

Kaminski, Bert

**Working Paper**

Aktuelle steuerliche Neuregelungen und deren Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen: Unter besonderer Berücksichtigung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 11. April 2003

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere, No. 03/2003

**Provided in Cooperation with:**

University of Greifswald, Faculty of Law and Economics

*Suggested Citation:* Kaminski, Bert (2003) : Aktuelle steuerliche Neuregelungen und deren Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen: Unter besonderer Berücksichtigung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 11. April 2003, Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere, No. 03/2003, Universität Greifswald, Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät, Greifswald

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/48893>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald

Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere

Aktuelle steuerliche Neuregelungen und deren  
Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen –  
unter besonderer Berücksichtigung des Steuer-  
vergünstigungsabbaugesetzes vom 11. April 2003

Bert Kaminski

Diskussionspapier 3/2003

Mai 2003

ISSN 1437 – 6989

Anschrift

Prof. Dr. Bert Kaminski  
Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald  
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät  
Lehrstuhl für Allg. Betriebswirtschaftslehre und  
Rechnungs-, Revisions- sowie betriebliches  
Steuerwesen  
Friedrich-Loeffler-Str. 70  
17489 Greifswald  
Telefon: + 49(3834)86-2471  
Fax: + 49(3834)86-2470  
E-Mail: [kaminski@uni-greifswald.de](mailto:kaminski@uni-greifswald.de)  
Homepage: <http://www.rsf.uni-greifswald.de/bwl/rewe/>

I. Vorwort.....	3
II. Die wesentlichen Änderungen durch das sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz.....	3
1. „Moratorium“ bei der Anrechnung von noch vorhandenem Körperschaftsteuerguthaben aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens und Einschränkung der zukünftig erstattungsfähigen Körperschaftsteuer.....	3
2. Änderungen im Bereich der Organschaft .....	6
2.1 Verschärfungen bei Begründung einer Organschaft .....	6
2.2 Abschaffung der Mehrmütter-Organschaft .....	7
2.3 Begrenzung des Kreises möglicher Personen, die als Organträger in Betracht kommen .....	8
2.4 Folgewirkungen auf die gewerbsteuerliche Organschaft .....	8
2.5 Würdigungen der Verschärfungen im Bereich der Organschaft.....	8
3. Einschränkung der Verlustverrechnung bei stillen Gesellschaften .....	9
4. Maßnahmen gegen sog. Gewerbesteuer-Oasen .....	10
5. Einschränkung der Anrechnungsmöglichkeiten für ausländische Steuern.....	13
6. Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise.....	14
7. Verschärfungen im AStG.....	15
7.1 Neudefinition der Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG.....	15
7.2 Änderungen im Aktivitätskatalog .....	16
8. Änderungen im Bereich der USt.....	16
9. Nicht Gesetz gewordene Maßnahmen .....	17
III. Weitere laufende oder angekündigte Gesetzgebungsverfahren .....	18
1. Die Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz.....	18
1.1 Überblick.....	18
1.2 Analyse ausgewählter Einzelmaßnahmen.....	19
1.2.1 Steuerliche Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen, insbesondere für die Finanzierung.....	19
1.2.2 Auswirkungen der Europarechtswidrigkeit des § 8a KStG .....	24
1.2.3 Neugestaltung des Verlustverrechnungssystems .....	28
1.2.4 Zwischenfazit.....	29
2. Einführung einer Zinsabgeltungsteuer.....	30
2.1 Das Grundkonzept.....	30
2.2 Die geplante Besteuerung von Zinseinkünften .....	30
2.3 Die „Brücke zur Steuerehrlichkeit“ .....	35
3. Das sog. Kleinunternehmerförderungsgesetz .....	36
3.1 Geplante vereinfachte Gewinnermittlung .....	36
3.2 Ausweitung und Standardisierung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und weitere Maßnahmen .....	38
4. Steuerliche Maßnahmen zur besonderen Förderung von forschungsintensiven Unternehmen .....	39
IV. Ausblick .....	39

## **I. Vorwort**

Schon in der Vergangenheit gab es eine Vielzahl von unklaren gesetzlichen Regelungen sowie Vorschriften, die – bevor sie überhaupt zur Anwendung kamen – bereits wieder geändert wurden. Einen traurigen Höhepunkt in dieser Entwicklung bildet das sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz<sup>1</sup>. Spätestens seit der Bundestagswahl am 22. September 2002 steht fest, dass der Bundeshaushalt eine erhebliche Unterdeckung aufweist. Diese sollte – ausweislich der Koalitionsvereinbarungen zwischen „SPD“ und „Bündnis 90/Die Grünen“<sup>2</sup> – kurzfristig durch ein steuerliches Gesetzespaket bekämpft werden. Hierfür wurden im November 2002 Maßnahmen vorgeschlagen, die die Grundlage für die weiteren Beratungen bildeten.<sup>3</sup> Hieran schlossen sich eine öffentliche Diskussion und ein Gesetzgebungsverfahren an, die für die Steuerpflichtigen neue Unsicherheiten und ein bisher beispielloses Hin und Her brachten.<sup>4</sup> Nachdem der Deutsche Bundestag am 21. Februar 2003 der überarbeiteten Fassung des Gesetzesvorschlags der Bundesregierung zustimmte<sup>5</sup>, erfolgte am 14. März 2003 die Ablehnung durch den Bundesrat. Es schloss sich ein Vermittlungsverfahren an, das durch einen Kompromissvorschlag der Länder Hessen und Nordrhein-Westfalen vorbereitet wurde. Das endgültige Vermittlungsergebnis aus der Nacht vom 8. zum 9. April 2003 weicht von diesem Vorschlag erheblich ab.<sup>6</sup> Bundestag und Bundesrat stimmten am 11. April 2003 zu. Eine Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt steht derzeit (Stand 30. April 2003) immer noch aus. Vor dem Hintergrund dieser kontroversen Entwicklung und der erheblichen Änderungen, die die Vorschläge im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens erfahren haben, werden im Folgenden einerseits die betriebswirtschaftlich relevanten Änderungen aufgezeigt und andererseits wird eine erste Analyse der sich hieraus ergebenden Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen vorgenommen.

## **II. Die wesentlichen Änderungen durch das sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz**

### **1. „Moratorium“ bei der Anrechnung von noch vorhandenem Körperschaftsteuerguthaben aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens und Einschränkung der zukünftig erstattungsfähigen Körperschaftsteuer**

Nach bisher geltendem Recht mindert sich das KSt-Guthaben aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens nach § 37 Abs. 2 KStG um 1/6 der erfolgten Gewinnausschüttungen.

---

<sup>1</sup> Der offizielle Titel lautet „Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen“.

<sup>2</sup> Im Internet abrufbar unter <http://www.upi-institut.de/koalitionsvereinbarung-2002.pdf>.

<sup>3</sup> Vgl. den Gesetzentwurf der Bundesregierung auf BR-Drs. 866/02 vom 28. 11. 2002.

<sup>4</sup> Erinnert sei hier nur an die Diskussion um die Pauschalierung des privaten Nutzungsanteils für sog. Dienstwagen. Im Ergebnis ist es zwar bei der alten Regelung geblieben, gleichwohl hatten viele Pkw-Hersteller im klassischen Firmenwagensegment erhebliche Einbußen hinzunehmen.

<sup>5</sup> Vgl. die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses auf BT-Drs. 15/480 und den Bericht des Finanzausschusses auf BT-Drs. 15/481.

<sup>6</sup> Vgl. BT-Drs. 15/841.

Dies gilt jedoch nur bei Ausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Ausschüttungsbeschluss beruhen (= ordentliche Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr oder Vorabausschüttungen). Hingegen führen verdeckte Gewinnausschüttungen oder verunglückte ordentliche Gewinnausschüttungen nicht zur Minderung des KSt-Guthabens.<sup>7</sup> Eine höhenmäßige Begrenzung kennt das geltende Recht nur durch den Bestand des KSt-Guthabens und die Höhe der Gewinnausschüttung. Sofern die Ausschüttungen hinreichend hoch waren, konnte es in einem Vz. insgesamt zu einer Erstattung an KSt kommen. Dies war der Fall, wenn die Erstattungsansprüche infolge der Ausschüttungen größer waren als die KSt auf Grundlage des Gewinns des laufenden Vz. Gerade dieser Umstand hat in der politischen Diskussion eine große Rolle gespielt: Die hiermit verbundenen finanziellen Belastungen für den Staat – insbesondere das negative Körperschaftsteueraufkommen des Jahres 2001<sup>8</sup> – galten als nicht mehr hinnehmbar, insbesondere vor dem Hintergrund der angespannten Einnahmesituation von Bund und Ländern. Dabei wurde häufig übersehen, dass es sich hierbei um die Kumulation eines Effekts aus dem alten körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren handelt: Die Zusammenballung von anrechenbarer Steuer, die sich sonst – zumindest theoretisch – ebenfalls ergeben hätte, aber infolge des Systemwechsels eine deutlich kurzfristigere Nutzung durch die Steuerpflichtigen erfolgt. Letztlich beruht dieser Effekt darauf, dass nach alter Rechtslage die Körperschaftsteuer – wirtschaftlich betrachtet – eine Art Vorauszahlung auf die spätere Einkommensteuer der Gesellschafter war. Außerdem fiel dieser Ausschüttungseffekt in einen Zeitraum, zu dem das laufende KSt-Aufkommen infolge der schlechten wirtschaftlichen Lage vieler Unternehmen ohnehin gering war.

Die nunmehr beschlossene Neuregelung sieht zunächst vor, dass für ordentliche Gewinnausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen, keine Minderung des KSt-Guthabens mehr erfolgt.<sup>9</sup> Aus Gründen des Vertrauensschutzes gilt diese Neuregelung nicht:

- für Gewinnausschüttungen, die vor dem 21. November 2002 beschlossen wurden und nach dem 11. April 2003 und vor dem 1. Januar 2006 erfolgen und
- bei Gewinnausschüttungen, die vor dem 12. April 2003 erfolgt sind.

Hieraus ergibt sich die Frage, wann eine ordentliche Gewinnausschüttung als erfolgt anzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>10</sup> und Auffassung der Finanzverwaltung<sup>11</sup> ist eine Gewinnausschüttung verwirklicht, wenn bei der Kapitalgesellschaft der Vermögensminderung entsprechende Mittel abgeflossen sind, oder eine Vermögensmehrung verhindert wurde. Hierbei ist auf die Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft abzustellen.<sup>12</sup> Hingegen erweist sich der Zufluss beim Anteilseigner i. S. d. § 11 Abs.

<sup>7</sup> Vgl. zu diesen Regelungen ausführlich z.B. Frotscher, BB 2000, S. 2280 ff.

<sup>8</sup> Immerhin 0,8 Mrd. DM, nachdem vor der Reform das KSt-Aufkommen noch rund 45 Mrd. DM betragen hatte.

<sup>9</sup> § 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG n. F.

<sup>10</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Urt. vom 23. 6. 1993, I R 72/92, BStBl. II, S. 801.

<sup>11</sup> Abschn. 77 Abs. 6 Satz 1 KStR.

<sup>12</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 31. 10. 1990, I R 47/88, BStBl. II 1991, S. 255.

1 EStG bzw. § 44 EStG als ebenso unbedeutend<sup>13</sup>, wie der Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses. Maßgeblich ist der Zeitpunkt, zu dem die Kapitalgesellschaft die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mittel verliert.

Für nach dem 31. Dezember 2005 erfolgende Gewinnausschüttungen kann das KSt-Guthaben grundsätzlich wieder geltend gemacht werden. Allerdings müssen hierbei zukünftig Einschränkungen beachtet werden. Neben der bisherigen Limitierung auf 1/6 der Gewinnausschüttung ist zukünftig zu berücksichtigen, dass als weitere Höchstgrenze eine lineare Verteilung des noch vorhandenen KSt-Guthabens über den verbleibenden Übergangszeitraum erfolgt. Dieser Zeitraum wurde von 15 auf 18 Jahre verlängert. Hieraus folgt eine weitere Begrenzung des maximal nutzbaren KSt-Guthabens.

Beispiel:

*Eine Kapitalgesellschaft hat ein restliches KSt-Guthaben von 100. Hiervon könnten nach der bisherigen Höchstgrenze angenommene 30 genutzt werden. Nach neuer Rechtslage müsste zusätzlich die neue Höchstgrenze beachtet werden, indem das KSt-Guthaben durch die Anzahl der Jahre des noch verbleibenden Übergangszeitraums dividiert wird. Wenn dies noch 18 Jahre sind, könnte maximal 1/18 des KSt-Guthabens (hier: 5,55) genutzt werden. Im darauf folgenden Wirtschaftsjahr könnte 1/17 des dann noch verbleibenden KSt-Guthabens genutzt werden.*

Diese Neuregelung führt dazu, dass der Zeitpunkt bis zur vollständigen Nutzung des KSt-Guthabens deutlich verlängert wird. Hieraus resultiert nicht nur eine nachteilige Beeinträchtigung der Liquiditätsbelastung infolge von Dividendenausschüttungen, sondern auch eine zusätzliche administrative Belastung für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung. Obwohl die Regelungen des verwendbaren Eigenkapitals und des an seine Stelle für die Übergangsfrist getretenen Guthabenmodells<sup>14</sup> als so kompliziert erklärt wurden, dass sie als Rechtfertigung für den gesamten körperschaftsteuerlichen Systemwechsel verwendet wurden, müssen nun Steuerpflichtige und Finanzverwaltung mit diesen Regelungen deutlich länger leben. Nach altem Recht wären diese Alt-Bestände in der Besteuerungspraxis regelmäßig relativ schnell weggefallen, nach der Neuregelung werden sie die Steuerwelt 18 weitere Jahre beschäftigen. Die „Übergangsfrist“, in der eine KSt-Minderung oder -Erhöhung erfolgen kann, läuft nunmehr bis zum 31. Dezember 2019 bzw. regelmäßig bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 2019/2020.

