismus ab, und schon deshalb sollte eine Escape-Klausel auf jegliche Beteiligungsbuchwertkürzung verzichten.

**Petition:** Die Beteiligungsbuchwerte dürfen bei Anwendung der Escape-Klausel nicht gekürzt werden.

**m. Verhältnis des § 4h EStG-E zu §§ 3c, 4 Abs. 4a EStG**

Ergänzend wäre eine Klarstellung des Verhältnisses des neuen § 4h EStG-E zu den bestehenden Vorschriften des § 4 Abs. 4a EStG bzw. § 3c EStG wünschenswert. Damit würde der Umfang der entsprechend berücksichtigungsfähigen Zinsaufwendungen bestimmt. Zwar lässt sich aus der systematischen Stellung des § 4h EStG-E hinter den genannten Vorschriften auf eine entsprechende Anwendungsreihenfolge schließen, doch würde eine klarstellende Anmerkung zumindest in der Gesetzesbegründung die erforderliche Rechtssicherheit für die Anwendungspraxis herstellen.

**n. 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 (vgl. Beispiele).

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 können. Dies gilt aufgrund der typisierenden Berechnungsmethode auch dann, wenn tatsächlich keine steuerlich motivierte Ergebnisverlagerung vorliegt. Auch umstrukturierungswillige Unternehmen, insbesondere mit geringer Rendite und hohem Kapitalbedarf, werden von den notwendigen, wirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungen ausgeschlossen. Durch Einführung der Zinsschranke soll laut Begründung die Eigenkapitalbereitstellung befördert werden. Verhält sich der Anteilseigner jedoch entsprechend der gesetzgeberischen Absicht, verliert er bestehende Verlustvorträge sowie entsprechend Zinsvorträge, wenn er die Mittel nicht aus eigener Kraft aufbringen kann. Behält er seine bisherige Finanzierungsstruktur bei, kann er sein Geschäft nicht ausbauen oder profitabler ausrichten, und damit auch bestehende Zinsvorträge möglicherweise nie nutzen. Letztlich sollte es aus Sicht des Gesetzgebers keinen Unterschied machen, ob die Eigenkapitalquote des Unternehmens durch die bisherigen Anteilseigner oder durch die Aufnahme fremder Dritter erhöht wird, solange das gesetzgeberische Ziel einer besseren Eigenkapitalausstattung mit geringerem in Deutschland abzugsfähigem Zinsaufwand und höherem im Inland zu versteuernden Gewinn erreicht wird. Anders als bei § 8c KStG-E besteht auch nicht die Gefahr, das ausländische Zinsvorträge im Inland verrechnet werden.

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.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Lediglich für steuerliche Zwecke wird ein Teil zunächst nicht zum Abzug zugelassen. Ein Verlust des Zinsvortrags bei einem Eigentümerwechsel ist daher nicht gerechtfertigt.

### Petition:

Die Regelung zum Verlust des Zinsvortrags in den Fällen des § 8c KStG-E sollte gestrichen werden.

### **o. Auswirkungen auf die Hinzurechnungsbesteuerung**

§ 10 Abs. 3 AStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass § 4h EStG-E und § 8a KStG-E bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte keine Anwendung finden. Die Nichtanwendung begründet sich darin, dass es sich bei den Vorschriften zur Zinsschranke grundsätzlich nur um eine temporäre Nichtanerkennung handeln soll, die bei entsprechender Rentabilität und Finanzierung im Inland nachgeholt werden kann. Es handelt sich damit um einen temporären Unterschied, der auch nach den Ausführungen des Einführungserrlasses zum AStG (Tz. 10.3.2.4) außer Betracht zu lassen ist. Die Nichtberücksichtigung entspricht im übrigen der heutigen Rechtslage zu § 8a KStG. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre eine gesetzliche Regelung einer Regelung im Erlasswege vorzuziehen.

### **p. Beispiele**

Alternative 1: Nur in Jahr 1 entsteht ein Zinsaufwand  
1

Jahr 1		
Zinsaufwand	50.000.000	50.000.000
steuerlicher Gewinn	100.000.000	
Zinsaufwendungen	50.000.000	
Zinserträge	0	
EBIT	150.000.000	
Zinsabzug (30 %)	45.000.000	-45.000.000
Zinsvortrag		5.000.000

Alternative 2: Gleichbleibender Zinsaufwand für Jahr  
und Jahr 2

Jahr 1		
Zinsaufwand	50.000.000	50.000.000
steuerlicher Gewinn	100.000.000	
Zinsaufwendungen	50.000.000	
Zinserträge	0	
EBIT	150.000.000	
Zinsabzug (30 %)	45.000.000	-45.000.000
Zinsvortrag		5.000.000

Jahr 2		
Zinsaufwand	0	0
steuerlicher Gewinn	16.666.667	
Zinsaufwendungen	0	
Zinserträge	0	
EBIT	16.666.667	
Zinsabzug (30 %)	5.000.000	5.000.000
Nutzung Zinsvortrag		5.000.000
Verbleibender Zinsvortrag		0
Erforderlicher maßgeblicher Gewinn pro € Vortragsnutzung = 3,33		

Jahr 2		
Zinsaufwand	50.000.000	50.000.000
steuerlicher Gewinn	133.333.333	
Zinsaufwendungen	50.000.000	
Zinserträge	0	
EBIT	183.333.333	
Zinsabzug (30 %)	55.000.000	55.000.000
Nutzung Zinsvortrag		5.000.000
Verbleibender Zinsvortrag		0
Erforderlicher maßgeblicher Gewinn pro € Vortragsnutzung = 6,67		

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Die Nutzung eines Euros Zinsvortrag erfordert somit einen zusätzlichen steuerlichen Gewinn i. H. v. 3,33 € (vgl. Alternative 1). Bei unveränderter Zinsdifferenz erhöht sich der Faktor jährlich entsprechend um 3,33 €.

#### q. **Branchen-Besonderheiten**

Bei Einführung einer Zinsschranke sind zwingend Besonderheiten einzelner Branchen zu beachten. Unternehmen, deren Kapital regulatorischen Anforderungen entspricht, sollten aus der Neuregelung insgesamt ausgenommen werden, da von einer adäquaten Eigenkapitalausstattung auszugehen ist. Eine Ungleichbehandlung der Kapitalausstattung nach Aufsichts- und Steuerrecht würde deutsche regulierte Unternehmen im internationalen Wettbewerb gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten benachteiligen, da sie aus rein steuerlichen Gründen mehr Eigenkapital vorhalten müssten als ihre ausländischen Mitbewerber, bei denen die aufsichtsrechtliche Kapitalausstattung auch steuerlich akzeptiert wird.

Sollte es bei der Ignorierung des regulatorischen Kapitals für steuerliche Zwecke bleiben, käme es in Konzernen zu erheblichen Verwerfungen, mit massiven Wettbewerbsnachteilen der regulierten deutschen Unternehmen gegenüber ihren internationalen Wettbewerbern, wie folgende Beispiele verdeutlichen:

Bei Allfinanzkonzernen mit den unterschiedlichen Eigenkapitalanforderungen in den Bereichen Bank und Versicherung würde von der Frage der internationalen Gewichtung der Bereiche und damit der Zusammensetzung des Konzerneigenkapitals die Möglichkeit der Anwendbarkeit der Escape-Klausel bei den einzelnen regulierten deutschen Konzerngesellschaften abhängen. So würden z. B. die Kapitalanforderungen des Versicherungsbereichs bei einem Allfinanzkonzern auf eine Bank-Tochtergesellschaft mittelbar durchschlagen, da ohne eine dem Konzerneigenkapital entsprechende Kapitalausstattung der Bank-Tochtergesellschaft die Escape-Klausel nicht greift. Es käme für Allfinanzkonzerne im Vergleich zu reinen Bank- oder Versicherungskonzernen zu Ungleichbehandlungen und Wettbewerbsverzerrungen durch restriktivere Rahmenbedingungen. Ähnliche Verzerrungen können durch unterschiedlich hohe Gewichtungen von Lebens-Schaden- und Unfallversicherungsunternehmen Konzernabschluss im Vergleich zum Inland kommen. Aber auch andere Konzerne, z. B. Industriekonzerne, zu denen eine Bank oder eine Versicherung als Tochtergesellschaft gehört, können durch Übertragung der EK-Quote des Konzerns auf das regulierte Unternehmen im Wettbewerb benachteiligt werden, wenn das regulatorisch ausreichende Eigenkapital nicht für steuerliche Zwecke akzeptiert wird.

Für Unternehmen mit aufsichtsrechtlich geregelter Kapital sollte daher eine Bereichsausnahme oder ein zwingendes Eingreifen der Escape-Klausel vorgesehen werden. Ungeachtet dessen sollte jedenfalls klargestellt werden, dass eine Einbeziehung in die Zinsschrankenregelung dann unterbleibt, wenn und soweit Rückstellungen/Verbindlichkeiten als Passivposition untrennbar mit der freien Verfügung des Unternehmens entzogenen Aktivpositionen verbunden sind. Hierdurch würde gewährleistet, dass von Unternehmen der Lebens- und Krankenversicherung, der Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr sowie der Haftpflicht-Versicherung an ihre Versicherten zu leistende Beträge bzw. Zuführungen zu den entsprechenden versicherungstechnischen Rückstellungen von der Zinsschranke nicht erfasst werden.

Insbesondere müssen auch **Projektgesellschaften** von der Zinsschranke ausgenommen werden. Es handelt es sich um rein innerdeutsche Sachverhalte, bei denen kein Steuersub-

## Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

strat ins Ausland abfließt, sondern alle Gewinne in Deutschland versteuert werden. Trotzdem greift die Zinsschranke bei einer großen Zahl von Projekten mit Ausnahme der sog. Inhabermodelle, bei denen bei entsprechender Vertragsgestaltung über Kreditvereinbarungen Zinserträge realisiert werden können. Die Zinsschranke hätte für diese (insbesondere für PPP-Projekte) schwerwiegende Folgen, da diese geschäftstypisch i. d. R. zu 80 % bis 90 % fremdfinanziert sind. Der Finanzierungsaufwand wird regelmäßig die Freigrenze von 1 Mio. € sowie die 30 % des EBIT überschreiten. Die Eigenkapitalquote der Projektgesellschaften beläuft sich im Regelfall auf rund 10 % und ist damit deutlich niedriger als im Konzern. Die Escape-Klausel kommt daher nicht zum Tragen, d. h. der Zinsaufwand ist nicht in voller Höhe abzugsfähig und die Projekte sind aufgrund der anfallenden Steuerbelastung gefährdet. Auch die Vortragsmöglichkeit für nicht sofort abziehbare Finanzierungsaufwendungen läuft ins Leere, da sich die Verhältnisse (EK/FK-Relation, Zinsaufwand und EBIT) über viele Jahre nicht ändern.

Zu den Branchen, in denen Projekte mit hohen Umsätzen, einer niedrigen Eigenkapitalquote und langfristigen Projektaufträgen geprägt sind und daher besonders stark von der Zinsschranke getroffen werden, zählt zudem der Schiffbau. Eine Beschränkung des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen würde auch viele Factoring-Unternehmen erheblich belasten, da diese betriebswirtschaftlich bedingt regelmäßig sehr hohen Finanzierungsaufwendungen haben und in vielen Fällen keine Möglichkeit besteht, eine Anwendung der Zinsschranke zu vermeiden.

**Petitum:**

Unternehmen, deren Kapital regulatorischen Anforderungen entspricht, sind aus der Neuregelung einer Zinsschranke mit Escape-Klausel insgesamt auszunehmen.

Ungeachtet dessen ist jedenfalls klarzustellen, dass eine Einbeziehung in die Zinsschrankenregelung dann unterbleibt, wenn und soweit Rückstellungen/Verbindlichkeiten als Passivpositionen untrennbar mit der freien Verfügung des Unternehmens entzogenen Aktivpositionen verbunden sind oder Mittel aufgrund des jeweiligen Kundenprodukts nachvollziehbar angelegt werden.

Projektgesellschaften müssen von der negativen Wirkung der Zinsschranke ausgenommen werden. Dies könnte erreicht werden, indem Zinsaufwendungen für die Abwicklung von längerfristigen Einzelaufträgen zur Herstellung von Wirtschaftsgütern nicht in den Zinssaldo einfließen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

### **III. Artikel 1 Nr. 8 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 6 Abs. 2 S. 1 EStG-E) Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter**

#### **1. Neuregelung**

Für geringwertige Wirtschaftsgüter wird nach dem Referentenentwurf die bisher geltende Möglichkeit der Sofortabschreibung von 410 € pro Wirtschaftsgut eingeschränkt. Die geltende Rechtslage zu geringwertigen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 2 S. 1 EStG soll danach nur noch für Unternehmen Anwendung finden, die die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG unterschreiten. Dabei handelt es sich um Unternehmen, deren Betriebsvermögen 210.000 € nicht übersteigt. Unternehmen, die bei der Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern diese Größenordnung übersteigen, können lediglich Anschaffungen bis zu einem Betrag von 60 € direkt als Betriebsausgabe abziehen. Des Weiteren soll der bisherige Höchstbetrag von 410 € weiterhin für Überschusseinkunftsarten gelten.

#### **2. Stellungnahme**

Die seit Jahren geltende Vereinfachungsregelung des § 6 Abs. 2 EStG ermöglicht die verwaltungstechnisch rationelle Führung dieser Wirtschaftsgüter in Sammelposten ohne Nachweis von Nutzungsdauern. Die Neuregelung hätte aufgrund des administrativen Mehraufwands erhebliche dauerhafte zusätzliche Kosten für die Unternehmen zur Folge. So müssten sämtliche Wirtschaftsgüter einzeln inventarisiert sowie von der Buchhaltung erfasst, d. h. aktiviert und fortgeführt werden. Hinzu kommt der Aufwand im Rahmen der jährlichen Inventur sowie im Zusammenhang mit der Erstellung der entsprechenden Abgangsmittelungen und deren Buchung.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass für die geringwertigen Wirtschaftsgüter keine normativen Nutzungsdauern in den amtlichen AfA-Tabellen enthalten sind und somit betriebsspezifische Nutzungsdauern aufwändig ermittelt werden müssten.

Bei Überarbeitung der Vorschrift sind aus unserer Sicht zwei wesentliche Gesichtspunkte zu beachten: Zum einen ist eine einseitige steuerrechtliche Lösung abzulehnen, da aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit der steuerliche Ansatz auch für das Handelsrecht gilt. Zum anderen ist eine einheitliche Vorgehensweise deshalb unabdingbar, weil zahlreiche mittelständische Unternehmen Einheitsbilanzen (für Steuer- und Handelsrecht) aufstellen.

Die sich aus der Versagung des Sofortabzuges der Anschaffungs-/Herstellungskosten für die geringwertigen Wirtschaftsgüter und der Verteilung dieser Aufwendungen auf einen mehrjährigen Nutzungszeitraum ergebenden Steuereffekte für den Fiskus stehen in keinem vertretbaren Verhältnis zu den Verwaltungsmehraufwendungen im Bereich der Wirtschaft. Da es sich bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern jährlich wiederkehrend um hohe Stückzahlen, jedoch regelmäßig um kurze Nutzungszeiträume und geringe Wertvolumina handelt, wäre keine wesentliche Verminderung des Betriebsausgabenabzuges zu erwarten. Zudem würden sich durch die Neuregelung weitestgehend lediglich Einmaleffekte ergeben, da geringwertige Wirtschaftsgüter fortlaufend neu beschafft/hergestellt werden müssen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Aus der Sicht der Wirtschaft ist nicht nachvollziehbar, weshalb gerade Unternehmen mit einer erheblichen Anzahl an geringwertigen Wirtschaftsgütern gravierende neue bürokratische Lasten aufgebürdet und bewährte Vereinfachungsregelungen aufgegeben werden sollen.

Nicht begründet erscheint die Differenzierung von Wertgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter zwischen Unternehmen verschiedener Größenklassen. Die steuerliche Behandlung eines Wirtschaftsgutes kann nicht davon abhängen, ob es von einem kleinen, einem mittleren oder einem großen Unternehmen angeschafft/hergestellt wird. Diese ungerechtfertigte Differenzierung lässt verfassungsrechtliche Bedenken aufkommen.

**Petition:**

Die bisherige Regelung zu GWGs muss bestehen bleiben, ggf. sollte sogar eine Anhebung des GWG-Betrages in Betracht gezogen werden. Wird trotz aller vorgetragenen Argumente an der Streichung festgehalten, muss alternativ über eine Festwert- bzw. Poolbewertung mit festgelegten Nutzungsdauern nachgedacht werden. Folgende Lösung würde sich anbieten:

- 1) Erfassung aller Zugänge – bisherige GWGs – als ein Wirtschaftsgut pro Kalenderjahr (die bestehenden EDV-Systeme bieten hierfür in der Regel sog. Sammelinventarnummern an).
- 2) Anwendung einer einheitlichen Abschreibungsdauer: z. B. drei Jahre
- 3) Anwendung eines einheitlichen Zugangszeitpunkts für den Beginn der Abschreibung: z. B. könnte bei einer angenommenen Gleichverteilung der Zugänge über das Wirtschaftsjahr der 1.7. eines jeden Jahres als Zeitpunkt festgelegt werden.

Zudem sollte überlegt werden, aus Vereinfachungsgründen die oben beschriebene Lösung für alle beweglichen Wirtschaftsgüter bis zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 2.000 € zuzulassen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**IV. Artikel 1 Nr. 9 Unternehmensteuerreformgesetz 2008  
(§ 7 Abs. 2 und 3 EStG)  
Degressive AfA**

**1. Neuregelung**

Nach Artikel 1 Nr. 9 des Referentenentwurfes wird die bisherige Regelung zur degressiven Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern nach § 7 Abs. 2 und 3 EStG aufgehoben.

**2. Stellungnahme**

Die zahlreichen Änderungen bei der degressiven AfA in den vergangenen Jahren führen dazu, dass die Unternehmen keinerlei Planungssicherheit haben. Die nunmehr beabsichtigte Aufhebung ist aus unserer Sicht auch aus tatsächlichen Gründen nicht gerechtfertigt:

Insbesondere in dem ersten Jahr nach Anschaffung eines neuen Wirtschaftsguts, wie z. B. einem PKW oder einer Computer-Anlage, ist der Wertverlust beträchtlich. Er beträgt etwa 30 % bis 50 % der Anschaffungskosten.

Somit fallen die Beträge der Bilanzpositionen und die tatsächlichen Werte für die entsprechenden Wirtschaftsgüter auseinander.

