

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

1. März 2007

Seite 1

Der BITKOM vertritt mehr als 1.000 Unternehmen der Branchen Informationstechnologie, Telekommunikation und Neue Medien (ITK), davon 800 Direktmitglieder mit 120 Milliarden Euro Umsatz und 700.000 Beschäftigten. Hierzu zählen Geräte-Hersteller, Anbieter von Software, IT- und Telekommunikationsdiensten sowie Content.

Bundesverband
Informationswirtschaft,
Telekommunikation und
neue Medien e.V.

Albrechtstraße 10
10117 Berlin
+49. 30. 27576-0
Fax +49. 30. 27576-400
bitkom@bitkom.org
www.bitkom.org

1. Allgemeines

Die ITK-Unternehmen begrüßen es sehr, dass die Bundesregierung mit der Unternehmensteuerreform 2008 zu einer deutlichen Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Investitionsstandorts beitragen will. Hierfür ist die signifikante Tarifabsenkung auf ca. 30% in vorzüglicher Weise geeignet.

Ansprechpartner
Thomas Kriesel
Bereichsleiter Steuern
+49. 30. 27576-146
Fax +49. 30. 27576-409
t.kriesel@bitkom.org

Allerdings halten es die ITK-Unternehmen aus standortpolitischer, gesamtwirtschaftlicher und steuersystematischer Sicht für ein falsches Signal, die Gewerbesteuer zur dominierenden Unternehmensteuer in Deutschland aufzuwerten, ohne die Bemessungsgrundlagen von Gewerbe- und Körperschaftsteuer auf der Basis einer reinen Gewinnbesteuerung zu harmonisieren und zu systematisieren. Es ist bedauerlich, dass die gewissenhaften, umfangreichen und fruchtbaren wissenschaftlichen Vorarbeiten der Stiftung Marktwirtschaft und anderer Expertengruppen gerade im Bereich der Kommunalfinanzierung im vorliegenden Referentenentwurf für die Reform der Unternehmensbesteuerung keine Berücksichtigung gefunden haben.

Präsident
Willi Berchtold

Außerdem ist die zwingende Vorgabe, dass die Reform der Unternehmensbesteuerung nicht zu Steuerausfällen von mehr als 5 Mrd. Euro im Jahr der Einführung führen darf, kein optimaler Ansatz für eine zukunftsweisende Steuerreform, die langfristige Verbesserungen bei Wachstumsaussichten und Investitionsneigung der Unternehmen erbringen soll. Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum die Politik die weit über den Planungen liegenden Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung in 2006 nicht als Beitrag der Wirtschaft zur Finanzierung der vorgesehenen Tarifsenkung anerkennt. Diese Einnahmen aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Einkommensteuer für Gewerbebetriebe sind erheblich höher als die vom Bundesfinanzministerium berechnete Differenz zwischen be- und entlastenden Maßnahmen des Reformgesetzes von ca. 5 Mrd. Euro. Die Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung erreichten 2006 ein Rekordniveau, das selbst im Boomjahr 2000 – trotz damals höherer Steuersätze – nicht erreicht wurde.

Hauptgeschäftsführer
Dr. Bernhard Rohleder

Natürlich muss der Staat darauf bedacht sein, dass infolge einer Steuerreform die Basis für Steuereinnahmen nicht erodiert. Entsprechend akzeptiert die ITK-Wirtschaft

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 2

die Streichung des Betriebsausgabenabzugs für die Gewerbesteuer, die (sicherlich nicht investitionsförderliche) Abschaffung der degressiven AfA, die Streichung des Betriebsausgabenabzugs für die Wertpapierleihe und die Verschärfung des Halbeinkünfteverfahrens. Außerdem ist verständlich, dass der Staat sein Besteuerungsrecht gegen Gestaltungen zur Steuerumgehung schützen will. Die kombinierten Maßnahmen zur Beschränkung des Abzugs von Finanzierungskosten wirken jedoch fast wie ein Abzugsverbot für diese betrieblichen Aufwendungen.

Genauso wie betriebliche Gewinne einmal zu versteuern sind, müssen aber auch Betriebsausgaben und in vergangenen Veranlagungszeiträumen erlittene Verluste einmal steuerlich berücksichtigt werden. Viele Neuregelungen des Referentenentwurfs verstoßen gegen diesen Grundsatz.

Die Neuregelungen treffen nicht nur Unternehmen, die in missbräuchlicher Weise Gewinne verlagern oder steuerliche Verluste anhäufen. Sie treffen in nicht vertretbarem Ausmaß auch Unternehmen, die Bankkredite zur Finanzierung ihrer Investitionstätigkeit in Deutschland benötigen und keinerlei Bezug zu einer missbrausanfälligen Gesellschafter-Fremdfinanzierung haben. Damit führt der Referentenentwurf Elemente der Substanzbesteuerung in die Einkommen- und Körperschaftsteuer ein und zerstört die investitionsfördernden Wirkungen der Tarifabsenkung. Es stellt für viele Unternehmen gerade keine Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit dar, wenn zwar Gewinne in Deutschland niedriger besteuert werden, gleichzeitig aber die Ausdehnung der Geschäftstätigkeit, die in der Regel nicht ohne Fremdkapital möglich ist, steuerlich bestraft wird.