Bei der Planung von Ausschüttungen ist besonderes Augenmerk der Verwendung von Altbeständen des sog. EK 02<sup>15</sup> zu widmen. Hier kann es nach § 38 KStG bei einer Ausschüttung zu einer KSt-Erhöhung kommen. Infolge der Verlängerung der Über-

---

<sup>13</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 31. 10. 1990, I R 47/88, BStBl. II 1991, S. 255.

<sup>14</sup> Vgl. zur Diskussion inwieweit das Guthabenmodell eine sinnvolle Alternative zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals hätte darstellen können, Kaminski, Steuer und Studium 1997, S. 168 ff.

<sup>15</sup> Verwendbares Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG a. F.

gangsfristen ist eine Ausschüttung dieser Beträge ohne die sonst drohende steuerliche Nachbelastung nunmehr erst 3 Jahre später, also nach Ablauf der Übergangsfrist, möglich. Insoweit muss die Planung der Ausschüttungspolitik möglicherweise angepasst werden.

Nach bisheriger Rechtslage konnte eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ihr KSt-Guthaben im Rahmen von Gewinnausschüttungen an ihre Besitz-Kapitalgesellschaft weiterreichen. Dadurch war es möglich, KSt-Guthaben von den Tochtergesellschaften auf die Muttergesellschaft zu verlagern. Um die Anwendbarkeit dieses Systems zu gewährleisten, mussten ausschüttende Gesellschaften der die Ausschüttung empfangenden Gesellschaft das geltend gemachte KSt-Guthaben bescheinigen. Dies führte zu Problemen bei der praktischen Handhabung. Deshalb wurde diese Regelung nunmehr gestrichen. Folglich kommt es zukünftig bei der empfangenden Kapitalgesellschaft nicht mehr zu einer entsprechenden KSt (in Verbindung mit einem Aufbau des KSt-Guthabens).

Die für die Unternehmen mit dieser Neuregelung verbundenen Belastungen lassen sich nur schwer quantifizieren. Gleichwohl ist festzustellen, dass diejenigen, die unmittelbar nach dem Systemwechsel ihre Altbestände bereits ausgeschüttet haben, von den Verschärfungen überhaupt nicht betroffen sind. Vielmehr werden nur diejenigen erfasst, die bisher entsprechende Ausschüttungen unterlassen haben. Damit kommt es im Ergebnis zu einer steuerlichen Bestrafung derjenigen, die – möglicherweise auch unter Rücksichtnahme auf die schlechte wirtschaftliche Entwicklung in den letzten Jahren – bisher auf Ausschüttungen verzichtet haben oder solche aus anderen Gründen (z. B. ihrer angespannten Liquiditätssituation) nicht vornehmen konnten.

## **2. Änderungen im Bereich der Organschaft**

### **2.1 Verschärfungen bei Begründung einer Organschaft**

Im Rahmen der Besteuerung von (konzernverbundenen) Unternehmen spielt das Instrument der Organschaft eine zentrale Rolle.<sup>16</sup> Nach bisher geltendem Recht war Voraussetzung für das Bestehen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft insbesondere:

- Eine vom Beginn des Wirtschaftsjahrs an bestehende Mehrheits-Beteiligung (Stimmrechte) des Organträgers an der Organgesellschaft (sog. finanzielle Eingliederung) und
- das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein muss. Dieser Vertrag musste bisher spätestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für das die steuerliche Organschaft erstmals gelten soll, abgeschlossen und bis zum Ende

---

<sup>16</sup> Vgl. Kaminski/Strunk, Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, Studienreihe: Steuern in der Unternehmenspraxis, Band 3, Krifel 2003, S. 167 ff.

des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden. Hierfür ist insbesondere die Eintragung im Handelsregister der beherrschten Gesellschaft Voraussetzung.<sup>17</sup>

Nach nunmehr geltender Rechtslage wird die Körperschaftsteuerliche Organschaft erstmals für das Kalenderjahr wirksam, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag Geltung erlangt. Dies ist regelmäßig mit Eintragung in das Handelsregister der Fall. Um Nachteile zu vermeiden, bedarf es einer sorgfältigen Planung von Organschaften. Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Eintragung in das Handelsregister häufig von Zufälligkeiten abhängt, insbesondere der Arbeitsbelastung der Gerichte. Die Probleme werden dadurch noch vergrößert, dass diese Neuregelung grundsätzlich ab dem Vz. 2003 gilt. Ein Vertrauensschutz in die bisherige Regelung wird lediglich für die Fälle gewährt, in denen der Gewinnabführungsvertrag vor dem 20. November 2002 abgeschlossen wurde.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist diese Neuregelung zu kritisieren. Während aus wirtschaftlicher Sicht das Instrument der Organschaft dringend benötigt wird (z. B. zur Lösung der Probleme im Zusammenhang mit der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Refinanzierungskosten<sup>18</sup>), werden die Möglichkeiten zum Einsatz dieses Instruments immer stärker eingeschränkt. Außerdem liegt hier ein Wertungswiderspruch des Gesetzgebers vor: Während er noch im Rahmen der Unternehmensteuerreform die Voraussetzungen für die Errichtung einer Organschaft nachhaltig vereinfacht hat, erfolgt nunmehr eine deutliche Einschränkung.

## **2.2 Abschaffung der Mehrmütter-Organschaft**

Um die Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft zu erfüllen, haben sich häufig mehrere Gesellschafter, die an einer Gesellschaft beteiligt waren, zusammengeschlossen, um über diese Gesellschaft die Möglichkeit der Organschaft nutzen zu können. Obwohl der Gesetzgeber erst durch das UntStFG vom 20. Dezember 2001<sup>19</sup> die Mehrmütter-Organschaft für die Körperschaftsteuer ausdrücklich gesetzlich geregelt hat, wird sie zukünftig nicht mehr anerkannt. Hintergrund dieser Gestaltung ist, dass es in vielen Fällen (insbesondere bei Joint Venture-Beteiligungen) den einzelnen Unternehmen nicht möglich ist, die finanzielle Eingliederung zu erreichen. Vielmehr soll gerade eine – häufig gleichmäßige – Beteiligung aller Partner erfolgen. Andererseits wird in solchen Gesellschaften häufig eine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit ausgeübt, die mit hohen Verlusten in der Anlaufzeit verbunden ist. In vielen Fällen erwies sich die hieraus resultierende Steuerentlastung bei den Joint Venture-Partnern als eine wesentliche Quelle für die Finanzierung dieser Aktivitäten.

---

<sup>17</sup> Vgl. § 54 GmbHG bzw. § 294 AktG.

<sup>18</sup> Vgl. hierzu S. 19 ff.

<sup>19</sup> BGBl. I, S. 3858.



## **2.3 Begrenzung des Kreises möglicher Personen, die als Organträger in Betracht kommen**

Nach bisher geltender Rechtslage konnte als Organträger nur ein gewerblich tätiges Unternehmen auftreten. Hierbei war es ausreichend, wenn die Gesellschaft nicht originär gewerblich tätig war, sondern lediglich eine gewerbliche Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfolgte. Auch diese Regelung wird nun geändert. Nunmehr sollen gewerblich geprägte Personengesellschaften als Organträger nicht mehr in Betracht kommen. Zugleich wird gefordert, dass sich die Anteile an der Organgesellschaft im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden müssen; Anteile im Sonderbetriebsvermögen können daher künftig der Annahme der finanziellen Eingliederung und damit der Anerkennung der Organschaft entgegenstehen.

Diese Änderungen erfordern bei gewerblich geprägten Personengesellschaften Überlegungen zur Sicherung der Anerkennung. Diese können z. B. in der umgehenden Aufnahme einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie der Überführung von Anteilen an Organgesellschaften aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft bestehen.<sup>20</sup> Allerdings müssen diese Maßnahmen sehr genau geplant werden. Zu beachten ist insbesondere, dass dieses „Umhängen“ der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht infolge des § 1 Abs. 3 GrdEStG zu einer Belastung mit Grunderwerbsteuer führt.<sup>21</sup> In Einzelfällen kann es auch angeraten sein, den Rechtsformwechsel einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft in eine GmbH, die kraft Rechtsform Organträger sein kann, zu prüfen.

## **2.4 Folgewirkungen auf die gewerbsteuerliche Organschaft**

Die vorgenannten Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes wirken sich über § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG auch auf die Gewerbesteuer aus. Insofern ist auch die gewerbsteuerliche Organschaft betroffen. Positiv zu würdigen ist allerdings, dass die ursprünglich geplante Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft nicht erfolgt ist. Allerdings sind auch im Rahmen von Organschaften die neuen Maßnahmen des Gesetzgebers gegen „Gewerbsteuer-Oasen“ zu beachten.<sup>22</sup>

## **2.5 Würdigungen der Verschärfungen im Bereich der Organschaft**

Die Verschärfungen im Bereich der Organschaft lassen sich nur vor dem Hintergrund der hieraus erhofften Steuermehreinnahmen erklären. Sie stehen im eindeutigen Widerspruch zu den Leitideen, die den steuerlichen Änderungen der Vergangenheit zu

---

<sup>20</sup> Vgl. Köster/Schiffers, GmbHR 2002, S. 1223.

<sup>21</sup> Voraussetzung hierfür ist, dass die im Gesetz genannte Beteiligungsquote der Anteile von 95% nicht überschritten wird.

<sup>22</sup> Vgl. hierzu S. 10 ff.

Gründe liegen. Außerdem wird damit den Versprechungen, mittel- bzw. langfristig zu einer konzernweiten Besteuerung überzugehen, eine deutliche Absage erteilt.<sup>23</sup> Zugleich zeigt sich, dass die Steuergesetzgebung viele Unternehmen und Konzerne immer mehr in eine Zwickmühle treibt: Einerseits wird das Instrument der Organshaft immer dringender benötigt, um Nachteile zu vermeiden<sup>24</sup>, auf der anderen Seite werden die Voraussetzungen zur Nutzung dieses Instruments immer restriktiver. Gerade der Bereich der Organshaft zeigt zudem, dass von einer nachhaltigen Steuergesetzgebung keine Rede (mehr) sein kann. Hieraus entsteht für die betroffenen Unternehmen eine erhebliche Planungsunsicherheit, die sich im Rahmen von Entscheidungsmodellen und -überlegungen kaum noch sinnvoll abbilden lässt.

### **3. Einschränkung der Verlustverrechnung bei stillen Gesellschaften**

Die Verlustverrechnung im Falle der stillen Gesellschaft<sup>25</sup> ist durch eine Ergänzung des § 15 Abs. 4 EStG eingeschränkt worden. Zweck dieser Regelungen ist es, durch eine atypisch stille Beteiligung ähnliche steuerliche Folgen wie in den Fällen der Organshaft zu erreichen, um so die dortigen gesetzlichen Verschärfungen umgehen zu können. Von dieser Regelung sind betroffen:

- stille Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstige Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften,
- bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte eine Kapitalgesellschaft ist und
- dieser als Mitunternehmer anzusehen ist.

Bei ihnen erfolgt eine Einschränkung der Verlustberücksichtigung aus der Beteiligung. Diese zugerechneten negativen Einkünfte können nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen oder von diesen abgezogen werden. Sie können lediglich im Rahmen des § 10d EStG (einschließlich der dort genannten Höchstgrenzen) mit (früheren oder späteren) Einkünften aus derselben Beteiligung verrechnet werden.

Infolge einer aus den Gesetzesmaterialien nur sehr schwer herauslesbaren Änderungen sind von dieser Verschärfung auch die typisch stillen Gesellschaften betroffen. Damit kommt es für die Frage der Anwendung des § 15 Abs. 4 EStG auf die stille Gesellschaft nicht darauf an, ob dieser als Mitunternehmerschaft ausgestaltet wird. Allerdings ist bei der typisch stillen Gesellschaft ergänzend die Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 15a EStG zu beachten.

---

<sup>23</sup> Vgl. nur den Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Deutschen Bundestag zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts vom 7. 8. 2001.

<sup>24</sup> Dies zeigt sich am Beispiel der Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen nur zu deutlich, vgl. hierzu S. 19 ff.

<sup>25</sup> Vgl. allgemein zu dieser Rechtsform Kaminski/Strunk, Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, Kriffel 2003, S. 25 ff.

#### 4. Maßnahmen gegen sog. Gewerbesteuer-Oasen

Als Folge der deutlichen Senkung der Einkommen- und der Körperschaftsteuersätze im Rahmen der Unternehmensteuerreform hat die Gewerbesteuer nachhaltig an Bedeutung gewonnen. Dies zeigt beispielhaft die folgende Belastungsrechnung.