Im Übrigen ist der o. g. Wertverlust regelmäßig dauerhaft, so dass die Unternehmen in solchen Fällen eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nach § 253 Abs. 2 S. 3 HGB vornehmen müssen. Daneben wären auch Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG oder Abschreibungen nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts gem. § 7 Abs. 1 S. 6 EStG weiterhin zulässig.

Auch ist zu berücksichtigen, dass Deutschland im Standortwettbewerb mit anderen Staaten z. B. USA, Belgien, Großbritannien, Frankreich in diesem Bereich drastisch zurückfallen wird.

**Petition:** Von der Abschaffung der degressiven AfA sollte abgesehen werden.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **V. Artikel 1 Nr. 10 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008**

### **(§ 7g EStG)**

#### **Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen**

Viele Personenunternehmen werden von der Ansparrücklage gemäß § 7g EStG nicht profitieren können, tragen jedoch maßgeblichen Anteil an der Gegenfinanzierung. Diese Schiefelage muss durch eine entscheidende Verbesserung der Ansparrücklage beseitigt werden. Anderenfalls ist die Akzeptanz dieser Maßnahme im gewerblichen Mittelstand schwer herzustellen.

Als Maßnahme zur Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen soll die Umgestaltung des § 7g EStG zu einem Investitionsabzugsbetrag führen. Ziel der Vorschrift war bislang, die Investitions- und Innovationsfähigkeit gerade kleiner und mittlerer Betriebe durch Verbesserung der Liquiditäts- und Eigenkapitalbasis zu stärken. Dabei wurden Existenzgründer speziell gefördert, indem das Gesetz drei Fördermöglichkeiten, in der Gestalt von Sonderabschreibungen, Ansparrücklagen und Existenzgründerrücklagen vorsah. Letztere soll nun ersatzlos gestrichen, die anderen Möglichkeiten sollen – an vielen Stellen nachteilig – umgestaltet werden. Im Ergebnis – das sei an dieser Stelle angemerkt – wird § 7g EStG aufkommensneutral umgestaltet.

#### **1. Umgestaltung der Ansparrücklage (§ 7g Abs. 1 bis 3 EStG)**

Zwar bleibt die Möglichkeit der Bildung einer Ansparrücklage in ihren Grundzügen bestehen. Allerdings reduziert sich der begünstigte Unternehmerkreis. Waren bislang bilanzierende Unternehmen bis zu einem Betriebsvermögen von 204.517 € und Einnahme-Überschussrechner mit einer unbegrenzten Gewinnhöhe begünstigt, sollen künftig nur noch Einnahme-Überschuss-Rechner mit einem Gewinn bis zu 100.000 € vom neuen Investitionsabzugsbetrag Gebrauch machen dürfen. Dieser Versuch einer Gleichbehandlung der beiden Gewinnermittlungsarten ist nachvollziehbar, wenngleich beide Grenzwerte für die angestrebte Förderung der „kleinen und mittleren Unternehmen“ deutlich zu gering erscheinen. Um zumindest unnötige Verkomplizierungen zu vermeiden, schlagen wir vor, die Gewinngrenze von 100.000 Euro auch auf bilanzierende Unternehmen anzuwenden. Die Grenze des Betriebsvermögens gemäß § 7g Abs. 1 Nr. 1a EStG könnte hierdurch ersatzlos gestrichen und somit ein Beitrag zur Entbürokratisierung geleistet werden.

Erfreulich ist aus unserer Sicht hingegen die neue Möglichkeit der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Insbesondere bei teuren Wirtschaftsgütern wie Maschinen oder Fahrzeugen bestand insoweit gerade für kapitalschwache Unternehmen dringender Änderungsbedarf. Bedauerlich ist jedoch, dass weiterhin Immobilien nicht förderfähig sind. Die Folgen dieser Beschränkung sind gravierend, weil Immobilienkäufe meist bedeutende, notwenige und extrem liquiditätsbelastende Investitionen darstellen. Ihre Einbeziehung wäre daher aus Sicht der Wirtschaft dringend.

Auch die Erhöhung des allgemeinen § 7g-Rücklagenhöchstbetrages von 154.000 Euro auf 200.000 Euro ist zwar prinzipiell erfreulich, kommt aber letztlich nur einem Teil der Unternehmer zugute, denn für Existenzgründer galt bislang ein spezieller Rücklagenhöchstbetrag von 307.000 Euro, der nunmehr gestrichen werden soll. Vor diesem Hintergrund halten wir einen Betrag in Höhe von 250.000 Euro für angemessen.

## Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Wichtiges Kriterium für die Akzeptanz der Ansparrücklage ist ferner die Laufzeit. Eine einheitliche Verkürzung der Laufzeit der Ansparrücklage von fünf auf zwei Jahre bedeutet eine erhebliche Verschlechterung für die besonders unter Liquiditäts- und Eigenkapitalschwäche leidenden Existenzgründer. Wir halten eine Anpassung der Laufzeit auf einheitlich fünf Jahre für sachgerecht. Im Übrigen entspricht dies der Laufzeit der Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 4 EStG.

Nur schwer abschätzbare Folgen ergeben sich aus unserer Sicht daraus, dass bei einer nachträglichen Auflösung der Rücklage ohne Investition nicht mehr ein Zinszuschlag in Höhe von 6 Prozent pro Wirtschaftsjahr erfolgen soll, sondern dass dieser Fall ausweislich der Gesetzesbegründung wie eine Steuernachforderung gem. § 233a AO verzinst werden soll. Nach § 238 AO beträgt der Zinssatz hier zwar 1,5 % pro Monat. Da der Zinslauf aber nach § 233a Abs. 2 AO erst verzögert beginnt, sind die hiermit verbundenen Nachteile für die Unternehmen jedoch schwer abschätzbar.

Allgemein sei abschließend an der Neugestaltung der Ansparrücklage kritisiert, dass insbesondere durch die Formulierungen innerhalb der Gesetzesbegründung die Unflexibilität und Streit anfälligkeit der Vorschrift manifestiert wurde, indem auf die zur Auslegung des § 7g EStG ergangenen Urteile und Verwaltungserlasse inhaltlich Bezug genommen wird. Als ein Beispiel hierfür seien die aus dem Gesetzestext nicht unmittelbar ableitbaren Anforderungen an die hinreichende Beschreibung des Wirtschaftsgutes, das voraussichtlich angeschafft oder hergestellt werden soll, genannt. Es kann also in der Praxis zum einen trotz nachweislich getätigter Investition zu einer Nachverzinsung kommen, weil das Investitionsgut nicht im Voraus hinreichend beschrieben wurde. Zum anderen verbietet diese Regelung jegliche Flexibilität. Wird aufgrund besonderer Entwicklungen die ursprüngliche Investitionsabsicht durch eine andere Investition ersetzt, droht ebenfalls eine Strafverzinsung und es beginnt der Streit darüber ob das Gerät noch funktionsgleich ist oder nicht. Zu fordern wäre daher eine allgemeine Investitionsrücklage, bei der offen bleiben kann, welche Investition letztlich getätigt wird (Flexibilisierung der Bezeichnung des Investitionsgutes). Eine solche Flexibilisierung wäre auch sachgerecht, da es künftig im Falle des Ausbleibens des Investitionsvorhabens zur Rückabwicklung – und Verzinsung – des Investitionsabzugsbetrags rückwirkend in das Jahr seiner erstmaligen Bildung kommen soll. Hiermit könnten die umfangreichen Dokumentationspflichten entfallen und ein wertvoller Beitrag zum Bürokratieabbau geleistet werden.

## **2. Umgestaltung der Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 4 bis 5 EStG)**

Die Entkoppelung der Sonderabschreibung in Höhe von 20 Prozent von der vorherigen Bildung einer Ansparrücklage ist positiv zu betrachten. Sie kann aber keinen Ersatz für die parallele Abschaffung der degressiven Abschreibung bieten. Grund hierfür ist allein schon der aus unserer Sicht viel zu kleine Kreis der Begünstigten. Die Verbleibens- und Nutzungserfordernisse entsprechen im Wesentlichen den bisherigen Anforderungen, bis auf den Unterschied, dass das Wirtschaftsgut nun noch länger in einer inländischen Betriebsstätte genutzt werden muss. Auch hiermit wird die Flexibilität der Unternehmer im Umgang mit ihren Investitionen weiter eingeschränkt und unnötige zusätzliche Bürokratie in der Form von weiteren Dokumentationspflichten geschaffen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

### **3. Streichung der besonderen Förderung von Existenzgründern (§ 7g Abs. 7 bis 8)**

Die Streichung dieser Norm ist ein weiterer Beleg für die Sprunghaftigkeit der deutschen Steuergesetzgebung. Wurde zuletzt im Rahmen des Kleinunternehmerförderungsgesetzes im Jahre 2003 noch die Begünstigung von Existenzgründern erweitert, indem speziell ihnen eine Ansparabschreibung im Jahr der Existenzgründung ohne vorherige Bildung einer Ansparrücklage ermöglicht wurde, soll nun jegliche Sonderbegünstigung für Existenzgründer gestrichen werden. Unabhängig hiervon halten jedoch auch wir aufgrund der nur bedingt zielführend ausgestalteten Regelung das Festhalten hieran nicht für unabdingbar. So ist an der bisherigen Begünstigung von Existenzgründern über § 7g EStG grundsätzlich problematisch, dass Steuerstundungen jenen Unternehmen, die die Gewinnzone noch nicht erreicht haben, nicht bzw. nur verzögert über einen Verlustvortrag zugute kommen. Hinzu kommt, dass Existenzgründer in „investitionsschwachen“ Branchen, wie z.B. im Dienstleistungsgewerbe, die spezielle Existenzgründerförderung des § 7g EStG bislang kaum nutzen konnten. Schließlich ergaben sich in der Praxis oftmals Ungerechtigkeiten, wenn ein Unternehmer im Vorfeld seiner Existenzgründung im Nebengewerbe bereits unternehmerisch tätig war. In diesen Fällen war ihm im Rahmen des Aufbaus seiner vollberuflichen Existenz die Förderung über § 7g EStG ebenfalls versagt. Die Existenzgründerförderung über § 7g EStG ist aus unserer Sicht daher nicht unersetzlich. Wenn man entsprechend verfährt, muss jedoch auch berücksichtigt werden, dass dann das Reformpaket jungen, kleinen Unternehmen nur Verschlechterungen bringt. Eine Kompensation an anderer Stelle wäre daher dringend notwendig, um auch kleine und mittlere Unternehmen parallel zu den großen angemessen zu entlasten (s. dazu nachfolgend.)

Unklar ist uns schließlich noch, wie nun mit bereits gebildeten Existenzgründerrücklagen z. B. aus dem Jahre 2006 zu verfahren ist. Um zu vermeiden, dass diese nun sämtlich Ende 2008 mit entsprechenden Steuernachteilen aufgelöst werden müssen, wäre insoweit eine klarstellende (Übergangs-) Regelung wünschenswert.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**VI. Artikel 1 Nr. 14 lit. b Unternehmensteuerreformgesetz 2008  
(§ 20 Abs. 2 Nr. 6 i. V. m. Abs. 2 S. 2 EStG-E)  
Veräußerungsgewinnbesteuerung bei Versicherungsleistungen**

In § 20 Abs. 2 S. 2 EStG-E wird auch die Abtretung als Veräußerung fingiert. Dies würde materiell rechtlich bedeuten, dass bei Versicherungen fälschlicherweise auch reine Sicherungsabtretungen als Veräußerungen angesehen und damit u. a. den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG-E erfüllen würden. Dies geht über den angestrebten Gesetzeszweck hinaus, da in diesen Fällen kein entgeltlicher Erwerb von Ansprüchen vorliegt.

Andererseits ist Versicherungsunternehmen nicht in jedem Fall bekannt, ob bei einer dem Versicherungsunternehmen mitgeteilten Abtretung eine Vollabtretung oder lediglich eine Sicherungsabtretung vorliegt. Für die Anzeigepflicht nach § 20 Abs. 2 Nr. 6 S. 2 EStG-E sollte eine derartige Differenzierung daher nicht erfolgen.

**Petition:** § 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG-E sollte im Hinblick auf die Veräußerung von Ansprüchen von Lebensversicherungen wie folgt gefasst werden:

§ 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG-E: (Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch)

6. der Gewinn aus der Veräußerung von Ansprüchen auf eine Versicherungsleistung im Sinne des Absatzes 1 Nr. 6.<sup>2</sup> Das Versicherungsunternehmen hat nach Kenntniserlangung von einer Veräußerung oder einer Abtretung unverzüglich Mitteilung an die für den Steuerpflichtigen zuständige Finanzbehörde zu machen.

<sup>2</sup>Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 gilt auch die Einlösung, entgeltliche Abtretung [Alternativ: Abtretung mit Ausnahme der Sicherungsabtretung] oder verdeckte Einlage.

In § 20 Abs. 2 S. 2 EStG-E wird auch die Einlösung einer Veräußerung gleichgestellt. Zwar führt die Begründung hierzu die Einlösung einer Forderung oder eines Wertpapiers an. Nach dem Wortlaut könnte allerdings auch die Einlösung eines Versicherungsscheins bei Endfälligkeit der Versicherungsleistung zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung führen, obwohl dieser Tatbestand bereits der Steuerpflicht des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG und damit auch der Kapitalertragsteuerpflicht unterfällt.

**Petition:**

In der Begründung sollte klargestellt werden, dass sich die Einlösung nicht auf Vorgänge im Bereich von Versicherungen bezieht.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**VII. Art. 1 Nr. 14 lit. d Unternehmensteuerreformgesetz 2008**

**(§ 20 Abs. 4 EStG-E)**

**Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Versicherungsleistungen**

§ 20 Abs. 4 S. 4 EStG-E suggeriert, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns stets die entrichteten Beiträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu berücksichtigen sind. In den Fällen der Zweitveräußerung sind allerdings anstelle der (insgesamt) entrichteten Beiträge (nur) die vom Veräußerer aufgewendeten Anschaffungskosten neben den von ihm aufgewendeten Beiträge (vgl. § 20 Abs. 4 S. 4 Halbsatz 2 EStG-E) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.

**Petitur**: In der Gesetzesformulierung ist sicherzustellen, dass im Falle der Zweitveräußerung die Anschaffungskosten an die Stelle der bis zum Zeitpunkt der Veräußerung gezahlten Beiträge treten.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**VIII. Artikel 1 Nr. 2 i. V. m. Nr. 14 lit. i) Unternehmensteuerreformgesetz 2008  
(§§ 2 Abs. 2 i. V. m. 20 Abs. 9 EStG-E)  
Sparer-Pauschbetrag**

**1. Neuregelung**

Mit der Einführung eines gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen soll der Ansatz tatsächlicher Werbungskosten ausgeschlossen werden und nur noch der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG-E i. H. v. 801 € Berücksichtigung finden.

**2. Stellungnahme**

In Anbetracht des vorgesehenen abgeltenden Charakters halten wir den Sparer-Pauschbetrag für zu gering bemessen. Er trägt der unbegrenzten Veräußerungsgewinnbesteuerung und dem u. E. noch zu hohen Abgeltungssteuersatz nicht angemessen Rechnung, insbesondere mit Blick auf die „Kleinanleger“.

Ein deutlich höherer Pauschbetrag wird zu einer Reduzierung der Zahl der Antragsveranlagungen führen und somit zu einer Entlastung von Bürokratie bei den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung beitragen.

**Petitum:**

Der Sparer-Pauschbetrag ist anzuheben.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**IX. Artikel 1 Nr. 20 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008  
(§ 32d Abs. 1 EStG-E)**

**Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer bei Altersvorsorgeverträgen**

Der gesonderte Steuertarif i. H. v. 25 % nach § 32d Abs. 1 EStG-E gilt für Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit auch für die nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerpflichtigen Einkünfte aus Versicherungsverträgen.

Die auf nicht geförderten Beiträgen beruhenden Erträge aus im Bereich der betrieblichen Altersversorgung abgeschlossenen Versicherungsverträge sind zwar im Falle von Kapitalauszahlungen auch nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu ermitteln, aufgrund der vor kurzem mit dem Jahressteuergesetz 2007 vorgenommenen gesetzlichen Klarstellung in § 22 Nr. 5 EStG werden sie jedoch als sonstige Einkünfte klassifiziert und würden somit nach dem Gesetzentwurf weiterhin progressiv besteuert werden (vgl. § 22 Nr. 5 S. 2 lit. b EStG-E).

Dies ist jedoch z. B. hinsichtlich pauschal besteuerteter Direktversicherungen oder Pensionskassenversicherungen nicht gerechtfertigt. Das gleiche gilt z. B. für privat fortgeführte Direktversicherungen oder zertifizierte Altersvorsorgeverträge von ehemaligen Arbeitnehmern, die sich selbständig gemacht haben.

Daher sollten in Kapitalauszahlungen enthaltene Erträge aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen im Sinne des § 22 Nr. 5 S. 2 lit. b und c EStG-E, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen, ebenfalls mit dem für Einkünfte aus Kapitalvermögen geltenden besonderen Steuertarif i. H. v. 25 % im Rahmen der Veranlagung besteuert werden.

Weitere Folgeänderungen (z. B. Anwendung des Sparer-Pauschbetrags, Kapitalertragsteuerpflicht) sind nicht erforderlich, auch die erforderliche Bescheinigungspflicht gem. § 22 Nr. 5 S. 5 EStG kann unverändert beibehalten werden.

**Petitum:**

§ 32d Abs. 1 S. 1 EStG-E sollte wie folgt formuliert werden:

„Die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Abs. 8 fallen, sowie für sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 5 S. 2 lit. b und c beträgt 25 %.“

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**X. Art. 1 Nr. 21 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008  
(§ 34a EStG-E)  
Begünstigung nicht entnommener Gewinne**

**1. Neuregelung**

Die Thesaurierungsbegünstigung räumt Personenunternehmern die Wahl ein, (einen Teil der) Gewinne sofort zu entnehmen und dem „normalen“ Einkommensteuersatz zu unterwerfen oder zunächst zu thesaurieren und mit einem niedrigeren Sondertarif zu belegen. Später entnommene Gewinne sollen einer Nachversteuerung unterliegen. Der Thesaurierungssatz soll 28,25 % betragen und damit der zukünftigen Belastung von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene von 29,77 % bei einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatzes von 400 % angenähert werden. Am Status Quo der gewerbesteuerlichen Anrechnung auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG sollen keine Änderungen vorgenommen werden.