Gute Aussichten für einen Erfolg des Gesetzgebungsvorhabens im Sinne einer langfristigen Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen und dem folgend einer langfristigen Erhöhung der Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung bestehen aus unserer Sicht nur, wenn der investitionsschädliche Charakter vieler Gegenfinanzierungsmaßnahmen noch abgemildert wird. Hierfür haben wir nachfolgend einige Vorschläge zusammengetragen.

1. Zinsschranke (§ 4h EStG-E i. V. m. § 8a KStG-E)

Fremdfinanzierung ist ein notwendiger und unverzichtbarer Bestandteil unternehmerischer Tätigkeit. Ohne Fremdfinanzierungen könnten große Investitionen und Technologiesprünge wie z.B. der Erwerb von Mobilfunklizenzen und der Aufbau der zugehörigen Infrastruktur nicht bewältigt werden. Nach den Grundsätzen betriebswirtschaftlicher Kalkulation ist bei jeder Investition ein nicht unerheblicher Anteil durch Kredite zu finanzieren, weil Kredite aufgrund des im Vergleich zu Eigenkapital geringeren Ausfallrisikos für das Unternehmen kostengünstiger sind als die Aufnahme zusätzlichen Eigenkapitals. Auch steigt die Rendite des Eigenkapitals, wenn zur Finanzierung des Unternehmens Fremdkapital hinzugenommen wird (sog. Leverage-Effekt). Daher sind ITK-Unternehmen, die große Investitionen in Deutschland durchführen, aber auch neu gegründete oder erstmals auf einem neuen Markt aktive ITK-

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 3

Firmen genauso wie jedes andere investitionswillige Unternehmen auf Fremdfinanzierung und auf die steuerliche Abziehbarkeit der Fremdkapitalkosten von der steuerlichen Bemessungsgrundlage angewiesen.

Da vor diesem Hintergrund eine Fremdfinanzierung gar nicht zu vermeiden ist und bei großen Investitionsvorhaben schnell einen erheblichen Umfang annehmen kann, ist die steuerliche Sanktionierung der Fremdfinanzierung durch die Zinsschranke in der vorliegenden Form für die ITK-Unternehmen untragbar. Die Zinsschranke muss zur Einhaltung des aus Art. 3 GG abgeleiteten Nettoprinzips streng auf die Bekämpfung von Gestaltungsmissbräuchen fokussiert werden und darf nicht grundsätzlich jede Art von Fremdfinanzierung einzelner Konzernteile steuerlich bestrafen.

Entsprechend muss die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen die Regel bleiben und darf nicht zur Ausnahme werden. Auch unter dem Gesichtspunkt der Standortattraktivität ist der Anwendungsbereich der Zinsschranke eng zu ziehen. Denn soweit ersichtlich bezieht kein anderer Staat jegliche Finanzierung durch Banken oder andere fremde Dritte in seine Vorschriften zur Bekämpfung missbräuchlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierungen ein. Deshalb wäre die Erstreckung der Zinsschranke auf Dritt-Finanzierungen allenfalls zu rechtfertigen, wenn mit der Escape-Klausel nicht missbräuchliche Gestaltungen aus dem Anwendungsbereich steuerlicher Sanktionen wirksam ausgenommen würden. Dies ist aber mit § 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG-E gerade nicht gewährleistet (vgl. unten).

Der nach § 4h EStG-E vorgesehene Teil der abzugsfähigen Zinsen (Saldo aus Zinsaufwendungen und -erträgen) in Höhe von 30 % des Gewinns nach Abschreibungen (EBIT) ist viel zu gering. Bei Annahme einer gleich hohen Verzinsung von Eigen- und Fremdkapital könnte ein Unternehmen seine Zinsaufwendungen im Jahr ihrer Entstehung nur bei einer Eigenkapitalquote von über 70% vollständig abziehen. In der Realität liegen die Eigenkapitalquoten aber eher bei 30%, so dass das Verhältnis von abziehbaren und nicht abziehbaren Zinsen umgedreht werden muss. Wenn lediglich ein geringer Anteil von 30% der Zinsaufwendungen abziehbar ist, bleibt trotz Vortragsfähigkeit der Zinsen im Übrigen ein Großteil dauerhaft von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen. Der Zinsabzug würde systemwidrig von der Regel zur Ausnahme und zwar gänzlich unabhängig von etwaigen missbräuchlichen Gestaltungen. Für kapitalintensive und auf den Kapitalmarkt angewiesene Unternehmen bedeutet dies eine prohibitiv hohe Schranke für fremdfinanzierte Investitionen. So erfordern die gegenwärtigen Relationen ein 3,33-faches – überschüssiges, d.h. nach Verrechnung des laufenden Zinssaldos verbleibendes – EBIT, um den Zinsaufwand aus einem Vorjahr, in dem beispielsweise ein Nullergebnis erzielt wurde, voll geltend machen zu können.