Abbildung 1: Bedeutung der GewSt für die Gesamtsteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft

	Jahr 2003	Jahre 2004 ff.
Gewinn	100,00	100,00
./. GewSt (h = 470)	19,02	19,02
Verbleiben	80,98	80,98
./. KSt	21,46	20,25
./. SolZ	1,18	1,11
Gewinn nach Steuern bei Thesaurierung	58,34	59,62
Gesamtsteuerbelastung	41,66	40,38
davon GewSt in %	45,70	47,10

Wie die Belastungsrechnung zeigt, entfällt rund die Hälfte der gesamten Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft auf die GewSt.<sup>26</sup> Folglich kommt der GewSt ein relativ immer größer werdendes Gewicht zu. Da die Gemeinden für diese Steuer ein Hebesatzrecht haben, besteht für sie zugleich die Möglichkeit, über niedrige Hebesätze eine Ansiedlungspolitik für Unternehmen zu betreiben. Die „Anrechnung“ der GewSt auf die ESt gem. § 35 EStG kann für den Steuerpflichtigen zu Vergünstigungen führen. Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Regelungen nicht zielgenau ausgestaltet wurden, sondern eine Anrechnung unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Gewerbesteuer erfolgt. Anknüpfungspunkt für die Anrechnung bildet der Gewerbesteuermessbetrag.<sup>27</sup> Ist dieser Betrag positiv, die tatsächliche Gewerbesteuer infolge eines niedrigen Hebesatzes jedoch Null oder sehr gering, kann dennoch auf Ebene des Gesellschafters ein erheblicher Vorteil entstehen. Ausweislich der Regierungsbegründung zum Steuersenkungsgesetz war dies gewollt, um somit struktur- und wirtschaftsschwachen Regionen einen Vorteil zu ermöglichen.<sup>28</sup> So wird nach derzeitigem Stand in der Gemeinde Norderfriedrichskoog in Schleswig-Holstein gar keine Gewerbesteuer erhoben. Außerdem gibt es eine Reihe von Kommunen, die einen vergleichsweise geringen GewSt-Hebesatz festgelegt haben, so beispielsweise die Stadt Kremmen und die Gemeinden Freudenberg und Brunow in Brandenburg und die Gemeinde Baumgarten in Mecklenburg-Vorpommern.

<sup>26</sup> Vgl. hierzu und zur Rechentechnik Kaminski/Strunk, Grundlagen der Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten, Studienreihe: Steuern in der Unternehmenspraxis, Band 1, Neuwied 2001, S. 110 ff.

<sup>27</sup> Die Gewerbesteuer ermittelt sich durch die Multiplikation des Gewerbesteuermessbetrags mit dem Hebesatz der Gemeinde.

<sup>28</sup> Vgl. BT-Drs. 14/2683, S. 97. Dort werden insbesondere die Vorteile für Unternehmen in den neuen Ländern herausgestellt.

Diese Möglichkeit sieht der Gesetzgeber nun offenbar als zu weitgehend an und versucht deshalb durch mehrere Maßnahmen, den „Auswüchsen“ dieser Entwicklung entgegen zu treten. Im Einzelnen handelt es sich um die folgenden Regelungen:

- Ausschluss der „Steueranrechnung“ bei Einkünften aus Gewerbebetrieb im Falle einer niedrigen Gewerbesteuerbelastung, d. h., wenn der GewSt-Hebesatz unter 200% liegt (§ 35 Abs. 1 EStG n. F.),
- bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens 10% erfolgt eine Hinzurechnung des (anteiligen) Gewerbeertrags der Kapitalgesellschaft, wenn diese nur einer niedrigen Gewerbesteuerbelastung (GewSt-Hebesatz unter 200%) unterliegt (§ 8a GewStG n. F.),
- die Kürzung der Gewinnanteile an einer Mitunternehmerschaft erfolgt nur dann, wenn diese keiner niedrigen Gewerbesteuerbelastung (GewSt-Hebesatz unter 200%) unterliegt (§ 9 Nr. 2 GewStG n. F.),
- bei der Zerlegung der Gewerbesteuer sind Gemeinden nicht zu berücksichtigen, wenn ihr GewSt-Hebesatz 200% unterschreitet (§ 28 Abs. 2 Satz 1 GewStG n. F.).

Diese Maßnahmen sollen im Folgenden eingehender analysiert werden.

Durch eine Ergänzung des § 35 Abs. 1 EStG wird die Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften dann nicht gewährt, wenn "der den gewerblichen Einkünften entsprechende Gewerbeertrag einer nur niedrigen Gewerbesteuerbelastung unterliegt". Als Grenzwert wird im Gesetz ein Hebesatz von 200 vom Hundert genannt, der nicht unterschritten werden darf. Hieraus folgt, dass es bei Hebesätzen unter 200 vom Hundert zu einer Anwendung des allgemeinen Einkommensteuertarifs kommt, während bei höheren Werten eine Anrechnung nach § 35 EStG erfolgt. Dabei wird dann die bereits eingetretene Belastung mit GewSt nicht berücksichtigt. Die folgende Belastungsrechnung stellt die sich hieraus ergebenden Belastungswirkungen für unterschiedliche Hebesätze dar.

Abbildung 2: Belastungswirkungen der Neuregelung des § 35 EStG im Vz. 2003

<b><u>Gesellschaft:</u></b>						
GewSt-Hebesatz	0	100	199	200	350	400
Gewinn	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Gewerbeertrag	100.000,00	97.547,62	95.339,47	95.318,18	92.329,79	91.416,67
GewSt	0,00	2.452,38	4.660,53	4.681,82	7.670,21	8.583,33
Gewinn nach Gewerbesteuer	100.000,00	97.547,62	95.339,47	95.318,18	92.329,79	91.416,67
<b><u>Gesellschafter:</u></b>						
ESt (48,5%)	48.500,00	47.310,60	46.239,64	46.229,32	44.779,95	44.337,08
Steueranrechnung nach § 35 EStG	0,00	0,00	0,00	4.213,64	3.944,68	3.862,50
SolZ	2.667,50	2.602,08	2.543,18	2.310,86	2.245,94	2.226,10
Ergebnis nach Steuern	48.832,50	47.634,94	46.556,65	50.991,64	49.248,58	48.715,98
Gesamtsteuerbelastung	51.167,50	52.365,06	53.344,35	49.008,36	50.751,42	51.284,02

Wie ersichtlich, steigt die Steuerbelastung c. p. mit steigendem Hebesatz kontinuierlich an, bis der Hebesatz von 200 vom Hundert erreicht wird. Ursächlich ist die stetig

zunehmende Belastung mit Gewerbesteuer. Ab dem Grenzwert kommt es zwar zu einer weiterhin zunehmenden Belastung mit Gewerbesteuer infolge der wachsenden Hebesätze, doch steht dem nun die Entlastung bei der Einkommensteuer infolge von § 35 EStG gegenüber. Besonders deutlich wird dies beim Übergang von Hebesatz von 199 zu 200 vom Hundert. Die Entlastung beträgt hier mehrere Tausend €. Daher ist zu erwarten, dass viele Gemeinden, die einen Hebesatz nahe der 200%-Marke haben, diesen leicht (auf 200 vom Hundert) anheben werden, um so die Gesamtsteuerbelastung der unternehmerischen Tätigkeit zu verringern. Außerdem zeigt sich deutlich, dass auch die neue Regelung nicht zielgenau wirkt, sondern Verzerrungen entstehen. Diese resultieren daraus, dass auch der neue § 35 EStG u. U. zu einer zu geringen Steuerentlastung führt, in anderen Fällen es (unverändert) zu einer Entlastung kommt, die größer als die Mehrbelastung infolge der Gewerbesteuer ist. Allerdings führt die Neuregelung zu einer deutlichen Verringerung des Vorteils aus einem niedrigen GewSt-Hebesatz.

Aus ökonomischer Sicht sprechen gegen diese Regelung nicht nur praktische Schwierigkeiten.<sup>29</sup> Im Rahmen dieser ersten Überlegungen soll lediglich darauf hingewiesen werden, dass die Vorgehensweise bei doppelstöckigen Personengesellschaften bisher völlig ungeklärt ist. Als gravierender erscheint die Frage, ob mit dieser Regelung wirtschaftlich das verfassungsrechtlich garantierte Hebesatzrecht der Gemeinden ausreichend gewahrt wird. Im Ergebnis wird damit ein Mindesthebesatz definiert, weil es andernfalls zu Belastungsnachteilen kommt. Es bleibt abzuwarten, ob bei einer evtl. verfassungsrechtlichen Überprüfung auf eine rein formale Betrachtung (dann wäre die Regelung unproblematisch), oder auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt wird. Gleichwohl kann hier ein Eingriff in die Hebesatzautonomie nicht ausgeschlossen werden. Der am stärksten wiegende Einwand betrifft jedoch die ökonomischen Auswirkungen dieser Neuregelung auf die Gemeinden. Im Ergebnis wird ihnen damit die – vielfach letzte – Möglichkeit genommen, aus eigener Initiative kurzfristig bestehende Nachteile (wie insbesondere im Bereich der Infrastruktur) auszugleichen. Gerade in den neuen Ländern und den sich hier häufig noch im Aufbau befindlichen Maßnahmen ist es kaum möglich, die in Jahrzehnten entstandenen Defizite kurzfristig auszugleichen. Hier hätte es sich angeboten, durch – ggf. zeitlich bis zum Aufbau der Infrastruktur befristete – Maßnahmen diese Nachteile zumindest teilweise auszugleichen. Diese Möglichkeit wird im Ergebnis durch die Neuregelung beseitigt.

Durch diese Regelung wird jedoch nicht nur der Fall der Personengesellschaft mit dahinter stehenden natürlichen Personen abgedeckt. Das Gesetz flankiert diese Maßnahmen durch weitere Änderungen. Sofern eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens 10% vorliegt, erfolgt nach § 8a GewStG eine Hinzurechnung des (anteiligen) Gewerbeertrags der Kapitalgesellschaft, wenn diese nur einer niedrigen Gewerbesteuerbelastung (GewSt-Hebesatz unter 200%) unterliegt. Nach § 9 Nr. 2 GewStG unterbleibt eine Kürzung der Gewinnanteile an einer Mitunternehmerschaft, wenn die-

---

<sup>29</sup> Ein eindrucksvolles Zeugnis über diese Probleme liefert das BMF-Schreibem vom 15. 5. 2002 (BStBl. I, S. 533), das auf 10 eng beschriebenen Druckseiten zu Zweifelsfragen dieser Regelung Stellung nimmt.

se einer niedrigen Gewerbesteuerbelastung unterliegt. In diesen Fällen erfolgt im Ergebnis eine doppelte Belastung mit Gewerbesteuer: Zum einen auf Ebene des Tochterunternehmens mit dem vergleichsweise niedrigen GewSt-Hebesatz und dann erneut bei dem Mutterunternehmen. Als besonders problematisch erweisen sich hierbei lange Beteiligungsketten, wenn die jeweiligen Gesellschaften in „Niedrigsteuergemeinden“ ansässig sind. Im Ergebnis kann es auf jeder Ebene zu einer erneuten Belastung mit Gewerbesteuer kommen. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit, genau über die Frage nachzudenken, welcher Konzerngesellschaft welche Beteiligung zugeordnet wird. Als besonders problematisch erweisen sich dabei die Fälle, in denen eine steuerfreie Veräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG nicht möglich ist, weil in der Vergangenheit eine noch nicht wieder aufgeholte Teilwertabschreibung vorgenommen wurde. Auch sog. einbringungsgeborene Anteile<sup>30</sup> stellen regelmäßig ein besonderes Problem dar. Sofern es nicht gelingt, entsprechende Beteiligungsstrukturen anzupassen, kommt es zu einem Kaskadeneffekt, der im Ergebnis zu einer deutlich höheren Belastung mit Gewerbesteuer führt, als dies in einer Gemeinde mit hohem Hebesatz der Fall wäre.

Des Weiteren sind nach § 28 Abs. 2 Satz 1 GewStG zukünftig bei der Zerlegung Gemeinden dann nicht zu berücksichtigen, wenn der GewSt-Hebesatz 200% unterschreitet. Durch die Zerlegung werden die Fälle erfasst, in denen ein Unternehmen in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhält.<sup>31</sup> Hieraus folgt für den Steuerpflichtigen, dass auch durch Verlagerungen von Funktionen innerhalb eines Einheitsunternehmens keine Vorteile mehr erlangt werden können, indem eine Verlagerung auf Gemeinden erfolgt, die einen Hebesatz von weniger als 200 vom Hundert haben. Gleichwohl lassen sich immer noch Vorteile durch die Verlagerung erzielen, wenn Gemeinden mit exakt 200 (oder leicht darüber) genutzt werden.

## **5. Einschränkung der Anrechnungsmöglichkeiten für ausländische Steuern**

Die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG ist begrenzt auf die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (sog. „per country limitation“). Bei der durchzuführenden Verhältnisrechnung sind bislang auch ausländische Einkünfte zu berücksichtigen, die im ausländischen Staat keiner Besteuerung unterliegen.<sup>32</sup> Ab dem Vz. 2003 werden ausländische Einkünfte nur dann berücksichtigt, wenn sie im Ausland tatsächlich der Besteuerung unterliegen.

Bedauerlich ist, dass diese – im Grundsatz sachgerechte – Regelung vom Gesetzgeber so unzulänglich ausgestaltet wurde. Zweck des § 34c EStG ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Hieraus folgt, dass in den Fällen keine Notwendigkeit zur An-

---

<sup>30</sup> Vgl. hierzu Kaminski/Strunk, Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, Studienreihe: Steuern in der Unternehmenspraxis, Band 3, Krißel 2003, S. 127 ff.

<sup>31</sup> Dies gilt auch, wenn sich eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen über mehrere Gemeinden erstreckt.

<sup>32</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 20. 12. 1995, I R 58/94, BFH/NV 1996, S. 606.

rechnung ausländischer Steuern besteht, wenn im Ausland eine Besteuerung nicht erfolgt ist. Fraglich ist allerdings, ob dieser Grundsatz so allgemein angewendet werden kann. Wenn die Nicht-Besteuerung im Ausland lediglich darauf beruht, dass von den inländischen Regelungen abweichende Gewinnermittlungsvorschriften oder Vorgaben zur steuerlichen Verlustbehandlung vorliegen, kann es in späteren Perioden zu einer höheren Steuerbelastung im Ausland kommen. Deren Berücksichtigung wird dann jedoch regelmäßig an den bisher schon geltenden Regelungen zum Anrechnungshöchstbetrag scheitern. Daher wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass von dieser Regelung die Fälle nicht erfasst sind, in denen die Nichtbesteuerung im Ausland lediglich auf unterschiedlichen Einkunftsermittlungsvorschriften beruht. Außerdem wird in § 34c Abs. 6 EStG eine Regelung zur fiktiven Anrechnung getroffen, auf die hier nicht eingegangen werden soll.