Die steuerliche Erleichterung der Thesaurierung wird von der Wirtschaft ausdrücklich begrüßt, da sie allen Unternehmen offen steht und insbesondere den investierenden Unternehmen mit einem niedrigeren Thesaurierungssatz entgegenkommt. Hierdurch wird eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Besteuerung erreicht. Dennoch bedarf es einiger Korrekturen.

Viele Personenunternehmen werden aufgrund der vorgesehenen Ausgestaltung der Thesaurierungsrücklage jedoch nicht von ihr profitieren können. Über die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch z. B. den Wegfall der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern und der Beendigung der degressiven Abschreibung tragen sie jedoch maßgeblichen Anteil an der Gegenfinanzierung. Diese Schieflage muss – etwa durch die steuerunschädliche Entnahmemöglichkeit aus bereits voll versteuertem Altkapital – beseitigt werden, um breite Akzeptanz im gewerblichen Mittelstand herzustellen.

**2. Stellungnahme**

**a. § 34a Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 EStG-E (Veräußerungseinkünfte)**

Für Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 16 und 17 EStG soll die Steuerermäßigung gemäß § 34a Abs. 1 S. 1 HSatz 2 EStG-E generell nicht in Anspruch genommen werden können. Begründet wird dies mit dem Hinweis auf die unter bestimmten (engen) Voraussetzungen mögliche Ermäßigung nach § 34 EStG. Konsequenz ist, dass diese Beträge als Bestandteil des zu versteuernden Einkommens grundsätzlich dem Regelsteuersatz der Einkommensteuer zu unterwerfen sind.

Bei einer Veräußerung des gesamten Betriebs ist dies sachgerecht, denn es entfällt ein Betrieb, in den sich ein Veräußerungsgewinn reinvestieren ließe. Insbesondere bei der Veräußerung eines von mehreren Mitunternehmeranteilen oder eines Anteils an einem Mitunternehmeranteil verfehlt der generelle Ausschluss der Steuerermäßigung hingegen die gesetzgeberischen Zielvorstellungen.

Die begünstigte Besteuerung muss daher dem Grunde nach auch für thesaurierte Veräußerungseinkünfte möglich sein, für die eine Ermäßigung nach § 34 EStG nicht greift, sei

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

es, weil die Ermäßigung nach § 34 EStG tatbestandlich ausgeschlossen ist, sei es, weil der Steuerpflichtige diese nicht beantragt.

**Petitum:**

Es wäre daher sachgerecht, den 2. Halbsatz wie folgt zu ergänzen:

„; dies gilt nicht, soweit bei Gewinnen im Sinne von §§ 14, 16, 17 und § 18 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 3 dem Steuerpflichtigen für diese Gewinne die Ermäßigung nach § 34 EStG gewährt wird.“

**b. Nicht abziehbare Betriebsausgaben, insb. Gewerbesteuer**

Im Fall der Thesaurierung besteht im Zusammenhang mit nicht abziehbaren Betriebsausgaben ein Problem. Die Gewerbesteuer ist nach einem neuen § 4 Abs. 5b EStG-E als nicht abziehbare Betriebsausgabe im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Einkommens außerbilanziell hinzuzurechnen. Dies führt dazu, dass die entrichtete Gewerbesteuer und auch die anderen nicht abziehbaren Betriebsausgaben dem Regeltarif der Steuer auf das Einkommen unterworfen werden. Diese Beträge sind einer Begünstigung nicht zugänglich, da sie, so die Gesetzesbegründung zu § 34a Abs. 2 EStG-E, tatsächlich verausgabt wurden und damit nicht entnahmefähig sind. Der anzulegende Steuersatz soll sich bei Kapitalgesellschaften auf 15 % zzgl. SolZ belaufen, bei den steuerlich als transparent zu behandelnden Personengesellschaften jedoch gegebenenfalls auf den Einkommensteuer-Spitzensteuersatz von 45 % zzgl. SolZ. Dies obwohl die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben niemals in den konsumtiven Verfügungsbereich des Steuerpflichtigen gelangen, was im Übrigen auch für den darauf entfallenden Steuerbetrag gilt.

Hierin liegt eine wesentliche Ungleichbehandlung für Einzelunternehmer und Personengeschafter mit der Folge einer erheblichen Mehrbelastung gegenüber dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. Letztgenanntem werden richtigerweise die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben keineswegs als Dividende zugerechnet; vielmehr bleibt es bei der niedrigen Steuerbelastung von 15 % auf Ebene der Kapitalgesellschaft.

Vorstehenden Ausführungen folgend wäre es sachgerecht und im Hinblick auf die angestrebte Belastungsgleichheit von Personen- und Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern geboten, bei Personenunternehmen die nicht abziehbaren Betriebsausgaben ebenfalls einer ermäßigten Besteuerung zu unterwerfen, ohne dass das nachsteuerpflichtige Eigenkapital erhöht wird. Dies muss auch für die Entnahme des auf die nicht abziehbaren Betriebsausgaben entfallenden Steuerbetrages (Einkommensteuer abzüglich anteilige anrechenbare Gewerbesteuer zuzüglich Soli) gelten. Deren Entnahme darf in der Konsequenz ebenfalls keine Nachsteuer auslösen.

Bei dem anzulegenden Steuersatz auf die Entnahme der angefallenen Steuerbeträge auf ermäßigt besteuerte Sachverhalte muss es sich um einen Definitivsteuersatz unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer und des Solidaritätszuschlags handeln. Der anzulegende Definitivsteuersatz beträgt 18,72 %; dies entspricht dem Nettosteuersatz nach folgender Formel:

$$\frac{100 \times (28,25 \% - 13,30 \% [= \text{anrechenb. GewSt}] + 5,5 \%)}{100 - (28,25 \% - 13,30 \% [= \text{anrechenb. GewSt}] + 5,5 \%)}$$

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Die verfahrensmäßige Umsetzung wäre mit wenigen zielgenauen Ergänzungen des vorliegenden Gesetzesentwurfs sicher zu stellen und ohne erheblichen administrativen Zusatzaufwand möglich, da im Wesentlichen auf ohnehin vorhandene Berechnungsgrundlagen des Bilanzierungs- und Veranlagungsverfahrens zurückgegriffen werden könnte.

**Petitum:**

Im Thesaurierungsfall müssen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sondertarifierungsfähig sein.

**c. Entnahmen für Erbschaftsteuer und Konzernfinanzierung**

Es wäre nicht sachgerecht, wenn Entnahmen für auf die Übertragung von Betriebsvermögen entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer einer Nachversteuerung unterworfen werden, obwohl noch Altrücklagen vorhanden sind. Dasselbe gilt 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.

§ 34a Abs. 4 EStG-E in der vorliegenden Fassung gibt jedoch für jede Entnahme, soweit sie nicht unterjährig durch eine Einlage abgedeckt wird, den Vorrang der Auskehrung der nachsteuerpflichtigen Beträge vor. Dies fördert die Tendenz zur temporären Aufnahme von Fremdkapital, weil dieses ohne Nachversteuerung zurückgezahlt werden kann (Lock-In-Effekt begünstigt besteuerte Beträge) und zur Vorziehung von Entnahmen, mithin zur zusätzlichen Schwächung des Eigenkapitals insbesondere von (Familien-) Personengesellschaften.

Die absolute Vorrangigkeit der Entnahme nachversteuerungspflichtiger Beträge sollte bei Entnahmen für vorgenannte Zwecke eingeschränkt werden. Hier ist eine entsprechende Änderung bzw. Ergänzung des Gesetzesentwurfs erforderlich. Ähnliches gilt für die Entnahme von Sonderbetriebsvermögen.

Ein völlig freies Wahlrecht zur Verwendungsreihenfolge für die Rücklagen des Eigenkapitals gefährdet allerdings das gesamte System, weil Altrücklagen einerseits zur Finanzierung der Entnahmen eingesetzt werden könnten, die neuen Gewinne andererseits der satzermäßigsten Besteuerung unterworfen würden. Die Stärkung des Eigenkapitals der Unternehmen würde nicht erreicht.

Dem lässt sich begegnen, indem das Altkapital beim Systemwechsel besonders ausgewiesen wird. Nur wenn die neuen Rücklagen insgesamt ausgezahlt bzw. nachversteuert worden sind, kann das Altkapital nachsteuerfrei entnommen werden. Bei einer solchen Regelung kann der Steuerpflichtige auch einen z. B. wegen Verlustverrechnung nicht nachsteuerpflichtigen Gewinn als Rücklage zur Stärkung des Eigenkapitals im Betrieb stehen lassen. Eine Ausnahme gilt nur, soweit Einkommensteuer für Jahre vor dem Systemwechsel oder Erbschaftsteuer entnommen wird, die auf das betriebliche Vermögen entfällt.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**Petitum:**

Entnahmen für auf die Übertragung von Betriebsvermögen entfallende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer sowie für die Konzernfinanzierung dürfen einer Nachversteuerung nicht unterworfen werden, sofern Alrücklagen noch vorhanden sind.

**d. Verlustausgleichsbeschränkung § 34a Abs. 8 EStG-E i. V. m. § 10d EStG-E**

Vor dem Hintergrund des im Steuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 GG ist eine Beschränkung des Verlustausgleichs im Sinne der § 34a Abs. 8 EStG-E i. V. m. § 10d EStG-E nicht sachgerecht. Ein Verlustrücktrag muss auch in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen sondertarifiziertes (begünstigt besteuertes) Einkommen kürzen können. Eine verwaltungsmäßig problemlos umsetzbare „Technik“ der vorrangigen Verrechnung tarifbegünstigter Einkünfte wurde bereits im Planspiel 1999/2000 durch das BMF entwickelt (siehe Schriftenreihe des BMF 1999, Heft 67, S. 67). Die negativen sondertarifbaren Einkünfte werden zunächst mit dem Nachsteuerungsbetrag früherer Veranlagungszeiträume verrechnet. Die Sondertarifsteuer wird insoweit erstattet. Der danach verbleibende Verlust ist horizontal mit anderen positiven Einkünften verrechenbar und vortragbar. Eine Doppelbegünstigung – wie in der Begründung zu § 10d EStG-E angesprochen – liegt in diesem Fall nicht vor. Mit dem Verlustrücktrag entfällt nämlich gänzlich oder teilweise die Vergünstigung einer Sondertarifierung.

**Petitum:**

Ein Verlustrücktrag muss auch in vorhergehenden Veranlagungszeiträumen sondertarifiziertes (begünstigt besteuertes) Einkommen kürzen können. Wir bitten um Berücksichtigung der oben dargestellten Vorgehensweise.

**e. Betriebsbezogene Betrachtungsweise bei Antragspflicht und Begünstigung**

Die Regelung des § 34a Abs. 1 S. 1 EStG-E sieht die Besteuerung des Gewinns mit einem ermäßigten Steuersatzes auf Antrag des Steuerpflichtigen vor. Gemäß S. 2 der Vorschrift ist der Antrag für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen.

Insbesondere in Fällen doppelstöckiger Personengesellschaften, bei denen ein dahinter stehender Gesellschafter nicht nur (unmittelbarer) Mitunternehmer der oberen (Mutter-) Personengesellschaft ist, sondern auch (mittelbarer) Mitunternehmer der Tochterpersonengesellschaft, führt die gegenwärtige Formulierung des Gesetzesentwurfs zu Auslegungsschwierigkeiten. Nach dem Gesetzeswortlaut ist zumindest unklar, ob Seitens des Gesellschafters der Antrag nur für den Mitunternehmeranteil an der Mutterpersonengesellschaft zu stellen ist, oder auch für den (mittelbaren) Mitunternehmeranteil an der Tochterpersonengesellschaft.

Die letztgenannte Variante einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise führt bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen jährlich zu erheblichem administrativen Aufwand im Rahmen des Feststellungsverfahrens. Denn es müssten sämtliche Beteiligungsverhältnisse auf jeder nachgeordneten Stufe der Beteiligungskette in die einheitliche und gesonderte Feststellung zusätzlich aufgenommen und über alle Ebenen zusätz-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

lich detailliert bis zum Steuerpflichtigen durchgereicht werden. Nur so könnte ein Steuerpflichtiger für seine einzelne Mitunternehmerschaft einer dritten oder vierten Stufe den erforderlichen Einzelantrag stellen.

Die mit einer solchen Lesart der Vorschrift verbundenen Probleme und die daraus resultierenden Streitigkeiten über die richtige Auslegung ließen sich vermeiden, wenn im Gesetzeswortlaut klargestellt würde, dass die Antragspflicht auf unmittelbar gehaltene Mitunternehmeranteile begrenzt ist.

**Petitum:**

§ 34a Abs. 1 S. 2 EStG könnte zur Umsetzung wie folgt gefasst werden:

„Der Antrag im Sinne des Satzes 1 ist für jeden Betrieb oder jeden vom Steuerpflichtigen unmittelbar gehaltenen Mitunternehmeranteil gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen.“

**f. Nachversteuerung § 34a Abs. 6 EStG-E**

Gemäß § 34a Abs. 6 EStG-E sind begünstigte nicht entnommene Gewinne künftig nachzuersteuern, wenn ein Betrieb in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG eingebracht wird. Aus dem Entwurf des Gesetzes und der Begründung wird nicht ersichtlich, ob eine Nachversteuerung auch in den Fällen vorzunehmen ist, in denen eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird. Nach § 25 UmwStG gelten §§ 20 bis 23 UmwStG entsprechend. Nach unserem Verständnis dürfte dies jedoch nicht zu einer Nachversteuerung führen, da die Eigenkapitalbasis des Unternehmens durch die Umwandlung nicht geschwächt wird und das Besteuerungssubstrat unverändert erhalten bleibt.

**g. Steuervorauszahlungen**

Nach dem Wortlaut des § 37 EStG sind „Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden VZ voraussichtlich schulden wird“. Insoweit ist nach Sinn und Zweck der Regelung nicht erkennbar, warum eine zum Beginn des Steuerjahres bereits beabsichtigte Thesaurierung nicht bei der Bemessung der Vorauszahlungen zum Ansatz gebracht werden kann.

**Petitum:**

Im Rahmen der Vorauszahlung muss die Möglichkeit einer „Thesaurierungsprognose“ anerkannt oder ein Antragsrecht zu Beginn des Steuerjahres eingeräumt werden, so dass eine rechtliche Grundlage für die Anpassung der Vorausszahlungen an die beabsichtigte Thesaurierung vorab besteht.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**XI. Artikel 1 Nr. 34 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008  
(§ 51a Abs. 2b bis 2e i. V. m. § 43a Abs. 1 S. 3 und § 32d Abs. 1 S. 4 und 5  
EStG-E)**

**Kirchensteuer im Rahmen der Abgeltungssteuer**

Die Kirchensteuer soll bei Einkünften aus Kapitalvermögen als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben werden. Dies soll ohne Zutun des Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung erfolgen (§ 51a Abs. 2d EStG-E). Der Kirchensteuerpflichtige kann abweichend hiervon auf schriftlichen Antrag die Kirchensteuer schon vorab bei Auszahlung der Kapitalerträge im Zusammenhang mit dem Kapitalertragsteuerabzug zusätzlich einbehalten lassen (§ 51a Abs. 2c EStG-E).

**1. Erhebung der Kirchensteuer im Veranlagungsverfahren**

Unternimmt der Kirchensteuerpflichtige nichts, bescheinigt die auszahlende Stelle nach Ablauf eines Kalenderjahres den Betrag der insgesamt einbehaltenen Kapitalertragsteuer und damit die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer. Der Kirchensteuerpflichtige übernimmt lediglich diesen Betrag in seine Einkommensteuererklärung und fügt die entsprechende Bescheinigung bei.

Redaktionell sollte in § 51a Abs. 2d S. 2 EStG-E noch ergänzt werden, dass die Bescheinigung lediglich „auf Verlangen“ zu erteilen ist. Denn der auszahlenden Stelle ist nicht bekannt, ob der Steuerpflichtige die Bescheinigung benötigt, weil er einer erhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft angehört.

Diese Erhebungsform der Kirchensteuer bei Einkünften aus Kapitalvermögen fügt sich nahtlos in das ohnehin weiter zu führende Kirchensteuer-Veranlagungsverfahren im Hinblick auf andere Einkunftsarten ein. Es ist höchst einfach, für den Steuerpflichtigen transparent und effizient.

**2. Erhebung der Kirchensteuer im Abzugsverfahren**

Denjenigen Kirchensteuerpflichtigen, die den Betrag der einbehaltenen Kapitalertragsteuer nicht gegenüber dem Finanzamt deklarieren wollen, bietet der Gesetzgeber eine anonyme Form der Erhebung der Kirchensteuer an.

Auf schriftlichen Antrag des Kirchensteuerpflichtigen soll die auszahlende Stelle verpflichtet werden, zusätzlich zum Kapitalertragsteuerabzug durch einen Zuschlag auch die Kirchensteuer zu erheben. Der Kirchensteuerabzug soll die unterschiedlichen Kirchensteuersätze berücksichtigen und zudem getrennt nach den zahlreichen erhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften an das zuständige Finanzamt abgeführt werden. Damit wird den Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen als auszahlenden Stellen ein erheblicher Verwaltungsaufwand neu auferlegt, der zusätzlich noch dadurch verschärft wird, dass der steuermindernde Effekt des Sonderausgabenabzugs der Kirchensteuer schon beim Steuereinbehalt berücksichtigt werden soll (§ 43a Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 32d Abs. 1 S. 4 und 5 EStG-E). Technisch soll dies durch einen Abzug von 25 % der Kirchensteuer von der Abgeltungssteuer erfolgen. Unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Kirchensteuer als Sonderausgabe bei der Bemessung der Kirchensteuer (Selbstabzug der Kirchensteuer) ergeben sich dann folgende Steuersätze: Statt beispielsweise

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

9 % dann 8,77 % bzw. statt 8 % dann 7,82 %. Würde zusätzlich noch der Sonderausgabenabzug von der Abgeltungsteuer berücksichtigt, beträgt die Kirchensteuerbelastung – bezogen auf den ursprünglichen Steuersatzes von 9 % - dann 6,58 % und bei dem ursprünglichen Satzes von 8 % dann 5,87 %.

Bei einer Dividendenausschüttung inländischer Gesellschaften kann in Ermangelung der Kenntnis der Religionszugehörigkeit bei der ausschüttenden Gesellschaft diese erst auf Ebene der Depotbank berücksichtigt werden. Entsprechendes gilt für Zinsen aus inländischen Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten. Die Kreditinstitute sollen die vom Emittenten zuviel erhobene Kapitalertragsteuer (wegen Nichtberücksichtigung des Sonderausgabeneffekts bei Kirchensteuererhebung) dem Kunden gutschreiben und den Gegenwert von ihren Abführungsverpflichtungen kürzen.

