

V. Zusammenfassung

Der Geschäftsführer ist im Rahmen seines Anstellungsvertrags nicht dazu verpflichtet, nach seiner Abberufung in anderen Funktionen für die Gesellschaft tätig zu werden. Die Gesellschaft kann daher eine außerordentliche Kündigung nicht erfolgreich darauf stützen, der abberufene Geschäftsführer habe eine derartige Tätigkeit abgelehnt. Anderes kann allenfalls dann gelten, wenn der Dienstvertrag eine derartige Verpflichtung ausdrücklich vorsieht. Die Gesellschaft befindet sich nach der Abberufung des Geschäftsführers mit der Annahme seiner Dienste in Verzug und ist gemäß § 615 S.1 BGB verpflichtet, dem Geschäftsführer auch nach seiner Abberufung bis zum rechtlichen Ende des Anstellungsvertrags seine Vergütung fortzubezahlen. Anderweitiger Verdienst ist gemäß § 615 S.2 BGB anzurechnen. Bietet die Gesellschaft dem Geschäftsführer eine Tätigkeit an, welche seiner bisherigen Tätigkeit als Geschäftsführer an Verantwortung, Ansehen und Vorgesetztenfunktion sehr nahe kommt, so unterlässt der abberufene Geschäftsführer i.S.d. § 615 S.2 BGB böswillig anderweitigen Erwerb, wenn er diese Tätigkeit nicht aufnimmt. Damit reduzieren sich seine Ansprüche auf Annahmeverzugslohn gegenüber der Gesellschaft möglicherweise sogar auf Null. Nimmt der Geschäftsführer hingegen die Tätigkeit auf, so wird hierdurch ein Arbeitsverhältnis mit der Gesellschaft begründet. Diesbezüglich gelten in jeder Hinsicht die arbeitsrechtlichen Regelungen. Die Wirksamkeit einer etwaigen Befristung dieses Arbeitsverhältnisses bestimmt sich nach §§ 14 ff. TzBfG. Die Kündigung des Anstellungsverhältnisses als Geschäftsführer hat durch die Gesellschafterversammlung zu erfolgen, während das Arbeitsverhältnis nur durch die Geschäftsführung gekündigt werden kann. Im Falle der Abberufung eines Geschäftsführers ist der Gesellschaft daher zu empfehlen, zugleich mit der Abberufung auch die Kündigung des Anstellungsverhältnisses durch die Gesellschafterversammlung vorzunehmen. Die Gesellschaft ist davor zu warnen, den Geschäftsführer nach dessen Abberufung zunächst noch „bis auf Weiteres“ ohne entsprechende schriftliche Vereinbarung bis zu einer etwaigen einvernehmlichen Beendigung des Geschäftsführer-Anstellungsverhältnisses mit anderen Aufgaben zu beschäftigen. Denn hierdurch entsteht ein unbefristetes Arbeitsverhältnis, welches nur unter Berücksichtigung der arbeitsrechtlichen Schutzvorschriften gekündigt werden kann.

GmbH-Dokumentation

Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt Stellungnahme vom 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007

An den Finanzausschuss
des Deutschen Bundestages
Herrn Vorsitzenden
Eduard Oswald, MdB
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wegen der kurzen Frist zur Stellungnahme zum Referententwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 haben wir es leider nicht rechtzeitig geschafft, uns detailliert dazu zu äußern. Wir möchten dies nun gerne zum Regierungsentwurf nachholen (s. Anlage). Sollten wir aus Ihrer Sicht diese Stellungnahme noch anderen interessierten Beteiligten des Gesetzgebungsverfahrens zuleiten, wären wir für einen kleinen Hinweis dankbar.

Unsere Stellungnahme folgt der Reihenfolge der zu ändernden Vorschriften. Wir haben uns auf ausgewählte, für Unternehmen und Unternehmer relevante Aspekte beschränkt. Insbesondere sind wir auf die Regelungen für Kapitalanleger nicht im Einzelnen eingegangen.

Wir wären Ihnen sehr dankbar, wenn unsere Anregungen im weiteren Verfahren Berücksichtigung fänden, und verbleiben

mit besten Grüßen
Ihre
Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

I. Grundsätzliche Anmerkungen

Im Koalitionsvertrag der Großen Koalition wurde vereinbart, das Unternehmenssteuerrecht zum 1.1.2008 **grundlegend fortzuentwickeln** und international wettbewerbsfähige Steuersätze zu realisieren. Dabei sollen neben den Körperschaften auch die Personenunternehmen erfasst werden, da deutsche Unternehmen zu 80 % in dieser Rechtsform organisiert sind. Ziele sind neben der **Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit** und **Europatauglichkeit** eine weitgehende **Rechtsform- und Finanzierungsneutralität**, eine **Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten**, die **Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte** sowie die **nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis**. Der vorliegende Gesetzentwurf erreicht aus Sicht der Wirtschaft die angestrebten Ziele nur zum Teil.

1. Grundlegende Fortentwicklung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts: Der Gesetzentwurf modifiziert das geltende Recht und ist im Kern (nur) eine Tarifreform. Insbesondere wird die Gewerbesteuer beibehalten und insoweit weder eine Vereinfachung des deutschen

Steuersystems noch eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen erreicht. Die wesentlichen signifikanten konzeptionellen Neuerungen sind die Gewährung eines niedrigeren Thesaurierungssteuersatzes für Personenunternehmen sowie die Abgeltungssteuer. Beide Bereiche führen jedoch zu erheblichen Auslegungs- und Abgrenzungsproblemen und tragen damit ebenso wie die übrigen Regelungen nicht zu einer Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts bei.

2. Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit: Die Senkung der nominalen Unternehmensteuerbelastung für Kapitalgesellschaften auf knapp unter 30 % ist ein positives Signal für in- und ausländische Investoren und daher ausdrücklich zu begrüßen. Allerdings liegen die Hebesätze in den Ballungszentren regelmäßig über 400 % und beträgt die Gesamtsteuerbelastung damit i.d.R. mehr oder weniger deutlich mehr als 30 %. Darüber hinaus bedeuten insbesondere die umfassenden Hinzurechnungsvorschriften nach § 8 Nr. 1 GewStG-E, aber auch die Zinsschranke nach § 4 h EStG-E bzw. § 8 a KStG-E höhere Gesamtsteuerbelastungen. Insgesamt wird damit kaum ein Unternehmen einen effektiven Steuersatz von unter 30 % effektuieren können.

3. Verbesserung der Europarechtstauglichkeit: Wesentliche Problembereiche wie Auslandsverluste, die Organschaftsregelungen oder das Außensteuergesetz werden nicht angegangen. Die neu gefasste Vorschrift des § 1 AStG trägt den europarechtlichen Vorgaben ebenso wenig Rechnung wie die derzeit geltende Regelung. Soweit europarechtliche Vorgaben umgesetzt wurden (Eurowings-Urteil), führen sie zu nachteiligen Folgen für die Steuerpflichtigen.

4. Weitgehende Rechtsformneutralität: Die Schaffung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen in § 34 a EStG ist insbesondere aus Sicht der mittelständischen Wirtschaft als Schritt in die richtige Richtung zu begrüßen. Allerdings schafft die Vorschrift eine dritte „Steuerrechts“-Form, deren laufende Besteuerung der einer Kapitalgesellschaft ähnelt, die jedoch im Übrigen (z.B. in Veräußerungs- oder Erbfällen) steuerlich wie ein „normales“ Personenunternehmen behandelt wird. Rechtsformneutral wird das Steuerrecht damit nicht. Die gewählte Vorgehensweise kann allenfalls als eine Hilfslösung angesehen werden. Wünschenswert wäre eine grundsätzliche Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung, zu der es entsprechende Entwürfe gab und gibt, gewesen.

5. Finanzierungsneutralität: Nach wie vor lösen Eigen- und Fremdfinanzierung in einer bei personenbezogenen Unternehmen notwendigen Gesamtbetrachtung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene deutlich unterschiedliche Steuerbelastungen aus. Die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen in der nach § 8 Nr. 1 GewStG-E geplanten Form sowie die Zinsschranke tragen nicht zur Zielerreichung bei.

6. Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten: Aus Sicht des Gesetzgebers dürfte insoweit in erster Linie auf § 8 b Abs. 10 KStG (Wertpapierleihe) sowie auf § 1 AStG (Gewinnkorrektur) hingewiesen werden. Auf die diesbezüglichen Bedenken wird verwiesen (s. unten III.2. u. VI.).

7. Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte und nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis: Dass der Gesetzentwurf die Planungssicherheit der Unternehmen verbessert, ist nicht erkennbar. Der Entwurf enthält im Gegenteil eine

Fülle von Regelungen, die gravierend in bestehende Strukturen eingreifen, ohne angemessene Übergangsregelungen vorzusehen; beispielhaft seien die Vorschriften zum Abzug von Zins- und Leasingaufwendungen genannt, die auch auf bestehende Finanzierungen anzuwenden sind. Auch ist festzustellen, dass das Halbeinkünfteverfahren im Privatbereich nunmehr gerade von 2001 bis 2008 zur Anwendung kommt. Dass das neue System lediglich acht Jahre Bestand hatte, dürfte die Verlässlichkeit in das deutsche Steuerrecht nicht steigern. Eine Verbesserung der Planungssicherheit der öffentlichen Haushalte dürfte wohl durch die weit reichenden Hinzurechnungen in § 8 Nr. 1 GewStG-E erreicht werden; aus Sicht der Unternehmen bedeutet dies jedoch der Sache nach eine Ausweitung der gewinnunabhängigen Besteuerungselemente; dies kann insbesondere in Krisenzeiten zu existenzbedrohenden Zusatzbelastungen führen.

II. Änderungen des EStG

1. § 4 Abs. 5 b EStG-E (Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer)

Derzeit ist die Gewerbesteuer sowohl bei sich selbst als auch bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig. Dies soll mit der Vorschrift des § 4 Abs. 5 b EStG-E geändert werden. Ziel ist insbesondere eine Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz und eine klarere Trennung der Ertragsheiten bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer.

– **Grundsätzliche Bewertung:** Grundsätzlich begrüßen wir die geplante Abschaffung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. In der Tat vereinfacht sich dadurch das Steuersystem. Insbesondere werden die Wirkungen der Gewerbesteuer transparenter. Getrübt wird dieses positive Bild allerdings durch die weiterhin bestehende Steuerermäßigung nach § 35 EStG. Diese wirkt den Bemühungen um eine Vereinfachung des Steuersystems in diesem Punkt ganz deutlich entgegen. Dies gilt insbesondere für Personengesellschaften. Im Übrigen sollte die Umstellung nicht zu höheren Gewerbesteuerlasten führen; dieses Ziel wird jedoch insbesondere durch die Nichtabzugsfähigkeit von steuerlichen Nebenleistungen zur Gewerbesteuer nicht erreicht (s. sogleich).

– **Keine Betriebsausgabe:** Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen „keine Betriebsausgaben“. Demgegenüber sind die in § 4 Abs. 5 EStG aufgeführten Aufwendungen Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen. Fraglich ist daher, ob § 4 Abs. 5 b EStG-E so zu verstehen ist, dass die Gewerbesteuer bereits in der steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung und in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt werden darf. U.E. kann nur eine außerbilanzielle Kürzung in Betracht kommen. Dies sollte klargestellt werden.