Außerdem ist der Gewinn nach Abschreibungen unter dem Gesichtspunkt der Investitionsförderung die falsche Bezugsgröße. Setzt man die Zinszahlungen eines Unternehmens zum EBIT ins Verhältnis, kann der Zweck der Fremdkapitalaufnahme (z.B. Finanzierung einer neuen Fabrikhalle) nicht berücksichtigt werden. In der Folge würden auch eigentlich vom Gesetzgeber gewollte Investitionen in das inländische Anlagevermögen steuerlich bestraft. Dies kann allein dadurch vermieden werden, dass

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 4

Abschreibungen in die Bemessungsgrundlage der Zinsschranke einbezogen werden. Denn über Abschreibungen amortisiert sich der Investitionsaufwand steuerlich. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang kann nur für das jährliche AfA-Volumen hergestellt werden, nicht aber beispielsweise für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.

Des Weiteren sind mittelständische Unternehmen keineswegs aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen. In der ITK-Branche gibt es Beispiele für Unternehmen, die bereits mit einer Mitarbeiterzahl zwischen 100 und 150 die Grenze für steuerunschädlichen Zinsaufwand von 1.000.000 Euro weit überschreiten. In der im Referentenentwurf vorgesehenen Ausgestaltung erhöht die Zinsschranke die Steuerlast für Konzerne in einem Umfang, der die Entlastung durch die Tarifsenkung bei weitem übersteigen kann. Nicht zuletzt erhöht die Zinsschranke die Insolvenzgefahr von Unternehmen, wenn sie in gewinnlosen Zeiten Steuern auf 70% des Zinsaufwands zahlen müssen. Damit wird das auf Seite 48 der Gesetzesbegründung explizit ausgewiesene Ziel der Zinsschranke, nämlich einen Beitrag zum Schutz vor Insolvenz zu leisten, offenbar verfehlt.

Das angestrebte Mehraufkommen aus der Zinsschranke in Höhe von ca. 1 Mrd. Euro dürfte hingegen wegen der Kombination von deutlich zu engen Abzugsbegrenzungen und einer unzulänglichen Escape-Klausel (vgl. dazu unten) weit überschritten werden, aber eben auf Kosten einer sehr stark erhöhten Insolvenzanfälligkeit und signifikant geminderten Wettbewerbsfähigkeit der in Deutschland tätigen und ansässigen Unternehmen.

BITKOM-Vorschlag:

Im Bemühen, mittels der Zinsschranke Finanzierungsgestaltungen zur Steuerumgehung zu sanktionieren, dürfen volkswirtschaftlich wünschenswerte Unternehmensaktivitäten nicht durch eine steuerliche Überbelastung verhindert werden. Dies ist dadurch erreichbar, dass als Bezugsgröße nach § 4h Abs. 1 EStG-E der Gewinn vor Abschreibungen (EBITDA) zugrunde gelegt wird.

Zusätzlich muss der Gewinnanteil, bis zu dessen Höhe Finanzierungsaufwendungen abziehbar bleiben, von 30% auf 70% des Gewinns erhöht werden. Zumindest muss mit einem abziehbaren Zinsanteil von 60% des Gewinns ein Gleichlauf zur Mindestgewinnbesteuerung hergestellt werden. Nur so ist zu verhindern, dass ein großer Teil fremdfinanzierter Investitionsvorhaben aus steuerlichen Gründen aufgegeben werden muss.

Zu weit geht auch die Definition des Konzerns nach § 4h Abs. 3 S. 6 EStG-E. Nach dieser Definition wäre schon eine einfache Betriebsaufspaltung als Konzern anzusehen. Es darf aber keine Zinsabzugsbeschränkung für Gesellschaften geben, die nicht in einem Konzernabschluss konsolidiert werden können.

Ungewollte Nebenwirkungen auf das Investitionsverhalten der Unternehmen würden entfallen, wenn man die Fremdfinanzierung durch Dritte aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke ausnehmen würde. Dies entspräche auch dem US-amerikanischen

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 5

Vorbild der Zinsschranke. Alternativ könnte man Aufwendungen für Fremdfinanzierungen Dritter auf eine bloße Vortragsfähigkeit beschränken, soweit diese Fremdfinanzierungen ein Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital von 1:4 (Safe Haven) überschreiten.

2. Escape-Klausel (§ 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG-E)

Nach der Konzeption des Referentenentwurfs soll sich ein Unternehmen von der Zinsabzugsbeschränkung im Rahmen der Zinsschranke befreien können, wenn seine Eigenkapitalquote nicht schlechter ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns, dem es angehört. Grundsätzlich stellt die Einführung einer Ausnahmemöglichkeit von der Anwendung der Zinsschranke einen richtigen Ansatz des Gesetzgebers dar, damit die steuerliche Berücksichtigung von Zinsausgaben die Regel bleibt und nicht zur Ausnahme wird. In ihrer Ausgestaltung im Referentenentwurf ist die Escape-Klausel jedoch kein geeignetes Instrument, um die notwendige Eingrenzung der Zinsschranke auf Missbrauchsfälle herbeizuführen.