Aus Sicht der Wirtschaft kann der Sonderausgabenabzug insgesamt (bezogen auf die staatliche und kirchliche Steuer) mit vertretbarem Aufwand nur dann im Abzugsverfahren berücksichtigt werden, wenn dessen Wirkung bei einheitlichem Kapitalertragsteuersatz über entsprechend kalkulierte Kirchensteuersätze hergestellt wird. Zugleich lassen sich hierdurch die im vorstehenden Absatz beschriebenen nachträglichen Korrekturen beim Kapitalertragsteuerabzug in einem Massenverfahren, insbesondere bei Dividenden von Publikumsgesellschaften, vermeiden. Soweit die Kirchen damit den einkommensteuerermindernden Effekt des Sonderausgabenabzugs über einen geringeren Kirchensteuersatz zunächst „vorfinanzieren“, müsste der Staat den Kirchen hierfür jährlich nachträglich eine einmalige Erstattung leisten.

Abgesehen von dieser grundsätzlichen Problematik, lässt der Gesetzentwurf eine Reihe von praktischen Umsetzungsfragen offen:

So sollte der schriftliche Antrag des Kirchensteuerpflichtigen auf Vornahme des Kirchensteuerabzugs gegenüber der auszahlenden Stelle unter Verwendung eines einheitlichen Musters (nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck) erfolgen. Hierauf sollte insbesondere die Religionszugehörigkeit, der jeweils maßgebende Kirchensteuer-Hebesatz und bei Verheirateten eine gemeinsam zu unterzeichnende Erklärung hinsichtlich einer eventuell vorzunehmenden Aufteilung der Kirchensteuer (§ 51a Abs. 2c S. 11 und 12 EStG-E) vorgesehen werden. Der Antrag sollte vollständig auszufüllen sein, andernfalls er als nicht gestellt gilt. Bei mehreren Beteiligten sollte der Antrag nur von allen zusammen einheitlich gestellt werden können. Klarzustellen wäre ferner, dass unterjährige Veränderungen der Kirchenmitgliedschaft (z. B. Kircheneintritte, -austritte; Wohnsitzwechsel, Todesfälle) im Abzugsverfahren nicht rückwirkend berücksichtigt werden, sondern vom Steuerpflichtigen nach Ablauf des Kalenderjahres gegenüber den kirchlichen Stellen geltend zu machen sind. Entsprechendes muss hinsichtlich der Anwendung von Befreiungstatbeständen (z. B. Steuerausländereigenschaft des Steuerpflichtigen) bzw. -nachweisen (Freistellungsaufträge, Nichtveranlagungsbescheinigungen), mit denen der Kunde vom Steuerabzug entlastet wird, gelten, soweit die Banken bzw. Versicherungsunternehmen diese nicht rückwirkend berücksichtigen bzw. anwenden (können).

### 3. Fazit

Die Erhebung der Kirchensteuer bei Einkünften aus Kapitalvermögen im Abzugsverfahren wäre nach den vorgesehenen Regelungen mit einer erheblichen Verkomplizierung und zusätzlichen bürokratischen Belastungen verbunden. Die Abgeltungsteuer, die den in

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

sie gesetzten Erwartungen hinsichtlich rechtlicher und praktischer Vereinfachungen und einem transparenteren Steuersystem ansonsten in hohem Maß gerecht wird, würde unter diesen Gesichtspunkten mit einem nicht zu unterschätzenden „Fremdkörper“ belastet.

Sofern die Erhebung der Kirchensteuer bei Einkünften aus Kapitalvermögen künftig nicht mehr durch die Finanzverwaltung im Veranlagungsverfahren, sondern durch die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen im Steuerabzugsverfahren erfolgen soll, stellt sich die Frage, mit welcher Begründung der Staat für diese Dienstleistung weiterhin wie bisher ein Entgelt von den Kirchen beanspruchen will oder ob dieses Entgelt nicht vielmehr den als „beliebte Unternehmer“ eingeschalteten Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen zusteht.

**Petitum:**

Die in § 51a Abs. 2d S. 2 EStG-E genannte Bescheinigung über die einbehaltene Kapitalertragsteuer sollte lediglich „auf Verlangen“ zu erteilen sein.

Der Antrag auf Einbehalt von Kirchensteuer im Abzugsverfahren sollte „nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck“ zu stellen sein.

Es sollte klargestellt werden, dass unterjährige Veränderungen der Kirchenmitgliedschaft und Befreiungsvorschriften nicht rückwirkend im Abzugsverfahren berücksichtigt werden müssen, sondern vom Steuerpflichtigen nach Ablauf des Kalenderjahres gegenüber den kirchlichen Stellen geltend zu machen sind.

Im Fall der Einbehaltung der Kirchensteuer im Abzugsverfahren ist die Wirkung des Sonderausgabenabzugs bei einheitlichem Kapitalertragsteuersatz über entsprechend kalkulierte Kirchensteuersätze zu berücksichtigen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**XII. Artikel 1 Nr. 36 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008  
(§ 52a Abs. 10 S. 4 i. V. m. § 20 Abs. 2 Nr. 6 EStG-E)  
Zeitliche Anwendung der Abgeltungssteuer bei der Veräußerung von Versicherungen**

**1. Neuregelung**

Nach dem Entwurf erstreckt sich die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes nur auf Versicherungen, die nach dem 31.12.2004 abgeschlossen werden.

**2. Stellungnahme**

Aus dem gesamten Regelungszusammenhang ist es jedoch geboten, auch vor dem 1.1.2005 abgeschlossene Verträge in die Veräußerungsgewinnbesteuerung einzubeziehen. Bereits heute sind Erträge aus Ablaufleistungen aus – an Privatpersonen veräußerte – Lebensversicherungen steuerpflichtig (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 3 EStG 2004 i. V. m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b S. 5 bzw. 6 EStG 2004).

Die Besteuerung würde im Übrigen auch den geplanten Änderungen zum InvStG entsprechen, da von Fonds erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanlagen nach dem 31.12.2008 unabhängig vom Erwerbszeitpunkt steuerpflichtig sind (vgl. § 2 Abs. 3 i. V. m. § 18 Abs. 1 InvStG-E). Mit der Einbeziehung von Veräußerung von Ansprüchen aus Altverträgen in die Steuerpflicht wird zudem eine Besteuerungslücke geschlossen:

Der entgeltliche Erwerb der Versicherung durch einen Gewerbebetrieb führt nach geltendem Recht dazu, dass die mit dem Veräußerungspreis bezahlten Erträge im Ergebnis nicht besteuert werden. Zwar ist die ausgezahlte Versicherungsleistung einschließlich der Erträge in voller Höhe als Betriebseinnahme anzusetzen. Von diesem Betrag kann der gezahlte Veräußerungspreis als Betriebsausgabe abgezogen werden. Da in dem abzugsfähigen Veräußerungspreis regelmäßig ein Entgelt für die bis zum Veräußerungszeitpunkt angefallenen Erträge enthalten ist, unterliegen diese im Ergebnis nicht der Besteuerung. Besteuert werden nur die ab Erwerb erwirtschafteten Erträge. Die im Falle der Veräußerung an einen Gewerbebetrieb vermiedene Steuerpflicht wird durch die spätere Besteuerung der Ablaufleistung – anders als bei einem Erwerb durch eine Privatperson – nicht nachgeholt.

Dieser Umstand rechtfertigt es, auch vor dem 1.1.2005 abgeschlossene Verträge uneingeschränkt in die Veräußerungsgewinnbesteuerung mit einzubeziehen. Um Schlechterstellungen gegenüber einem Rückkauf zu vermeiden, sollten nur die Veräußerungen besteuert werden, die im Falle eines Rückkaufs zum Veräußerungszeitpunkt steuerpflichtig wären.

**Petition:**

Nach § 52a Abs. 10 S. 5 EStG-E ist folgender Satz 6 anzufügen:

„Dies gilt auch für Verträge, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurden, sofern bei einem Rückkauf zum Veräußerungszeitpunkt die Erträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der bis zum Ende 2004 geltenden Fassung steuerpflichtig wären.“

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Der auch bei Altverträgen im Wege des Unterschiedsbetrages zu ermittelnde Veräußerungsgewinn ist bei der Ermittlung der steuerpflichtigen rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG 2004 zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Privatpersonen ertragsmindernd zu berücksichtigen. Eine derartige Regelung müsste in § 52 Abs. 36 EStG aufgenommen werden.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

### **XIII. Artikel 2 Nr. 2 und Nr. 5 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008**

**(§§ 2 Nr. 2, 8b Abs. 10 KStG)**

#### **Wertpapierleihe**

Nach dem Entwurf soll ein Abzug der im Zusammenhang mit einer Wertpapierleihe gezahlten Entgelte beim Entleiher als Betriebsausgaben ausgeschlossen werden, wenn bestimmte Körperschaften das Leihgeschäft miteinander abschließen. Für Wertpapierpensionsgeschäfte soll die Regelung analog gelten.

#### **1. Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b Abs. 10 KStG-E)**

Der Entwurf geht über den eigentlichen Regelungsbedarf erheblich hinaus. Die Norm sollte an sich Gestaltungsspielräume schließen, die sich aus der Verlagerung von Dividendenerträgen von Gesellschaften, bei denen diese Erträge steuerpflichtig wären, zu Gesellschaften, die die Erträge steuerfrei vereinnahmen können, ergeben.

Dieser Regelungsbedarf besteht aber nur insoweit, wie steuerpflichtige Erträge zu steuerfreien Erträgen werden. Solange nur die üblichen Entgelte für eine Wertpapierleihe – bei denen keine Erträge von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen verschoben werden – gezahlt werden, besteht kein Handlungsbedarf. Das gilt für alle Leihgeschäfte, die nicht über einen Dividendenstichtag gehen. Im Sinn der gesetzgeberischen Intention würde es dagegen ausreichen, wenn Kompensationszahlungen weiterhin steuerlich abzugsfähig blieben, soweit sie nicht auf eine steuerfrei vereinnahmte Dividende zurückgehen. Die normale Wertpapierleihgebühr muss generell abzugsfähig bleiben.

Die Regelung in ihrer jetzigen Form würde dazu führen, dass Banken und Versicherungsunternehmen letztlich als Verleiher künftig weitgehend ausscheiden. Beiden Branchen ist es damit z. B. verwehrt, Zusatzerträge über Wertpapierleihen zu erwirtschaften. Deutsche Kreditinstitute müssen sich aufgrund der restriktiven Vorschriften ggf. ganz aus dem Wertpapierleihgeschäft im Inland zurückziehen. Außerdem soll die Vorschrift bereits rückwirkend ab 1.1.2007 gelten und greift damit auch in bereits abgeschlossene Verträge ein.

Auch darf mit der Abschaffung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Wertpapierleihgebühr als Gegenfinanzierungsmaßnahme keine Doppelbesteuerung verbunden sein. Da die Dividenden bei Portfolio Investments gewerbesteuerpflichtig sind, sollte die Nichtabzugsfähigkeit der Leihgebühr auf die Körperschaftsteuer beschränkt werden oder insgesamt sollte besser die Dividende aus der Wertpapierleihe steuerpflichtig behandelt werden unter Beibehaltung der Abzugsfähigkeit der Leihgebühr.

Die rückwirkende Anwendung der Neuregelung auf den 1.1.2007 ist eine unnötige und verfassungsrechtlich sehr zweifelhafte Regelung. Aufgrund der bisherigen Ankündigungen einer Unternehmenssteuerreform für 2008, konnten die beteiligten Kreise mit einer Anerkennung der Wertpapierleihe in 2007 noch rechnen. Dieses Vertrauen kann frühestens mit Ergehen des Kabinettsbeschlusses erschüttert werden. Die Regelung ist insoweit anzupassen.

#### **Petition:**

Die Nicht-Abzugsfähigkeit sollte auf Kompensationszahlungen aufgrund steuerfrei verein-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

nahmter Dividenden beschränkt werden. Die normalen Wertpapierleihgebühren sollten weiterhin abzugsfähig bleiben. Die Vorschrift sollte erst ab 1.1.2008 anzuwenden sein.

## **2. Leihen an steuerbefreite und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 32 Abs. 3 KStG-E)**

Nach dem Entwurf ist auf Entgelte, die an die genannten Körperschaften gezahlt werden, vom Entleiher eine Abzugssteuer einzubehalten und abzuführen. Bei Entgelten, die an steuerpflichtige Körperschaften gezahlt werden, besteht eine Abzugsverpflichtung nicht. Diese Regelung verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrages, wie sie durch den EuGH ausgelegt wird. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften werden schlechter gestellt als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Der grenzüberschreitende Kapitalverkehr wird gegenüber dem innerstaatlichen Kapitalverkehr diskriminiert.

Darüber hinaus belastet die Regelung inländische Wertpapierentleiher. Um ihre Abzugsverpflichtung (§ 44 Abs. 1 EStG) feststellen zu können, müssen sie den steuerlichen Status ihres Counterparts kennen. Bei ausländischen Körperschaften mag es noch möglich sein, die Eigenschaft der beschränkten Steuerpflicht zu erkennen, angesichts der langen Liste persönlicher Steuerbefreiungen in § 5 Abs. 1 KStG ist dies bei steuerbefreiten Körperschaften hingegen nicht möglich.

Da der Entleiher nach § 44 Abs. 5 EStG für die einzubehaltende Steuer haftet, kann in der Praxis ein Leihentgelt (wohl) nur dann ohne Abzug gezahlt werden, wenn der Verleiher eine „Veranlagungsbescheinigung“ vorlegt. Damit verbunden ist ein erheblicher zusätzlicher administrativer Aufwand, der mit dem kurzfristigen und schnellen Wertpapierleihgeschäft nicht zu vereinbaren ist.

### **Petitum:**

Die Vorschrift sollte ersatzlos gestrichen werden.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

#### **XIV. Artikel 2 Nr. 7 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§§ 8 Abs. 4 und 8c KStG-E) Mantelkauf**

##### **1. Neuregelung**

Nach der derzeitigen Rechtslage geht der steuerliche Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 4 KStG verloren, wenn ihre wirtschaftliche Identität entfällt. Die wirtschaftliche Identität entfällt insbesondere, wenn mehr als 50 % der unmittelbar gehaltenen Anteile übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Betrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ ist umstritten und in der Praxis schwer zu handhaben. Daher soll die bisherige Regelung zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 KStG durch eine neue Vorschrift in § 8c KStG-E ersetzt werden.

Zukünftig ist der Anteilseignerwechsel i. H. v. 25/50 % alleiniges Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung. Ein quotaler Untergang des Verlustes erfolgt, wenn innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile übertragen werden. Sobald die Schwelle von 50 % innerhalb von fünf Jahren überschritten wird, geht der Verlustvortrag vollständig unter. Auf die Zuführung „überwiegend neuen Betriebsvermögens“ kommt es nicht mehr an.

Eine Kapitalerhöhung soll der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichstehen, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Kapitalgesellschaft führt. Zukünftig kommt es folglich nicht mehr auf die Zuführung neuen Betriebsvermögens an. Auch Sanierungsfälle werden von dieser Regelung nicht mehr ausgenommen.

##### **2. Stellungnahme**

Nach dem Eckpunktepapier zur Unternehmensteuerreform von November 2006 sollte für den vollständigen oder teilweisen Wegfall von Verlustvorträgen künftig nur noch darauf abgestellt werden, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und es prinzipiell in der Hand hat, die Verwendung der Verlustvorträge zu steuern. Zwar bewirkt die Neuregelung im § 8c KStG-E eine Vereinfachung der Anwendungsregel, jedoch schießt sie weit über das Ziel der Vermeidung des Handels mit Verlustmänteln hinaus.

Zwar ist zu begrüßen, dass im Referentenentwurf 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.

Ferner ist in die Regelung zum Mantelkauf eine **Konzernklausel** aufzunehmen. Im vorliegenden Gesetzesentwurf wird der Gedanke einer Konzernbesteuerung weiter fortentwickelt. So findet bspw. die Zinsschranke keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebes gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (§ 4h Abs. 2 S. 1lit. c) EStG-E).

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Darüber hinaus sind die Regelungen zur Zinsschranke bei Finanzierungen innerhalb einer Organschaft im Ergebnis nicht anzuwenden (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG-E). Es ist daher sachgerecht und konsequent, wenn auch die Regelungen zum Verlustabzug keine Anwendung innerhalb eines Konzernverbundes finden. Dennoch ist eine Konzernausnahme offenbar bewusst nicht vorgesehen, denn laut der amtlichen Begründung liegt ein schädlicher Anteils-eignerwechsel auch dann vor, wenn sich infolge der Anteilsübertragung die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht ändern. Bei Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns bleibt die Eigentümerstruktur mittelbar unverändert (wirtschaftliche Identität). Die Möglichkeiten, auf das Unternehmen Einfluss zu nehmen, bleiben ebenfalls unverändert. Laut der Gesetzesbegründung wäre eine Konzernbetrachtung zu verwaltungsaufwendig und gestaltungsanfällig. Es wäre steuerpolitisch völlig widersinnig, einerseits mit dem kürzlich verabschiedeten SEStEG den Strukturwandel in der Wirtschaft weitgehend steuerneutral zu ermöglichen, andererseits mit § 8c KStG-E das Instrument des SEStEG in Verlustfällen völlig lahm zu legen.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzesvorschlag **inkonsistent mit den Regelungen für Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer** ist: Teils soll die für Besteuerungszwecke nicht transparente Kapitalgesellschaft ungerechtfertigterweise wie eine transparente Personengesellschaft behandelt werden (anteiliger Verlustuntergang bei 25 bis 50 % Anteilseignerwechsel), teils soll sie deutlich schlechter als die Personengesellschaft behandelt werden (gänzlicher Entfall gewerbesteuerlicher Verlustvorträge bei mittelbarem Anteilseignerwechsel und bei Anteilseignerwechsel zwischen 50 bis 99). Es kann aber nicht richtig sein, die intransparente Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Nutzung von Verlustvorträgen schlechter zu stellen als transparente Personengesellschaften.

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, 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.