– **Nebenleistungen:** Zu den nicht abzugsfähigen Nebenleistungen zur Gewerbesteuer zählen auch die auf Steuernachzahlungen entfallenden Zinsen, z.B. nach § 233 a AO (§ 3 Abs. 4 AO). Auch diese sollen nicht abzugsfähig sein, wohingegen Erstattungszinsen weiterhin zu versteuern sind. Damit ist die Neuregelung nicht nur eine Maßnahme zur Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz, sondern führt zu einer fühlbaren Steuer-mehrbelastung. Um eine Belastungsgleichheit zum Status quo zu erreichen, ist § 4 Abs. 5 b EStG-E auf die Gewerbesteuer selbst zu begrenzen.

2. § 4h EStG-E (Zinsschranke)

Nach der Vorschrift werden Zinsaufwendungen eines Betriebs nach Saldierung mit Zinserträgen (Zinssaldo) vom Abzug ausgeschlossen, soweit diese 30% des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns (im Folgenden: „steuerlicher EBIT¹“) überschreiten. Zu der Abzugsbeschränkung kommt es, wenn

- der Zinssaldo eine Freigrenze von 1 Mio. € überschreitet **und**
- der Betrieb zu einem Konzern i.S.d. § 4h Abs.3 S.1 lit.c EStG-E gehört **und**
- der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass die Eigenkapitalquote des Betriebs mindestens gleich hoch ist wie die Eigenkapitalquote des Konzerns (Escape-Klausel).

Die nicht abzugsfähigen Zinsen werden vorgetragen und können in diesem Betrieb grundsätzlich in der Zukunft genutzt werden.

a) Grundsätzliche Bewertung

Die Zinsschranke stellt einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar, jedenfalls dann, wenn der Zinsvortrag z.B. aufgrund einer Liquidation oder Umwandlung untergeht oder aus anderen Gründen den Zinsabzug entfallen lässt. Gleiches ist auch anzunehmen, wenn der Zinsabzug aufgrund der Finanzierungsstruktur oder der Ergebnissituation durch diese Vorschrift dauerhaft begrenzt wird.

Wenn gleichwohl an der Zinsschranke festgehalten wird, ist der Anwendungsbereich u.E. im Zweifel eng auszulegen und auf (Missbrauchs-) Fälle „übermäßiger“ Fremdfinanzierung zu beschränken. Insbesondere sollte die Zinsschranke einen deutlich höheren Abzug als 30% des steuerlichen EBIT erlauben.

b) Voraussetzungen

- **Betrieb (§ 4h Abs.1 EStG-E):** Die Vorschrift stellt auf Zinsaufwendungen eines „Betriebs“ ab. Nach der Rechtsprechung unterhält eine Kapitalgesellschaft stets nur einen Betrieb, während ein Einzelunternehmer durchaus mehrere Betriebe nebeneinander haben kann. Da die Höhe der Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft ermittelt wird, ist davon auszugehen, dass die Personengesellschaft einen (einzigen) Betrieb unterhält, zu dem auch die Sonder- und Ergänzungsbereiche der Mitunternehmer gehören; dies sollte klargestellt werden.
- **Eine-Million-Grenze (§ 4h Abs.2 S.1 lit.a EStG-E):** Wir regen an, die Freigrenze von 1 Mio. € in einen Freibetrag abzuwandeln. Die Überschreitung der Schwelle führt andernfalls zu inakzeptablen Grenzsteuerbelastungen. Zumindest ist eine Gleitklausel vorzusehen.

1 Der Begriff ist nicht korrekt, da keine Deckungsgleichheit zwischen dem um den Zinssaldo reduzierten maßgeblichen Gewinn i.S.d. § 4h EStG und dem EBIT besteht (s. unten), abgesehen davon, dass die Ertragskennzahl EBIT auch in der Betriebswirtschaftslehre und Praxis nicht stets einheitlich definiert wird. Zur sprachlichen Vereinfachung wird der Begriff hier jedoch verwendet.

2 Sonderbilanzergebnisse werden wohl unabhängig davon einbezogen, ob das betreffende Vermögen im Konzernvermögen enthalten ist oder nicht. § 4h Abs.2 lit.c S.6 EStG-E macht dagegen eine entsprechende Einschränkung im Fall der Anwendung der Escape-Klausel. Dies ist u.E. nicht aufeinander abgestimmt.

- **Steuerlicher EBIT (§ 4h Abs.1 S.1 EStG-E):** Die Zinsschranke stellt auf den steuerpflichtigen Gewinn vor Zinsaufwendungen und Zinserträgen ab. Wir gehen davon aus, dass es sich um den Gewinn laut Steuerbilanz einschließlich Sonder- und Ergänzungsbilanzen², verringert um steuerfreie Einnahmen und erhöht um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben handelt; dies sollte im Gesetz klargestellt werden. Wünschenswert wäre überdies eine verfahrensrechtliche Regelung, auf welche Weise die außerbilanziellen Korrekturen in mehrstufigen Strukturen erfasst werden (z.B. Befreiungen nach § 8b KStG bzw. § 3 Nr.40 EStG bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften als Gesellschaftern).

Aufgrund der Anknüpfung an den steuerlichen EBIT mindern Abschreibungen den abzugsfähigen Zinsbetrag. Dies steht im Widerspruch zum Ziel der Förderung des Investitionsstandorts Deutschland, zumal Sachinvestitionen ohnehin bereits durch die Streichung der degressiven sowie die Einschränkung der GWG-AFA „bestraft“ werden (s. unten II.3. u. II.4.). Auch Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (F&E) führen zu einer Verringerung des Zinsabzugs. Wir regen daher an, die Größe „EBITDA“ (Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibung) zzgl. F&E-Aufwendungen als Bezugsgröße für die Zinsschranke heranzuziehen; hinsichtlich der Abgrenzung der F&E-Aufwendungen könnte auf § 4 Abs.2 InvZulG 1986 i.V.m. § 51 Abs.1 Nr.2 lit.u S.4 EStG 1987 zurückgegriffen werden. Dies wäre eine Maßnahme zur Erreichung des auch in der Gesetzesbegründung genannten Ziels, den Forschungsstandort Deutschland zu stärken.

- **Zinsaufwendungen/Zinserträge (§ 4h Abs.3 S.2 u. 3 EStG-E):** Wesentliche Anknüpfungspunkte der Vorschrift sind die Begriffe „Zinsaufwendungen“ und „Zinserträge“. Unbefriedigend ist, dass insoweit keine klare Begriffsdefinition erfolgt. Insbesondere dürfte die Abgrenzung zwischen laufenden Zinserträgen und Veräußerungsgewinnen – wie derzeit bei Privatanlegern – Schwierigkeiten bereiten; ggf. wäre an die Abgrenzung in den Absätzen 1 und 2 des § 20 EStG-E anzuknüpfen. Des Weiteren regen wir eine Klarstellung dahingehend an, dass bei der Prüfung der Grenze nur steuerlich abzugsfähige Zinsaufwendungen zu berücksichtigen sind und damit z.B. nach § 3c Abs.2 oder § 4 Abs.4a EStG ganz oder teilweise gesperrte Zinsaufwendungen nicht als Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h EStG-E gelten.
- **Konzern (§ 4h Abs.3 S.1 lit.c EStG-E):** Die Zinsschranke kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Damit dürfte gemeint sein, dass nur solche Betriebe berücksichtigt werden, die im Konzernabschluss voll konsolidiert werden; eine Klarstellung wäre wünschenswert. Bereits die Frage, wann ein Unternehmen zu einem Konzern im (Bilanz-) Rechtssinne gehört, ist in vielen Fällen nur schwer und je nach Rechnungslegungsstandard ggf. unterschiedlich zu beantworten. Nach § 4h Abs.3 S.6 EStG-E soll darüber hinaus auch dann eine Konzernzugehörigkeit zu bejahen sein, wenn die Finanz- und Geschäftspolitik des Betriebs mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann („erweiterter Konzernbegriff“). Bereits aufgrund der verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe ergeben sich hierdurch für die Praxis weitere erhebliche Rechtsunsicherheiten. Aus diesem Grund und wegen

des verfassungsrechtlich gebotenen eingeschränkten Anwendungsbereichs sollte daher auf den erweiterten Konzernbegriff verzichtet werden, zumal derartige Strukturen insbesondere im internationalen Kontext eher selten sind.

Die Regelung zur Ermittlung der Eigenkapitalquote einer Konzerngesellschaft in § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG-E ist unklar bzw. problematisch. So ist ungewiss, ob die vorgesehene Aufstockung um im Konzernabschluss ausgewiesene Firmenwerte bei der Beteiligungsgesellschaft erfolgt, wofür der Hinweis „soweit er auf den Betrieb entfällt“ spricht. Möglicherweise ist dies jedoch als Kompensation für die wegfallenden Beteiligungswerte gedacht, was für eine Aufstockung bei der Muttergesellschaft sprechen würde; dann jedoch wäre alternativ eine Kürzung bei der Muttergesellschaft um das bilanzielle Eigenkapital der Beteiligungsgesellschaft zu erwägen. Des Weiteren ist fraglich, warum Sonderposten mit Rücklageanteil nur mit 50 % hinzugerechnet werden; bei einem Unternehmenssteuersatz von 30 % wäre eine Hinzurechnung von 70 % zutreffend. Und schließlich ist der geplante Abzug nicht stimmrechtsberechtigten Eigenkapitals zu kritisieren; bestenfalls nachvollziehbar wäre eine Kürzung um solche Eigenkapitalkategorien, die steuerlich als Fremdkapital behandelt werden.

- **Escape-Klausel (§ 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG-E):** Die 30%-Grenze kann überschritten werden, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs nicht geringer ist als die Eigenkapitalquote im Konzern (*Eigenkapitalvergleich*). Diese „Alles-oder-nichts-Regel“ führt zu sinnwidrigen Ergebnissen.

Beispiel: Die Eigenkapitalquote des inländischen Betriebs beträgt a) 10 % bzw. b) 20 %, die des Konzerns 21 %. Die Steuerfolgen sind in beiden Fällen identisch, obwohl die Abweichung in Fall a) elf Prozentpunkte und in Fall b) lediglich einen Prozentpunkt beträgt. Richtigerweise ist der Zinsabzug nur **insoweit** zu versagen, als die Eigenkapitalquote in der deutschen Gesellschaft niedriger ist als im Konzern.

Der zulässige Toleranzbereich von einem Prozentpunkt ist zu gering und sollte deutlich erhöht werden.