## **6. Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise**

Nachdem der BFH mit Urteil vom 17. Oktober 2001<sup>33</sup> klar gestellt hat, dass es für Verrechnungspreise keine spezielle Dokumentations- und Mitwirkungspflichten gibt, die über die allgemeinen Regelungen (insbesondere die handels- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten<sup>34</sup>) hinausgehen, hat der Gesetzgeber hierauf mit einer Gesetzesänderung reagiert. Diese erstreckt sich einerseits auf § 90 AO, der nunmehr zusätzliche Dokumentationspflichten für konzerninterne, grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen enthält und andererseits auf § 162 AO, der Sanktionen in den Fällen der Nichtbeachtung vorsieht.

Der Regelungsinhalt der Änderungen im § 90 AO erstrecken sich im Wesentlichen auf die Schaffung einer Grundlage zum Erlass einer Rechtsverordnung. Dabei besteht die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen darin, eine Dokumentation über die „wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine dem Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen“ erstellen zu müssen. Damit besteht eine verfahrensrechtliche Verpflichtung zum Nachweis der Beachtung eines Grundsatzes, für den es keine materiellrechtliche Grundlage gibt, denn eine Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes gibt es im deutschen Recht in allgemeiner Form nicht. In der Rechtsverordnung sollen Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen bestimmt werden. Anders als noch in den ursprünglichen Entwürfen gilt diese Regelungen nicht nur bei Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften, sondern auch für „Leistungsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, et vice versa. Die Frist zur Vorlage von Unterlagen beträgt grundsätzlich 60 Tage nach Aufforderung, wobei in „begründeten Einzelfällen“ eine Verlängerung zulässig ist. Die Verabschiedung dieser Rechtsverordnung steht derzeit noch aus. Gleichwohl sind im Schrifttum bereits unautorisierte Fassungen erschienen.<sup>35</sup> Zu kriti-

---

<sup>33</sup> I R 10/01, BFH/NV 2002, S. 134 ff., u. a. mit Anmerkungen von Strunk/Kaminski, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, S. 1831 ff. (23. 1. 2002).

<sup>34</sup> Namentlich §§ 140 ff. AO und §§ 238 ff. HGB.

<sup>35</sup> Vgl. IStR 2003, S. 248 f.

sieren ist hierbei insbesondere, dass die Finanzverwaltung offenbar kein klares Konzept hat, welche Informationen als dokumentationsbedürftig angesehen werden und welche nicht. Außerdem ist unverständlich, dass nachdem in den letzten Monaten immer mehr Regelungen vom EuGH als unvereinbar mit den Grundfreiheiten des EU-Vertrags erklärt werden, diese offensichtliche Ungleichbehandlung zwischen Inlands- und Auslandsfällen ohne nähere Prüfung Gesetz geworden ist.<sup>36</sup>

Die Sanktionen bei Nichtbeachtung dieser Dokumentationsvorschriften sind in § 162 Abs. 3 und 4 AO geregelt. Legt der Steuerpflichtige keine oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vor, wird widerlegbar vermutet, dass die Entgelte für die unternehmens- bzw. konzerninternen Lieferungen bzw. Leistungen überhöht waren. Wenn in einem solchen Fall die Verrechnungspreise nur mit Hilfe einer Schätzung bestimmt werden können, kann die Finanzverwaltung die Bandbreite möglicher Werte auch zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen. Außerdem sieht Abs. 4 weitere Sanktionen in den Fällen der Nichtvorlage oder der Unvollständigkeit vor: Einerseits einen Zuschlag von 5.000 €, mindestens 5 und höchstens 10 vom Hundert des Mehrbetrags der Einkünfte auf Grund der Berichtigung. Bei einer verspäteten Vorlage der Dokumentation wird ein Zuschlag von bis zu 1.000.000 € erhoben, mindestens jedoch 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung.

Insbesondere diese hohen Strafen erweisen sich als besonders problematisch. Nicht nur, dass unklar ist, welchen Charakter diese Zuschläge haben, ihre Höhe führt auch zu hohen Anforderungen an die Rechtsverordnung. Eine Bestrafung kann nur dann erfolgen, wenn der Steuerpflichtige genau wusste, welche Vorgaben er zu beachten hat. Da diese erst durch die Rechtsverordnung geschaffen werden sollen, die bisher noch nicht verabschiedet wurde, ist fraglich, ob diese Regelungen inhaltlich so hinreichend bestimmt sind, dass sie anwendbar sind. Außerdem zeigt sich in besonderer Schärfe die Problematik des Europarechtswidrigkeit. Bei Inlandssachverhalten ist die Nichtdokumentation mit keinerlei Sanktionen bedroht, anders hingegen bei Auslandssachverhalten. Es scheint unvermeidlich, dass im Falle der Anwendung dieser Regelungen auf eine Geschäftsbeziehung innerhalb der Europäischen Union der EuGH sich zur Zulässigkeit dieser „Zuschläge“ und der strengeren Dokumentationsanforderungen äußert.

Die Aufzeichnungspflichten gelten – trotz der noch nicht vorliegenden Rechtsverordnung – erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen. Die Sanktionsregelungen greifen ab dem 31. Dezember 2003.

## **7. Verschärfungen im AStG**

### **7.1 Neudefinition der Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG**

Mit einer Neufassung des § 1 Abs. 4 AStG erfolgte eine neue Definition der Geschäftsbeziehungen i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG. Diese Regelung enthält eine Korrektur-

---

<sup>36</sup> Vgl. zur Kritik auch das Editorial von Kaminski, in Stbg, Heft 3, 2003.



vorschrift für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen.<sup>37</sup> Damit soll – ausweislich der Regierungsbegründung – eine Klarstellung erfolgen, dass Geschäftsbeziehung in diesem Sinne „jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung [ist], die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde“. Damit soll der Begriff der Geschäftsbeziehungen ausgeweitet werden, nachdem er zuvor von der Rechtsprechung eingeschränkt wurde.

## 7.2 Änderungen im Aktivitätskatalog

Im Rahmen der Regelungen zur sog. Hinzurechnungsbesteuerung<sup>38</sup> ist eine der Anwendungsvoraussetzungen das Vorliegen von sog. passiven Einkünften. Diese werden in § 8 AStG definiert. Die dort u. a. angeführten Handelsaktivitäten (Abs. 1 Nr. 4) wurden präzisiert. Hierdurch sollen tendenziell mehr Einkünfte als „passiv“ und damit als schädlich im Sinne des Außensteuergesetzes angesehen werden. Aus Unternehmenssicht resultiert hieraus die Gefahr, mit dem Vorwurf der Finanzverwaltung konfrontiert zu werden, dass eine schädliche Tätigkeit vorliegt. Daher empfiehlt es sich, in diesen Fällen sehr sorgfältig auf eine Vermeidung der anderen Tatbestände der Hinzurechnungsbesteuerung – die Beherrschung durch Inländer und die niedrige Besteuerung – zu achten, wobei dem ersten Merkmal die größte Bedeutung zukommt.

Außerdem werden die Abs. 5 bis 7 im § 10 AStG aufgehoben. Diese sahen bisher im Grundsatz vor, dass Zwischeneinkünfte von dem Hinzurechnungsbetrag wieder abzuziehen waren, wenn diese Einkünfte im Falle ihrer Ausschüttung an den Steuerpflichtigen auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreit waren. In Zukunft unterliegen auch diese Einkünfte – trotz Bestehen eines solchen Abkommens – der Hinzurechnungsbesteuerung. Ferner ist vorgesehen, sog. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter stärker der Besteuerung zu unterwerfen.

## 8. Änderungen im Bereich der USt

Infolge von Vorgaben des Europarechts ergab sich die Notwendigkeit, die Ortsbestimmung für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen neu zu regeln.<sup>39</sup> Durch diese Maßnahmen sollen umsatzsteuerliche Wettbewerbsverzerrungen zwischen im Gemeinschaftsgebiet und im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmen beseitigt

---

<sup>37</sup> Allerdings ist § 1 AStG gegenüber den anderen Korrekturvorschriften nachrangig, vgl. hierzu Kaminski, in: Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Achim 2003, S. 253 ff.

<sup>38</sup> Vgl. hierzu Herfort in: Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Achim 2003, S. 353 ff.

<sup>39</sup> Vgl. Richtlinie 2002/38 EG vom 7. 5. 2002.

bzw. verhindert werden. Solche Leistungen können z. B. in der Bereitstellung von Software, Bildern, Texten, Informationen, Musik und Filmen aber auch Fernunterrichtsleistungen (ausgenommen der Leistungen von Fernuniversitäten) bestehen.

Der Ort der sonstigen Leistungen ergibt sich grundsätzlich aus § 3a UStG.<sup>40</sup> Liegt eine sog. Katalogleistung<sup>41</sup> vor, wird der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG bestimmt. Ist der Leistungsempfänger Unternehmer i. S. d. § 1 UStG, liegt der Leistungsort am Ort des Unternehmens bzw. der Betriebsstätte des Empfängers. Ist der Leistungsempfänger hingegen kein Unternehmer, befindet sich der Leistungsort grundsätzlich am Sitz des Leistenden. Nur wenn der nichtunternehmerische Leistungsempfänger außerhalb der EU wohnt, gilt wiederum das Empfängerortprinzip, so dass der Leistungsort dem Wohnort des Empfängers entspricht. Nach § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG gilt ab dem 1. Juli 2003 in den oben genannten Fällen folgende Regelung zur Ortsbestimmung:<sup>42</sup>

1. Leistungsempfänger ist ein Unternehmer:  
Betrieb bzw. Betriebsstätte des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 3 Satz 1 und 2 UStG)
2. Leistungsempfänger ist ein Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet:
  - Leistender ist ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer:  
Wohnsitz des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 3a UStG)
  - Leistender ist ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer:  
Betrieb bzw. Betriebsstätte des Leistenden (§ 3a Abs. 1 UStG)
3. Leistungsempfänger ist ein Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet:  
Wohnsitz des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 3 Satz 3 UStG).

Die Unternehmer, die im Drittlandsgebiet ansässig sind, können verfahrensrechtliche Erleichterungen in Anspruch nehmen.

## 9. Nicht Gesetz gewordene Maßnahmen

Viele bisherige Änderungspläne sind nicht Gesetz geworden. Dies betrifft insbesondere folgende ursprünglich geplante Maßnahmen:<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Vgl. hierzu ausführlich Kaminski/Strunk, Grundlagen der Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit, Neuwied 2001, S. 45 ff.

<sup>41</sup> Hierunter werden die in § 3a Abs. 4 UStG genannten Leistungen verstanden.

<sup>42</sup> Vgl. Wittmann, UR 2003, S. 10 ff.

<sup>43</sup> Die Aufzählung beschränkt sich auf die wesentlichen Punkte. Außerdem ist zu beachten, dass möglicherweise einige der bisher nicht Gesetz gewordenen Regelungen im Rahmen eines anderen Gesetzes eine Widergeburt erleben. So war geplant, im Rahmen des auf S. 30 ff. diskutierten Entwurfs des Zinsabgeltungsteuergesetzes die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne wieder aufleben zu lassen. Diese Pläne wurden zwischenzeitlich wieder aufgegeben.

- Verschärfungen im Bereich des Bilanzsteuerrechts bzw. der steuerlichen Gewinnermittlung (Eingrenzung des Abzugs von Aufwendungen für Geschenke, Nichtanerkennung der Bildung von Jubiläumsrückstellungen, Abschaffung des Lifo-Verfahrens, deutliche Einschränkungen bei den Abschreibungen, Erhöhung der Pauschalierung für die private PKW-Nutzung),
- Einschränkungen bei der Verlustverrechnung im Bereich der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer (sog. Mindestbesteuerung),
- Einschränkungen der Verlustverrechnung bei der typisch stillen Beteiligung,
- Neuregelung zur Versagung der Verlustverrechnung beim so genannten Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 KStG),
- Neuregelung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne mit einem Steuersatz von 15% für Wertpapiere und vermietete Immobilien mit Verifikation durch Kontrollmitteilungen,
- Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft,
- Verzicht auf die Versagung des Verlustübergangs in Umwandlungsfällen (§§ 4, 12, 15 und 16 UmwStG),
- Reduzierung des Katalogs der Leistungen, welche dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen und Einschränkung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei so genannten Kombiartikeln,
- deutliche Einschränkungen bei der Eigenheimzulage.

### **III. Weitere laufende oder angekündigte Gesetzgebungsverfahren**

#### **1. Die Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz**

##### **1.1 Überblick**

Die Bundesregierung beabsichtigt einen Teil der im Gesetzgebungsverfahren nicht verwirklichten Änderungspläne kurzfristig wieder aufzugreifen. Mit Datum vom 9. April 2003 gab sie hierzu eine Protokollerklärung zur „Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“ ab.<sup>44</sup> Danach sollen die folgenden Maßnahmen kurzfristig auf den gesetzgeberischen Weg gebracht werden:

- Beseitigung der Europarechtswidrigkeit der Gesellschafter-Fremdfinanzierung und Eingrenzung steuerlicher Fremdfinanzierungs-Gestaltungsmodelle (§ 8a KStG),
- Eingrenzung ungerechtfertigter Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Tonnagebesteuerung (§ 5a EStG),

---

<sup>44</sup> Im Internet abrufbar z. B. unter [http://www.worldtaxservice.de/assets/StVergAbG\\_Anlage\\_Beschluss\\_Vermittlungsausschuss.pdf](http://www.worldtaxservice.de/assets/StVergAbG_Anlage_Beschluss_Vermittlungsausschuss.pdf).