Auch müsste für **börsengehandelte Unternehmen** zwingend eine Ausnahmeregelung eingeführt werden, da Veränderungen bei den Anteilseignern völlig dem Einfluss des Unternehmens entzogen sind. Ansonsten könnte der stetige An- und Verkauf von Aktien beispielsweise durch Fonds plötzlich zum Überschreiten der Unschädlichkeitsgrenze führen und einen (anteiligen) Untergang des Verlustvortrags beim Unternehmen auslösen. Eine Börsenklausel ist deshalb unverzichtbar. Dies gilt gleichermaßen für Unternehmen, die an die Börse gebracht werden.

Bei börsengehandelten Unternehmen ist es ohne weiteres möglich, dass ein Finanzinvestor 25 % der Anteile eines Unternehmens erwirbt. Der Erwerb eines weiteren Anteils durch diesen Investor würde zum teilweisen Untergang des Verlust- und wegen § 8a Abs. 1 S. 3 KStG-E auch zum Untergang des Zinsvortrags führen. Die Nachteile tragen alle Aktionäre des Unternehmens gemeinsam, sie treffen nicht nur den Finanzinvestor. Damit werden börsengehandelte Unternehmen mit hohen Zins- und Verlustvorträgen erpressbar.

Die Notwendigkeit einer Börsenklausel zeigt sich auch daran, dass z. B. der Einstieg durch einen Großinvestor lt. Übernahmegesetz erst ab 30 % zu einem verpflichtenden

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Übernahmeangebot an die übrigen Aktionäre führt. Bereits auf dem Weg zum Erwerb dieser Mehrheit würde ein wirtschaftlicher Schaden für alle Aktionäre eintreten, da bereits ab 25 % + eine Aktie würde - unabhängig vom Gelingen des Übernahmeangebots - ein Teil der Verlustvorträge vernichtet und damit ein Wertverlust der Gesellschaft und ein wirtschaftlicher Verlust für alle Aktionäre verursacht. Das Übernahmeangebot kann - da Verlustvorträge z. T. wertlos geworden sind - auf einen niedrigeren Wert lauten.

Eine Börsenklausel ist auch für das Verbringen eines bisher nicht notierten Unternehmens an die Börse notwendig, da Veräußerungen über die Börse nichts mit der als regelungsbedürftig angesehenen Intention „Kauf von Verlusten“ zu tun haben. Auch wenn hier mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % an einen Erwerber gehen müssen, um den Verlust teilweise bzw. vollständig verfallen zu lassen, würde der Aufbau von Unternehmen mit anschließendem Börsengang doch beschwert. Um sicher zu gehen, dass Börsengänge keine negative Auswirkungen auf die „letzten“ 74 % bzw. 49 % haben, kämen sie nur bei Unternehmen, die über keinerlei Verlustvorträge mehr verfügen, in Betracht.

Ähnliches gilt für **Kapitalerhöhungen**: Unternehmen im Aufbau und in der Krise benötigen oft dringend zusätzliches Eigenkapital, das nicht alleine von den bisherigen Gesellschaftern aufgebracht werden kann. In der Gründungsphase innovativer Unternehmen und bei der Sanierung angeschlagener Gesellschaften spielen Finanzinvestoren eine wichtige Rolle. Sie übernehmen diese Unternehmen für einen begrenzten Zeitraum, unterstützen oder sanieren sie durch hohe Investitionen (tlw. auch durch Fremdkapital) und veräußern sie dann. Als Exit-Strategie stand bislang ein Börsengang oder ein Verkauf an einen oder mehrere Investoren zur Auswahl. Bei einem Untergang von Verlust- und Zinsvorträgen durch Veräußerung an Investoren scheidet diese Exit-Strategie zukünftig aus. Auch die Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital, z. B. durch Hauptkreditgeber zur Sanierung, würde unmöglich gemacht. Das kann nicht im Sinne der Attraktivität des Standorts Deutschland für innovative Geschäftsideen und im Interesse des Erhalts von Arbeitsplätzen in Deutschland sein.

Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf „vergleichbare Sachverhalte“ (wie den Erwerb von Anteilen etc.) ist völlig unbestimmt und sollte daher gestrichen werden.

Nach unserer Auffassung sollte § 8c KStG-E so ausgestaltet werden, dass wirklich nur reine Verlusthandelsfälle von der Neuregelung betroffen werden. Bei einem Verkauf einer aktiven Gesellschaft, die über steuerliche Verlustvorträge verfügt, von einem Handel mit Verlustvorträgen zu sprechen, 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. Eine Konzernklausel ist aber in diesen Fällen aus den o. g. Gründen notwendig.

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 jedoch nicht die Übertragung von Anteilen an Verlust-Kapitalgesellschaften, sondern die Schaffung von wettbewerbsfähigen Konzernstrukturen,

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

etwa durch rechtliche Verselbständigung von Betriebsteilen zur Stärkung der Ergebnisverantwortung oder durch Bildung von Joint Ventures. Die damit einhergehende Übertragung von Anteilen ist jedoch 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.

**Petition:**

Ausgangspunkt kann steuersystematisch nur sein, dass die wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft völlig losgelöst von ihrem Gesellschafterbestand ist, andernfalls wäre das Trennungsprinzip nicht zu rechtfertigen. Das bedeutet, dass die Verlustvorträge erhalten bleiben, wenn das Geschäft der Kapitalgesellschaft nach dem Anteilseignerwechsel über einen gewissen Zeitraum im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird (gleiches Betätigungsfeld, gleiche Arbeitnehmer, etc). Der dem § 8c KStG-E laut Gesetzesbegründung zu Grunde liegende Gedanke, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert, entspricht nicht dem Regelfall. Normalerweise wird das Geschäft nach dem Anteilseignerwechsel fortgeführt und damit behält die Gesellschaft ihre wirtschaftliche Identität.

Wird an dem Tatbestandsmerkmal des Gesellschafterwechsels festgehalten, muss die Grenze für einen steuerschädlichen Beteiligungserwerb bei über 50 % liegen. § 8c KStG-E sollte zudem Aktivitätsklausel beinhalten. Des Weiteren muss in den Gesetzentwurf eine Sanierungsklausel sowie eine Ausnahmeregelung für börsennotierte Unternehmen aufgenommen werden.

Die Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital und disquotale Kapitalerhöhungen sollten zulässig sein.

Ferner ist in die Regelung zum Mantelkauf eine Konzernklausel aufzunehmen und Anteilsübertragungen im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen von. § 8c KStG-E auszunehmen. § 8c KStG-E sollte daher wie folgt ergänzt werden:

*„Die vorstehenden Sätze sind nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft und der unmittelbare oder mittelbare Erwerber oder diesem nahe stehende Personen im Zeitpunkt der Übertragung in einem in § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c) EStG genannten Konzernabschluss einbezogen sind. Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn die mittelbare oder unmittelbare Übertragung Folge eines unter das Umwandlungssteuergesetz fallenden Vorgangs ist.“*

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **B. Gewerbesteuer**

### **I. Artikel 1 Nr. 5 Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (§ 7 GewStG i. V. m. § 4 Abs. 5b EStG-E) Abzugsfähigkeit von Nebenleistungen**

#### **1. Neuregelung**

Da die Gewerbesteuer zukünftig keine abziehbare Betriebsausgabe mehr darstellen soll, gilt dies wegen § 7 GewStG auch für die Ermittlung des Gewerbebeitrages.

#### **2. Stellungnahme**

Diese Änderung wird weit reichende Konsequenzen über die Gewerbesteuer hinaus haben, da damit auch steuerliche Nebenleistungen, wie zum Beispiel Zinsen zukünftig nicht mehr abzugsfähig sein werden. Angesichts der Höhe der Zinsen und der anzutreffenden Praxis der Finanzverwaltung, geänderte Steuerfestsetzungen, die zu Nachzahlungen führen, hinauszuschieben, um einen möglichst großen Zinsvorteil daraus zu erzielen, führt die Nichtabziehbarkeit von Zinsen nach § 233a AO zu einer zusätzlichen erheblichen Belastung.

#### **Petition:**

Wir plädieren aus diesem Grund dafür, die Zinsbelastung nach § 233a AO auf ein marktübliches Niveau nach unten anzupassen oder die Abziehbarkeit von betrieblich veranlassten Zinsen auf Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sicher zu stellen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **II. § 7 GewStG i. V. m. § 4h Abs. 5 EStG-E**

### **Untergang des Betriebsausgabenabzugs bei Personenunternehmen**

Die Gewerbesteuer knüpft als eine Objektsteuer an einen laufenden Gewerbebetrieb an. Wird dieser Betrieb von einer Personengesellschaft geführt, dann würde die Neuregelung des § 4h Abs. 5 EStG-E wegen § 7 GewStG dazu führen, dass der – nur aufgeschobene – Betriebsausgabenabzug mit einem Wechsel der Mitunternehmer insoweit untergeht.

Dem kann auf keinen Fall zugestimmt werden, weil es sich anders als in § 10a GewStG, der einen Verlustabzug davon abhängig macht, dass derjenige, der den Verlust erlitten hat, mit dem identisch ist, der den Verlust nutzen will, bei Zinsaufwendungen, die nur vorläufig nicht nach § 4h Abs. 5 EStG-E abgezogen werden können, lediglich um eine zeitliche Verschiebung unstreitig vorliegender Betriebsausgaben der Personengesellschaft handelt.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

### **III. Artikel 3 Nr. 1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 8 Nr. 1 GewStG-E) Hinzurechnungen**

#### **1. Neuregelung**

§ 8 Nr.1 GewStG soll neu gefasst werden. So soll eine Hinzurechnung in Höhe von 25 % der Entgelte für alle Schulden erfolgen, die mit dem Gewerbebetrieb wirtschaftlich im Zusammenhang stehen. Auch der in Mieten, Pachten und Leasingraten auf bewegliche Wirtschaftsgüter sowie gewährten Skonti enthaltene Zinsanteil soll zukünftig darunter fallen, sofern der Freibetrag von 100.000 € überschritten wird.

#### **2. Stellungnahme**

Für die Besteuerung sollte nicht maßgeblich sein, wie der Betrieb finanziert wird. Nach der heutigen Systematik soll ein Betrieb, der zu 100 % mit Eigenkapital finanziert wird, genauso besteuert werden, wie ein Betrieb mit einer 100 %igen Fremdfinanzierung oder ein Betrieb, der Wirtschaftsgüter selbst anschafft bzw. herstellt, soll genauso besteuert werden wie ein Betrieb, der die Wirtschaftsgüter mietet oder least. Bislang wurde dies über die Hinzurechnung- und Kürzungsvorschriften der §§ 8 und 9 GewStG mehr oder weniger erreicht. Durch den § 8 Nr. 1 GewStG-E wird dieses Prinzip ausgehebelt.

Die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage schlägt gem. § 7 GewStG auf die Gewerbesteuer durch. Allerdings ist zu beachten, dass 25 % aller Zinsen und Zinsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzentgelte bei der Gewerbesteuer hinzugechnet werden sollen. Es ist des Weiteren davon auszugehen, dass der bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abzugsfähige Finanzierungsaufwand teilweise in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einbezogen werden soll:

Im Rahmen der Gewerbesteuer sollte die objektive Ertragskraft des Gewerbebetriebes besteuert werden. Dem steht die Ausweitung der Zinsschranke auch auf die Gewerbesteuer entgegen. Die Ausdehnung der Zinsschranke auch auf die Gewerbesteuer entspricht darüber hinaus nicht den Vereinbarungen im Koalitionspapier und auch nicht der Begründung des Referentenentwurfs. Im Gewerbesteuergesetz wird der Zinsaufwand über die Hinzurechnung erfasst.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

<b>StB-Gewinn</b>		<b>0,00</b>
<b>Zinssaldo</b>		<b>100,00</b>
<b>EBIT</b>		<b>100,00</b>
<b>Vortrag</b>	<b>abzugsfähig</b>	<b>30,00</b>
	<b>vortragsfähig</b>	<b>70,00</b>
Körperschaftsteuer		
<b>KSt-Bemessungsgrundlage</b>		<b>70,00</b>
<b>KSt (15 %)</b>		<b>10,50</b>
Gewerbesteuer		
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)</b>		<b>70,00</b>
<b>Hinzurechnung (30 * 25 %)</b>		<b>7,50</b>
<b>Bemessungsgrundlage</b>		<b>77,50</b>
<b>GewSt</b>		<b>10,85</b>
<b>Steuerbelastung gesamt</b>		<b>21,35</b>

Der Ausbau ertragsunabhängiger Elemente in der Gewerbesteuer durch die Hinzurechnung von betrieblich veranlassten Kosten führt gerade bei Unternehmen, die in den nächsten Jahren erhebliche Investitionen mit einem ansteigenden Kreditbedarf planen, zu **Gewerbesteuern auf tatsächlich möglicherweise nicht entstehende Gewinne**. Ertragsunabhängige Komponenten sollten komplett aus der Gewerbesteuer entfernt werden, um eine ausschließliche Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicher zu stellen.

Zumindest sollte in Anlehnung an § 4h Abs. 1 S. 1 erster Halbsatz EStG-E, der die Bildung eines **Saldos** bei Zinsen vorsieht, auch im Zusammenhang mit Hinzurechnung von Zinsen und Finanzierungsanteilen von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Gewerbesteuer ein entsprechender Saldo ermittelt und die Grundlage der Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1a GewStG werden. Sollte das Unternehmen im Saldo einen Einnahmeüberschuss ergeben, dann sollte eine Hinzurechnung unterbleiben.

Insbesondere **anlagenintensive Unternehmen** sind durch die Ausweitung ertragsunabhängiger Elemente deutlich härter getroffen, als Unternehmen, die weitgehend ohne ein umfangreiches Anlagevermögen auskommen. Bei anlageintensiven Unternehmen ist das betriebsnotwendige Vermögen in den allermeisten Fällen entweder finanziert oder eben langfristig gemietet. Gerade die anlagenintensiven Unternehmen sichern jedoch den Standort Deutschland, weil sie hier vor Ort Investitionen vornehmen. Mit der wesentlichen Erweiterung der Hinzurechnungsvorschriften des § 8 Nr. 1 GewStG werden sie jedoch bei der Gewerbesteuer erheblich stärker belastet, da sie eben sämtliche Kosten für Zinsen, aber auch Miet- und Pachtzahlungen nur noch teilweise bei der Gewerbesteuer geltend machen können. Dies führt zu einer deutlichen Benachteiligung etwa gegenüber Unternehmen aus dem Bereich der Dienstleistungen, weil diese regelmäßig mit einem erheblich geringeren – geleasteten oder finanzierten – Betriebsvermögen auskommen.

Kritisch sehen wir zudem die Definition des Begriffes „Entgelt für Schulden“ (§ 8 Nr. 1a GewStG-E). Der Gesetzentwurf lässt sich in der **Formulierung „Entgelten für Schulden, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen“** offensichtlich von der bisherigen Gesetzesformulierung leiten „Entgelte für Schulden, die wirtschaftlich mit der Gründung oder Erweiterung des Betriebes zusammenhängen“. Nach unserer Auffassung wird damit ein unbestimmter Rechtsbegriff eingeführt. Der Gesetzgeber scheint davon auszugehen,

## Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

dass es bei einem Gewerbebetrieb Schulden gibt, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen und solche, die nicht wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen. Die Erfassung der hinzurechnungspflichtigen Entgelte stellt die Unternehmen vor noch nicht überschaubare bürokratische Anforderungen. Die in jedem Einzelfall erforderlichen Unterscheidungen zwischen Schuldtypen und Vertragstypen, die in der Begründung angeführt werden, stellt die Unternehmen vor erhebliche Interpretations- und Umsetzungsschwierigkeiten. So ist es systemisch beispielsweise heute nicht möglich, zwischen sog. Treuerabatten und Abschlägen wegen vorzeitiger Tilgung zu unterscheiden. Die Aufteilung von Erträgen bei gemischten Verträgen ist automatisiert überhaupt nicht möglich und mit erheblichen Unsicherheiten behaftet. Nach welchen Regeln z. B. bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzung oder kurzfristigen Kfz-Mietverträgen "eine Hinzurechnung regelmäßig ausscheidet" (S. 114 der Begründung) ist nicht erkennbar. Davon ausgehend, dass Schulden nur dann zum Betriebsvermögen gehören können, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind, sind solche, die nicht durch den Betrieb veranlasst sind, näher zu definieren. Um an diesem Punkt Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, sollte klargestellt werden, wie die Unterscheidung erfolgen soll.

Als Entgelt soll auch der Aufwand aus gewährten Skonti gelten. Die Einbeziehung von **Skonti** oder vergleichbaren Vor- bzw. Nachteilen (im Folgenden nur „Skonti“) zu den Zinsen ist nicht sachgerecht. Für den Lieferanten/Leistenden stellt der Skonto eine Minderung der Umsatzerlöse dar, keinen Zinsaufwand. Die zugrunde liegende Regelung in § 277 Abs. 1 HGB ist insoweit eindeutig:

„Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.“

Der Skonto ist ein Anreiz zur zügigen Abwicklung des Zahlungsverkehrs zwischen dem Betrieb und seinen Kunden. Es handelt sich somit um einen Vorgang des laufenden Geschäftsbetriebs und nicht in erster Linie um eine Form der Finanzierung des zu besteuerten Betriebes und somit auch nicht um ein Entgelt für Schulden. Besonders deutlich wird dies an dem Umstand, dass Skonti bis zum letzten Tag der Skontofrist in voller Höhe gewährt werden, es gibt keine Staffelung in Abhängigkeit der Anzahl der Tage vor Fälligkeit mit einem stetig nachlassenden Skontosatz. Skonti werden vielmehr für unterbleibenden Aufwand gewährt – schließlich spart sich das Unternehmen die Kosten für ein Mahn- und Beitreibungsverfahren, wenn es die Kunden animiert möglichst zeitig zu zahlen. Im Übrigen werden die Unternehmen für diese Regelung vor eine nicht lösbare administrative Aufgabe gestellt, da die Kosten bisher, entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften, als Minderung der Umsatzerlöse erfasst werden. Der sich möglicherweise ergebende gewerbesteuerliche Vorteil des Fiskus steht in keinem Verhältnis zu dem administrativen Mehraufwand der Unternehmen. Eine Einbeziehung hätte wahrscheinlich die Konsequenz, dass die unter Kaufleuten gängige Praxis der Gewährung von Skonti in Zukunft nicht mehr erfolgen würde, da der Skonto an sich schon eine hohe Belastung für das Unternehmen darstellt und eine zusätzliche Besteuerung dieser Belastung nicht hinnehmbar ist. Sie ist deshalb dringend abzulehnen.