Die Escape-Klausel wird suspendiert und es kommt zu Strafzuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO, wenn die Eigenkapitalquoten unzutreffend ausgewiesen sind und nach dem zutreffenden Abschluss nur ein geringerer Zinssaldo abzugsfähig ist. Wir regen an, dass nur gravierende Abweichungen zugunsten des Steuerpflichtigen zu erfassen sind und dass demzufolge ein Toleranzbereich eingefügt wird. Den Steuerpflichtigen nach § 162 Abs. 4 AO für unrichtige (i.d.R. testierte) Jahresabschlüsse zu bestrafen, halten wir nicht für sachgerecht; die Regelung sollte daher gestrichen werden. Zumindest darf sich der Strafzuschlag nicht auf den gesamten nach § 4h Abs. 1 EStG-E nicht abzugsfähigen Betrag, sondern allenfalls auf den unzutreffend ermittelten Teil beziehen.

c) Rechtsfolgen

- **Nichtabzugsfähigkeit und Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 EStG-E):** Ein die 30%-Grenze des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG-E übersteigender Zinssaldo ist nicht abzugsfähig und in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Nach § 4h Abs. 1 S. 3 Halbs. 1 EStG-E erhöht er die Zinsaufwendungen der betreffenden Jahre; es sollte klargestellt werden, dass der Zinsvortrag auch

zu den Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG-E zählt, so dass er vollständig abzugsfähig ist, wenn er zusammen mit dem aktuellen Zinssaldo die Grenze von 1 Mio. € unterschreitet.

Die steuerliche Behandlung des Zinsvortrags entspricht im Wesentlichen der steuerlichen Behandlung eines Verlustvortrags nach § 10d EStG (s. z.B. § 4h Abs. 4 EStG-E, § 8a Abs. 1 S. 2 KStG-E). Von daher halten wir es für überlegenswert, auch bei der Zinsschranke einen Rücktrag zuzulassen, der insbesondere für mittelständische Unternehmen hilfreich wäre.

- **Betriebsaufgabe und -übertragung (§ 4h Abs. 5 EStG-E):** Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag nach § 4h Abs. 5 S. 1 EStG-E unter. Dies ist vor dem Hintergrund des Nettoprinzip nicht sachgerecht, insbesondere nicht im Fall der unentgeltlichen Übertragung; jedenfalls in diesen Fällen sollte der Zinsvortrag – analog zur Rechtsprechung zu § 15a EStG – vom Empfänger fortgeführt werden können. Entsprechendes sollte in Umwandlungsfällen gelten (Hinweis auf § 4 Abs. 2 S. 2, § 20 Abs. 9 und § 24 Abs. 6 UmwStG-E).

- **Personengesellschaften:** Bei der Ermittlung der 30%-Grenze sind auch als Sonderbetriebsausgaben zu behandelnde Zinsaufwendungen zu berücksichtigen (s. oben). Dies macht eine gesetzliche Regelung im Hinblick auf die personelle Zuordnung des Zinsvortrags erforderlich.

Beispiel³: An der AB OHG sind die A-GmbH zu 60 % und die B-GmbH zu 40 % beteiligt. Die A-GmbH hält wiederum 80 % der Anteile an der B-GmbH. Der Zinssaldo der AB OHG beträgt 3 Mio. €. Zusätzlich macht die A-GmbH 1,2 Mio. €, die B-GmbH 0,3 Mio. € Bankzinsen als Sonderbetriebsausgaben geltend. In der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung werden daher 4,5 Mio. € Zinsaufwand ausgewiesen. Das steuerliche EBIT der AB OHG (incl. der Ergebnisse aus den Sonderbilanzen) beträgt 10 Mio. €. Es wird angenommen, dass die Escape-Klausel nicht zur Anwendung kommt.

Da sämtliche Gesellschaften zu einem Konzern i.S.d. HGB gehören, ist § 4h Abs. 1 EStG-E auf die AB OHG anwendbar. Mithin sind von den 4,5 Mio. € Zinsen (30 % x 10 Mio. € =) 3 Mio. € Zinsen abzugsfähig und beträgt der Zinsvortrag (4,5 Mio. € ./ 3 Mio. € =) 1,5 Mio. €. Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, in welchem Umfang die Kürzung bei der Gesellschaft und bei den Gesellschaftern erfolgt. Nach § 4h Abs. 5 S. 2 EStG-E geht der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war. Damit geht der Gesetzgeber offenkundig davon aus, dass der Zinssaldo unabhängig von der tatsächlichen Verursachung auf die Gesellschafter verteilt wird. Damit würde sich das Problem der sog. fremdbestimmten Steuerwirkungen nicht nur bei der Gewerbesteuer, sondern zusätzlich bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer stellen. Dies ist nicht sachgerecht. Es spricht Vieles dafür, dass eine gesellschafterbezogene Zuordnung anzustreben ist.

³ Da Gesellschafter der AB OHG Kapitalgesellschaften sind, ist nicht unmittelbar § 4h EStG-E, sondern § 8a KStG-E anwendbar. § 4h EStG-E gilt in diesen Fällen jedoch entsprechend (s. unten III.1.).

d) Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 4h EStG-E soll erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden (§ 52 Abs. 12d EStG-E). Den Unternehmen sollte mehr Zeit zugestanden werden, um sich auf die veränderte Situation einzustellen. Wir schlagen daher vor, dass die Neuregelung frühestens für Wirtschaftsjahre gilt, die nach dem 31.12.2007 beginnen.

3. § 6 EStG-E (GWG)

Die geplante Neufassung des § 6 Abs. 2 EStG übernimmt den Grundgedanken der bisher in R 6.13 Abs. 2 EStR 2005 verankerte Verwaltungsregelung in das Gesetz. § 6 Abs. 2 a EStG-E ersetzt die bisherige GWG-AfA durch eine Sammelposten-Lösung.

- **Sofortabzug (§ 6 Abs. 2 EStG-E):** Die Regelung ist zu begrüßen. Auch stellt die Erhöhung der bisher verwaltschaftsseitig gesetzten Obergrenze von 60€ auf 100€ einen Schritt in die richtige Richtung dar. Da derartige Grenzen jedoch erfahrungsgemäß über einen langen Zeitraum unverändert bleiben, regen wir an, zukünftige Preissteigerungen zu antizipieren und einen Betrag von 200€ zugrunde zu legen.
- **Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG-E):** Die bisherige Regelung hat sich bewährt, wird auch handelsrechtlich akzeptiert und sollte beibehalten bleiben. Sollte der Gesetzgeber dennoch an der Abschaffung festhalten wollen, sind die gegenüber dem Referentenentwurf eingetretenen Änderungen zu begrüßen. Allerdings ist die unterstellte Abschreibungsdauer von fünf Jahren in vielen Fällen (z.B. EDV, Werkzeuge) zu lang; wir schlagen eine Abschreibungsdauer von drei Jahren vor. Des Weiteren regen wir an, die Vereinfachungsregel nicht nur für bewegliche, sondern für sämtliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorzusehen, um die Unternehmen von Bürokratiekosten zu entlasten und Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden.

4. § 7 EStG-E (degressive AfA)

Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 u. 3 EStG wird abgeschafft. Wir weisen darauf hin, dass sie mit dem „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“ für die Jahre 2006 und 2007 von maximal 20% auf maximal 30% erhöht wurde. Vor dem Hintergrund des vorliegenden Gesetzentwurfs als ein „Beitrag zur weiteren Verbesserung der guten Rahmenbedingungen zugunsten von Wachstum und Beschäftigung“ muss die geplante Streichung der degressiven AfA abgelehnt werden.

5. § 7g EStG-E (Sonder-AfA für kleinere Unternehmen)

Die bisher zwischen Existenzgründern und übrigen Steuerpflichtigen differenzierende Regelung des § 7g EStG wird erheblich überarbeitet. Insbesondere wird der Höchstbetrag aufgestockt, werden nicht neuwertige Wirtschaftsgüter einbezogen und wird die Fördertechnik modifiziert.

- **Grundsätzliche Bewertung:** Nach der Gesetzesbegründung (Allgemeiner Teil) soll die modifizierte Anparabschreibung das wesentliche Entlastungselement für kleine Unternehmen darstellen. Dass dieses Ziel mit der vorgesehenen Gesetzesänderung kaum erreicht werden

kann, zeigt bereits die Tatsache, dass die Modifizierung des § 7g EStG per Saldo lediglich zu Steuermindereinnahmen in der Jahreswirkung i.H.v. 105 Mio.€ führt. Diese Maßnahme dürfte kaum geeignet sein, die belastenden Änderungen für kleinere Unternehmen, nämlich insbesondere die Abschaffung der degressiven Abschreibung, den Wegfall des Staffeltarifs bei der Gewerbesteuer und die deutliche Einschränkung der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter, auszugleichen, geschweige denn für diese Gruppe von Unternehmen deutliche Entlastungen mit sich zu bringen.

- **Betriebsbezogene Voraussetzungen (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG-E):** Hinsichtlich der betriebsbezogenen Voraussetzungen ist gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand eher eine Einengung des Anwendungsbereichs festzustellen. Insbesondere gilt dies für Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln: Sind diese derzeit generell begünstigt, so soll zukünftig die Gewinngrenze von 100.000€ gelten. Fraglich erscheint, ob ein Nebeneinander von Betriebsvermögens- und Gewinngrenze erforderlich ist. Gerade die Betriebsvermögensgrenze steht mit dem Ziel des Gesetzesvorhabens insgesamt, nämlich einer deutlichen Stärkung der Eigenkapitalbasis, nicht in Einklang, da eine Eigenkapitalstärkung die Anwendung des § 7g EStG verhindern kann. Von daher wäre eine Orientierung an der Bilanzsumme sinnvoller. Alternativ ist eine ausschließliche Anknüpfung an den Gewinn zu erwägen. Im Hinblick auf den Gedanken der Förderung kleiner und mittlerer Betriebe sollte diese Gewinngrenze allerdings deutlich angehoben werden. Insofern ist auch zu beachten, dass sich die im Gesetzentwurf vorgesehene Grenze auf den Gewinn vor Steuern und auch vor Unternehmerlohn bezieht. Bei einem solchermaßen definierten Gewinn i.H.v. maximal 100.000€ kann aus unserer Sicht nicht von einem „mittleren“ Betrieb gesprochen werden.
- **Investitionszeitraum (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG-E):** Fraglich erscheint, ob die Länge des Investitionszeitraumes nicht großzügiger gefasst werden könnte. Gerade bei Existenzgründern ist oftmals eine längere Anlaufphase und ggf. ein Hinausschieben von geplanten Investitionen erforderlich. Ein längerer Investitionszeitraum erscheint aus fiskalischer Sicht allein schon deshalb vergleichsweise unproblematisch, weil letztlich eine Verzinsung nicht in Anspruch genommener Beträge erfolgt. Da der Gesetzentwurf nicht mehr nach Existenzgründern und übrigen Unternehmen differenziert, bedeutet dies im Übrigen für die erstgenannte Gruppe eine Verschlechterung.
- **Wirtschaftsgutbezogenheit (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG-E):** Entsprechend dem bisherigen Recht kann die Begünstigung nur für genau bezeichnete Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden; die sich hieraus ergebenden Probleme werden bereits aus der Vielzahl der insoweit festzustellenden Finanzgerichtsprozesse offensichtlich. Fraglich ist generell, ob eine derart starke Einschränkung der Flexibilität erforderlich ist. Ziel der Gesetzesregelung ist ausweislich der Gesetzesbegründung die Unterstützung der Liquiditäts- und Eigenkapitalbildung und die Stärkung der Investitions- und Innovationskraft. Insofern erscheint aus unserer Sicht ein allgemeiner Investitionsabzugsbetrag für im Abzugsjahr nicht näher zu konkretisierende Investitionen in einem bestimmten zukünftigen Zeitraum besser geeignet.