Für viele Unternehmen scheidet die Berufung auf die Escape-Klausel bereits wegen der vorgesehen Kürzung des maßgeblichen Eigenkapitals um Beteiligungen aus. Eine solche Kürzung ist besonders schädlich, weil es auf diese Weise in Deutschland ansässigen Konzernen unmöglich (weil aus steuerlichen Gründen zu teuer) wird, für Beteiligungserwerbe im Ausland auch nur teilweise inländisches Fremdkapital einzusetzen (Outbound-Finanzierung). Damit wird eine globale Ausrichtung dieser Konzerne und infolgedessen ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit stark beeinträchtigt. Denn vergleichbare Abzugsbeschränkungen kennt, soweit ersichtlich, kein anderes Land und damit auch kein einziger Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Konkurrenzunternehmen. Die Beschränkungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Inbound-Fällen ist dagegen international üblich. Die Escape-Klausel muss so ausgestaltet sein, dass sie eine effektive Möglichkeit für die Unternehmen bietet, der Zinsabzugsbeschränkung zu entgehen. Werden die Anforderungen an den Nachweis der Einhaltung der konzernweiten Relation von Eigenkapital zu Fremdkapital zu hoch geschraubt, wird die Escape-Klausel zum steuerrechtlichen Feigenblatt. Bei mangelndem Schutz durch eine Escape-Klausel wird die Zinsschranke zu einer sehr ernst Bedrohung von Deutschland als Ansässigkeitsstandort multinationaler Konzerne.

Im Sinne einer Vermeidung von Zufallsergebnissen wäre es wohl darüber hinaus sachgerecht, die Toleranzgrenze des § 4h Abs. 2 Buchstabe c Satz 2 EStG-E in Höhe von einem Prozentpunkt deutlich anzuheben.

Neben das materielle Problem der faktischen Versagung des Zinsabzugs in vielen Fällen, die fern jeder missbräuchlicher Gestaltung sind, würden steuerungspraktische Probleme treten. So soll für einen Vergleich der Eigenkapitalquote von konzernangehörigem Unternehmen und Konzern regelmäßig die Erstellung eines zusätzlichen Einzelabschlusses des betrachteten deutschen Unternehmens nach IFRS, ggf. auch nach US-GAAP erforderlich sein. Dieser Abschluss und die festgestellten Eigen-

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 6

kapitalquoten benötigen gemäß § 4h Abs. 2 Buchstabe c S. 7 EStG-E zu ihrer Anerkennung ein besonderes Abschlussprüfer-Testat. Beim Vergleich der Eigenkapitalquoten wird hierbei nicht nur die Einordnung von Mezzanine-Kapital für Schwierigkeiten sorgen, sondern auch die Abgrenzung des jeweils maßgeblichen Inlandsbetriebs (diverse Organkreise etc.). Jedenfalls aber würde diese Regelung einen hohen bürokratischen Aufwand für die Unternehmen verursachen.

Nicht verständlich ist zudem die Regelung in § 4h Abs. 5 EStG-E, wonach der Vortrag von Zinsaufwendungen bei Übertragung des Betriebs ganz bzw. quotaal untergeht. Eine wirtschaftliche oder systematische Begründung hierfür wird sich schwerlich finden lassen.

BITKOM-Vorschlag:

Solange das in die Berechnung der Eigenkapitalquote nach § 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG-E eingehende Eigenkapital um Beteiligungen an anderen Konzerngesellschaften gekürzt wird, ist die Escape-Klausel nicht geeignet, volkswirtschaftlich sinnvolle und steuerlich unverdächtige Finanzierungen aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke auszuschließen. Auch ohne Kürzung von Beteiligungsansätzen werden rein missbräuchliche Gestaltungen von der Zinsschranke wirksam erfasst, da die Eigenkapitalquote einer Gesellschaft mit produktiver wirtschaftlicher Tätigkeit notwendigerweise geringer ist als der Eigenkapitalanteil einer reinen Finanzierungsgesellschaft. Dies rührt daher, dass zur Steuerumgehung eingeschaltete Finanzierungsgesellschaften ihr Eigenkapital als Finanzierung an die Inlandsgesellschaft zurückgeben, wobei die von der Finanzierungsgesellschaft erwirtschafteten Zinsgewinne als (nahezu) steuerfreie Dividende an die Inlandsgesellschaft ausgeschüttet werden. Die Kürzung des bei der Escape-Klausel anzusetzenden Eigenkapitals um Beteiligungsansätze ist daher ersatzlos zu streichen.

Darüber hinaus sollte die Grenze für steuerunschädliche Zinsaufwendungen als Freibetrag ausgestaltet werden (Safe Haven). Dabei würde die Festlegung dieses Freibetrags als absolute Betragsgrenze jedoch im Einzelfall willkürlich und unangemessen wirken. Deshalb sollte der Freibetrag als Anteil an Umsatz oder Bilanzsumme ausgestaltet sein.

Die Regelung über den Untergang von Zinsvorträgen ist ersatzlos zu streichen.

Da konzernangehörige Gesellschaften ihren Jahresabschluss in jedem Fall für die Konsolidierung in den Konzernabschluss auf die für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsvorschriften überleiten müssen, sollte zusätzlich zur bislang vorgesehenen Regelung die Möglichkeit eingeräumt werden, die entsprechenden Überleitungsrechnungen als Grundlage für einen Vergleich der Eigenkapitalquoten vorzulegen.

Schließlich wäre zu überlegen, ob man nicht Finanzierungsgestaltungen von der Zinsabzugsbeschränkung freistellt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Finanzierung ausschließlich zur Stärkung der Unternehmensaktivitäten im Inland ver-

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 7

wendet wurde. Eine solche Stärkung inländischer Unternehmensaktivitäten wäre z.B. der Rückkauf eigener Aktien.