Zudem ist infolge der Neuregelung eine Doppelbesteuerung bei **Sale and Lease Back**-Verträgen im Zusammenhang mit Anlagen und Grundstücken zu erwarten. Die erzielten

## Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Veräußerungsgewinne unterlagen und unterliegen auch zukünftig der vollen Gewerbesteuerbelastung, während sich die durch die Rückanmietung entstehenden Kosten künftig nur noch zu einem Teil auswirken werden. Angesichts der Länge der üblicherweise zugrunde gelegten Grundmietzeiten, stellt dies einen erheblichen Eingriff in eine einmal getroffene Entscheidung dar – die wirtschaftlichen Auswirkungen verschlechtern sich für diesen Punkt erheblich. Möglicherweise werden zukünftig wirtschaftlich durchaus sinnvolle Geschäfte dieser Art angesichts der Gewerbesteuerbelastung unterbleiben. Gerade vor dem Hintergrund der Einführung von **REITs** halten wir die hier angedachte Regelung für kontraproduktiv, weil sich die Unternehmen bei einer zu erwartenden Gewerbesteuer-Belastung wahrscheinlich eher dafür entscheiden würden, die Immobilien nicht zu veräußern und zurück zu mieten. Die Regelung sollte, soweit sie in bereits vollzogene Immobilien-Transaktionen im Wege eines Sale und Lease Back Vertrages eingreift, eine Ausnahme erhalten.

Die geplante Erweiterung der bereits bestehenden Vorschrift für die hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen (§ 8 Nr. 1 GewStG) soll berücksichtigen, dass auch in **Leasingraten** (§ 8 Nr. 1 d) und e) GewStG-E) ein Zinsanteil enthalten ist. Dies ist grundsätzlich zutreffend. Sofern aber nicht beabsichtigt ist, Leasing als Finanzierungsform gegenüber dem kreditfinanzierten Kauf zu benachteiligen, wäre zwingend darauf zu achten, dass die Hinzurechnung der Leasingraten gegenüber der Hinzurechnung der Zinsen nicht diskriminiert wird. Dies kann nur dann erreicht werden, wenn der angenommene Finanzierungsanteil einer Leasingrate auf Basis des tatsächlichen Marktzins festgelegt wird. Ein gegenwärtig im Raum stehender Finanzierungsanteil beim Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern in Höhe von 25 % ist allerdings absolut unrealistisch. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang außerdem, dass sich im Steuerrecht bereits ein gesetzlich festgelegter Zinssatz findet, nämlich 5,5 % für die vorgeschriebene Diskontierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG). Das Bewertungsgesetz legt bei der Berechnung von Kapitalwerten bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ebenfalls einen Zinssatz von 5,5 % zugrunde (vgl. § 13 BewG i. V. m. Anlage 9a).

Der **Immobilienvermietung unterstellte Zinsanteil von 75 %** (§ 8 Nr. 1e) GewStG-E) entspricht dem Fall einer 100 %igen Fremdfinanzierung einer Investition mit einem Zinssatzes von 6 % und einer unterstellten Nutzungsdauer von 50 Jahren. Ob bei Immobilien-sachverhalten für die Pauschalierungssätze eine 100 %ige Fremdfinanzierung und ein Zinssatz von 6 % unterstellt werden kann, ist fraglich. Denkbar sind sicher auch Fälle im Immobilienbereich mit Nutzungsdauern unter 50 Jahren, so z. B. bei Gebäuden im Produktionsbereich. Bei einer Nutzungsdauer von 30 Jahren wäre der Zinsanteil z. B. nur rund 65 %. Bei einer reinen Grundstücksvermietung wäre jedoch keine Nutzungsdauer gegeben und somit ein Zinsanteil von 100 % gegeben. Darüber hinaus ist der Zinssatz von 6 % aufgrund des schon seit längerer Zeit andauernden niedrigen Marktzinsniveaus zu hoch. Aus diesen Gründen sollte über eine Reduzierung der Pauschalierungssätze nachgedacht werden.

Vollig inakzeptabel ist die Hinzurechnung von ein Viertel der Aufwendungen für die **zeitlich befristete Überlassung von Rechten** (insbesondere Lizenzen und Konzessionen, § 8 Nr. 1f) GewStG-E), da bei Rechten und Lizenzen ein die pauschale Hinzurechnung rechtfertigender Finanzierungsanteil regelmäßig nicht enthalten ist. Die Regelung führt 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

## Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

werden. In den allermeisten Fällen werden diese Aufwendungen im Rahmen von Netznutzungsentgelten an die Nutzer der Netze und damit an die Endverbraucher weitergegeben. Dies führt zu einem Kostenanstieg für die Verbraucher. Wir halten diese Regelung auch vor dem Hintergrund der Bemühungen der Regulierungsbehörde nicht für sinnvoll. Für diese Aufwendungen hat der Betrieb häufig keine Alternativen. Im seltensten Fall bestehen bei ihm die Möglichkeiten, das mit diesen Rechten verbundene Know-how selber zu erforschen und zu entwickeln. Es handelt sich hier also ebenso wie beim Skonto um Aufwendungen, die für den Betrieb zwingend notwendig sind und für die keine Dispositionsmöglichkeiten bestehen. Zusätzlich geben wir zu bedenken, dass damit der Tatbestand einer „Steuer auf eine Steuer“ geschaffen werden wird, weil es sich ja auch bei Konzessionsabgaben im weitesten Sinne um von einem öffentlichen Gemeinwesen erhobene Beträge handelt. Ebenso verhält es sich mit etwaigen gezahlten Erbbauzinsen, die wohl erfasst würden.

Mit einer Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von **Lizenzen** (§ 8 Nr. 1f GewStG-E) soll eine Gewinnverlagerung ins Ausland sanktioniert werden. Bspw. sollen Fälle erfasst werden, in denen das Markenrecht im Ausland liegt. Für dessen Nutzung im Inland (bspw. in Form von Werbung) fallen dann regelmäßige Lizenzzahlungen an, die das inländische Einkommen mindern. Automatisch würden damit aber auch Inländer erfasst werden, die als Zwischenhändler von Lizenzen tätig sind. Bspw. Inländer, die Softwarelizenzen vertreiben, und bei denen ebenfalls Lizenzaufwand anfällt, soweit das Eigentum am ursprünglichen Recht nicht bei Ihnen liegt. Im Gegensatz zum Fall der Gewinnverlagerung sorgt der Händler im Inland für ein positives Einkommen, das sich aus der Differenz zwischen Lizenzertag bzw. Umsatz und Lizenzaufwand ergibt. 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. Eine solche Beschränkung würde zudem mit bereits bestehenden Regelungen im Steuerrecht korrespondieren, nämlich mit den Befreiungen der Hinzurechnung von Zinsaufwand bei Banken bei der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG i. V. m. § 19 GewStDV) und der Körperschaftsteuer (§ 8a KStG). Diese Befreiungen beruhen auf der Tatsache, dass Banken letztendlich nichts anderes als „Zinshändler“ sind, und daher nicht von den Hinzurechnungen von Zinsaufwand erfasst werden sollen.

Durch die Änderung des § 8 Nr. 1 GewStG wird das Prinzip der Besteuerung des Betriebes unabhängig von der Art seiner Finanzierung aufgehoben. Das ist kritisch zu betrachten. Sollte dieses Prinzip generell aufgehoben werden, ist fraglich, inwieweit noch eine gesonderte Ermittlung des Gewerbeertrages notwendig ist und hierin nicht ein Anlass gesehen werden sollte, eine **Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlage** anzustreben.

**Petition:**

Skonti, Zahlungsziele sowie die zeitlich befristete Überlassung von Rechten sollten im Rahmen der Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer außer Betracht bleiben. Die pauschalisierten Hinzurechnungsanteile müssen auf ein sachgerechtes Maß reduziert werden. Bei

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Immobilien liegt nach unseren Berechnungen der Finanzierungsanteil maximal bei 40 bis 50 %, bei mobilen Wirtschaftsgütern darf der pauschalierte Finanzierungsanteil maximal 10 bis 15 % betragen. Im Zusammenhang mit Leasingraten sollte ein Finanzierungsanteil von 5,5 % angenommen werden.

Weiterhin sollten, um Doppelbelastungen zu verhindern, nur Zinsen und Finanzierungsanteile hinzugerechnet werden soweit sie die entsprechenden Einnahmen übersteigen (Saldierung).

Sachgerecht wäre eine Ergänzung des § 8 Nr. 1 lit. f GewStG-E wie folgt:

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

sowie eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung dahingehend, dass „andere“ im Sinne des § 8 GewStG-E nur solche Personen oder Unternehmen sind, die nicht in einer Konzernbeziehung zu dem überlassenden Unternehmen stehen. Damit wird erreicht, dass die Hinzurechnung gemäß den lit. d), e) und f) des § 8 Nr. 1 GewStG-E innerhalb eines Konzerns unterbleibt.

Die Hinzurechnung von Lizenzen sollte auf solche Lizenzen beschränkt bleiben, die vom Erwerber für Zwecke der Fruchtziehung erworben werden.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

#### **IV. Hinzurechnungen im Konzern**

Wir gehen davon aus, dass es im Rahmen einer Organschaft wie bisher nicht zu entsprechenden Hinzurechnungen kommt. Eine gesetzliche Regelung diesbezüglich wäre allerdings wünschenswert.

Zudem sollten die Hinzurechnungsvorschriften generell 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). Diese Rechtsfolge benachteiligt gegliederte Konzernstrukturen gegenüber Stammhauskonzernen.

Nach § 14 Abs. 2 KStG bisheriger Fassung können Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen keine Organgesellschaften sein. Die Gründe für das Organschaftsverbot sind jedoch seit Einführung des § 8 b Abs. 8 KStG weggefallen. Dennoch ist eine Aufhebung des Verbots bis heute nicht erfolgt. Bei Aufrechterhaltung des Organschaftsverbots würden die betroffenen Unternehmen insbesondere im Bereich der Hinzurechnung von Mieten und Pachten aufgrund der eintretenden Doppelbesteuerung zusätzlich gegenüber organschaftlich verbundenen Unternehmen erheblich benachteiligt. Zusätzlich ergäben sich z. B. aus der Stand alone Berechnung der Zinsschranke in der Körperschaftsteuer weitere ungerechtfertigte Nachteile.

#### **Petition:**

Für den Organschaftsfall gehen wir davon aus, dass die Richtlinienregelung des Abschnitts 41 Abs. 1 S. 5 GewStR weiterhin Gültigkeit hat und durch die Neuregelung des § 8 Nr. 1 GewStG nicht betroffen wird. Konzerninterne Geld- oder Sachkapitalüberlassungen sind somit von den Hinzurechnungsvorschriften auszunehmen.

Das Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sollte aufgehoben werden.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## V. Bereichsausnahmen

Die Erwägungen zur Zinsschranke bzgl. Versicherungsaktivitäten gelten im Rahmen der Gewerbesteuer analog. Auch hier muss vermieden werden, dass es zu Zurechnungen aufgrund versicherungsspezifischer Besonderheiten kommt; insbesondere muss im Gewerbesteuergesetz oder in der GewStDV klargestellt werden, dass der Begriff „Entgelte für Schulden, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen“ versicherungstechnische Rückstellungen und damit verbundene Gutschriften, Leistungen und Zahlungen nicht umfasst.

Ferner muss klargestellt werden, dass die Zurechnungsvorschrift für Renten und dauernde Lasten, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen, sich z. B. nicht auf Renten bezieht, die aufgrund von Schadenfällen u. ä. im Versicherungsbereich gezahlt werden, ebenso wenig wie auf Renten und dauernde Lasten, die Ausfluss von Produkten (z. B. Rentenversicherungen) sind.

### Petition:

Unternehmen, deren Kapital regulatorischen Anforderungen entspricht, sind von der Neuregelung der Zinshinzurechnung insgesamt auszunehmen.

Ungeachtet dessen ist jedenfalls klarzustellen, dass eine Zinshinzurechnung dann unterbleibt, wenn eine Rückstellung als Passivposition untrennbar mit einer der freien Verfügung des Unternehmens entzogenen Aktivposten verbunden ist.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **VI. Pauschalierte Gewerbesteueranrechnung (§ 35 EStG-E )**

Es stellt sich die praktische Frage des künftigen Festsetzungsverfahrens in Verbindung mit der konkreten Zahlungsebene. Während bisher die Einkommensteuerermäßigung unmittelbar an die Messbetragsfestsetzung geknüpft werden konnte, wird nunmehr eine aufwändige Erfassung im Bereich der Gewerbesteuerabrechnung erforderlich, die insbesondere bei Filialisten mit mehreren hunderten – oder gar tausenden – von Betriebsstättengemeinden immense Folgen hat. Dadurch wird die gesamte Abwicklung erheblich verkompliziert, was bei Unternehmen und Finanzverwaltung neue organisatorische Lösungen erfordert. Letztlich ist von jeder Gemeinde deren konkrete Abrechnung für die zutreffende Einkommensteuerfestsetzung erforderlich. Daneben stellt sich die weitere Frage, wie zum Zeitpunkt der Einkommensteuererklärung bei ausstehender Abrechnung der Gewerbesteuer der Ansatz der Gewerbesteueranrechnung erklärt und vom Finanzamt veranlagt werden soll. Dieser wird im ersten Schritt nur fiktiv erfolgen können und einer späteren Überprüfung unterliegen müssen. Selbst wenn im bisherigen System heute einzelne Unternehmen durch „Überkompensationseffekte“ eine „überhöhte“ Ermäßigung erhalten, sind die Folgen einer Begrenzung auf die Zahlung mit Blick auf die Tarifverwerfungen und die Administration so erheblich, dass insoweit keine Rechtfertigung für einen Systemwechsel besteht.

Bereits bei Einführung der Gewerbesteueranrechnung wurde vom Schrifttum und den Spitzenverbänden der gewerblichen Wirtschaft eine systematische Korrektur dahingehend gefordert, dass Anrechnungsüberhänge vortragsfähig sein müssen. Aufgrund der nun geplanten Absenkung der Tarifbelastung für die im Unternehmen belassenen Gewinne verschärft sich diese Problematik signifikant. Insoweit muss daher eine Vortragsmöglichkeit von Anrechnungsguthaben in die künftige Tarifstruktur Eingang finden. Dies ist deshalb notwendig, weil die Gewerbesteuer in Folge der Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände gerade bei Handelsunternehmen mit deren typischerweise hohen Miet- und Leasingaufwendungen signifikant ansteigen wird. Da gleichzeitig bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung die Einkommensteuerbelastung im ersten Schritt sinkt, kommt es in vielen Fällen zu erheblichem Anrechnungsüberhang, der nach heutiger Rechtslage den Unternehmen verloren geht. Hier muss den Unternehmen die Möglichkeit einer Anrechnung eingeräumt werden, damit letztlich die Thesaurierung auch eine tatsächliche Option darstellen kann.

Die Anrechnung der Gewerbesteuer wurde zwar im neuen § 35 EStG erhöht. Bei vielen Unternehmen beträgt der gewerbesteuerliche Hebesatz aber über 380 %, so dass Restbelastungen verbleiben, ganz abgesehen von der zusätzlichen Gewerbesteuer auf die Hinzurechnung der Zinsen. Einerseits wird neuerdings der Abzug des Steuerermäßigungsbetrages auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt, andererseits bleibt es weiterhin bei der Beschränkung auf den Anrechnungsfaktor von 3,8 des Messbetrags. Damit wird die wirtschaftliche Tätigkeit in den Großstadtzentren bzw. Umgebung, wo der Gewerbesteuerhebesatz regelmäßig über 400 % liegt, auch nach Abzug der Gewerbesteueranrechnung mit Gewerbesteuer belastet.

### **Petition:**

Das bisherige fiktive Anrechnungsverfahren sollte beibehalten werden und der Anrechnungsfaktor auf 4,0 erhöht werden. Zudem ist eine zeitlich unbefristete Vortragsmöglichkeit für Anrechnungsüberhang zu gewähren.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **C. Abgabenordnung und Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung**

### **I. Artikel 6 Nr. 1 und Artikel 9 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 3 Abs. 2 GAufzV-E und § 90 Abs. 3 AO-E) Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle und Vorlagepflicht für Aufzeichnungen**

#### **1. Neuregelung**

Nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO-E hat die Vorlage von Aufzeichnungen nach entsprechender Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen zu erfolgen. Sofern Unternehmen Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorzulegen haben, soll sich die Frist zur Vorlage der Aufzeichnungen auf 30 Tage verkürzen, da diese zeitnah zu erstellen seien und andernfalls die Prüfung verzögert würde. § 3 Abs. 2 GAufzV-E qualifiziert verschiedene Maßnahmen als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, wie die Übertragung und Überlassung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit wesentlichen Funktionsänderungen im Unternehmen oder der Abschluss von Umlageverträgen.

#### **2. Stellungnahme**

Infolge der Neuregelung bestünde für die Unternehmen die Verpflichtung, außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah (innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres) zu dokumentieren und die Dokumentation innerhalb von 30 Tagen nach Aufforderung vorzulegen.

Regelmäßig wird sich der Betriebsprüfer bei einer Außenprüfung zuerst mit den eingereichten Steuererklärungen und der zugrunde liegenden Buchführung befassen, so dass die bisherige Frist von 60 Tagen, die ja bereits mit der Prüfungsanordnung und damit vor dem ersten Erscheinen des Prüfers anläuft, aus unserer Sicht nicht zu Verzögerungen führen wird.

Vielmehr ist schon die bisherige Vorlagefrist von 60 Tagen im internationalen Standard recht ambitioniert und die Notwendigkeit zur Verkürzung auf 30 Tage nicht erkennbar. Insbesondere in Großunternehmen, in denen Informationen aus unterschiedlichsten Abteilungen – möglicherweise sogar aus dem Ausland – beschafft werden müssen, ist die Frist kaum einzuhalten.

Eine Verkürzung der Vorlagefrist für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle von 60 auf 30 Tage würde zudem voraussetzen, dass zunächst die Definition von „außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen“ klar und eng umgrenzt würde. Bei dem Begriff der außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. § 3 Abs. 2 GAufzV-E enthält zwar eine beispielhafte Aufzählung, aber keine Definition von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen. Die Abgrenzung zu den „gewöhnlichen“ Geschäftsvorfällen wirft in der Praxis viele Fragen und Unsicherheiten auf.