Letztlich würden damit im Übrigen auch Unternehmen und Finanzverwaltung von Bürokratie entlastet.

- **Höhe der Abzugsbeträge (§ 7g Abs.1 S.4 EStG-E):** Die Summe der Abzugsbeträge im Abzugsjahr selbst und den zwei vorangegangenen Wirtschaftsjahren wird auf einen Betrag i.H.v. 200.000€ begrenzt. Offensichtlich wird bei den zu fördernden Betrieben von einem sehr begrenzten Investitionsvolumen ausgegangen oder aber die Förderung soll auf ein bestimmtes Niveau gedeckelt werden. Im Hinblick auf das Ziel der Gesetzesregelung halten wir eine Ausweitung des Höchstbetrags für angezeigt.

6. §§ 20, 32d EStG-E (Einkünfte aus Kapitalvermögen und Abgeltungssteuer)

Dividenden werden von natürlichen Personen derzeit nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert, Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sind zur Hälfte abzugsfähig. Der Gesetzentwurf sieht vor, den steuerpflichtigen Teil von Dividenden bei Beteiligungen im Betriebsvermögen auf 60% zu erhöhen; entsprechend steigt der abzugsfähige Teil von Werbungskosten und Betriebsausgaben. Für Beteiligungen im Privatvermögen wird dagegen – ab dem 1.1.2009 – eine Abgeltungssteuer von 25% eingeführt. Alternativ können die Dividendenerträge im Rahmen der Veranlagung erfasst werden. Ein Werbungskostenabzug kommt allerdings in beiden Fällen nicht in Betracht.

Aus Sicht der mittelständischen Wirtschaft ist hoch problematisch, dass auch für Anteile i.S.d. § 17 EStG ein Werbungskostenabzug ausscheidet. Dies bedeutet insbesondere, dass Finanzierungskosten nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden können. Dies ist zum einen ein empfindlicher Eingriff in bereits vollzogene fremdfinanzierte Anteilskäufe. Zum anderen werden zukünftige Akquisitionen von Privatpersonen (z.B. auch Mitarbeitern) steuerlich benachteiligt. Insoweit muss dringend nachgebessert werden. Wird ein Werbungskostenabzug als nicht kompatibel mit einer gleichzeitigen Geltung der Abgeltungssteuer angesehen, wäre für die betroffenen Unternehmer ein Wahlrecht vorstellbar, sich zwischen einer Besteuerung von 60% der Dividenden nach § 3 Nr. 40 EStG-E (mit dann 60%iger Abzugsfähigkeit der Werbungskosten nach § 3c Abs. 2 EStG-E) und der Anwendbarkeit der Abgeltungssteuer (mit einem damit einhergehenden Verzicht auf die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten) zu entscheiden.

7. § 34a EStG-E (Begünstigung nicht entnommener Gewinne)

Zur Erreichung einer weitgehenden rechtsformneutralen Gesamtbelastung ist für Personenunternehmen ein Sondersteuersatz für thesaurierte Gewinne vorgesehen. In diesem Fall soll die Gesamtbelastung der Gewinne der Personenunternehmen im Wesentlichen der Belastung einer Kapitalgesellschaft entsprechen. Werden die Gewinne später entnommen, kommt es zur Nachbesteuerung mit einem 25%igen Steuersatz (zzgl. Solidaritätszuschlag).

- **Grundsätzliche Bewertung:** Die vorgesehene Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne bei Personenunternehmen stellt eine der zentralen Änderungen im Steuerrecht der Unternehmen dar. Für viele mittelständische Unternehmen steht die Rechtsform der Personengesellschaft (regelmäßig in Form einer GmbH & Co.

KG) – nicht nur aus steuerlichen Gründen – in direkter Konkurrenz zur Rechtsform der Kapitalgesellschaft (regelmäßig als GmbH). Wenn auch das Ziel einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung im eigentlichen Sinne offensichtlich aufgegeben wurde, stellt die geplante Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne bei Personenunternehmen doch einen wesentlichen Schritt in Richtung einer Angleichung der Belastungssituationen dar. Nicht hinwegtäuschen darf dies allerdings darüber, dass letztlich noch in einer Vielzahl von Aspekten rechtsformbedingte Belastungsunterschiede bestehen, so dass nicht von einer rechtsformneutralen Besteuerung gesprochen werden kann. Wird der Weg über eine Angleichung der Belastungen der Rechtsformen und nicht über die Schaffung einer rechtsformunabhängigen Unternehmensbesteuerung beschritten, so müsste hieraus konsequenterweise aber auch folgen, dass der Wechsel der Rechtsform steuerlich nicht behindert werden darf. Gerade in dieser Hinsicht werden mit dem vorgelegten Gesetzentwurf aber neue Hürden aufgebaut, da nicht nur die Weiterführung bestehender Verlustvorträge, sondern auch die Fortführung begünstigt belasteter Gewinne ausgeschlossen wird.

- **Schedulen-Besteuerung:** Festzustellen ist, dass mit der Unternehmensteuerreform 2008 endgültig eine Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer erfolgt. Sowohl für Kapitaleinkünfte als auch für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen werden Sondersysteme geschaffen, welche in mehrfacher Hinsicht gegenüber der Besteuerung der anderen Einkünfte abgeschottet sind. Dies führt dazu, dass die Schnittstellen zwischen den verschiedenen Besteuerungsbereichen in der Praxis Abgrenzungsprobleme aufwerfen werden.
- **Begünstigungsfähige Gewinne (§ 34a Abs.1 S.1 Halbs.1 EStG-E):** Die begünstigungsfähigen Gewinne sind aus dem zu versteuernden Einkommen herauszurechnen. Aus dem Gesetzeswortlaut geht nicht hervor, in welchem Verhältnis das zu versteuernde Einkommen in begünstigungsfähige Gewinne und andere Einkommensbestandteile aufzuteilen ist. Da die Besteuerung nach § 34a EStG-E die Belastungssituation bei Kapitalgesellschaften nachbilden soll, sollten Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen etc. in erster Linie von den übrigen Einkünften zum Abzug gebracht werden. Wir regen eine entsprechende Klarstellung an.
- **Antrag des Steuerpflichtigen (§ 34a Abs.1 S.1 Halbs.1 EStG-E):** Die begünstigte Besteuerung erfolgt nur auf Antrag des Steuerpflichtigen, der betragsmäßig eingeschränkt werden kann und sich auf den einzelnen Betrieb oder den Gewinnanteil aus einer Mitunternehmerschaft bezieht. Dies ist zu begrüßen, da damit den Fällen Rechnung getragen wird, in denen der tatsächliche Steuersatz nach dem Tarif bezogen auf das gesamte zu versteuernde Einkommen den Sondersteuersatz unterschreitet.
- **Ausschluss von nach § 34 Abs.3 EStG begünstigten Gewinnen (§ 34a Abs.1 S.1 Halbs.2 EStG-E):** Ausdrücklich ausgeschlossen von dem Sondersteuersatz werden Gewinne, für die die Steuersatzermäßigung nach § 34 Abs.3 EStG in Anspruch genommen wird. Dies erscheint sachgerecht. In vielen Fällen wird für derartige Gewinne eine Begünstigung nach § 34a EStG-E auch schon deshalb nicht in Frage kommen, weil bspw. im Falle einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung eine Gewinnthesaurierung nicht denkbar ist.

Positiv ist hervorzuheben, dass gegenüber dem Referententwurf die Thesaurierungsbegünstigung nur insoweit ausgeschlossen wird, als tatsächlich eine begünstigte Besteuerung nach § 34 EStG erfolgt, was auf Grund der engen sachlichen und persönlichen Voraussetzungen oftmals nicht der Fall sein wird. Eine Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen ist insbesondere in Fällen mehrstöckiger Personengesellschaften bei Veräußerung der Beteiligung an der Untergesellschaft denkbar. Allerdings löst dies nach § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG Gewerbesteuer aus. Die Regelung in § 34a Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 EStG sollte daher von einer entsprechenden Änderung des § 7 GewStG flankiert werden mit dem Ziel, dass Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen auch insoweit gewerbesteuerfrei sind, als sie mittelbar über Personengesellschaften beteiligten natürlichen Personen zuzurechnen sind.

- **Begünstigung nur im Falle der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich:** Die Begünstigung kann nur für den nicht entnommenen Gewinn eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in Anspruch genommen werden, der durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG) ermittelt wurde, nicht jedoch in den Fällen einer Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder nach §§ 5 a u. 13 a EStG.

Aus unserer Sicht stellt sich die Frage, warum eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Begünstigung nach § 34 a EStG-E ausschließt, da auch in diesen Fällen eine Abgrenzung des Betriebsvermögens und damit eine Erfassung von Entnahmen und Einlagen erfolgen muss⁴, u.a. auch für Zwecke der Überprüfung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4 a EStG⁵.

- **Nicht entnommener Gewinn (§ 34 a Abs. 2 EStG-E):** Die Höhe des nicht entnommenen Gewinns ist ausgehend von dem Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Bei Mitunternehmerschaften ist eine personenbezogene Betrachtung vorzunehmen. Dies sollte deutlicher im Gesetz zum Ausdruck kommen, indem nicht nur auf den „ermittelten Gewinn“, sondern auf den „ermittelten Gewinn bzw. bei Mitunternehmerschaften Gewinnanteil“ Bezug genommen wird. Damit sollte auch sichergestellt sein, dass Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen Auswirkungen lediglich auf den begünstigt besteuerten Betrag des einzelnen Mitunternehmers haben.

Des Weiteren bedarf die Grundkonzeption der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns einer Überprüfung. Gemessen werden muss diese Regelung entsprechend deren Zielsetzung an der Besteuerung der Kapitalgesellschaften, denn letztlich soll eine Annäherung der Belastungssituation erreicht werden. Bei Kapitalgesellschaften verhält es sich so, dass über die Gewinnverwendung regelmäßig erst nach Ablauf des Gewinnent-

stehungsjahres durch Gesellschafterbeschluss und diesem folgenden Gewinnausschüttungen entschieden wird. Letztlich trägt dies dem Umstand Rechnung, dass eine sinnvolle Gewinnverwendungsentscheidung regelmäßig erst dann möglich ist, wenn die Höhe des Gewinns hinreichend sicher feststeht. Nach § 34 a Abs. 2 EStG-E wird bei Personenunternehmen jedoch eine andere Konzeption verfolgt. Bei diesen wird dem Gewinn des Wirtschaftsjahres der Saldo aus Entnahmen und Einlagen dieses Wirtschaftsjahres gegenüber gestellt. Es ist abzusehen, dass dies in der Praxis zu einer schwierigen Planung der Entnahmen bzw. Einlagen zwingen wird.

- **Behandlung außerbilanzieller Hinzurechnungen:** Nach der Gesetzesbegründung kann die Steuerermäßigung insoweit nicht in Anspruch genommen werden, als der Gewinn durch außerbilanzielle Hinzurechnungen, wie bspw. steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben entstanden ist. Dies betrifft in der Praxis insbesondere die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5 b EStG-E). Die Gesetzesbegründung geht davon aus, dass insoweit keine Thesaurierungsbegünstigung in Betracht kommt, weil „diese Beträge tatsächlich verausgabt wurden und damit nicht entnahmefähig sind“. Fraglich erscheint, ob diese Sichtweise durch das Gesetz gedeckt ist; dies hängt insbesondere davon ab, ob der „nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn“ bereits um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben erhöht wurde oder nicht; diskutiert wird diese Frage z.B. im Zusammenhang mit § 4 Abs. 4 a EStG⁶.