3. Hinzurechnungen zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage (§ 8 Nr. 1 GewStG-E)

Die Einbeziehung ertragsunabhängiger Elemente in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist aus Sicht der ITK-Unternehmen wie jede andere Art von Substanzbesteuerung abzulehnen. Während sich aber für die Hinzurechnung von Zinsen und Zahlungen im Rahmen von Finanzierungsleasing-Verträgen noch eine gewisse Berechtigung dadurch ergibt, dass damit die Finanzierung durch Eigenkapital substituiert werden kann, ist eine solche Rechtfertigung für Mieten, Pachten und Lizenzzahlungen nicht ersichtlich.

Bei Mieten, Pachten, Leasingzahlungen beim Operating-Leasing und Lizenzgebühren handelt es sich um Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern. Meistens werden mit dem Nutzungsentgelt auch noch weitere Service-Leistungen wie Wartung, Beratung oder die Anpassung an neuere technische Entwicklungen abgegolten. Eine Finanzierungsfunktion haben solche Geschäfte nicht. Vielmehr besteht ihr Vorteil vielfach darin, dass sich das nutzende Unternehmen auch vor der vollständigen wirtschaftlichen Abnutzung des genutzten Wirtschaftsguts ohne Risiko wieder davon trennen kann. Es muss also gerade keinen Erwerb finanzieren. Ein weiterer Vorteil für das nutzende Unternehmen besteht darin, dass regelmäßig der Vermieter oder Eigentümer die Erhaltungsaufwendungen für das Wirtschaftsgut zu tragen und sonstige Service-Leistungen zu erbringen hat. Unterstellt man trotzdem einen (real nicht vorhandenen) Finanzierungsanteil aus Gründen der Gegenfinanzierung für die Tarifsenkung, so darf dieser Anteil nicht unangemessen hoch veranschlagt werden.

Darüber hinaus kann die Erfassung von Mietentgelten bei gemischten Verträgen sehr schwierig oder sogar unmöglich sein. Bei solchen Verträgen steht die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung im Vordergrund. Die Miete eines Gegenstandes ist nur untergeordnete Nebenleistung und wird beim Entgelt nicht gesondert berechnet, z.B. die Nutzung eines Taxis, Internet- und Telefonnutzung gegen Zahlung einer Flatrate.

Völlig unberechtigt ist die Hinzurechnung von Lizenzzahlungen in den Fällen, in denen der Erwerber die Lizenzen nicht im eigenen Unternehmen einsetzen will, sondern sie lediglich zum Weiterverkauf erwirbt. So sind z.B. Laptops und PC in Deutschland unverkäuflich, wenn sie nicht bereits bei Verkauf mit einem Betriebssystem und einem Mindestmaß an Anwendungssoftware ausgestattet sind. Produzenten von Hardware sind also auf den Zukauf von Lizenzen in großem Umfang angewiesen, um ihre Geschäftsmodelle in Deutschland realisieren zu können. Auch unter Berücksichtigung der Absenkung des Steuersatzes wird sich die Gesamtsteuerlast dieser Unternehmen erheblich erhöhen, falls keine Änderungen an § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG-E mehr vorgenommen werden. Dasselbe gilt für reine Software-Händler. Weiterhin ist zu be-

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 8

rücksichtigen, dass in der Software-Industrie wichtige Funktionalitäten als Vorprodukte gegen Lizenzgebühren hinzuerworben werden müssen. Zur Steigerung seiner Wettbewerbsfähigkeit lässt sich also ein Software-Produzent bestimmte Software-Module von einem Spezialanbieter lizenzieren, um sie in seine eigenen Produkte zu integrieren und weiterverarbeiten zu können. Das Endprodukt wird dann ebenfalls gegen Lizenzgebühren für den Endnutzer angeboten.

BITKOM-Vorschlag:

Da bei einer Nutzungsüberlassung real kein Finanzierungselement im Nutzungsentgelt enthalten ist, muss eine Hinzurechnung von Mieten, Pachten und Lizenzgebühren unterbleiben. Falls zur Gegenfinanzierung auf eine Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer nicht verzichtet werden kann, muss der Finanzierungsanteil auf maximal 22% der Nutzungsentgelte für die Überlassung von Wirtschaftsgütern begrenzt werden. Da von diesem Finanzierungsanteil 25% der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzuzurechnen wären, ergäbe sich insgesamt eine Hinzurechnung von 5,5% der Nutzungsentgelte. Dieser Zinssatz ist bereits in § 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a Buchstabe e) EStG und § 13 i.V.m. Anlage 9a BewG eingeführt.

Außerdem muss eine Geringfügigkeitsgrenze in das Gesetz aufgenommen werden, damit nicht Nutzungsüberlassungen, die nur unwesentliche Nebenleistungen im Wert von wenigen Euro darstellen, allein aus steuerlichen Gründen gesondert erfasst werden müssen.

Um den Handel mit Software-Lizenzen in Deutschland nicht zu blockieren, muss eine Hinzurechnung von Aufwendungen für solche Lizenzen unterbleiben, die für den Weiterverkauf erworben wurden bzw. die in Produkte einfließen, die ihrerseits weiter lizenziert bzw. verkauft werden. Alternativ könnte eine Regelung eingeführt werden, wonach in Anlehnung an die Zinsschranke nur Lizenzgebühren anteilig zur Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden, die nach Saldierung mit Lizenzeinnahmen verbleiben.