Andernfalls ist nicht auszuschließen, dass über die Strafbemessung des § 162 Abs. 4 S. 3 AO, die eine verspätete Vorlage verwertbarer Dokumentationen mit einem Zuschlag bis zu 1.000.000 €, mindestens jedoch 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung ahndet, der Steuerpflichtige wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit allein zur Vermeidung potentiell drohender Zuschläge zur Ausweitung einer zeitnahen Dokumentation gezwungen wird.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

Insbesondere im Zusammenhang mit **Funktionsverlagerungen** ergeben sich erhebliche Probleme. Im Tagesgeschäft ist es fast unmöglich, sicherzustellen, dass Funktionsverlagerungen in diesem Sinne von den operativ tätigen Mitarbeitern eines Unternehmens regelmäßig als solche erkannt und bewertet werden. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach AStG müsste in 2 Stufen erfolgen: Eine Bewertung im abgehenden Unternehmen, eine Bewertung im aufnehmenden Unternehmen und als Kontrollrechnung eine Bewertung der Einzelwirtschaftsgüter. Bei vielen Funktionsverlagerungen im Unternehmen, mit einer gewiss streitigen Beurteilung von Chancen und Risiken, würde das den Betrieb erheblich beeinträchtigen. Zudem sind Chancen- und Risikobewertungen bei 2 Geschäftspartnern vielfach unterschiedlich. Während Risiken eher erkennbar sind, sind Chancen zumeist auf der langfristigen Zeitachse zu sehen. Schließlich dürfte es die Ausnahme sein, dass Funktionen unverändert von einer Einheit auf eine andere Einheit übertragen werden. Vielmehr wird es häufig gleichzeitig zu einer Anpassung von Kapazitäten und einer Optimierung der Prozesse kommen. Dies erhöht die Komplexität der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des „Transferpaketes“. Die o. g. strengen Rechtsfolgen sind angesichts der unscharfen, in der Tendenz sehr breiten Anwendung der Funktionsverlagerung unverhältnismäßig. Dies nicht zuletzt auch im Hinblick darauf, dass die Steuerprüfung, die den Fall in der Regel erst viele Jahre später prüft, erhebliche Wissensvorteile aus der ex post Betrachtung heraus hat. Ihr stehen dann eine Vielzahl von Unterlagen zur Verfügung, die eine bessere Prüfung möglicher Funktionsverlagerungen im Konzern ermöglicht.

Der Abschluss von **Umlageverträgen** soll im Gegensatz zu § 3 Abs. 2 GAufzV-E generell als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall im Sinne von § 90 Abs. 3 S. 3 AO anzusehen sein. Nach der bisherigen Fassung der Rechtsverordnung fällt der Abschluss von Umlageverträgen nur dann unter diese spezifische Gruppe von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen, wenn das Tatbestandsmerkmal „Abschluss oder Änderung langfristiger Verträge von besonderem Gewicht, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden auswirken“ gegeben ist. Die beabsichtigte Änderung ist abzulehnen. Sofern sich die Höhe der Einkünfte durch den Neuabschluss oder die Änderung eines Umlagevertrages nicht erheblich ändert, kann von einem außergewöhnlichen Geschäftsvorfall keine Rede sein. Die Begründung zur Änderung der Rechtsverordnung weist vielmehr aus, dass Umlageverträge nur deshalb generell als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall anzusehen sein sollen, weil die Finanzverwaltung ein Interesse an einer zeitnahen Dokumentation dieser Fälle hat.

**Petitum:**

Es wird vorgeschlagen, auf die Neuregelungen zu verzichten.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **II. Artikel 6 Nr. 5b Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 162 Abs. 3 AO-E) Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen**

### **1. Neuregelung**

Die Ergänzung des § 162 Abs. 3 AO beinhaltet die Schätzung der Einkünfte zulasten desjenigen Steuerpflichtigen, bei dem Anhaltspunkte dafür bestehen, dass seine Einkünfte bei Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes höher wären als die aufgrund der Aufzeichnungen erklärten Einkünfte. Zudem müssen entsprechende Zweifel nicht aufgeklärt werden können, weil eine ausländische, nahe stehende Person ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO oder ihre Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 AO nicht erfüllt.

### **2. Stellungnahme**

Dieser Zusatz sieht eine Ausweitung der Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung auch bei verwertbarer Aufzeichnung durch den Steuerpflichtigen vor („Blankovollmacht“), um trotz bestehender Aufklärungsschwierigkeiten ein höheres zu versteuerndes Einkommen zu Lasten der Steuerpflichtigen anzusetzen. Damit wird der bisherige Besteuerungsgrundsatz aufgegeben, wonach das Finanzamt die objektive Beweislast für steuererhöhende Tatsachen trägt, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten in vollem Umfang und insbesondere durch Vorlage einer verwertbaren Verrechnungspreisdokumentation nachgekommen ist.

Zudem geht die Regelung auch von falschen Voraussetzungen aus. Sie unterstellt, dass eine ausländische, nahe stehende Person Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO oder Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 AO habe. Ausländische verbundene Unternehmen haben jedoch keine derartige Verpflichtung. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der deutsche Steuerpflichtige ausreichende Einflussmöglichkeit auf die ausländische nahe stehende Person besitzt, um diese zur Vorlage der Dokumente zu zwingen. Die Hoheitsgewalt der Bundesrepublik Deutschland ist auf das deutsche Staatsgebiet beschränkt (siehe Tike/Kruse zu § 93 Tz. 10). Danach käme also die Neuregelung des § 162 Abs. 3 S. 3 AO-E nie zur Anwendung, weil eine Pflichtverletzung nur dann gegeben sein kann, wenn dem Grunde nach eine Pflicht besteht. Vor diesem Hintergrund läuft diese Neuregelung ins Leere und ist daher abzulehnen.

Des Weiteren enthält die vorgesehene Regelung mit den Tatbestandsmerkmalen „Anhaltspunkte“ und „Zweifel“ zwei unbestimmte Rechtsbegriffe, die eine einheitliche Rechtsanwendung nicht ermöglichen.

### **Petitum:**

Wir schlagen vor, die Neuregelung fallen zu lassen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **D. Außensteuergesetz: Artikel 7 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (§ 1 AStG-E)**

Durch Änderungen in § 1 AStG möchte der Gesetzgeber insbesondere die konzerninterne Verlagerung von Funktionen ins Ausland stärker erfassen und besteuern. Hierzu sollen in Abs. 1 sowie Abs. 3 S. 1 bis 3 die Grundlagen der Verrechnungspreise und des Fremdvergleichsgrundsatzes präzisiert und in Abs. 3 S. 4 auf den hypothetischen Fremdvergleich ausgeweitet werden. Hierauf aufbauend ist beabsichtigt, durch Abs. 3 S. 5 und 6 Funktionsverlagerungen steuerlich zu erfassen. Zwar ist es grundsätzlich zu begrüßen, dass sich der Gesetzgeber dieser Materie annimmt, um Rechtssicherheit zu schaffen. Durch ein sehr extensives Begriffsverständnis der Funktionsverlagerung erfährt diese Besteuerung jedoch, insbesondere in Verbindung mit fiktiven Preisanpassungsklauseln in Abs. 3 S. 7, eine bemerkenswerte Ausuferung.

Durch die Absenkung der nominalen ertragsteuerlichen Sätze müssen auch die Regelungen zur Niedrigbesteuerung im AStG entsprechend angepasst werden.

### **I. § 1 Abs. 1 AStG-E: Verrechnungspreise**

#### **1. Neuregelung**

Die Änderung in S. 1 enthält zunächst einen besonderen Hinweis auf „Preise“ als Geschäftsbedingungen. Der Gesetzgeber möchte zugleich auch den Begriff der „Verrechnungspreise“ gesetzlich verankern.

Daneben wird in S. 2 eine gesetzliche Fiktion eingeführt, nach der voneinander unabhängige Dritte, deren Verhalten Maßstab für eine eventuelle Verrechnungspreiskorrektur ist, alle wesentlichen Umstände der relevanten Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer handeln (Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers).

S. 3 regelt letztendlich, dass die Anwendung des in § 1 AStG geregelten Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die „anderen Vorschriften“ führen kann; in diesen Fällen sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

#### **2. Stellungnahme**

Eine gesetzliche Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes ist grundsätzlich zu begrüßen. Im Zusammenhang mit der geplanten Änderung in S. 3 (Vorrang der „anderen Vorschriften“) ist allerdings festzuhalten, dass § 1 AStG in der Fassung des Entwurfs nicht klar regelt, was mit den „anderen Vorschriften“ gemeint ist. S. 1 ist insoweit – unter Beachtung der folgenden Anmerkungen – eindeutiger und klarer zu formulieren.

Auch zeigt sich hier der Zusammenhang zu anderen Einkommenskorrekturvorschriften (z. B. verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage), die prinzipiell auch auf den Fremdvergleichsgrundsatz zurückgreifen. Dieser Zusammenhang spricht dafür, alle relevanten Einkommenskorrekturvorschriften in einer steuerrechtlichen Norm im Rahmen der Ein-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

kommensermittlung (EStG, KStG) zu regeln, die dann auch die Rangfolge deren Anwendung festlegt. Zudem würden durch diesen systematisch richtigen Korrekturansatz deutsche und internationale Sachverhalte identisch geregelt und europarechtswidrige Steuervorschriften in § 1 AStG schon von vornherein vermieden.

Strikt abzulehnen ist die Fiktion der vollständigen Information bei der Festlegung des Gewinnkorrekturmaßstabs aufgrund § 1 AStG (Verrechnungspreiskorrektur). Diese Voraussetzung der vollständigen Information ist in der Praxis nicht gegeben, weshalb Verrechnungspreiskorrekturen stets innerhalb einer Bandbreite zu erfolgen haben. Die Gesetzesbegründung ist nicht zutreffend, denn eine realitätsgerechte, nicht vollständige Information führt nicht zu „irregulären“ Verrechnungspreisvereinbarungen, sondern zu einem marktbedingten Einigungsbereich. Insoweit ist diese Fiktion zu streichen, zumal auch in § 90 Abs. 3 AO auf die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt wird. Die hier erforderliche Offenlegung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse (Umstände) ist rechtlich fixiert und demnach vom Steuerpflichtigen zu erfüllen. Die Finanzverwaltung hat ausreichend Mittel und Wege, die Einhaltung des Fremdverhaltensgrundsatzes – ohne zusätzliche realitätsferne und marktkonträre Fiktion – zu überprüfen und ggf. Korrekturen durchzuführen.

Die bereits nach bisheriger Rechtslage einseitige, nur zugunsten des Fiskus, bestehende Korrekturmöglichkeit, wird durch die Neuregelung in S. 3 zementiert und begegnet aufgrund der damit verbundenen Ungleichbehandlung von Inlands- und EU-Fällen erheblichen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken. Das vom Gesetzgeber proklamierte Ziel, den Fremdvergleichsgrundsatz konsequent anzuwenden wird hierdurch konterkariert.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## II. § 1 Abs. 3 S. 1 AStG-E: Priorisierung der Verrechnungspreismethoden

### 1. Neuregelung

S. 1 stellt klar, dass der Steuerpflichtige seine Verrechnungspreise vorrangig nach der Preisvergleichsmethode zu bestimmen hat, wenn Fremdvergleichspreise ermittelt werden können, die – auch nach Vornahme erforderlicher Anpassungen – uneingeschränkt vergleichbar sind.

### 2. Stellungnahme

Die gesetzliche Fixierung des Vorrangs der Preisvergleichsmethode ist zu begrüßen und schafft Rechtssicherheit. Allerdings ist anzumerken, dass S. 1 regelungstechnische und systematische, methodische Mängel aufweist. Letztere sind auch vor dem Hintergrund der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) und den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren zu betrachten.

S. 1 spricht von „vorrangig“, ohne dass in irgendeiner Hinsicht klargestellt ist, auf was sich dieser Vorrang bezieht. Die Regelung ist insoweit nicht hinreichend bestimmt und daher auch nicht eindeutig anwendbar.

Daneben ist festzuhalten, dass die Preisvergleichsmethode eindeutig auf vorliegende Fremdvergleichspreise aus vergleichbaren Geschäftsbeziehungen (Transaktionsbezug) angewiesen ist (vgl. GAufzV). Diese transaktionsbezogenen Fremdvergleichspreise können aber uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbar sein. Unter beiden Vergleichsbarkeitsbedingungen ist die Preisvergleichsmethode anderen Methoden (z. B. Cost-Plus-Methode, Resale-Minus-Methode oder TNMM) vorrangig; das ist internationaler Standard. Insoweit weist S. 1 einen eindeutigen methodischen Fehler auf, weil betreffend die Vorrangigkeit ausschließlich auf die uneingeschränkte Vergleichbarkeit abgestellt wird. Dieses Abstellen steht auch in krassem Widerspruch zu der Praxis nach den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass bei der Anwendung der Fremdvergleichspreismethode eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit in der Unternehmenspraxis der Ausnahmefall ist. Demnach wäre auch deren Vorrangigkeit der Ausnahmefall.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

### III. § 1 Abs. 3 S. 2 AStG-E: Fremdvergleichswerte

#### 1. Neuregelung

S. 2 legt für den Fall, dass keine uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreise ermittelt werden können, fest, dass der Steuerpflichtige eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festzustellen hat; hier sind entsprechende Anpassungen durchzuführen.

#### 2. Stellungnahme

S. 2 ist darauf gerichtet, auch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten für die im S. 2 erwähnte Fremdvergleichswertmethode zuzulassen. Die „Fremdvergleichswertmethode“ wird in der Gesetzesbegründung durch sog. „andere“ geeignete Verrechnungspreismethoden konkretisiert, wobei hier wiederum Preise, aber auch Bruttomargen, Kostenaufschlagsätze usw. genannt werden.

In systematischer und methodischer Hinsicht ist zu kritisieren, dass S. 2 auf den Mängeln des S. 1 aufbaut und zudem Missverständnisse aufwirft. Zunächst ist auch die Preisvergleichsmethode mit eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreisen als Preisvergleichsmethode zu qualifizieren, die nach S. 1 vorrangig gegenüber anderen Methoden ist. S. 2 stellt nicht klar, dass bei Nichtanwendung der (transaktionsbezogenen) Fremdvergleichspreismethode andere Verrechnungspreismethoden (z. B. Cost-Plus, Resale-Minus) anzuwenden sind, und dass bei der Anwendung dieser Methoden bestimmte, einem Fremdvergleich zugängliche Verrechnungspreiskomponenten (z. B. das „Plus“, das „Minus“) zu eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten führen können.

Daraus folgt, dass S. 2 eindeutig klarstellen muss, dass zwischen Fremdvergleichspreismethode und anderen Verrechnungspreismethoden mit Fremdvergleichswerten zu unterscheiden ist, weil insbesondere erstere nach S. 1 vorrangig ist.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

#### IV. § 1 Abs. 3 S. 3 AStG-E: Median

##### 1. Neuregelung

S. 3 regelt, dass bei eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten (beachte hier: auch bei Fremdvergleichspreisen, s. o.) entgegen den uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreisen nach S. 1 eine Bandbreiteneinengung nach der Quartilmethode stattzufinden hat. Die Quartilmethode ist deshalb implizit vorgeschrieben, weil in S. 3 der „Median“ als Verrechnungspreis oder Fremdvergleichswert (z. B. das „Plus“) festzulegen ist.

##### 2. Stellungnahme

S. 3 legt für eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte fest, dass der nach akzeptierten statistischen Berechnungsmethoden definierte Median (ungleich dem Mittelwert!) als Verrechnungspreis respektive Fremdvergleichswert festzulegen ist. Diese methodische Festlegung auf faktisch einen Verrechnungspreis bzw. Fremdvergleichswert widerspricht internationalen Standards (s. Tz. 1.45 ff OECD-Richtlinien zur Akzeptanz von Bandbreiten), nach denen der exakte Verrechnungspreis nicht existiert, sondern lediglich eine rechtlich zulässige Bandbreite an Verrechnungspreisen bzw. Fremdvergleichswerten, die selbstverständlich eingeengt werden kann.

Mangels Übereinstimmung mit OECD-Grundsätzen würde mit dem im Referentenentwurf gewählten Ansatz daher die Gefahr von Doppelbesteuerungen zwangsläufig hervorgerufen.

Zudem widerspricht die Festlegung auf den Median der bisherigen Rechtsprechung des BFH, der jeden Punkt innerhalb einer Bandbreite als gleichermaßen dem Fremdvergleich entsprechend ansieht und im Zweifel den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert ansetzt.

Die Festlegung auf den Median steht in keinem Zusammenhang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz. Für fremde Dritte ist die Gesamtbandbreite oftmals gar nicht feststellbar, der Einigungswert wird daher von der jeweiligen Verhandlungsmacht bestimmt. Eine Aufteilung der Chancen, Synergien und Standortvorteile im gleichen Verhältnis zwischen den Verhandlungspartnern wäre im Fremdvergleich ein zufälliges Ergebnis, da in der Regel nicht alle Einzelheiten der Geschäftsbeziehungen den Beteiligten bekannt sind. Des Weiteren wäre eine Dokumentation, warum sich fremde Dritte unter den gegebenen Umständen anders verhalten würden, äußerst schwierig zu führen, da es anerkanntermaßen nicht den einen richtigen Verrechnungspreis, sondern eine Bandbreite von angemessenen Werten gibt. Die geforderte doppelte Betrachtung im Fall eines hypothetischen Fremdvergleichs ist in der Praxis schwierig durchzuführen. Der Verhandlungsansatz widerspricht auch den standardisierten und prozesstechnisch objektiven Ansätzen wie bspw. in Tz. 3.4.12.6 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zur Vorlage von Planungsrechnungen beschrieben.

Auf diese gesetzliche Fixierung des Verrechnungspreises bzw. Fremdvergleichswerts (= Median) ist deshalb unbedingt zu verzichten, zumal diese punktuelle, nicht Bandbreitenfestlegung für uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise nicht gilt. Es ist sowohl für den Fall uneingeschränkt als auch eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichspreise bzw. Fremdvergleichswerte auf die international übliche Bandbreitenbetrachtung ab-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

zustellen, wobei im letztgenannten Fall eine Einengung der Bandbreite stattzufinden hat. Die praktikable, sachlich richtige und international akzeptierte Bandbreitenlösung ist für die Unternehmenspraxis – im Gegensatz zur exakten Wissenschaft der Medianmethodik – akzeptabel und umsetzbar.