Bei einer gesetzlichen Klarstellung sollte sich der Gesetzgeber u.E. am Sinn und Zweck der Vorschrift orientieren, die in einer möglichst weitgehenden Gleichstellung der steuerlichen Belastung der thesaurierenden Personengesellschaft mit der einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft besteht. Bei der Kapitalgesellschaft wird der nach dem Gesetzentwurf auf 15 % herabgesetzte Steuersatz aber auf das zu versteuernde Einkommen, also den Steuerbilanzgewinn zzgl. der nicht abziehbaren Betriebsausgaben angewandt. Nach unserer Ansicht ist der „nicht entnommene“ Gewinn bei Personengesellschaften entsprechend abzugrenzen, um dem Gesetzeszweck gerecht zu werden. Dies bedeutet, dass dann auch der auf die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben entfallende Gewinnanteil der Thesaurierungssteuer unterliegen muss.

- **Entnahmen/Einlagen (§ 34 a Abs. 2 EStG-E):** Maßgeblich für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns sind die Entnahmen und Einlagen im Wirtschaftsjahr. Definiert werden diese Begriffe in § 4 Abs. 1 S. 2 u. 5 EStG. Die Gesetzesbegründung verweist insoweit auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 u. 5 EStG, obwohl dort lediglich die Bewertung der Entnahmen und Einlagen geregelt ist. Kritisch ist, dass nach der Rechtsprechung in besonders gelagerten Fällen Entnahmen auch durch bloße Rechtsvorgänge ausgelöst werden können, z.B. im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts des Sonder-Betriebsvermögens in das Privatvermögen aufgrund des Todes eines Gesellschafters einer Personengesellschaft⁷. Insoweit sind Sonderregelungen – analog der Behandlung von Entnahmen zur Zahlung von auf betriebliches Vermögen entfallender Schenkungsteuer – zu prüfen.

Festzustellen ist, dass die derzeit bestehenden Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich bei § 4 Abs. 4 a EStG zeigen, nunmehr auch auf die Besteuerung nicht entnommener Gewinne übertragen werden⁸.

⁴ Vgl. nur *Heinicke* in Schmidt, EStG, 25. Aufl. 2006, § 4 Rz. 340.

⁵ BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144 - 50/05, BStBl. I 2005, 1019.

⁶ S. die Darstellung bei *Schallmoser* in H/H/R, § 4 EStG Anm. 1058 (Januar 2007) m.w.N.

⁷ S. hierzu ausführlich *Heinicke* in Schmidt, EStG, 25. Aufl. 2006, § 4 Rz. 319 m.w.N.

⁸ Vgl. zu diesen Fragen z.B. *Korn*, EStG, § 4 Rz. 842.1 (Juni 2006).

- **Nachversteuerung (§ 34a Abs. 4 EStG-E):** Unter bestimmten Voraussetzungen erfolgt nach § 34a Abs. 4 EStG-E eine Nachversteuerung. Die Vorgehensweise, im Hinblick auf den Jahresgewinn übersteigende Entnahmen vorrangig auf in Vorjahren gebildete nachversteuerungspflichtige Beträge zurückzugreifen, ist aus Vereinfachungsgesichtspunkten heraus nachvollziehbar. Sie läuft jedoch dem Ziel einer Eigenkapitalverstärkung der Gesellschaft entgegen.

Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25%. Damit soll offensichtlich eine Gleichstellung mit der Abgeltungssteuer bei Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften erfolgen. Festzustellen ist allerdings, dass § 34a Abs. 4 EStG-E anders als die Regelung zur Abgeltungssteuer kein Veranlagungswahlrecht vorsieht; dies sollte u.E. nachgebessert werden.

8. § 35 EStG-E (Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb)

Der Anrechnungsfaktor soll von 1,8 auf 3,8 erhöht werden, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Des Weiteren wird die Gewährung der Steuerermäßigung auf die tatsächliche Gewerbesteuer begrenzt.

- **Grundsätzliche Bewertung:** Grundsätzlich ist die geplante Erhöhung des Anrechnungsfaktors nach § 35 EStG-E geeignet, die Mehrbelastung durch den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer zu kompensieren. Allerdings ist auch bei der geplanten Anhebung des Anrechnungsfaktors festzustellen, dass die angestrebte Kompensation der Vorbelastung mit Gewerbesteuer nur bis zu einem Hebesatz von ca. 400% erreicht wird. Tatsächlich sind die Hebesätze insbesondere in den größeren Kommunen jedoch deutlich höher und erreichen nicht selten Werte von 450% und mehr (z.B. Köln: 450%, Frankfurt a.M.: 460%, München: 490%).

Des Weiteren führt die deutliche Anhebung des Anrechnungsfaktors von 1,8 auf 3,8 dazu, dass sich die Verwerfungen durch die aus systematischer Sicht als Hilfslösung einzustufende Steuerermäßigung nach § 35 EStG noch weiter verstärken. In der Praxis ist bei Personengesellschaften vielfach zu beobachten, dass Anrechnungsüberhänge entstehen, also die Gewerbesteuer-Ermäßigung nach § 35 EStG nicht in dem vom Gesetzgeber im Hinblick auf eine Kompensation der Vorbelastung auf Gesellschaftsebene gewollten Maß gewährt wird. Betroffen sind insbesondere die Fälle, bei denen den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit potentiell dem Steuerermäßigungspotential nach § 35 EStG-E negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten gegenüberstehen, welche dazu führen, dass die tarifliche Einkommensteuer gemindert und damit mittelbar die Steuerermäßigung nach § 35 EStG-E begrenzt wird. Sachlich ist in diesen Fällen aus unserer Sicht eine Begrenzung der Steuerermäßigung nicht zu rechtfertigen, da dann im Ergebnis die gewerblichen Einkünfte höher belastet werden als ursprünglich gewollt. Aus diesem Grunde regen wir dringend an, einen – ggf. zeitlich begrenzten – Vortrag nicht wirksamen Steuerermäßigungspotentials zu schaffen. Alternativ, wenn auch von der Wirkung nicht so weitgehend, wäre auch denkbar, die Steuerermäßigung nicht mehr auf die auf die gewerblichen Einkünfte entfallende tarifliche Einkommensteuer zu begrenzen.

- **Begrenzungsregel (§ 35 Abs. 1 S. 2 EStG-E):** Unbefriedigend ist die Begrenzung der Steuerermäßigung auf die

tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer. Diese Maßnahme führt zu einer merklichen Verkomplizierung des Steuerrechts.

Zu bedenken ist auch, dass der Gesetzgeber seinerzeit bei der Einführung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG aus verfassungsrechtlichen Gründen bewusst eine pauschale Anrechnung vorgenommen und diese eben nicht an die tatsächliche Vorbelastung auf Ebene der Gesellschaft geknüpft hat. Unerwünschten Gestaltungen in Fällen niedriger Gewerbesteuer-Hebesätze ist der Gesetzgeber durch Ergänzung von § 16 GewStG um einen Mindesthebesatz von 200% begegnet. Nach den Änderungsplänen wird die pauschale Anrechnung einseitig zu Lasten der Steuerpflichtigen durchbrochen, indem bei Gewerbesteuer-Hebesätzen über 400%, wie diese in Großstädten üblich sind (s. oben), eine teilweise fehlende Kompensation der Vorbelastung mit Gewerbesteuer zu Lasten der Steuerpflichtigen zugelassen wird. Dass eine Abschaffung der Gewerbesteuer insgesamt nicht gelungen ist, halten wir insbesondere aus dem Blickwinkel eines international konkurrenzfähigen Steuersystems für misslich. Allerdings darf dieser Tatbestand dann nicht einseitig zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen. Aus diesem Grunde empfehlen wir die beabsichtigte Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich entrichtete Steuer nicht weiter zu verfolgen.

9. § 37 EStG-E (Einkommensteuer-Vorauszahlungen)

Beabsichtigt ist, die Steuersatzermäßigung nach § 34a EStG-E bei der Ermittlung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen nicht zu berücksichtigen. Begründet wird dies damit, dass diese Steuersatzermäßigung antragsgebunden ist.

- **Grundsätzliche Bewertung:** Die Einschränkung läuft dem Vereinfachungsgedanken des § 37 EStG zuwider, wonach bei der Ermittlung der Vorauszahlungen grundsätzlich an die zuletzt veranlagte Steuer angeknüpft wird. Die begünstigte Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne ist in der Praxis nur für einen begrenzten Kreis an Personenunternehmen sinnvoll und macht bei diesen auch nur bei einer mittelfristig verfolgten Strategie der Reinvestition erwirtschafteter Gewinne im Unternehmen Sinn. Aus diesem Grunde kann von einer Geltendmachung der Steuersatzermäßigung nach § 34a EStG-E grundsätzlich im Umfang des zuletzt veranlagten Jahres auch bei der Festsetzung der Vorauszahlungen ausgegangen werden.

- **Kapitalverstärkung:** Des Weiteren birgt die vorgesehene Regelung die Gefahr, dass der Unternehmer die im Falle der späteren Nutzung der Steuerermäßigung nach § 34a EStG-E zunächst zu hoch festgesetzten Vorauszahlungen aus der im Unternehmen erwirtschafteten Liquidität bedienen muss, was zu Entnahmen führt. Gerade dies verhindert dann aber später eine maximale Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 34a EStG-E, was so vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann.

III. Änderungen des KStG

1. § 8a KStG-E (Zinsschranke)

§ 4h EStG-E gilt für Kapitalgesellschaften entsprechend, allerdings mit Modifikationen in den Fällen, in denen Vergütungen für Fremdkapital an Gesellschafter bzw. nahe stehende Personen gezahlt werden.

– **Verweistechnik (§ 8a Abs.1 S.1 KStG-E):** Nach § 8a Abs.1 S.1 KStG-E gilt § 4h Abs.1 S.1 EStG-E mit der Maßgabe, dass an Stelle des Gewinns das Einkommen zu setzen ist. Durch den Verweis des § 8 Abs.1 KStG ist die gesamte Vorschrift anzuwenden, soweit sich aus § 8a KStG-E nichts anderes ergibt. Wir regen eine entsprechende Klarstellung an.

– **Stand-Alone-Fall (§ 8a Abs.2 KStG-E):** Ist der Betrieb nicht in einen Konzern eingebunden, kommt die Zinsschranke grundsätzlich nicht zur Anwendung (§ 4h Abs.2 S.1 lit.b EStG-E). § 8a Abs.2 KStG-E macht hiervon eine Ausnahme, wenn mehr als 10% der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen an zu mehr als 25% mittelbar oder unmittelbar beteiligte Anteilseigner oder diesen nahe stehende oder rückgriffsberechtigte Personen gezahlt werden. Ist dies der Fall, gilt die Grundregel des § 4h Abs.1 EStG-E (30%-Grenze).