Schließlich sollte klar gestellt werden, dass Abschreibungen für befristet überlassene Lizenzen (z.B. die UMTS-Lizenzen) nicht als Aufwendungen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG-E anzusehen sind. Denn die Zinsen auf die zur Finanzierung dieser Lizenzen aufgenommenen Darlehen werden bereits gegenwärtig zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. In dem insoweit zu weit geratenen Wortlaut des § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG-E sollte daher der Begriff „Aufwendungen“ durch den Begriff „Entgelt“ ersetzt werden.

4. Mantelkauf (§ 8c KStG-E)

Der Vorschlag für einen kompletten bzw. quotalen Untergang des Verlustvortrages aus Tochtergesellschaften bei Unterschreiten einer Mindestbeteiligungsgrenze ist ein weiterer Schritt auf dem Weg zu einem systemwidrigen, vollständigen Verlustabzugs-

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 9

verbot. Er schießt weit über das Ziel hinaus, den missbräuchlichen Handel mit steuerlichen Verlustvorträgen auszuschließen. Geht der Verlust einer sanierungsbedürftigen Gesellschaft bei Wechsel des Anteilseigners unter, würde die Rettung sanierungsbedürftiger Unternehmen weiter erschwert, in vielen Fällen zukünftig auch unterbleiben. Außerdem wären notwendige Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen nicht mehr steuerneutral möglich, da Verlustvorträge nicht nur in nahezu sämtlichen M&A-Transaktionen entfielen, sondern auch bei rein konzerninternen Neuzuordnungen von Beteiligungen.

BITKOM-Vorschlag:

Der Charakter einer Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung muss in der Regelung des Mantelkaufs sehr viel deutlicher werden. Hierzu sollte sich die Vorschrift stärker am US-amerikanischen Vorbild orientieren und den Verlustvortrag nur bei Wechsel einer Mehrheitsbeteiligung an der Verlustgesellschaft einschränken. Der Verlustvortrag darf auch nicht vollständig untergehen, sondern nur zeitlich gestreckt werden.

Des Weiteren muss eine Konzernklausel in die Regelung aufgenommen werden, wonach die Verlustnutzung nicht beeinträchtigt wird, wenn lediglich eine Anteilsübertragung im Konzern stattfindet und sich deshalb die mittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht ändern.

5. Funktionsverlagerung und Erhöhung von Einkünften nach § 1 AStG-E

Mit der Neuformulierung des § 1 AStG-E führt der Referentenentwurf das „Transferpaket“ und die „Funktionsverlagerung“ als völlig neue steuerrechtliche Kategorien ein. Die Stellung der Funktionsverlagerung wäre systematisch wohl zwischen der Entstrickung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 EStG in der Fassung des SEStEG einerseits und der Teilbetriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG andererseits zu verorten. Liegt eine Funktionsverlagerung vor, soll das darin begründete Gewinnpotenzial der Besteuerung unterworfen werden. Dazu soll der bisher geltende Grundsatz aufgegeben werden, wonach die Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage einer Gewinnkorrektur nach § 1 AStG vorgehen. Stattdessen soll eine Berichtigung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz nun neben anderen Vorschriften zur Gewinnerhöhung anwendbar sein (§ 1 Abs. 1 S. 3 AStG-E).

Da die Rechtsfigur der Funktionsverlagerung dem deutschen Steuerrecht bisher unbekannt ist, müsste zumindest in der Gesetzesbegründung noch deutlicher darauf hingewiesen werden, dass der Ansatz einer Einlage oder einer Entnahme unterbleibt, wenn die Besteuerung der Funktionsverlagerung zur Aufdeckung eines höheren Gewinns führt. Sowohl im Gesetz als auch in der Gesetzesbegründung fehlt bisher jeder Hinweis darauf, wie zu verfahren ist, wenn eine Funktion oder ein einzelnes Wirtschaftsgut gegen angemessene laufende Zahlungen (Lizenzgebühren, Miete, Gewinnabführung aus dem verlagerten Geschäftsteil) übertragen wird. Wäre in solchen

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 10

Fällen zusätzlich eine Funktionsverlagerung bei Grenzübertritt der jeweiligen Wirtschaftsgüter zu versteuern, läge eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung vor.

Zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei einer Funktionsverlagerung ist der grundsätzliche Ansatz eines im Einzelnen zu bestimmenden Zinssatzes zur Festlegung eines bestehenden Gewinnpotenzials verfehlt. Nicht in allen Fällen wird überhaupt ein Gewinnpotenzial bestehen (z.B. wenn eine Produktion in Deutschland wegen hoher Umweltauflagen oder zu hoher Personalkosten nicht stattfinden würde). Des Weiteren wird dadurch eklatant gegen das Prinzip der Leistungsfähigkeit verstoßen, wonach nur realisierte Gewinne und keine bloßen Gewinnaussichten versteuert werden dürfen. Auch wird ein fremder Dritter nur bereit sein, für eine übernommene betriebliche Aktivität die bisherigen Aufwendungen des Veräußerers, ggf. zuzüglich eines adäquaten Gewinnaufschlags, zu entgelten. Er wird jedoch bei seiner Preiskalkulation kaum einen unsicheren Zukunftserfolg der erworbenen Wirtschaftsgüter berücksichtigen, dessen Realisierung überwiegend von seinen eigenen Fähigkeiten abhängt. Genauso wenig wird der Veräußerer bei Übertragung an einen fremden Dritten bei der Preisfindung eine zukünftige schlechte Vermarktung oder mangelnde Fähigkeiten des Erwerbers bei der Preisfindung berücksichtigen. Da solche Überlegungen zwischen fremden Dritten von vornherein ausgeschlossen sind, wird auch eine nachträgliche Anpassung des ursprünglich vereinbarten Preises regelmäßig nicht vorgenommen. Es wäre verfehlt, eine solche nachträgliche Anpassung zum Grundsatz zu erheben.