- Abschaffung der Steuerfreiheit der Dividenden und Veräußerungsgewinne für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (§ 8b Abs. 8 KStG),
- Zusätzliche Maßnahmen bei der deutschen Abwehrgesetzgebung (Außensteuergesetz),
- Neugestaltung des geltenden Verlustverrechnungssystems (§§ 2 Abs. 3, 10d EStG und § 10a GewStG),
- Vereinheitlichung des Betriebsausgabenabzugsverbots bei Dividenden und Veräußerungsgewinnen (§ 8b KStG und § 3c EStG),
- Einschränkung des Verlustabzugs bei stillen Gesellschaftern.

## 1.2 Analyse ausgewählter Einzelmaßnahmen

Im Folgenden soll zu einigen dieser Maßnahmen Stellung genommen werden, auch wenn eine ausführliche Analyse erst auf Grundlage des jeweiligen konkreten Vorschlags möglich ist.

### 1.2.1 Steuerliche Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen, insbesondere für die Finanzierung

Die Reform der Unternehmensbesteuerung<sup>45</sup> hat im Bereich der Kapitalgesellschaften mit der Einführung des sog. Halbeinkünfteverfahrens bei natürlichen Personen als Anteilseignern die hälftige Steuerfreistellung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen eingeführt.<sup>46</sup> Entsprechendes gilt auch, wenn Gesellschafter eine Personengesellschaft ist, soweit an dieser natürliche Personen beteiligt sind. Werden die Anteile hingegen von einer Kapitalgesellschaft gehalten, sind Dividenden und Veräußerungsgewinne grundsätzlich steuerfrei.<sup>47</sup> Die Kehrseite dieser Steuerfreiheit zeigt sich, wenn Aufwendungen im Zusammenhang mit den Dividenden bzw. Veräußerungsgewinnen entstehen. Unterliegen die Ausschüttungen bzw. Veräußerungsgewinne dem Halbeinkünfteverfahren, so dürfen auch alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Beteiligung bzw. deren Veräußerung nur hälftig steuermindernd berücksichtigt werden.<sup>48</sup> Handelt es sich hingegen um steuerfrei bleibende Vermögensmehrungen, ist zu prüfen, inwieweit die hiermit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen überhaupt noch abgezogen werden dürfen. Gem. § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben „soweit sie mit steuerfreien Einnahmen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Diese Formulierung wird von der Rechtsprechung so interpretiert, dass in Höhe der steuer-

<sup>45</sup> Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung („Steuersenkungsgesetz“) vom 10. 12. 2000, BGBl. I, S. 1850.

<sup>46</sup> Vgl. § 3 Nr. 40 EStG.

<sup>47</sup> Vgl. § 8b Abs. 1 und 2 KStG.

<sup>48</sup> Vgl. § 3c Abs. 2 EStG.

freien Einnahmen nicht abzugsfähige Beträge vorliegen.<sup>49</sup> Wenn diese Aufwendungen jedoch höher sind, können in Höhe des übersteigenden Teils Einkommensminderungen vorgenommen werden.

Als mögliche Ansätze zur Lösung der steuerlichen Refinanzierungsproblematik bieten sich vier unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten an:

### **1. Begründung einer Organschaft:**

Das Instrument der Organschaft führt dazu, dass das Einkommen zunächst auf Ebene der Tochter-Gesellschaft (Organ) ermittelt und dieses anschließend der Mutter-Gesellschaft (Organträger) zugerechnet wird und von dieser zu versteuern ist. Für Zwecke der Refinanzierungskosten ist festzustellen, dass bei der Mutter-Gesellschaft nunmehr keine steuerfreien Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG anfallen, sondern steuerpflichtiges Einkommen. Hieraus folgt: Eine Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG scheidet schon deshalb aus, weil keine steuerfreien Einnahmen vorliegen. Folglich sind eventuell entstehende Refinanzierungskosten beim Organträger für die Beteiligung an der Organgesellschaft in voller Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Allerdings wird dieser Vorteil durch die strengen Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft erkauft.<sup>50</sup> Hier ist insbesondere der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG zu nennen, der auch die Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten gem. § 302 AktG mit umfassen muss.

### **2. Ballooning**

Das Ballooning sieht vor, dass Gewinne auf Ebene der Tochter-Gesellschaft dauerhaft thesauriert werden. Hieraus folgt, dass die Mutter-Gesellschaft keine steuerfreien Dividenden erzielt, so dass die Finanzierungskosten in vollem Umfang abzugsfähig sind. Ausschlaggebend hierfür ist die Rechtsprechung des BFH, nachdem eine Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG nur insoweit erfolgen soll, wie ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen besteht.<sup>51</sup> Sofern von der Tochter-Gesellschaft keine Dividenden ausgeschüttet werden, sind die gesamten Refinanzierungskosten abzugsfähig. Folglich führt das Ballooning-Konzept dazu, dass entstehende Refinanzierungskosten bei der Mutter-Gesellschaft vollständig als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Bei solchen Gestaltungsüberlegungen ist darauf hinzuweisen, dass ihre Umsetzung in den Fällen zu gravierenden Problemen führt, in denen im Rahmen einer Betriebsprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung<sup>52</sup> von der Tochter-Gesellschaft an die Mutter-Gesellschaft festgestellt wird. Die vGA wäre gem. § 8b Abs. 1 KStG bei der empfangenden Mutter-Gesellschaft steuerfrei. Allerdings würden nunmehr

---

<sup>49</sup> Vgl. die BFH-Urt vom 29. 5. 1996, I R 15/94, BStBl. II 1997, S. 57, I R 167/94, BStBl. II 1997, S. 60, und I R 21/95, BStBl. II 1997, S. 63.

<sup>50</sup> Vgl. zu den Verschärfungen nochmals S. 6 ff.

<sup>51</sup> Vgl. hierzu nochmals die Nachweise in Fn. 49.

<sup>52</sup> Vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und zu einer Erläuterung der Tatbestandsvoraussetzungen Kaminski, B./Strunk, G., Grundlagen der Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten, Neuwied 2001, S. 167 ff.

steuerfreie Einkünfte vorliegen, so dass es zu einer Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG käme. Folglich führt die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu einem nachträglichen Versagen des Betriebsausgabenabzugs für die Finanzierungskosten. Insoweit lässt sich die angestrebte Finanzierungsgestaltung nur insoweit erreichen, wie davon ausgegangen werden kann, dass keine vGA vorliegt.

### 3. Das „debt push down“

Bei diesem Gestaltungsansatz werden Verbindlichkeiten von der Mutter-Gesellschaft auf die Tochter-Gesellschaft verlagert. Damit entstehen zwar weiterhin Finanzierungskosten, doch fallen diese nicht im Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb bzw. mit steuerfreien Einnahmen an, sondern mit der operativen Tätigkeit der Tochter-Gesellschaft. Im Ergebnis wird durch eine solche Gestaltung erreicht, dass die Finanzierungskosten voll abzugsfähig sind. Die hierbei entstehenden Belastungsunterschiede lassen sich mit Hilfe der in Abbildung 3 dargestellten Vergleichsrechnung quantifizieren. Hierbei wird von den folgenden Prämissen ausgegangen:

- Es erfolgt eine Beschränkung auf die Körperschaftsteuer, d. h. die Gewerbesteuer und der Solidaritätszuschlag bleiben unberücksichtigt. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass infolge des möglicherweise gegebenen Charakters als Dauerschuldzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG zusätzliche Belastungswirkungen entstehen können. Die Folgewirkung des § 3c Abs. 1 EStG auf die Gewerbesteuer sind bisher nicht abschließend geklärt. Ein von der Finanzverwaltung hierzu angekündigter Erlass befindet sich derzeit noch in Vorbereitung.
- Ausgegangen wird von einem Zinsaufwand in Höhe von 300, der alternativ auf Ebene der Tochter-GmbH oder bei der Mutter-GmbH anfällt. Bei beiden Gesellschaften soll es sich um inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften handeln.
- Die Zuordnung des Finanzierungsaufwands sei sowohl zur Mutter- als auch zur Tochter-Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung möglich.<sup>53</sup>

Wie die Belastungsrechnung zeigt, bestehen erhebliche Unterschiede. Im Extremfall kann die entstehende Steuerbelastung sogar 100% erreichen. Insoweit erweist sich eine Finanzierung des Beteiligungserwerbs durch eine unmittelbar an den Kauf der Target-Gesellschaft anschließende Darlehensaufnahme, anschließende Ausschüttung an die Mutter-Gesellschaft und Ablösung der ursprünglich für den Beteiligungserwerb aufgenommenen Darlehen als steuerlich am günstigsten. Gleichwohl ist festzustellen, dass sich eine solche Gestaltung nur mit erheblichen Schwierigkeiten realisieren lässt. Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Umfinanzierung von der Mutter- zur Tochter-Gesellschaft sich häufig nicht ohne weiteres durch wirtschaftlich plausible Gründe motivieren lässt. Außerdem kann diese Vorgehensweise zu haftungsrechtlichen Problemen führen, insbesondere wenn die Tochter-Gesellschaft nicht über ausreichend eigene Sicherheiten verfügt.

---

<sup>53</sup> Diese Frage kann insbesondere vor dem Hintergrund des § 42 AO streitig sein. Hierauf soll im Folgenden jedoch nicht eingegangen werden.

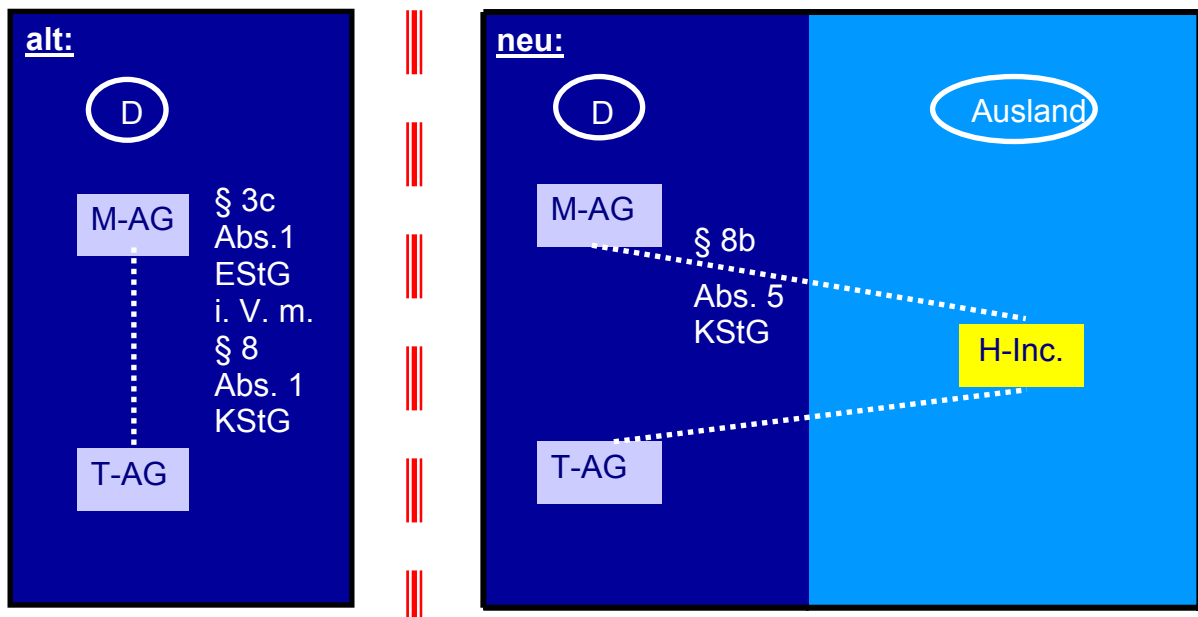
**Abbildung 3: Belastungsunterschiede im Rahmen des "debt push down"**

	Fall 1 Zinsaufwand bei der <b>Tochter-GmbH</b>		Fall 2 Zinsaufwand bei der <b>Mutter-GmbH</b>	
	2003	2004 ff.	2003	2004 ff.
<u>Tochter-GmbH</u>				
Ergebnis vor Zinsen	400	400	400	400
./. Zinsaufwand	./. 300	./. 300	–	–
Zu versteuerndes Einkommen	100	100	400	400
KSt	./. 26,5	./. 25	./. 106	./. 100
Überschuss/Dividende	73,5	75	294	300
<u>Mutter-GmbH:</u>				
Dividendenertrag (steuerfrei gem. § 8b Abs. 1 KStG)	73,5	75	294	300
./. Zinsaufwand				
➤ nicht abziehbar, § 3c Abs. 2 EStG	–	–	./. 294	./. 300
➤ Abzugsfähige Betriebsausgaben	–	–	./. 6	–
Ergebnis nach Steuer	73,5	75	./. 6	0
KSt-Belastung (absolut)	26,5	25	98,41	100
KSt-Belastung (relativ)	26,5%	25%	98,41%	100%

#### 4. Einsatz von ausländischen Holding-Gesellschaften

Nach derzeit geltendem Recht erfolgt eine Ungleichbehandlung von Refinanzierungskosten für Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Im Ergebnis wird die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen für ausländische Beteiligungsgesellschaften auf 5% der steuerfreien Einnahmen begrenzt. Hieraus folgt, dass bei einer hohen Fremdfinanzierung es sich als sinnvoll erweist, eine ausländische Zwischen-Holding zu errichten, die vollständig fremdfinanziert wird und anschließend von der deutschen Mutter-Gesellschaft die Beteiligung erwirbt. Eine solche Beteiligungsstruktur ist in Abbildung 4 dargestellt.