Beispiel: A ist Alleingesellschafter der A-GmbH und hält die Anteile im Privatvermögen; weitere Beteiligungen bestehen nicht. Das maßgebliche Einkommen der A-GmbH beträgt 3 Mio. €, der Zinssaldo 1,5 Mio. €. Im Zinssaldo sind a) 0,1 Mio. € (= ca. 7%) bzw. b) 0,2 Mio. € (= ca. 13%) Zinsen auf Gesellschafterdarlehen enthalten.

Im Beispiel liegt ein Stand-Alone-Fall vor mit der Folge, dass die Zinsen grundsätzlich in vollem Umfang abzugsfähig sind (§ 4h Abs.2 lit.b EStG-E). Da es sich beim Darlehensnehmer jedoch um eine Kapitalgesellschaft handelt, ist § 8a Abs.2 KStG-E zu beachten. In Fall a) liegt der Anteil der schädlichen Zinsen geringfügig unter, in Fall b) geringfügig über 10%. Folglich wäre der Zinssaldo in Fall a) in vollem Umfang (= 1,5 Mio. €) abzugsfähig, wohingegen die Zinsen den Gewinn in Fall b) lediglich i.H.v. (30% x 3 Mio. € =) 0,9 Mio. € mindern dürfen.

Das Ergebnis ist nicht sachgerecht. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb eine „übermäßige“ Gesellschafterfremdfinanzierung einen Einfluss auf die Abziehbarkeit sämtlicher Finanzierungskosten haben soll, also auch solcher, bei denen gerade keine Gesellschafterfremdfinanzierung i.S.d. § 8a KStG-E vorliegt. Dies gilt umso mehr als die Abgrenzung der schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung sehr weitgehend ist und deutlich über die Regelung im derzeitigen § 8a KStG hinausgeht. Zu erwähnen sind insbesondere Finanzierungen über rückgriffsberechtigte Dritte, die zumindest nach geltender Verwaltungsauffassung, nicht jedoch nach dem Gesetzentwurf auf back-to-back-Fälle beschränkt sind. Auch die 10%-Grenze stellt gegenüber dem Status Quo eine erhebliche Verschärfung dar, wobei erschwerend hinzukommt, dass die Finanzierungskosten auf Gesellschafterdarlehen bei der Ermittlung der Quote unverständlicherweise auf den Zinssaldo und nicht auf die Zinsaufwendungen bezogen werden.

– **Konzernfall (§ 8a Abs.3 KStG-E):** Sind die Voraussetzungen einer „übermäßigen“ Gesellschafterfremdfinanzierung erfüllt, wird die Escape-Klausel nach § 4h Abs.2 lit.c EStG-E suspendiert (§ 8a Abs.3 KStG-E). Insoweit gelten ähnliche Bedenken wie im Stand-Alone-Fall. Überdies ist zu beachten, dass konzerninterne Finanzierungen – richtigerweise – irrelevant sind (§ 8a Abs.3 S.2 KStG-E). Betroffen sind daher im Wesentlichen noch Zinsen auf Darlehen an zu weniger als 50% aber zu mehr als 25% beteiligte Gesellschafter.

Nicht zuletzt vor diesem Hintergrund sollte die Vorschrift komplett gestrichen werden.

– **Zeitlicher Anwendungsbereich (§ 34 Abs.6a S.3 KStG-E):** Die Regelung ist sprachlich identisch mit der den zeitlichen Anwendungsbereich des § 4h EStG-E regelnden Vorschrift. Auf die diesbezüglichen Anmerkungen wird verwiesen.

2. § 8b Abs.10 KStG-E (Wertpapierleihe)

Die Ergänzung des § 8b KStG um den neuen Abs.10 betrifft Wertpapierleih- und -pensionsgeschäfte. Ausweislich der Begründung zum Referentenentwurf sollen dadurch Gestaltungen mit steuerlichen Vorteilen aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Erträgen und Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen verhindert werden. Dies soll erfolgen, indem Entgelte für die Überlassung von Wertpapieren, die zu nach § 8b Abs.1 u. Abs.2 KStG steuerfreien Einnahmen beim das Entgelt Zahlenden führen, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

– **Grundsätzliche Bewertung:** Vor dem Hintergrund einer Einmalbesteuerung von Dividenden muss die beabsichtigte Regelung dahingehend eingeschränkt werden, dass der Abzug des Entgelts tatsächlich nur in Höhe einer Ausgleichszahlung für die Dividende und nicht auch in Höhe der Leihgebühr und zudem nur bei tatsächlicher Steuerfreistellung der Dividende erfolgt. Insbesondere müssen Doppelbesteuerungen bei der Gewerbesteuer vermieden werden, wenn die Beteiligung zu einer sog. Streubesitzdividende führt.

– **Zeitlicher Anwendungsbereich (§ 34 Abs.7 S.8 KStG-E):** Die Einschränkungen des § 8b Abs.10 KStG-E sollen bereits rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 2007 gelten. Demgegenüber sollte die Geltung frühestens für Wertpapierleih- und -pensionsgeschäfte gelten, die ab dem 1.1.2008 abgeschlossen werden. Bei Wertpapierleih- und -pensionsgeschäften handelt es sich regelmäßig auf besonderen Dispositionen beruhenden Geschäften. Insoweit darf der Steuerpflichtige Vertrauensschutz genießen; die Regelung ist verfassungsrechtlich höchst bedenklich. Sie erfasst bei kalenderjährlichem Wirtschaftsjahr Vorgänge bereits ab dem 1.1.2007 und bei abweichendem Wirtschaftsjahr sogar Vorgänge vor 2007. Damit wird in bereits abgeschlossene Dispositionen des Steuerpflichtigen eingegriffen. Die Regelung sollte jedenfalls keine Vorgänge erfassen, die erst in 2007 oder früher erfolgten, zumindest aber nicht vor Verabschiedung des Gesetzes.

3. § 8c KStG-E (Mantelkauf)

Aktuell ist der sog. Mantelkauf durch § 8 Abs.4 KStG geregelt. Die Regelung stellt u.a. für die Versagung der Verlustnutzung darauf ab, dass mehr als 50% der Anteile an der den Verlust erleidenden Kapitalgesellschaft unmittelbar übertragen werden und der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortgeführt wird. Die Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale, insbesondere im Bereich der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens, ist umstritten und schwierig. Grundgedanke der Regelung, die ihre aktuelle Fassung im Wesentlichen nicht durch eine Initiative des Gesetzgebers, sondern des Vermittlungsausschusses mit der entsprechenden verfassungsrechtlichen Zweifelhaftheit erhalten hatte, ist es, Missbräuche mit Verlustmängeln zu vermeiden.

Der Gesetzentwurf sieht in § 8 c KStG-E vor, dass zukünftig Maßstab für die Verlustabzugsbeschränkung nur ein Anteilseignerwechsel ist. Dabei sind zwei Größen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen maßgebend, nämlich zum einen ein Anteilseignerwechsel von mehr als 25 %, zum anderen von mehr als 50 %. Auf eine Zuführung neuen Betriebsvermögens oder andere, diese Regelung einschränkende Tatbestandsmerkmale kommt es nicht an. Dem Anteilsübergang steht eine Kapitalerhöhung gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquote bei der Verlust-Gesellschaft führt. Ausnahmen, wie etwa Sanierungsfälle oder Übertragungen aufgrund von Erbfällen, sieht die Regelung nicht vor.

– **Grundsätzliche Bewertung:** Die sog. Mantelkaufregelung ist eine besondere Regelung zur Verhinderung von Missbräuchen durch die Nutzung des in § 10 d EStG normierten Verlustabzugs. Es soll verhindert werden, dass durch die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit erheblichen Verlusten der Verlust nicht mehr durch denjenigen genutzt wird, der ihn tatsächlich erlitten hat. Grundsätzlich gilt das Netto-Prinzip; es gebietet, dass alle Verluste aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit Gewinnen aus dieser Tätigkeit verrechnet werden müssen. Von diesem Grundsatz hat der BFH in den sog. Mantelkaufurteilen, auf die die bisherigen Regelungen des Gesetzgebers in unterschiedlicher Ausprägung wegen einer Aufgabe dieser Rechtsprechung zurückgehen, Ausnahmen zugelassen und dabei größte Zurückhaltung eingefordert. Diese Zurückhaltung hat der vorliegende Gesetzentwurf vollständig aufgegeben. U.E. verletzt die jetzige Entwurfsfassung das Netto-Prinzip, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre Verluste wegen eines – bereits ab einer Schwelle von 25 % – teilweise und ab einer Schwelle von 50 % vollständig aufgrund Anteilseignerwechsels entfallenden Verlustvortrags nicht mehr mit Gewinnen ausgleichen darf. Allein der Wechsel des Anteilseigners an einer Kapitalgesellschaft ist kein Missbrauch. Da der Gesetzgeber seinem Interesse an einem stetigen Körperschaftsteuer-Aufkommen seit dem 1.1.2004 durch die Mindestbesteuerung in § 10 d Abs. 2 EStG Rechnung trägt, besteht für die Mantelkaufregelung keine Grundlage mehr. Sie sollte vollständig im Rahmen der Steuerreform entfallen. Hinzu kommt, dass zusätzliche, andere Verlustnutzungsbeschränkungen geschaffen wurden (u.a. stille Gesellschaft, aktueller Entwurf einer Zins-schranke).

– **Anwendungsbereich:** Selbst wenn man eine derartige Vorschrift neben der Mindestbesteuerung für notwendig hält, sollte sie auf eng begrenzte Fälle bezogen werden. Das Netto-Prinzip gebietet es, dass derselbe Steuerpflichtige die erlittenen Verluste mit zukünftigen Gewinnen verrechnen kann. Dabei geht der Anwendungsbereich zu weit, wenn er alle Körperschaften erfasst. Auch „vergleichbare Sachverhalte“ sind tatbestandsmäßig zu weit und unbestimmt.

Es ist nicht zu erkennen, welche Körperschaften und vergleichbaren Sachverhalte im Einzelnen getroffen werden sollen. Nach dem Ursprungsgedanken der Vorschrift kann ein bewusster Handel mit Verlustvorträgen nur mit Anteilen an Kapitalgesellschaften stattfinden. U.E. ist eine entsprechende Einschränkung angezeigt.

– **Wechsel des Anteilseigners:** Offenbar geht die Neuregelung davon aus, dass die Verlust erleidende Kapitalge-

sellschaft wirtschaftlich ihre Identität verliert, wenn ein neuer Gesellschafter hinzutritt. Ihm wird eine entsprechende Einflussnahme auf die Kapitalgesellschaft unterstellt, die ihren bisherigen wirtschaftlichen Gehalt entfallen lassen soll. Die angesetzte Beteiligungsschwelle von 25 % kann eine solche Einflussnahme regelmäßig nicht gewähren. Selbst eine Anteilsübertragung von mehr als 50 % führt nicht ohne Weiteres zur Änderung der wirtschaftlichen Identität der Kapitalgesellschaft. Da jede Tätigkeit der Kapitalgesellschaft gewerblich ist (§ 8 Abs. 2 KStG), kann systembedingt ein wirtschaftlicher Wechsel nur in wenigen Ausnahmefällen angenommen werden. Um dem Netto-Prinzip Rechnung zu tragen, liegt dies offensichtlich nur bei einer Einstellung der Aktivitäten der Kapitalgesellschaft vor. Allenfalls in diesen Fällen kann ein eng begrenzter Bereich gesehen werden, in dem durch Übertragung von Verlustvorträgen unter dem Mantel einer Kapitalgesellschaft gesprochen werden kann.