Insgesamt verknüpfen die vorgeschlagenen Rechtsänderungen die Wahrnehmung von Geschäftschancen im Ausland mit erheblichen steuerlichen Risiken. Da eine Besteuerung von Funktionsverlagerungen weltweit einzigartig sein dürfte, ist damit ein erheblicher Wettbewerbsnachteil in Deutschland ansässiger Unternehmen verbunden.

Sollte der Gesetzgeber trotz dieser grundsätzlichen Bedenken an der Einführung einer Besteuerung von Funktionsverlagerungen festhalten, muss der Begriff der Funktionsverlagerung präzisiert und eingeschränkt werden. Nach der Definition im Referentenentwurf wäre eine Funktionsverlagerung schon dann anzunehmen, wenn ein Mitarbeiter mit einem gewissen Know-How aus einer deutschen Gesellschaft zu einer nahe stehenden ausländischen Gesellschaft wechselt. Unter fremden Dritten würde ein solcher Fall aber gerade nicht zu irgendwelchen Zahlungen an den bisherigen Arbeitgeber führen. Außerdem müsste klar gestellt werden, welche Werte einer hypothetischen Kapitalverzinsung nach § 1 Abs. 3 S. 5 AStG-E zugrunde zu legen sind. Weiterhin müsste geklärt werden, dass eine Funktionsverdoppelung, also die Wahrnehmung von Geschäftschancen im Ausland ohne Einstellung geschäftlicher Aktivitäten im Inland, keine Funktionsverlagerung i.S.d. § 3 Abs. 3 S. 5 AStG-E darstellt.

Zu ungenau ist die gesetzliche Formulierung in § 1 Abs. 3 S. 1 und 2 AStG-E. Den Sinn der gesetzlichen Regelung in § 1 Abs. 3 S. 2 AStG-E dürfte viel eher folgende Formulierung treffen: „Ist die Ermittlung von Fremdvergleichspreisen nach der Preisvergleichsmethode faktisch nicht möglich (z.B. bei Fehlen adäquater Vergleichspreise), hat der Steuerpflichtige ...“.

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 11

BITKOM-Vorschlag:

Allein schon aus europarechtlichen Gründen muss es möglich bleiben, günstigere Produktions- oder Absatzbedingungen im Ausland auch ohne steuerliche Bestrafung nutzen zu können. Es sollte daher beim Grundsatz bleiben, dass allein Einlagen und Entnahmen bzw. verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen von einzelnen Wirtschaftsgütern oder die Veräußerung von Betrieben und Teilbetrieben zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven führen. Darüber hinaus gehende missbräuchliche Gestaltungen können durch Anwendung des Fremdvergleichgrundsatzes in ausreichendem Umfang korrigiert werden. Bei konsequenter Anwendung dieser Grundsätze auch auf immaterielle Wirtschaftsgüter sollten missbräuchliche Gestaltungen angemessen erfasst werden können. Die Einführung einer zusätzlichen Besteuerung von Funktionsverlagerungen ist nicht erforderlich und sollte unterbleiben.

Die nachträgliche Anpassung von Verrechnungspreisen ist mit dem Konzept des Fremdvergleichs unvereinbar. Da viele Staaten solche nachträglichen Preisanpassungen nicht akzeptieren werden, entsteht die Gefahr der Doppelbesteuerung, wenn die Bundesregierung eine Pflicht zur nachträglichen Preisanpassung in das Gesetz aufnimmt.

6. Teilweise Abschaffung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) in § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E

Die immensen Vorteile der aktuell geltenden Möglichkeit zur Sofortabschreibung von GWG bestehen darin, dass GWG von der regelmäßig durchzuführenden Sachanlageninventur ausgenommen sind und nicht einzeln über ihre jeweils individuelle betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer fortgeschrieben werden müssen. Aus Gründen der Rechtsvereinfachung und nach dem Sinn der GWG-Regelung müsste die Grenze für sofort abschreibbare Wirtschaftsgüter eigentlich deutlich erhöht werden. Falls jedoch zur Gegenfinanzierung einer Tarifsenkung die Grenze für GWG gesenkt werden muss, so würde der Gesichtspunkt der Einheitlichkeit des Rechts sicherlich eine einheitliche Betragsgrenze für GWG erfordern. Grundsätzlich dürften größere Unternehmen mit der Erfassung und Aktivierung von GWG ebenso großen Verwaltungsaufwand haben wie kleinere Unternehmen. Der Aufwand bei der Verbuchung, Aktivierung und Abschreibung von GWG wächst für große Unternehmen entsprechend ihres höheren Anschaffungsbedarfs an.