Abbildung 4: Umstrukturierung des Konzerns zur Nutzung der Finanzierungsvorteile des § 8b Abs. 5 KStG



..... Beteiligung (aus Vereinfachung 100 %)

Hieraus folgt, dass die deutsche Mutter-Gesellschaft den Kaufpreis nutzen kann, um ihre bestehenden Darlehensverpflichtungen aus dem Erwerb der Beteiligungsgesellschaft begleichen zu können und zugleich die auf die Holdinggesellschaft entfallenden nichtabzugsfähigen Finanzierungskosten infolge des § 8b Abs. 5 KStG auf 5% der Dividenden begrenzt werden. Eine solche Vorgehensweise ist insbesondere bei einer hohen Fremdfinanzierung sinnvoll. Im Ergebnis wird damit der Grundsatz, dass inländische Beteiligungen regelmäßig durch Eigenkapital zu finanzieren sind und ausländische durch Fremdkapital um eine zusätzliche Variante erweitert, nach der durch den Einsatz der ausländischen Holding eine mittelbare Nutzung der Vorteile der Regelungen für Auslandsbeteiligungen auch für inländische Beteiligungen erreicht wird.

Wie die vorstehenden Überlegungen gezeigt haben, kommt es zu dem systematisch wenig befriedigenden Ergebnis, dass die aus der Refinanzierung entstehenden steuerlichen Belastungen im Wesentlichen davon abhängen, welche Gestaltungsmöglichkeit der Steuerpflichtige gewählt hat. Besondere Probleme ergeben sich regelmäßig bei bereits bisher bestehenden Strukturen, bei denen eine „Umfinanzierung“ häufig nicht ohne weiteres möglich ist.

Bei der steuerlichen Würdigung von Finanzierungen aus der Vergangenheit kommt der Entscheidung des hessischen Finanzgerichts vom 10. Dezember 2002<sup>54</sup> besondere Bedeutung zu. In diesem Urteil wurde ein Verstoß des § 3c EStG (a. F.) gegen Europäisches Recht festgestellt und deshalb seine Anwendung abgelehnt. Ausschlaggebend

<sup>54</sup> 4 K 1044/99, Revision beim BFH unter Az. I R17/03 anhängig.



hierfür war, dass nach damaliger Rechtslage infolge der Steuerbefreiung nach Art. 10 Abs. 2a in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 DBA Bundesrepublik Deutschland – Republik Österreich a. F.<sup>55</sup> bzw. gemäß § 8b Abs. 5 KStG a. F. die Aufwendungen im Zusammenhang mit Auslandsbeteiligungen unter § 3c EStG fielen, während bei Inlandsbeteiligungen unter dem damals geltenden Vollarrechnungssystem eine vollständige Berücksichtigung der Finanzierungskosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung möglich war.

## 1.2.2 Auswirkungen der Europarechtswidrigkeit des § 8a KStG

Der Europäische Gerichtshof hat mit der so genannten Lankhorst-Hohorst-Entscheidung vom 12. Dezember 2002<sup>56</sup> den deutschen § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG für europarechtswidrig erklärt. Ausschlaggebend hierfür war ein Sachverhalt, bei dem eine niederländische Großmutter ihre deutschen Enkelgesellschaft ein Darlehen gab, welches zur Sanierung dieser Gesellschaft diente. Das Darlehen war die einzige Möglichkeit, um die andernfalls drohende Überschuldung der Gesellschaft zu beseitigen. Der EuGH hat in seiner Entscheidung klargestellt, dass es sich bei der Regelung sowohl um eine Diskriminierung handelt als auch dass die bisher vorgebrachten Gründe für eine Rechtfertigung einer solchen Ungleichbehandlung nicht erfüllt sind. Folgerichtig hat er die Regelung des § 8a KStG für europarechtswidrig erklärt.

Auch wenn bisher eine Reaktion durch Gesetzgeber und Finanzverwaltung noch aussteht, erscheint es lohnenswert, über diesen Fall auch für Zwecke inländischer Unternehmensstrukturen nachzudenken. Fraglich ist, wie auf diese Entscheidung reagiert werden könnte. Hier bieten sich aus meiner Sicht grundsätzlich drei mögliche Vorgehensweisen an:

1. Denkbar wäre eine vollständige Abschaffung des § 8a KStG, ohne dass eine vergleichbare Neuregelung geschaffen wird. Eine solche Vorgehensweise erscheint zumindest derzeit als wenig wahrscheinlich. Gerade die langjährige Diskussion<sup>57</sup> zur Entstehung dieser Vorschrift hat gezeigt, dass es sich hierbei offensichtlich um einen Problembereich handelt, der als regelungsbedürftig angesehen wird. Insofern ist überaus fraglich, ob der Gesetzgeber nunmehr vor dem Hintergrund der Vorgaben des Europarechts zu einer anderen Würdigung kommt, zumal damit möglicherweise auch ein Verlust an Steueraufkommen verbunden wäre. Gleichwohl hätte dieser Vorschlag den Vorteil, dass er das Problem „an den Wurzeln packt“ und damit letztendlich sowohl in europa- wie in verfassungsrechtlich zutreffender Weise eine Problemlösung herbeiführt.

---

<sup>55</sup> Vom 4. 10. 1954 (BStBl. I 1955, S. 369) mit Änderungen vom 8. 7. 1992 (BStBl. I 1994, S. 227).

<sup>56</sup> IStR 2003, S. 55.

<sup>57</sup> Die ersten Entwürfe zur Lösung dieses Problems datieren bereits aus dem Jahre 1979, vgl. hierzu z. B. I. Kröner, in: Arthur Andersen, KStG, Kommentar, § 8a Rz. 43 (Juni 2002).

2. Möglich wäre, den Vorgaben des Europarechts dadurch Rechnung zu tragen, indem diese Vorschrift zukünftig lediglich in den Fällen zur Anwendung kommt, in denen sich weder die inländische Kapitalgesellschaft noch der ausländische Darlehensgeber auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags berufen könnte. Dies würde im Ergebnis dazu führen, dass sich der Anwendungsbereich der Regelung zukünftig ausschließlich auf Drittstaatenfälle erstreckte. Auch durch diese Regelung wären die europarechtlichen Bedenken ausgeräumt. Gleichwohl erscheint zweifelhaft, ob damit das eigentliche Problem gelöst wäre. Ausschlaggebend hierfür ist, dass insoweit eine Ungleichbehandlung von EU- und Nicht-EU-Fällen erfolgt, die vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Artikels 3 GG als problematisch erscheint. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts können sich inländische Kapitalgesellschaften auf Artikel 3 GG berufen.<sup>58</sup> Insofern wäre zwar möglicherweise die Europarechtswidrigkeit beseitigt, aber ein neues Problem – die Verfassungswidrigkeit der Regelung – geschaffen worden. In diesem Zusammenhang wäre auch zu diskutieren, inwieweit allgemeine Meistbegünstigungsklauseln – namentlich die des Freundschafts-, Handels- und Schiffsfahrtsvertrags mit den Vereinigten Staaten von Amerika aus dem Jahre 1954<sup>59</sup> – eine Anwendung auch auf zumindest ausgewählte Drittstaatenfälle verlangt. Ferner müsste geprüft werden, inwieweit ein in seinem Anwendungsbereich so stark eingeschränkter § 8a KStG überhaupt noch eine Legitimation hat. Diese Bedenken werden noch verschärft, wenn mögliche Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen in die Überlegungen mit einbezogen werden. Denkbar wäre, dass eine Nicht-EU-Kapitalgesellschaft eine Tochtergesellschaft in einem EU-Staat gründet und ihre Fremdfinanzierung über diese Kapitalgesellschaft vornimmt. Die Folge wäre, dass ein Anwendungsfall des Europarechts gegeben wäre und damit auch auf die nunmehr vorliegende Darlehensbeziehung eine Anwendbarkeit des § 8a KStG ausscheidet. Vor diesem Hintergrund erscheint eine solche Problemlösung durch den Gesetzgeber als zweifelhaft.
3. Schließlich könnte eine Ausdehnung des § 8a KStG auch auf Inlandssachverhalte erfolgen. Eine solche Regelung hätte zur Folge, dass sowohl die Verfassungs- als auch die europarechtlichen Bedenken beseitigt wären. Gleichwohl dürfen die hiermit verbundenen Folgewirkungen auf die Finanzierung rein inländischer Unternehmensstrukturen nicht übersehen werden. Die Konsequenz wäre, dass zukünftig eine „übermäßige“ Fremdfinanzierung durch Gesellschafter oder ihnen nahe stehende Personen per se schädlich wären und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt würden. Auch wenn diese Lösung auf den ersten Blick verlockend erscheint, hätte sie doch grundlegende Folgewirkungen auf die gesamte Unternehmensfinanzierung. Es würden zukünftig zwingend deutlich größere Eigenkapitalquoten erforderlich werden, um steuerliche Nachteile zu vermeiden. Fraglich ist, inwieweit insbesondere bei bisher bestehenden Unternehmen und solchen mit großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten eine Fortführung der Unternehmens-

---

<sup>58</sup> Vgl. z. B. v. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz, Kommentar, 4. Aufl., Band 1, München 1999, Art. 3 Rz. 219, m. w. N.

<sup>59</sup> BGBl. II 1956, S. 488.

tätigkeit dadurch begünstigt wird. Vielmehr ist zu befürchten, dass eine Liquidation oder eine Veräußerung einer weiteren Kapitalzuführung vorgezogen wird. Die Konsequenz wäre, dass damit das Gegenteil dessen erreicht wird, was mit einer gesetzlichen Regelung intendiert war.

Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass die drei aufgezeigten Alternativen nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen. Zugleich zeigt sich, dass Fragen der Unternehmensfinanzierung auch in Zukunft mit erheblichen steuerlichen Risiken behaftet sind. Hierbei ist zu bedenken, dass in der Unternehmenspraxis regelmäßig die Schwierigkeit besteht, eine einmal gewählte Struktur bzw. Finanzierungsform vor dem Hintergrund sich verändernder oder geänderter steuerlicher Rahmenbedingungen anzupassen. Dies erweist sich vielfach als schwierig, insbesondere wenn die bisherige Praxis von der Finanzverwaltung nicht beanstandet wurde. Dies zeigt sich zum Beispiel, wenn konkrete Nachweise für die Angemessenheit der Kapitalausstattung verlangt werden. Galt die bisherige Kapitalausstattung bereits als fremdüblich, führt jegliche Veränderung automatisch zu einer Argumentationsnotwendigkeit, die sich zu Lasten des Unternehmens auswirkt.

Zugleich wird deutlich, dass – auch vor dem Hintergrund der noch zu diskutierenden Neuregelung der Besteuerung von Zinseinkünften<sup>60</sup> – die Frage der Mindesteigenkapitalausstattung zukünftig immer mehr auch bei inländischen Unternehmen erheblich an Bedeutung gewinnt. Insofern ist mit Spannung auf die Vorschläge des Gesetzgebers zu warten. Im Rahmen des von Hessen und Nordrhein-Westfalen ausgearbeiteten Vermittlungsvorschlags zur Unternehmensteuerreform war vorgesehen, die Regelungen des § 8a KStG zukünftig auch für Inlandssachverhalte für anwendbar zu erklären. Dabei sollten die geltenden Safe Haven-Regelungen nicht geändert werden, so dass die in Abbildung 5 dargestellten Relationen auch für inländische Unternehmen von Bedeutung wären.

Abbildung 5: Bisher geltende Safe Haven-Regelungen in § 8a KStG

	Verhältnis anteiliges Eigenkapital zu Gesellschafter-Fremdkapital	Gegenbeweis
1. Gewinn-/umsatz <b>ab</b> hängige Vergütung	0	nicht möglich
2. Gewinn-/umsatz <b>un</b> abhängige Vergütung		
<input type="checkbox"/> Nicht-Holdinggesellschaften	1 : 1,5	möglich
<input type="checkbox"/> Holdinggesellschaften	1 : 3	möglich

<sup>60</sup> Vgl. hierzu S. 30 ff.

Allerdings war eine Freigrenze in Höhe von mindestens 50.000 € vorgesehen. In Höhe dieses Betrags hätten Zinsen, die für Gesellschafterfremdkapital bezahlt worden wären, als angemessen und abziehbar gegolten. Diese Regelung hätte in der Praxis sicherlich dazu geführt, dass alle inländischen Kapitalgesellschaften diesen Betrag vollständig ausgeschöpft hätten. Schon bei der Einführung des § 8a KStG hatte sich gezeigt, dass bei aller berechtigten Kritik die Regelung den Vorteil mit sich gebracht hat, dass sich die Unternehmenspraxis auf die gesetzliche Vorgabe einstellen konnte. Sie wussten, bis zu welcher Höhe eine Fremdfinanzierung durch Gesellschafterdarlehen erfolgen konnte, ohne dass ein Anwendungsfall der verdeckten Gewinnausschüttung oder des Gestaltungsmissbrauchs vorlag. Auch wenn dieses Vertrauen durch die Modifikation der Save Haven-Regelung im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes<sup>61</sup> erschüttert wurde und entsprechende Anpassungsreaktionen seitens der Steuerpflichtigen nach sich zog, besteht insoweit unverändert ein nicht unerheblicher Vorteil. Die Finanzverwaltung lehnt nach Maßgabe ihres Erlasses aus dem Jahre 1987<sup>62</sup> eine verbindliche Auskunft in den Fällen ab, in denen Fragen des Gestaltungsmissbrauchs oder der verdeckten Gewinnausschüttung zur Anwendung kommen können. Denkbar ist, dass eine Anwendung des § 42 AO als auch gegebenenfalls des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegt. Damit ist festzustellen, dass mit erheblicher Rechts- und Planungsunsicherheit im Bereich der Darlehensgewährung durch Gesellschafter und/oder nahe stehende Personen zu rechnen ist. Dies erweist sich insbesondere für Sanierungsfälle als problematisch. In vielen Fällen sind die Gesellschafter bereit, in der Krise der Gesellschaft noch weiterhin ein Darlehen zu geben. Wenn nach der überstandenen Krise die hierfür gezahlten Vergütungen steuerlich benachteiligt werden, dürfte es in Zukunft deutlich schwieriger werden, die Gesellschafter zu entsprechenden Sanierungsbeiträgen zu bewegen.