Der Entwurf der Neuregelung will auch mittelbare Anteilseignerwechsel erfassen. Deren Einbeziehung ist kritisch zu sehen, da die Einflussmöglichkeiten je nach Konstellation sehr gering sein können. Des Weiteren wird dies zu einer Fülle von Praxisproblemen bei der Quotenermittlung führen.

Zu weit geht auch der Zeitraum, in dem Anteilsübertragungen zur Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze zusammengerechnet werden. Fünf Jahre sind in einer sich ständig verändernden Wirtschaftsstruktur deutlich zu lang. Ein Jahr wäre insoweit allenfalls angemessen, um einen Zusammenhang sukzessiver Anteilsübertragungen zu begründen.

– **Konzern/Organschaft:** Nach dem Gesetzentwurf sind auch innerkonzernliche Übertragungen betroffen. Da die Vorschrift Fälle treffen will, in denen die wirtschaftliche Identität einer Kapitalgesellschaft verändert wird, ist eine Konzernklausel notwendig.

– **Reorganisation:** Das durch das SEStEG reformierte Umwandlungssteuergesetz gewährt Möglichkeiten zur steuerneutralen Reorganisation, insbesondere auch durch die Einbringung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Diese Möglichkeiten werden konterkariert, wenn eine Reorganisation dazu führt, dass Verlustvorträge wegen eines notwendigerweise stattfindenden Anteilseignerwechsels entfallen. Gerade die Inanspruchnahme gesetzlich gewährter Strukturierungsmöglichkeiten kann keinen Missbrauch begründen. Reorganisationen müssen aus einer schädlichen Mantelkaufregelung ausgenommen werden.

– **Sanierung:** Da die Neuregelung ohne weitere Voraussetzungen nur auf einen Anteilseignerwechsel ab einer Schwelle von 25 % und einem ausgedehnten Zeitraum von fünf Jahren abstellt, werden Sanierungen erschwert. Bereits die Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG durch RentenFinG 1997 (BGBl. I 1997, 3121) hat gezeigt, dass derartige Sanierungsregelungen notwendig sind. Die Finanzverwaltung hat die gesetzliche Abschaffung durch entsprechende Billigkeitsmaßnahmen (BMF-Schreiben „Sanierungserlass“) ersetzen müssen. Vor diesem Hintergrund sollte die Verlustnutzung durch einen Anteilseignerwechsel gesetzlich erst gar nicht eingeschränkt werden, um derartige Friktionen zu vermeiden.

– **Unentgeltliche Übertragung:** Die Neuregelung schließt nach wie vor unentgeltliche Übertragungen

durch Erbfall und bei Erbaueinandersetzung nicht aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift aus. Bislang hatte die Finanzverwaltung zumindest den Erbfall im Erlasswege ausgenommen⁹; sowohl bei Erbfall als auch Erbaueinandersetzung kann es sich nicht um Missbrauchsfälle handeln. Dies gilt umso mehr, als nur auf die Anteilsübertragung als den schädlichen Vorgang abgestellt wird. Derartige Fälle sollten gesetzlich von der Mantelkaufregelung ausgeklammert werden.

- **Börsenhandel:** Durch das reine Abstellen auf einen Anteilseignerwechsel führt der Börsengang eines Unternehmens bereits zum Verlust des Verlustabzugs; eine missbräuchliche Gestaltung, die eine Durchbrechung des Netto-Prinzips rechtfertigen könnte, liegt durch einen Börsengang nicht vor. Dasselbe gilt für entsprechende Anteilsveräußerungen eines börsengehandelten Unternehmens, sie sind der Struktur immanent. Auch insoweit wäre eine Ausnahmeregelung notwendig.

IV. Änderungen des GewStG

1. §§ 8 und 9 GewStG-E (gewerbsteuerliche Modifikationen)

Die bisherigen Hinzurechnungstatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG für Dauerschuldzinsen, § 8 Nr. 2 GewStG für Renten und dauernde Lasten, § 8 Nr. 3 GewStG für Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters und nach § 8 Nr. 7 GewStG für Miet- und Pachtzinsen sollen ersetzt werden durch einen einheitlichen Hinzurechnungstatbestand nach § 8 Nr. 1 GewStG-E, wonach 1/4 der Zinsaufwendungen, der Renten und dauernden Lasten und der Gewinnanteile stiller Gesellschafter sowie 1/4 eines bestimmten Anteils von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter sowie von Lizenzgebühren und ähnlichen Aufwendungen erfasst werden. Vorgesehen ist ein Freibetrag i.H.v. 100.000€.

- **Grundsätzliche Bewertung:** Die Wirkung der geplanten Neuregelung kann für den einzelnen Betrieb sehr unterschiedlich ausfallen und ist insbesondere abhängig von der Form der Finanzierung. In zahlreichen Fällen werden sich deutliche Mehrbelastungen ergeben. Problematisch erscheint vor dem Hintergrund, dass die Bundesregierung die Herstellung eines international wettbewerbsfähigen Steuerrechts anstrebt, dass damit ein deutlicher Bedeutungsgewinn der Gewerbesteuer erfolgt, obwohl grundsätzlich Einigkeit darüber bestand, dass die Gewerbesteuer insgesamt einen Fremdkörper im Steuersystem darstellt. Des Weiteren ist zu kritisieren, dass das ursprünglich verfolgte Ziel der Finanzierungsneutralität insoweit deutlich verfehlt wird. Letztlich ist anzumerken, dass diese ertragsunabhängigen Elemente zwar einerseits zur Verstärkung des Steueraufkommens der Kommunen beitragen, andererseits aber Unternehmen in Verlustsituationen belasten und in diesen Fällen die Steuerlast zu einem Substanzverlust führen kann.
- **Abgrenzung der Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG-E):** Zukünftig sollen sämtliche Entgelte für Schulden zu 1/4 der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Wir halten es weder für sinnvoll noch für praktikabel, dass „Aufwand aus ge-

währten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit“ erfasst werden. Abgesehen davon, dass diese Beträge in vielen Fällen vergleichsweise unbedeutend sind, dürfte sich ein erheblicher Aufwand bei der Abgrenzung ergeben. Teilweise dürfte eine Abgrenzung dieser Beträge in der Praxis daran scheitern, dass mit dem Vertragspartner bestimmte Abzüge für eine Gesamtheit an Leistungen vereinbart wird und daher ein Finanzierungsanteil – soweit dieser überhaupt besteht – nicht zu ermitteln ist.

- **Hinzurechnung von Entgelten für die Überlassung von Rechten (§ 8 Nr. 1 lit. f GewStG-E):** Äußerst problematisch ist die vorgesehene Hinzurechnung von 1/4 der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 lit. f GewStG-E, da in diesen Fällen ein Finanzierungsanteil regelmäßig nicht gegeben sein dürfte. Als wichtiger Anwendungsfall dieser geplanten Hinzurechnungen dürften Erbbauzinsen und Konzessionsabgaben anzusehen sein. Gerade eine Belastung der Konzessionsabgaben, welche von Versorgungsunternehmen an die versorgten Kommunen dafür entrichtet werden, dass das Unternehmen die öffentlichen Straßen, Wege und Plätze für das Versorgungsnetz nutzen kann, führt letztlich zu einem Anstieg der Versorgungspreise für den Endverbraucher, ohne dass bei der die Konzessionsabgaben empfangenden Kommune insofern ein Finanzierungsbeitrag auszumachen wäre.
- **Saldo- statt Bruttogröße:** Wir regen an, die in § 8 Nr. 1 GewStG-E erwähnten Aufwandsbestandteile nur in dem Umfang hinzuzurechnen als sie entsprechende Einnahmen (Zinsen, Mieten, Pachten etc.) übersteigen. Damit würde insoweit auch ein Gleichlauf mit § 4 h EStG-E erreicht.
- **Freibetrag (§ 8 Nr. 1 GewStG-E):** Die Einführung eines Freibetrags ist grundsätzlich positiv zu sehen. Allerdings erspart er nur kleineren Unternehmen eine detaillierte Ermittlung der Hinzurechnungsbeträge. Die grundsätzliche Belastungswirkung der Gewerbesteuer wird er indes nicht signifikant mildern; die Gewerbesteuer wird deshalb den angestrebten effektiven Steuersatz von unter 30 % nur in Ausnahmefällen zulassen.
- **Erstmalige Anwendung (§ 36 Abs. 5 a GewStG-E):** Die geänderte Vorschrift soll erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden sein. Generell scheint aus unserer Sicht der Zeitraum bis zum erstmaligen Inkrafttreten zu kurz bemessen zu sein. Den Unternehmen müsste ein deutlich längerer Übergangszeitraum gegeben werden, um langfristige Finanzierungsverträge umzustellen. Problematisch ist dies nicht zuletzt bei Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, für die die geplante Neuregelung dann bereits in 2007 Bedeutung erlangen würde. Gerade im Bereich der Miet- oder Leasingverträge scheint es uns sogar geboten, die Anwendung der Neuregelung auf nach dem Inkrafttreten des Gesetzes neu abgeschlossene Verträge zu beschränken. Dies gilt zum einen deshalb, weil es sich regelmäßig um langfristige Entscheidungen handelt, die unter anderen steuerlichen Rahmenbedingungen getroffen wurden. Des Weiteren liegt dem Abschluss langfristiger Miet-, Pacht- oder Leasingverträge regelmäßig eine Disposition sowohl von Seiten des Mieters als auch des Vermieters zugrunde, in die der Gesetzgeber durch den neu geregelten Hinzurechnungstatbestand grundlegend eingreift. Gerade bei Leasingfinan-

⁹ BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 = GmbHR 1999, 497, Tz. 4.

zierungen über ganze Gebäudekomplexe oder auch Großanlagen kann die Gesetzesänderung zu nicht vertretbaren Belastungsänderungen führen. In diesem Zusammenhang muss darauf hingewiesen werden, dass die Attraktivität eines Steuersystems im internationalen Vergleich nicht nur an der nominalen und realen Steuerbelastung gemessen wird, sondern auch an der Verlässlichkeit bzw. Planbarkeit des Systems.

2. § 10 a GewStG-E (Mantelkauf)

Auf die Anmerkungen zu § 8 c KStG-E wird verwiesen.

V. Änderungen der AO

1. § 90 Abs. 3 AO-E (Vorlagepflichten)

Die Vorlagefrist für Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle soll von 60 Tagen auf 30 Tage verkürzt werden.

U.E. ist bereits die Vorlagefrist von 60 Tagen für die Praxis sehr kurz. Ein Grund für eine weitere Herabsetzung ist nicht ersichtlich. Dies gilt erst recht für Dokumentationen im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen. Zusätzlich ist zu beachten, dass der Begriff des außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles unbestimmt ist und es daher zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem zu Diskussionen darüber kommen wird, ob eine Frist von 30 Tagen oder von 60 Tagen zu beachten ist.