Es ist stets zu beachten, dass Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen nicht von Steuerexperten gebildet werden, sondern von Fachabteilungen, die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen unterliegen. Ein Einigungsbereich (eine Bandbreite) von Verrechnungspreisen und Fremdvergleichswerten ist betriebswirtschaftliche Realität.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## V. § 1 Abs. 3 S. 4 AStG-E: hypothetischer Fremdvergleich

### 1. Neuregelung

S. 4 regelt den sog. hypothetischen Fremdvergleich, nach dem der Steuerpflichtige in Zukunft und unabhängig von der tatsächlich zugrunde gelegten Verrechnungspreismethode (z. B. Cost-Plus, Resale-Minus) einen hypothetischen Fremdvergleichspreis ermitteln muss, wenn er nicht mindestens eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelt hat. Dabei muss der hypothetische Fremdvergleichspreis nach dem Prinzip des doppelten Geschäftsleiters ermittelt werden. In der hieraus resultierenden Bandbreite ist der Mittelwert maßgeblich, es sei denn der Steuerpflichtige macht glaubhaft, ein anderer Wert im Rahmen des Einigungsbereichs entspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höherer Wahrscheinlichkeit.

### 2. Stellungnahme

Betreffend den Mittelwert gilt oben Gesagtes. Daneben ist diese Art der hypothetischen Verrechnungspreisbestimmung in der Praxis nicht durchführbar, denn nach der im Entwurf enthaltenen Formulierung ist diese für alle Fälle durchzuführen. Die Methodik des hypothetischen Fremdvergleichs, die in der Praxis kaum oder nur in ausgewählten Fällen durchführbar ist, sollte hingegen auf streng abgegrenzte Ausnahmefälle begrenzt werden. Solche Ausnahmefälle sind vor allem außerordentliche Geschäftsvorfälle wie z. B. Funktionsverlagerungen (siehe unten), diese Anwendungszielrichtung des Gesetzgebers ist dringend klarzustellen. In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass eine vollumfängliche Information beider Vertragsparteien, z. B. bei einer Dienstleistungsentgeltvereinbarung, nicht gegeben ist, denn auf die Preispolitik nehmen viele „unbekannte“ Faktoren, wie z. B. Mischkalkulationskalkül und Nebenleistungskalkül, Einfluss. Die Fremdvergleichsmethodik, unter Berücksichtigung der Bandbreitenbestimmung, ist eben Ausfluss der nicht vollumfänglichen Information der Marktteilnehmer.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## VI. § 1 Abs. 3 S. 5 und 6 AStG-E: Funktionsverlagerung

### 1. Neuregelung

S. 5 regelt die Besteuerung von Funktionsverlagerungen, wobei unter „Funktionsverlagerung“ die Verlagerung einer betrieblichen Aufgabe einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken verstanden wird. Die Gesetzesbegründung erläutert zudem, dass als „Funktion“ ein organischer Teil eines Unternehmens anzusehen ist, wobei die allgemein bekannte Teilbetriebsvoraussetzung nicht erfüllt sein muss. Für die Fälle der „Funktionsverlagerung“ muss der Steuerpflichtige den Einigungsbereich des hypothetischen Fremdvergleichs nach S. 4 auf der Grundlage der Verlagerung der Funktion als Ganzes (sog. Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze bestimmen. S. 5 stellt klar, dass zum Transferpaket auch Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile gehören können. Die Gesetzesbegründung stellt in diesem Zusammenhang klar, dass bei einer Funktionsverlagerung ein Gesamtentgelt für das Transferpaket bzw. die Funktionsverlagerung zu ermitteln ist, wobei sich das Gesamtentgelt an den Gewinnauswirkungen des abgebenden und aufnehmenden Unternehmens orientiert.

S. 6 sieht eine Escape-Klausel vor, nach der auch Einzelpreisbestimmungen für die Transferpaketeile anzuerkennen sind, wenn

- (1) notwendige Anpassungen durchgeführt werden
- (2) der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind, oder
- (3) das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Gesamtpaket, dem Fremdvergleichspreis entspricht.

Diese Grundsätze sind durch Ausführungen in der Gesetzesbegründung ergänzt, nach denen eine Einzelbewertung aller übergegangenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile möglich ist, bei

- (1) Fällen mit geringerer Bedeutung, in denen keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder Vorteile Gegenstand des Geschäfts sind und
- (2) in Fällen, in denen der Steuerpflichtige die Summe der Einzelverrechnungspreise bestimmt und nachweist, dass die Differenz zum Entgelt für das Gesamtpaket durch den Fremdvergleichsgrundsatz begründet ist.

Die Begründung stellt klar, dass in jedem Fall eine Entgeltermittlung nach S. 5 für das Transferpaket als Ganzes vorgelegt werden muss.

### 2. Stellungnahme

Die vorstehenden Regelungen haben für alle Funktions- und Arbeitsteilungssachverhalte in einem international tätigen Konzern eine erhebliche praktische und steuerrechtliche Bedeutung. Zukünftig wäre für alle Fälle, in denen Einzelwirtschaftsgüter (z. B. Produktionsmaschinen, gewerbliche Schutzrechte wie Patente) und Vorteile (z. B. Nutzen aus konzerninternen Dienstleistungen) übertragen oder überlassen werden, eine Gesamtpaketbewertung vorzunehmen. Diese wäre stets erforderlich, um darzulegen, dass die Einzelpreisbildung in Summe nicht zu einem geringeren Entgelt führt als die Transferpaketbewertung. Die Escape-Klausel ist eine allumfassende und regelt nicht etwa den „escape“ aus einer Ausnahme-

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

regelung, sondern aus einer Regelung, die nahezu alle laufenden Geschäfte innerhalb eines arbeitsteiligen Konzerns als Funktionsverlagerung erfasst.

Sämtliche gewöhnlichen Geschäftsvorfälle könnten zukünftig als Funktionsverlagerung eingeordnet werden und fallen daher unter die Prüfung der Escape-Klausel-Regelung. Das bedeutet, dass für alle Geschäftsvorfälle dieser Art (Funktionsanwachungen, -vervielfachungen, -absaltungen usw.) derartige Investitions- bzw. Transferpaketrechnungen erforderlich sind. Diese rechtliche Anforderung ist in der Unternehmenspraxis nicht umsetzbar und betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbar, weil es sich bei der Mehrzahl der Fälle nicht um Funktionsverlagerungen im eigentlichen Sinne handelt. Aus diesen Gründen ist eine klare Abgrenzung des Tatbestands „Funktionsverlagerung“ erforderlich, wobei zu beachten ist, dass eine Funktionsverlagerung als Verlagerung eines organischen Unternehmensteils mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einen außergewöhnlichen Sachverhalt und Geschäftsvorfall darstellt und damit den strengen Dokumentationsvorschriften nach § 90 Abs. 3 AO unterliegt.

Aus vorstehenden Anmerkungen folgt, dass der Gesetzgeber auf eine derart exzessive Regelung der Funktionsverlagerungsbesteuerung verzichten muss, um nicht unverhältnismäßig in die unternehmerische Praxis sowie die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen einzugreifen. Die sachlich richtige Besteuerung bei der Verlagerung eines Unternehmensteils sollte nicht in Form einer nach dem Gießkannenprinzip alle gewöhnlichen Sachverhalte erfassenden Begriffsbestimmung der Funktionsverlagerung mit hierauf aufbauender Escape-Klausel ausgedehnt werden.

Völlig unklar ist schließlich, welche Anforderungen im Rahmen der Escape-Klausel an eine Glaubhaftmachung gestellt werden. Auch die Unterscheidung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Wirtschaftsgütern bleibt offen. Aufgrund der fehlenden Definition der Wesentlichkeit bleibt es fraglich, ob ein fremder Dritter überhaupt bereit wäre, für unwesentliche Wirtschaftsgüter ein Entgelt zu bezahlen ebenso wie für nicht näher quantifizierbare Vorteile.

### **Petition:**

Im Einzelnen sollten **folgende Regelungen** getroffen werden:

#### **1. Klare Definition des Tatbestands „Funktionsverlagerung“**

Als Funktionsverlagerung sollte – der Gesetzesbegründung folgend - die „...*Verlagerung eines existierenden abgrenzbaren Unternehmensteils mit den damit zusammenhängenden Funktionen, aktivierten und nicht aktivierten Wirtschaftsgütern sowie den dazugehörigen Vorteilen, Chancen und Risiken...*“ verstanden und gesetzlich geregelt werden. Damit wären uneingeschränkt folgende Beispiele erfasst:

- (1) Produktionsverlagerung inkl. Übergang von Maschinen und immateriellen Wirtschaftsgütern etc., nicht: Auftragsproduktion;
- (2) Verlagerung von Patenten, Schutzrechten, Know-how inkl. der Patentverwertungs- und Lizenzierungsfunktion;
- (3) Verlagerung von existierenden Dienstleistungs- oder Vertriebscentern.

Mit einer solchen klaren Definition werden Funktionsverlagerungen gezielt und eindeutig erfasst. Gleichzeitig wäre sichergestellt, dass die „Nicht-Verlagerung“ von Funktionen wie

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

z. B. der arbeitsteilige Ausbau von Funktionen oder die Funktionsvervielfachung von der Funktionsverlagerungsbesteuerung sowie dem damit zusammenhängenden Gesamtbewertungserfordernis ausgenommen wird.

## 2. Klare Regelung der Residualgrößenermittlung und Vorschriften zur Bilanzierung unter Beachtung geltender Bilanzierungsregeln

Sofern eine Funktionsverlagerung vorliegt, muss eine Gesamtbewertung des Unternehmensteils mit den dazugehörigen Werten erfolgen. In die Gesamtwertermittlung gehen alle Wirtschaftsgüter (aktiviert und nicht aktiviert, materiell und immateriell) sowie mögliche Nutzungsüberlassungs- und Vorteilsbewertungen. In diesem Zusammenhang ist ein Verweis auf die Berechnungsvorschriften des § 255 (4) HGB unbedingt angebracht, um systematische Grundsätze zu wahren. Insoweit ist bei einer Funktionsverlagerung als „Unternehmensteilwert“ der Unterschiedsbetrag anzusetzen, um den die für die Übernahme des Unternehmensteils bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände, Nutzungsüberlassungs- und Vorteilswerte abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (Gewinnpotenzial).

Durch diesen Gleichklang mit geltenden Bilanzierungsprinzipien können Outbound- (Funktionsverlagerung mit Entstrickung) und Inboundfälle (Funktionsverlagerung mit Verstrickung) sachgerecht und innerhalb des deutschen Steuersystems gelöst werden.

Vorstehendes gewährleistet auch, dass diese Bewertungs- und Preisermittlungsgrundsätze in den Regelungsbereich des § 1 AStG passen, der auf schuldrechtliche Beziehungen ausgerichtet ist. Nur eine Vorgehensweise wie oben beschrieben kann sicherstellen, dass das Gewinnpotential („Wert des Unternehmensteils“) auf schuldrechtlicher Basis übergehen kann und so einer Verrechnungspreiskorrektur zugänglich ist. Und nur diese Vorgehensweise gewährleistet annähernd, dass ausländische Staaten dem „Ansatz“ des Werts eines Unternehmensteils aufgeschlossen gegenüberstehen. Jedenfalls kann eine Vernachlässigung des Bilanz- und Steuerrechts ausländischer „aufnehmender“ Staaten nicht der geeignete Weg sein. Eine einseitig deutsche Betrachtung bis zur Grenze öffnet Türen für Verständigungsverfahren und Doppelbesteuerungen. Deutschland würde zur Steuerverstrickungsfalle ausländischer Investoren mutieren.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass diese Funktionsverlagerungsversteuerung auch für inländische verbundene Unternehmen gelten muss, um nicht EU-rechtswidrige Regeln zur Funktionsverlagerungsbesteuerung einzuführen.

## 3. Erfassung von Funktionsverlagerungen durch verschärfte Dokumentationsvorschriften bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen

Den Nrn. 1. und 2. folgend ergibt sich eindeutig, dass Funktionsverlagerungen außerordentliche Geschäftsvorfälle sind, die zeitnah zu dokumentieren sind. Alle wesentlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Komponenten der Funktionsverlagerung respektive der Verlagerung des Unternehmensteils sind zu dokumentieren. Das gilt für den Übergang aller relevanten Wirtschaftsgüter sowie für Nutzungsüberlassungen im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen. Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist diese besondere Dokumentationspflicht für Funktionsverlagerungen als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nachvollziehbar und zumutbar.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

#### 4. Effiziente Umsetzung der Funktionsverlagerungsbesteuerung in der Betriebsprüfungspraxis

Es ist in Erinnerung zu rufen, dass die „neuen“ Dokumentationsvorschriften nach § 90 Abs. 3 AO erst seit dem VZ 2004 mit allen Konsequenzen gelten. Bisher fehlt es regelmäßig an Betriebsprüfungspraxis, die eine hinreichende Beurteilung der Effektivität der neuen Dokumentationsvorschriften erlaubt. Es ist daher unklar, ob die Dokumentationsvorschriften nicht zu einer effizienteren Erfassung o. g. Funktionsverlagerungen (nach Punkt 1.) führen. Dieser Möglichkeit sollte eine Chance eingeräumt werden. Insoweit könnte der Gesetzgeber auf die spezielle Regelung der Funktionsverlagerungsbesteuerung verzichten.

Verneint hingegen der Gesetzgeber den Verzicht auf die Funktionsverlagerung, sollte die Finanzverwaltung für eine effiziente Anwendung der aktuellen Verrechnungspreisregeln und Dokumentationsvorschriften sorgen, wobei diese durch eine eindeutig normierte Besteuerung von Funktionsverlagerungen als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle ergänzt wird.

Aufbauend auf diesem Fundament könnte die Finanzverwaltung gezielt und effizient

- (1) gewöhnliche, laufende Verrechnungspreissachverhalte gem. § 90 Abs. 3 AO i. V. m. der GAufzV prüfen und ggf. nach § 1 AStG (oder einer anderen Einkommenskorrekturnorm, s. o.) korrigieren sowie
- (2) außergewöhnliche Verrechnungspreissachverhalte gem. § 90 Abs. 3 AO i. V. m. der GAufzV prüfen und ggf. nach § 1 AStG korrigieren sowie
- (3) explizit und eindeutig geregelte Funktionsverlagerungen als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nach § 90 Abs. 3 AO i. V. m. der GAufzV sowie nach § 1 Abs. 3 AStG einer Sonderprüfung unterziehen und nach § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG korrigieren.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **VII. § 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E: Rückwirkende Preisanpassungsklauseln**

### **1. Neuregelung**

S. 7 regelt eine Fiktion, nach der unabhängige fremde Dritte Regelungen vereinbart hätten, die angemessene Anpassungen ermöglichen, wenn die tatsächlich spätere Entwicklung so erheblich von den Preisbestimmungen abweicht, dass unabhängige Dritte in Kenntnis der tatsächlichen Entwicklung die Preise anders vereinbart hätten.

### **2. Stellungnahme**

Die vorstehende Fiktion ist nicht akzeptabel, weil derartige Regelungen im allgemeinen Geschäftsverkehr unüblich sind. Preisanpassungen kommen in der Praxis nur beim Wegfall von wesentlichen Geschäftsgrundlagen vor. Es ist Seitens des Gesetzgebers unbedingt sicherzustellen, dass ein wesentliches Prinzip der Verrechnungspreisbildung nicht mit Füßen getreten wird: maßgeblich für die Preisbildung und die Höhe der Verrechnungspreise sind die Umstände im Zeitpunkt der Preisbildung. Das gilt im Besonderen, wenn Übertragungsstichtage für die Verrechnungspreisbildung relevant sind (z. B. Verkauf von Wirtschaftsgütern, Verkauf von Dienstleistungen). Etwas anderes kann gelten, wenn Langzeiträume vereinbart sind (z. B. Langzeitlieferverträge, Lizenzverträge), vgl. hier „Wegfall der Geschäftsgrundlagen“. In jedem Fall widerspricht es dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn die Neuregelung des Satzes 7 darauf ausgerichtet ist, rückwirkend in abgeschlossene Sachverhalte (z. B. Übertragungen von Wirtschaftsgütern) einzugreifen. Das gilt analog für Funktionsverlagerungen, für die die rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung maßgeblich sind. Der verlagerte Unternehmensteil ist auf den Zeitpunkt der Übertragung resp. Verlagerung zu bewerten und die zu diesem Zeitpunkt maßgebliche Investitionsrechnung ist maßgeblich. Keine anderen Maßstäbe gelten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Die Finanzverwaltung will hier ein Instrument für Steuermisbrauchsfälle kreieren. Da hier von Einzelfällen auszugehen ist, sollte die Finanzverwaltung vielmehr abwarten, welche Informationen sie anhand der neuen Dokumentationsvorschriften bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen der VerwGr-Verfahren erhält. Missbrauchsfälle sollten anhand der bestehenden Vorschriften geahndet werden. Die Schaffung eines neuen Instruments erscheint nicht notwendig und ist daher abzulehnen.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

## **VIII. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG-E: Verordnungsermächtigung**

### **1. Neuregelung**

Zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung sowie der Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung, wird das BMF ermächtigt, eine Verordnung zu erlassen.

### **2. Stellungnahme**

Diese Verordnungsermächtigung ist verfassungswidrig. Abgesehen davon, dass sie nicht die Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG erfüllt, stellt sie eine unzulässige gesetzesändernde Verordnungsermächtigung dar. Sie soll die durch den Gesetzgeber verfehlte Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen korrigieren.

.....

.....

.....

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 26.2.2007

**IX. Artikel 9 Nr. 2 Unternehmensteuerreformgesetz 2008  
(§ 5 S. 2 Nr. 2 GAufzV)  
Forschungsaufzeichnungen)**

**1. Neuregelung**

Die neue pauschale Verpflichtung für Unternehmen, Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben und laufende Forschungstätigkeiten, die während eines Zeitraums von drei Jahren (!) vor einer Funktionsänderung stattfanden, ist viel zu weitgehend. Abgesehen davon, dass nicht jede Funktionsänderung in einem Unternehmen auch eine Funktionsverlagerung im engeren Sinne ist (siehe Ausführungen zu § 1 Abs. 3 S. 5 AStG-Entwurf), ist bei der hier angestrebten Pauschalregelung die Verhältnismäßigkeit der Mittel in keiner Weise gewahrt.

**2. Stellungnahme**

Es ist kaum vorstellbar, dass bei Umsetzung dieser Regelung die von ihr betroffenen Forschungs- und Controllingbereiche in einem Unternehmen nicht empfindlich bei ihrer eigentlichen Aufgabe beeinträchtigt werden. Durch diese überzogenen steuerlichen Anforderungen droht dem Unternehmen damit ein erheblicher wirtschaftlicher Schaden, der auch gemessen an den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen nicht zu rechtfertigen ist.