Zugleich zeigt sich, dass die im Rahmen des Standortsicherungsgesetzes<sup>63</sup> gefundene Regelung nicht die in sie gesetzten Erwartungen durch Gesetzgeber und Finanzverwaltung zu erfüllen vermag. Vielmehr führt eine unzureichende Berücksichtigung von rechtlichen Anforderungen an ein Gesetz dazu, dass der Gesetzgeber nach einer vergleichsweise kurzen Zeit erneut zu einer grundlegenden Überarbeitung der Vorschrift gezwungen wird. Dies wird weiter dazu beitragen, dass die Neigung von Steuerpflichtigen, die Bestandskraft von Steuerbescheiden hinzunehmen, weiter abnimmt. Vielmehr wird die Vorläufigkeitserklärung von Steuerbescheiden stark zunehmen, um bei einem abweichenden Votum der höchstrichterlichen Rechtsprechung den Verlust von Rechtspositionen zu vermeiden. Hieraus resultiert nicht nur eine Verschlechterung des Steuerklimas zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung, sondern auch eine Erhöhung der Belastungen die mit der Besteuerung verbunden sind und die über den Entzug an materiellen Mitteln hinausgehen.

---

<sup>61</sup> Vom 23. 10. 2000, BStBl. I, S. 1428.

<sup>62</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 24. 6. 1987, BStBl. I, S. 474.

<sup>63</sup> Vom 13. 9. 1993, BStBl. I, S. 653.

### 1.2.3 Neugestaltung des Verlustverrechnungssystems

Nachdem der Gesetzgeber bereits durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002<sup>64</sup> die Regelung zur Berücksichtigung von Verlusten bei natürlichen Personen (einschließlich solchen aus gewerblichen Betätigungen) nachhaltig verschärft hat, sahen die Entwürfe zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vor, dass diese Regelungen weiter eingeschränkt werden sollten. Geplant war hierbei insbesondere, dass Verluste mit positiven Einkünften nur in Höhe der Hälfte der positiven Einkünfte innerhalb der gleichen Einkunftsart verrechnet werden dürfen. Hieraus folgte, dass das Vorliegen von hohen negativen gewerblichen Einkünften aus einem Gewerbebetrieb und hohen positiven gewerblichen Einkünften aus einem anderen Gewerbebetrieb nicht mehr zu einem vollständigen Verlustausgleich führen würde, sondern in Höhe der Hälfte der positiven gewerblichen Einkünfte der Besteuerung unterlägen. Dieses Beispiel zeigt deutlich, dass insoweit eine immer geringere Beteiligung des Staates an Verlusten erfolgen sollte. Diese Einschränkung sollte unabhängig von der Art der Verluste erfolgen. So wurde – zumindest nicht im Gesetzentwurf – nicht danach differenziert, ob es sich um reine Buchverluste handelt (z. B. solche, die aus der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen entstanden sind) oder, ob es sich um laufende Verluste aus „aktiver“ Tätigkeit handelte. Hieraus entstehen nicht nur negative Folgewirkungen auf die Risikobereitschaft der Steuerpflichtigen, sondern auch erhebliche Nachteile in Fällen der Finanzierung.

#### Beispiel:

*Eine neu gegründete Kapitalgesellschaft benötigt für die Entwicklung und Einführung eines neuen Produkts 5 Jahre. Während dieser Zeit entstehen ausschließlich erhebliche Verluste. Diese werden als Verlustvorträge nach § 10d Abs. 3 EStG vorgetragen. Nach Ablauf dieser Anlaufphase fließen Erträge in das Unternehmen zurück, die im Jahr 06 zum ersten Mal einen Gewinn entstehen lassen. Dieser Gewinn würde nun nicht mehr vollständig mit den vorhandenen Verlustvorträgen ausgeglichen werden, sondern nur noch hälftig. Insbesondere die Unternehmen, die bereit sind ein Risiko einzugehen, werden von dieser Maßnahme erheblich benachteiligt. Damit trifft diese Verschärfung insbesondere solche Unternehmen, die infolge von Investitionen über hohe Verlustvorträge verfügen. Dabei ist zu beachten, dass die geltenden Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung unter Umständen zwangsläufig zu solchen Verlusten führen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang beispielsweise auf die Regelung des § 5 Abs. 2 EStG, der den Ansatz eines selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens verbietet.*

Aus Sicht der Unternehmenspraxis ist die Frage dieser Verlustnutzung von grundlegender Bedeutung. Ausschlaggebend hierfür ist, dass – zumindest bisher – jeweils an die unterschiedlichen Einkunftsquellen angeknüpft wurde. Hieraus folgt, dass z. B. durch ein Umwandeln von einer Einkunftsart in eine andere, erhebliche Vorteile erzielt werden können. Dies geschieht z. B., wenn negative Einkünfte aus einer Vermietungs-

---

<sup>64</sup> Vom 24. 3. 1999, BGBl. I, S. 402.

tätigkeit in ihren steuerlichen Ausgleichsmöglichkeiten beschränkt werden. Hier stellt sich die Frage, ob durch die Einbringung der Immobilie in ein Betriebsvermögen die Restriktionen des Gesetzgebers umgangen werden können. Selbst innerhalb der Einkunftsarten kann sich zukünftig die Frage einer Reorganisation der Tätigkeitsstruktur zwecks optimaler Nutzung entstehender Verluste ergeben. Dies wäre der Fall, wenn der Gesetzgeber sich entschließen sollte, auch innerhalb der Einkunftsarten (also des horizontalen Ausgleichs) eine Verlustausgleichsbeschränkung einzuführen.

In der Protokollerklärung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz erklärt die Bundesregierung, dass sich die bisherigen Vorschriften zum Verlustausgleich (§ 2 Abs. 3 EStG) als sehr kompliziert erwiesen hätten. Weiter wird ausgeführt: „Gleichzeitig ist aber festzustellen, dass eine Beschränkung des Verlustabzugs zur Stabilisierung des Steueraufkommens erforderlich ist.“. Deshalb sollen Regelungen geprüft werden, die einerseits zu einer Vereinfachung und andererseits zu einer „Verstetigung des Steueraufkommens“ beitragen. Vor diesem Hintergrund scheinen weitere Verschärfungen als wahrscheinlich. Möglicherweise wird der Gesetzgeber auch von der Rechtsprechung zu einer Neuregelung gezwungen. Schon bei Einführung der Mindestbesteuerung sind gegen diese Regelung erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht worden. Der BFH hatte in einem besonders gelagerten Fall über die Aussetzung der Vollziehung eines Steuerbescheids zu entscheiden, in dem hohe Steuersparinvestitionen zu Verlusten geführt haben.<sup>65</sup> Für diesen Fall hat der BFH in seinem damaligen Beschluss die Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung verneint. Nunmehr ist jedoch vor dem BFH ein Revisionsverfahren anhängig, bei dem es um die Berücksichtigung von Verlusten aus einer Unternehmensneugründung ging.<sup>66</sup> Das FG Berlin hat in seinem Urteil die Mindestbesteuerung für verfassungswidrig angesehen und deshalb eine Aussetzung der Vollziehung gewährt.<sup>67</sup> Hiergegen richtet sich die Revision der Finanzverwaltung. Es bleibt mit Spannung abzuwarten, wie der BFH in diesem Fall entscheiden wird, weil es sich um „echte“ Verluste handelt, die nicht auf steuerlichen Begünstigungsvorschriften (wie z. B. Sonderabschreibungen) beruhen. Möglicherweise führt dieses Verfahren zu einer grundlegenden Reformnotwendigkeit der Verlustbehandlung.

## 1.2.4 Zwischenfazit

Diese Auswahl an Maßnahmen zeigt bereits, dass auch in der Zukunft mit erheblicher Unsicherheit zu rechnen ist. Gerade auf Grund der ungewissen äußeren Rahmenbedingungen für Unternehmensentscheidungen wäre es dringend wünschenswert, dass die Steuerpolitik nicht noch weitere Unsicherheiten verursacht. Leider ist das Gegenteil festzustellen. Insbesondere für international agierende Unternehmen und Investoren wird sich hieraus vielfach die Schlussfolgerung ergeben, den Standort Deutschland zu meiden. Bei Investitionen in Deutschland ist anzuraten, diese möglichen Änderungen

---

<sup>65</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 9. 5. 2001, XI B 151/00, BStBl. II, S. 552.

<sup>66</sup> Az. des BFH XI B 76/01.

<sup>67</sup> Urt. vom 4. 3. 2002, 6 B 6333/01 E, EFG 2001, S. 77.

bereits mit in den Planungen zu berücksichtigen. Hierfür bieten sich Alternativ-Szenarien an. Außerdem sollte eingehend geprüft werden, ob es eine „Exit-Strategie“ gibt, die notfalls umgesetzt werden kann, wenn sich die Rahmenbedingungen so verändern, dass sich die gesamte Investition als nicht mehr sinnvoll erweist. Außerdem sind Investitionen mit kurzen Pay-off-Perioden gegenüber solchen mit langen zu bevorzugen.

## **2. Einführung einer Zinsabgeltungsteuer<sup>68</sup>**

### **2.1 Das Grundkonzept**

Die Bundesregierung bereitet derzeit einen Gesetzentwurf vor, der eine grundlegende Reform der Besteuerung von Zinseinkünften zum Inhalt hat.<sup>69</sup> Hierbei ist geplant, eine Abgeltungsteuer einzuführen. Danach wird ein bestimmter Prozentsatz (geplant sind 25%) der Zinseinkünfte von vornherein nicht an den Steuerpflichtigen ausgezahlt, sondern durch den Schuldner der Zinsen an den Fiskus abgeführt. Nur der nach dieser Steuer verbleibende Nettobetrag (also 75%) wird an den Inhaber der Kapitalforderung ausgeschüttet. Ein solches Modell erscheint auf den ersten Blick sehr einfach und nähert die – auch von der Bundesregierung gestützte – Hoffnung auf eine Rückkehr von bisher im Ausland „geparkten“ Kapitalanlagen. Außerdem soll damit ein Anreiz geschaffen werden, Kapital wieder stärker im Inland anzulegen bzw. die erzielten Kapitaleinkünfte im Inland zu deklarieren. Diese Neuregelung soll ab dem 1. Januar 2004 gelten.

Mit diesem Gesetz soll eine „Brücke zur Steuerehrlichkeit“ gebaut werden. Danach erhalten Bürger, die in der Vergangenheit ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt haben, eine zeitlich befristete Möglichkeit, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Dieser Weg soll dabei nicht nur für die Hinterziehung von Kapitalerträgen offen stehen, sondern auch bei anderen nicht versteuerten Erträgen („Schwarzgeld“). Der Unterschied gegenüber der bereits bestehenden Möglichkeit zur sog. strafbefreienden Selbstanzeige<sup>70</sup> besteht darin, dass die bisher nicht erklärten Einkünfte einer niedrigeren Steuerbelastung unterliegen.

### **2.2 Die geplante Besteuerung von Zinseinkünften**

Ab dem 1. Januar 2004 sollen Kapitalerträge i. S. d. § 43 Satz 1 Nr. 7 und 8 EStG, die von natürlichen Personen vereinnahmt werden, nach den §§ 32c und 45e EStG-E pauschal mit 25% (zzgl. Solidaritätszuschlag) der Einnahmen nach Abzug des Sparerfrei-

---

<sup>68</sup> Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Zinsbesteuerung und zur Förderung der Steuerehrlichkeit (Zinsabgeltungssteuergesetz – ZinsAbG) in der Fassung vom 17. 3. 2003.

<sup>69</sup> Mittlerweile verlautete aus dem Bundesfinanzministerium, dass die ursprünglich vorgesehene Vorlage eines Gesetzentwurfs sich verzögern wird.

<sup>70</sup> Vgl. § 371 AO. In ihrer strafrechtlichen Wirkung sind beide Maßnahmen identisch.

betrags und der Werbungskostenpauschale besteuert werden. Betroffen sind Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 und nach § 20 Abs. 2 Nr. 2b, 3 und 4 EStG. Dies sind insbesondere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen, wenn die Rückzahlung des Kapitalvermögens oder ein Entgelt für die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung gewährt wird, Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen. Die Regelung soll auch angewendet werden, wenn die Kapitalerträge zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören. Die vorgesehene Zinsabgeltungsteuer soll als Quellensteuer ausgestaltet werden, die von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle einbehalten wird. Nicht begünstigt sind insbesondere Dividenden und Erträge aus Gesellschafterdarlehen.

Gerade die Darlehen von Gesellschaftern erweisen sich als besonderes problematisch. Einerseits scheint ihr Ausschluss als zwingend. Andernfalls könnte es sich aus Sicht der Steuerpflichtigen als günstig erweisen, bestimmte Einkunftsquellen gezielt in den Bereich einer Kapitalgesellschaft zu verlagern. Die hieraus resultierenden Erträge werden durch die Gewährung von Fremdkapital und hierauf erfolgende Zinszahlungen „herausgezogen“. Im Ergebnis könnten solche Gestaltungen darauf hinaus laufen, durch ein bewusstes Generieren von Betriebsvermögen in den Genuss dieser Vorzugsbesteuerung zu gelangen.