2. § 162 AO-E (Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und Sanktionen)

§ 162 Abs. 3 AO soll dahingehend verschärft werden, dass die Finanzverwaltung Einkünfte einzuschätzen kann, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die tatsächlichen Einkünfte die erklärten Einkünfte übersteigen und entsprechende Zweifel nicht aufgeklärt werden können, weil eine ausländische nahe stehende Person ihren Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 AO oder ihren Mitwirkungspflichten nach § 93 Abs. 1 AO nicht nachkommt.

Die Regelung ist abzulehnen. Zum einen wird der Grundsatz umgekehrt, dass die Finanzverwaltung die Beweislast für steuererhöhende Tatsachen trägt; dabei ist auch fraglich, wann für die Finanzverwaltung „Anhaltspunkte“ bestehen und „Zweifel“ nicht aufgeklärt werden können. Zum anderen haben ausländische Personen keine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 und § 93 Abs. 1 AO; insofern liefe die Regelung ohnehin ins Leere.

VI. Änderungen des AStG

Der Gesetzgeber will mit Änderungen in § 1 AStG insbesondere die konzerninterne Verlagerung von Funktionen in das Ausland verhindern bzw. steuerlich sanktionieren. Ob § 1 AStG überhaupt europarechtlich haltbar ist, ist allerdings höchst fraglich. Entsprechendes gilt für eine Reihe anderer Vorschriften des Außensteuergesetzes, z.B. die Hinzurechnungsregeln der §§ 7 ff. AStG. Auf diesen Aspekt ist der Gesetzgeber – trotz einer entsprechenden Zielvorgabe (s. oben I.) – jedoch bedauerlicherweise nicht eingegangen. Unverständlich ist auch, weshalb die Grenze der Niedrigbesteuerung in § 8 Abs. 3 AStG nicht auf das neue nationale Körperschaftsteuerniveau von 15 % abgesenkt wurde.

1. § 1 Abs. 1 AStG-E (allgemeine Einkünftekorrekturnorm)

In § 1 Abs. 1 AStG-E sind im Wesentlichen Begriffsbestimmungen eingefügt worden.

– **Andere Bedingungen (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG-E):** Nach dem Gesetzentwurf sind nicht nur Verrechnungspreise, sondern auch „andere Bedingungen“ Gegenstand einer Verrechnungspreisprüfung. Es wird nicht darauf eingegangen, welche Bedingungen hiermit gemeint sind und wie eine Korrektur ggf. vorgenommen werden sollte. Dies sollte klargestellt werden. Andernfalls ist der Hinweis zu streichen.

– **Einkünfterminderung (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG-E):** § 1 Abs. 1 S. 1 AStG-E findet nur dann Anwendung, wenn die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person gemindert werden. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG-E sieht dagegen vor, dass es auch zu Aufwandsverlagerungen ins Inland kommen kann. Es erscheint sachgerecht, § 1 AStG dann auch zu einer grundsätzlich in beide Richtungen anwendbaren Korrekturnorm auszubauen, so dass der Fremdvergleichsgrundsatz auch zugunsten des Steuerpflichtigen wirken kann.

– **Kenntnis aller wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung (§ 1 Abs. 1 S. 2 AStG-E):** Die Regelung ist nicht realitätsgerecht und widerspricht dem internationalen Fremdvergleichsgrundsatz des § 9 OECD-MA. Sie ist aufzuheben.

2. § 1 Abs. 3 AStG-E (Methodenwahl und Funktionsverlagerung)

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichs-, der Wiederverkaufspreis- oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen ist, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind. Ist dies nicht möglich, sollen eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen gewählt werden. Sollte auch diese Methode nicht anwendbar sein, ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen. Des Weiteren werden erstmals steuerliche Konsequenzen für Funktionsverlagerungen geregelt.

– **Verrechnungspreismethoden (§ 1 Abs. 3 S. 1 AStG-E):** Nach üblichem Sprachgebrauch ist „Verrechnungspreis“ der zwischen Vertragspartnern tatsächlich vereinbarte Preis. Von daher sollte der Begriff „Verrechnungspreis“ in S. 1 durch „Fremdvergleichspreis“ ersetzt werden. Des Weiteren ist unklar, wann die Voraussetzungen eines (nach Anpassungen) uneingeschränkt vergleichbaren, eines (nach Anpassungen) eingeschränkt vergleichbaren und eines hypothetischen Werts vorliegen. Wenn eine derartige Prüfreihenfolge vorgesehen wird, sollte der Gesetzgeber erläutern, was jeweils darunter zu verstehen ist.

– **Median und Mittelwert (§ 1 Abs. 3 S. 4 und 7 AStG-E):** Die Festlegung auf statistische Maße widerspricht der Rechtsprechung des BFH und internationalen Gepflogenheiten.

– **Funktionsverlagerung, Transferpaket und Escape-Klausel (§ 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG-E):** Nach dem Gesetzentwurf soll bei Funktionsverlagerungen der Wert des übertragenen Transferpakets angesetzt werden, wenn

nicht der Steuerpflichtige nachweist, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden oder dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Zwar ist der Begriff „*Funktionsverlagerung*“, nicht jedoch der Begriff der „*Funktion*“ gesetzlich definiert. Dies sollte der Gesetzgeber nachholen. Dabei ist eine enge Auslegung anzustreben, um eine ausufernde Auslegung zu vermeiden und den Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu geben.

Der Rückgriff auf eine „*Funktion*“ oder ein „*Transferpaket*“ widerspricht dem im Steuerrecht geltenden Einzelbewertungsgrundsatz, der nicht ausschließt, dass neben dem Ansatz für einzelne Wirtschaftsgüter zusätzlich ein Wert für einen Geschäfts- oder Firmenwert oder geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter (z.B. Kundenstamm) angesetzt wird. Demzufolge ist unklar, ob durch den Rückgriff auf das „*Transferpaket*“ eine materielle Änderung eintreten soll. Falls nicht, erscheint die Bildung neuer Begriffe wenig hilfreich. Andernfalls stellt sich die Frage, worin die Unterschiede zum Status Quo bestehen; darüber hinaus ergibt sich das Problem, dass diese Maßstäbe nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte angewendet werden, womit sich die Frage nach der Europarechtswidrigkeit stellt.

Hinsichtlich der Escape-Klausel sollte insbesondere geklärt werden, welche Anforderungen an die „*Glaubhaftmachung*“ gestellt werden und wann ein immaterielles Wirtschaftsgut „*wesentlich*“ ist.

- **Anpassungsklausel (§1 Abs.3 S.11 u. 12 AStG-E):** Die Verlagerung wesentlicher (?) immaterieller Wirtschaftsgüter innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren soll im Vorhinein vereinbart werden bzw. kann zu nachträglichen Korrekturen führen, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung erheblich (?) von der Gewinnentwicklung zugrunde lag. Die Regelung ist abzulehnen. Zum einen entspricht die in der Gesetzesbegründung angeführte Fiktion, in solchen Fällen würden in der Praxis zwischen fremden Dritten Anpassungsklauseln vereinbart, nicht den Realitäten. Zum anderen verstößt sie gegen den Grundsatz, dass maßgeblich für die Preisbildung und die Höhe der Verrechnungspreise die Umstände im Zeitpunkt der Preisbildung sind. Die Regelung wird darüber hinaus in der Praxis auch deswegen zu Problemen führen, weil jeweils ermittelt werden muss, wann eine Abweichung „*erheblich*“ ist. Sollte der Gesetzgeber an der Fiktion festhalten, sollte dann jedenfalls gesetzlich klargestellt werden, dass Korrekturen auch dann durchzuführen sind, wenn sie sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken.

Für die Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

gez. WP/StB Dr. Norbert Neu, Bonn*
WP/StB Dr. Joachim Schiffers, Aachen
RA/FAStR Dr. Heinrich J. Watermeyer, Bonn*

* DHPG Dr. Harzem & Partner KG.

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Verdeckte Sacheinlage: Absprachegemäße Verwendung einer an Tochter-GmbH geleisteten Bareinlage zum Erwerb eines Schwester-Unternehmens

GmbHG § 19 Abs.2 u. 5, § 55

1. Der Tatbestand einer verdeckten Sacheinlage bei der Barkapitalerhöhung einer GmbH setzt einen unmittelbaren oder mittelbaren Einlagenrückfluss an den Inferenten als Vergütung für eine von ihm erbrachte oder absprachegemäß zu erbringende Leistung voraus. Sonstige Absprachen zwischen dem Inferenten und der Gesellschaft über die Verwendung der Einlagemittel sind unter dem Gesichtspunkt der Kapitalaufbringung unschädlich.

2. Eine verdeckte Sacheinlage liegt nicht schon dann vor, wenn die von einer Konzerngesellschaft auf das erhöhte Kapital ihrer Tochter-GmbH geleistete Bareinlage absprachegemäß zum Erwerb des Unternehmens einer Schwester-Gesellschaft verwendet wird, an welcher die Inferentin weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt ist.

BGH, Urt. v. 12.2.2007 – II ZR 272/05

► Tatbestand:

[1] Der Kläger (Kl.) ist Insolvenzverwalter des Vermögens der G-GmbH (nachfolgend: Schuldnerin). Ihre Alleingesellschafterin war ursprünglich die F-GmbH (nachfolgend: F-GmbH), die Ende 2000 auf die Beklagte (Bekl.) verschmolzen worden ist. Bis dahin war die F-GmbH eine 100%ige Tochter der F-Beteiligungs-GmbH, deren Alleingesellschafterin die Bekl. (als Konzernmutter) war.

[2] Am 13.8.1992 beschloss die F-GmbH eine Erhöhung des Stammkapitals der Schuldnerin von 100.000 DM auf 9 Mio. DM und übernahm die entsprechende Stammeinlage. Am 17.8.1992 wurde der Einlagebetrag von 8,9 Mio. DM auf ein Konto der Schuldnerin überwiesen; sie überwies diesen Betrag am nächsten Tag weiter an die L-AG (nachfolgend: L-AG), ebenfalls eine 100%ige Tochter der Bekl. Mit der Zahlung sollte der Kaufpreis für den Erwerb eines Gießereibetriebs aufgrund eines privatschriftlichen Kaufvertrags zwischen der Schuldnerin und der L-AG v. 23.3.1992 beglichen werden. Durch notariellen Vertrag v. 24.8.1992 verkaufte die L-AG die Betriebsgrundstücke der Gießerei an die Schuldnerin. In den Vorbemerkungen beider Verträge ist sinngemäß festgehalten, dass es sich um eine Neuordnung der Guss-Aktivitäten innerhalb des Konzerns handle.

[3] Mit der Klage begehrt der Kl. von der Bekl. erneute Zahlung der Bareinlage i.H.v. 4.550.497,74 € (= 8,9 Mio. DM), weil die Einlagenzahlung v. 17.8.1992 wegen deren Weiterleitung an die mit der Schuldnerin verbundene L-AG als verdeckte Sacheinlage zu qualifizieren sei. Das LG hat die Klage abgewiesen [LG Traunstein v. 21.2.2005 – 2 HKO 2929/04]; das OLG hat ihr entsprochen [OLG München v. 6.10.2005 – 23 U 2381/05]. ...

► Entscheidungsgründe:

[4] Die Revision ist begründet und führt zur Wiederherstellung des erstinstanzlichen Urteils.