Unternehmen müssen auch hinsichtlich des Bürokratieaufwands bei der Befolgung steuerlicher Pflichten und nicht nur bei der Steuerlast selbst entlastet werden. Dies hat der Gesetzgeber bereits richtig erkannt und deshalb z.B. im Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft die Grenze für die Buchführungspflicht angehoben. Angesichts der Tatsache, dass der vorliegende Referentenentwurf für ein Unternehmensteuerreformgesetz eine Fülle neuer bürokratischer Pflichten für die Unternehmen begründet, darf zumindest bei der

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 12

Aktivierung und Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern kein zusätzlicher Aufwand entstehen.

BITKOM-Vorschlag:

Um sowohl der Notwendigkeit zur Gegenfinanzierung der Tarifabsenkung als auch dem Erfordernis einer gut handhabbaren Abwicklung zu genügen und die Vereinfachung bei der GWG-Abschreibung zu erhalten, schlagen wir vor, eine Sammelabschreibung für GWG einzuführen. Danach wären alle im Laufe eines Wirtschaftsjahres angeschafften GWG bis zu einem Netto-Kaufpreis von mindestens 1.000,- Euro zusammen als ein einziges Wirtschaftsgut „Jahres-GWG“ zu aktivieren. Dieses Wirtschaftsgut wäre, beginnend mit dem Bilanzstichtag desselben Wirtschaftsjahres auf zwei Jahre abzuschreiben.

7. Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind nur solche Geschäfte zwischen nahe stehenden Personen, die sich erheblich auf die Einkünfte einer der beteiligten Parteien auswirken oder jedenfalls einen Sonderfall darstellen. Dieses Kriterium ist nicht schon bei jedem Umlagevertrag erfüllt (in Konzernen wird eine Vielzahl von Umlageverträgen abgeschlossen), sondern muss auch bei solchen Verträgen gesondert geprüft werden. Jedenfalls können Umlageverträge frühestens für in 2007 endende Wirtschaftsjahre dokumentiert werden, da die Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahrs zu erfolgen hat und die Unternehmensteuerreform erst am 1. Januar 2008 in Kraft tritt.

Da bei Durchführung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeit nicht abzusehen ist, ob die Ergebnisse in Deutschland oder im Ausland oder überhaupt nicht verwertet werden können, verlangt § 5 Abs. 2 Nr. 2 GAufzV-E faktisch, dass ein Unternehmen sämtliche Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten auch für die Besteuerung zu dokumentieren hat. Der Dokumentationsaufwand steigt damit für forschende Unternehmen erheblich an und belastet die Forschungstätigkeit mit bürokratischen Pflichten, obwohl solche Aktivitäten aus volkswirtschaftlicher Sicht gefördert werden müssten.

Die Verkürzung der Vorlagefrist für Dokumentationen außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO-E lässt den Verdacht aufkommen, dass sich die Finanzverwaltung damit mehr Spielraum zur Festsetzung von Strafen für eine verspätete Dokumentenvorlage verschaffen will. Diese Gefahr besteht vor allem, wenn die Auffassung des Steuerpflichtigen über das Vorliegen eines zeitnah zu dokumentierenden außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles von der Beurteilung der Finanzverwaltung abweicht.

Die Neuregelung in § 162 Abs. 3 S. 3 AO-E stellt faktisch den Versuch der deutschen Finanzverwaltung dar, bürokratische Pflichten bei der Anwendung des Steuerrechts

Stellungnahme

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Seite 13

ins Ausland zu exportieren. Die Vorschrift will die Nichtbefolgung einer Pflicht zur Vorlage von Dokumentationsunterlagen durch ausländische Unternehmen sanktionieren, obwohl solche Pflichten durch das deutsche Steuerrecht gar nicht begründet werden können. Darüber hinaus sind die unbestimmten Rechtsbegriffe „Anhaltspunkte“ für die Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes und „Zweifel“ an der zutreffenden Höhe der Einkünfte sehr streitanfällig, weil sie rein subjektive Überzeugungen des jeweiligen Prüfers der Finanzverwaltung zu Tatbestandsmerkmalen als Voraussetzung für Strafschätzungen machen.

BITKOM-Vorschlag:

Vor dem Hintergrund der sehr unterstützenswerten Bemühungen der Bundesregierung um Begrenzung und Abbau bürokratischer Pflichten bei den Unternehmen sollte auf die in AO-E und GAufzV-E vorgesehene erhebliche Verschärfung von Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten verzichtet werden.

8. Anwendungsvorschriften für die Streichung des Betriebsausgabenabzugs für die Wertpapierleihe

Auch wenn die ITK-Wirtschaft die Streichung des Betriebsausgabenabzuges für die Wertpapierleihe grundsätzlich akzeptiert, ist der derzeit geplante Anwendungszeitpunkt (01.01.2007) nicht nur verfassungsrechtlich bedenklich, sondern insofern nicht akzeptabel als die Gegenfinanzierungsmaßnahmen grundsätzlich zeitgleich mit Inkrafttreten der Vergünstigungen Wirkung entfalten sollte.

BITKOM-Vorschlag:

Die Streichung des Betriebsausgabenabzuges bei der Wertpapierleihe sollte erst zum 01.01.2008 anzuwenden sein.