Beispiel:

*Eine inländische natürliche Person verfügt über umfangreichen Immobilienbesitz, der vermietet wurden. Die hieraus entstehenden Einkünfte sind nach Maßgabe des allgemeinen Steuertarifs der regulären Besteuerung zu unterwerfen. Sofern der Steuerpflichtige die Motivation verfolgt, die Steuerbelastung zu minimieren, könnte er daran denken, eine Kapitalgesellschaft zu errichten. Diese wird mit möglichst wenig Eigenkapital ausgestattet. In einem zweiten Schritt wird dann der Kapitalgesellschaft ein umfangreiches Darlehen gewährt. Dieses wird zur Finanzierung des Erwerbes der Immobilien verwendet. Im Ergebnis sind nunmehr die Mietzinsen der Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Allerdings unterliegen diese bei ihr nicht einer Besteuerung, weil ihnen – im Idealfall in gleicher Höhe – die Zinszahlung für das Fremdkapital gegenüberstehen. Beim Gesellschafter (natürliche Person) kommen nunmehr weder Mieteinkünfte noch Dividenden an, sondern ausschließlich Zinsen für das gewährte Fremdkapital. Diese Zinsen wären der begünstigten Besteuerung für Zinseinkünfte zu unterwerfen und würden lediglich mit einem ermäßigten Steuersatz von 25% versteuert werden müssen. Zwar kann die Implementierung einer solchen Struktur zu einer Steuerbelastung führen (z. B. infolge einer steuerpflichtigen Veräußerung der Immobilie oder der Belastung mit Grunderwerbsteuer), doch handelt es sich hierbei um einmalige Effekte, denen praktisch eine dauerhafte Halbierung des Einkommensteuersatzes für die laufenden Einkünfte gegenüber steht.*

Wie dieses Beispiel zeigt, würde die Einbeziehung von Gesellschafterdarlehen in die Zinsabgeltungsteuer zu einer Erosion des Steueraufkommens führen. Insoweit scheint die nunmehr vorgesehene Regelung als sachgerecht. Andererseits entstehen hieraus



gravierende Probleme. Diese resultieren aus Abgrenzungsschwierigkeiten, wann überhaupt ein „Gesellschafterdarlehen“ vorliegt und Gestaltungsmöglichkeiten aus der wechselseitigen Darlehensgewährung. Diese werden mit Hilfe der folgenden Beispiele aufgezeigt. Im Einzelnen bleibt abzuwarten, inwieweit der Gesetzgeber hier entsprechende Regelungen trifft und wie wirksam diese sein können.

#### Beispiele:

- (1.) Die natürliche Person P besitzt 5 Aktien an der B-Bank AG. Außerdem ist P dort ganz normaler Kunde. Als solcher unterhält er ein bankübliches Sparbuch, auf dem er seine Ersparnisse angelegt hat. Hieraus erzielt er Zinseinkünfte. Unterliegen diese der Zinsabgeltungsteuer (obwohl P Gesellschafter (5 Aktien) der B-Bank ist) oder liegt ein Gesellschafter-Darlehen vor?
- (2.) Die S-AG unterhält eine Vielzahl von Geschäftsaktivitäten, die jeweils in eigenständigen Tochterkapitalgesellschaften organisiert sind. S gibt ihren Aktionären die Möglichkeit bei der SB-Bank, einer 100% Tochtergesellschaft, hoch verzinsliche Einlagen zu leisten. Diese werden anschließend an die übrigen Konzerngesellschaften weitergereicht. Fallen die Zinserträge der Aktionäre unter die Zinsabgeltungsteuer oder müssen sie diese Einkünfte dem normalen ESt-Tarif unterwerfen? Wie sähe die Lösung aus, wenn alle Tochtergesellschaften der S-AG keine Gewinne mehr erzielen, sondern dieser mit Hilfe von hohen Finanzierungsaufwendungen zur SB-Bank verlagerten und von diese an die Inhaber von Kapitalforderungen ausgekehrt würden?
- (3.) Wie wäre Fall (2.) zu beurteilen, wenn die SB-Bank eine offizielle Genehmigung zum Betrieb eines Bankgeschäfts hätte und Geschäftsbeziehungen nicht nur zu Tochtergesellschaften der S-AG hätte, sondern auch zu anderen Kunden?
- (4.) Wie wäre Fall (2.) zu beurteilen, wenn die S-AG eine Bank wäre und banküblichen Geschäften nachgeht?
- (5.) Die Gesellschafter A, B und C sind zu 100% an der A-, B- bzw. C-GmbH beteiligt. Nun gibt A der B-GmbH ein Darlehen, B der C-GmbH und C der A-GmbH. Es sollen jeweils gleich hohe Darlehen, Zinsen und identische Fälligkeitstermine vereinbart worden sein. Fallen die hierfür gezahlten Zinsen unter die Zinsabgeltungsteuer? Wenn ja: Kann es dann eigentlich noch darauf ankommen, von wem das Darlehen gewährt wird?
- (6.) Die wohlhabende Familie K besteht aus den Eheleuten K und den minderjährigen Kindern K<sub>1</sub>, K<sub>2</sub> und K<sub>3</sub>. Die Eheleute K sind jeweils zu 50% an der K-GmbH beteiligt. Aus ihrem Barvermögen schenken die Eltern ihren Kindern jeweils 100.000,- € unter der Auflage, dass diese das Geld anschließend der K-GmbH als Darlehen zur Verfügung stellen. Die Kinder nutzen die Zinserträge, um ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Fallen die Zinszahlungen der K-GmbH unter die Zinsabgeltungsteuer?

Die hier aufgezeigten Fragen können auch in den Fällen zu Problemen führen, indem ein Darlehen von einem fremden Dritten aufgenommen wird. Hier droht die Konfrontation mit dem Vorwurf der Finanzverwaltung, dass durch missbräuchliche Gestaltungen die Steuerpflichtigen versuchen, in den Anwendungsbereich der Zinsabgeltung-

steuer zu gelangen. Dies hätte zur Konsequenz, dass in der Unternehmenspraxis nicht mehr sicher vorhergesagt werden könnte, ob entsprechende Finanzierungsstrukturen auch bei reinen Inlandssachverhalten steuerlich anerkannt werden, oder, ob diese unter einen – wie auch immer gearteten – Missbrauchsvorbehalt fallen. Zugleich dürfte deutlich geworden sein, dass die Gefahr von erheblichen Steuerausfällen infolge der geplanten Neuregelung der Zinsbesteuerung nicht von der Hand gewiesen werden kann. Vor diesem Hintergrund erscheinen die Hoffnungen auf ein Steuermehraufkommen durchaus als fragwürdig. Allerdings ist für die oben dargestellten Fälle zu konstatieren, dass die aufgezeigten Maßnahmen einer sehr sorgfältigen steuerlichen Würdigung (und Betreuung) bedürfen, um die steuerliche Anerkennung zu sichern. Hierbei kommt insbesondere bei Vorgängen unter Beteiligung von minderjährigen Kindern der Frage besondere Bedeutung zu, ob ein Ergänzungspfleger bestellt werden muss.<sup>71</sup>

Sollten die Pläne des Gesetzgebers so umgesetzt werden, so müssten alle Finanzierungsentscheidungen des Unternehmens auf den Prüfstand gestellt werden. Nach bisher geltendem Recht erfolgt ohnehin eine Verzerrung zwischen der Überlassung von Eigen- und Fremdkapital durch die Gesellschaft einer Kapitalgesellschaft, indem die Dividendeneinkünfte lediglich dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, während die Zinsen mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Gesellschafters besteuert werden. Dabei ist zu bedenken, dass sich nach geltendem Recht bei einem Steuersatz von 40% beide Belastungen in etwa entsprechen. Wenn vor diesem Hintergrund die Pläne zur weiteren Absenkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer gewürdigt werden, nach denen mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2005 der Spitzensteuersatz auf 42% gesenkt werden soll, ist zumindest bei der Unterstellung eines solchen Spitzensteuersatzes eine Neutralität der Entscheidung zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung in etwa gegeben. Wenn hingegen die Pläne zur Reform verfolgt würden, wäre eine solche nicht mehr erreichbar. Vielmehr würde die Fremdkapitalüberlassung nur einer Besteuerung in Höhe von geplanten 25% unterliegen, während im Fall der Eigenkapitalüberlassung zunächst eine Steuerbelastung mit Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag auf Ebene der Kapitalgesellschaft erfolgt und diese Einkünfte dann auf Ebene des Gesellschafters im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens erneut der Besteuerung unterlägen. Damit ist festzustellen, dass zukünftig eine deutliche Privilegierung der Überlassung von Fremdkapital an die inländische Kapitalgesellschaft zu erwarten ist. Folglich wäre diese Form der Finanzierung aus steuerlichen Überlegungen zwingend. Dieser Effekt wird dadurch noch verstärkt, dass bei hohen Aufwendungen im Zusammenhang mit den Zinsen eine vollständig einkommenswirksame Berücksichtigung erlangt werden kann, wenn ein Antrag auf Versteuerung nach dem Einkommensteuertarif gestellt wird. Eine solche Möglichkeit besteht hingegen im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nicht. Schon bisher ist die Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen sehr gering. Nicht zuletzt aus diesem Grund führen wirtschaftliche Krisen zu einer erheblichen Anfälligkeit der Unternehmen. Diese wird dadurch noch erhöht, dass nach den jetzigen Plänen Gesellschafter-Darlehen nicht begünstigt sind. Folglich besteht ein Anreiz, eine Fremdkapitalüberlassung durch Nicht-

---

<sup>71</sup> Vgl. Kaminski, in: Korn, § 2 EStG, Rz. 69 (November 2001).

Gesellschafter vorzunehmen. Diese würde aber im Fall von Unternehmenskrisen sehr schnell ihr Kapital aus dem Unternehmen zurückziehen, um Vermögensverluste zu verhindern.<sup>72</sup> Folglich führt die diskutierte Neuregelung tendenziell zur Verschärfung von Unternehmenskrisen, zumal die Substitution von Eigen- durch Fremdkapital begünstigt würde. Dies zeigt sich daran, dass es steuerlich für einen Unternehmer regelmäßig günstiger ist, an ein anderes Unternehmen ein Darlehen zu geben und die Erträge hieraus als Zinsen zu versteuern, als seinem eigenen Unternehmen zusätzliches Eigenkapital zuzuführen.

Die steuertechnische Umsetzung erfolgt, indem die Einnahmen wie bisher einkommensteuerpflichtig bleiben. Durch die Erhebung der Zinsabgeltungsteuer als eine Form der Kapitalertragsteuer soll jedoch die Steuerschuld des Kapitalanlegers in Bezug auf diese Einkünfte erfüllt sein. Die Abgeltungswirkung erstreckt sich dabei auf die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag, nicht jedoch auf eine eventuell anfallende Kirchensteuer. Bei der Bemessung der Kirchensteuer soll die 25%ige Abgeltungsteuer der veranlagten Einkommensteuer zugerechnet werden. Dies hat zur Folge, dass eine Erklärungspflicht im Rahmen der Einkommensteuererklärung auch dann besteht, wenn die pauschale Abgeltungsbesteuerung gewählt wird.

Der Referentenentwurf sieht zwei Veranlagungswahlrechte vor: Erfolgen kann die Pauschalbesteuerung mit 25% unter Anrechnung der Abzugsteuer nach § 32c Abs. 1 EStG. Hiermit können Überbesteuerungen durch nicht berücksichtigte Stückzinsen oder einen nicht berücksichtigten Sparerfreibetrag beseitigt werden. In diesem Fall sind Werbungskosten oder Betriebsausgaben aber nicht abzugsfähig. Daneben kann auch die Besteuerung sämtlicher Kapitalerträge nach den allgemeinen Vorschriften beantragt werden. Dies ist vorteilhaft, wenn in der Veranlagung z. B. auf Grund sehr geringer Einkünfte oder verrechenbarer Verluste ein Steuersatz zur Anwendung kommt, der geringer als der Pauschalsteuersatz ist. Im Rahmen der Veranlagung können Werbungskosten geltend gemacht und ausländische Steuern angerechnet oder abgezogen werden.

Wie schon nach geltendem Recht soll auch zukünftig bei bestimmten Sachverhalten der Abzug von Kapitalertragsteuer unterbleiben. Dies betrifft die Freistellung vom Steuerabzug im Rahmen des Sparerfreibetrags und des Werbungskosten-Pauschbetrags auf Grundlage eines Freistellungsauftrages sowie die Freistellung auf Grundlage einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung und daneben die Berücksichtigung der beim Erwerb von festverzinslichen Wertpapieren gezahlten Stückzinsen. Dies überrascht, denn aus Kreisen der Finanzverwaltung verlautete im Vorfeld des Vorschlags, dass ein zentrales Problem in der mehrfachen Erteilung von Freistellungsaufträgen läge. Durch die Neuregelung würde dieser Aspekt aber unverändert bleiben. Insoweit bleibt abzuwarten, inwieweit der Gesetzesentwurf hierzu zusätzliche Maßnahmen enthält.

---

<sup>72</sup> Ausschlaggebend hierfür ist, dass die Fremdkapitalgeber im Fall der Insolvenz und der sich hieran anschließenden Zerschlagung mit erheblichen Wertverlusten rechnen müssten.

## 2.3 Die „Brücke zur Steuerehrlichkeit“

Die geplanten Regelungen zur Zinsabgeltungsteuer sollen durch ein „Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit“ flankiert werden. Vorgesehen ist insbesondere eine zeitlich befristete Möglichkeit zur strafbefreienden Erklärung. Diese führt zur Straffreiheit im Falle von Steuerhinterziehung und gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung. Wenn die Erklärung vor dem 1. Januar 2004 abgegeben wird und die aus ihr folgenden Steuern innerhalb von fünf Tagen bezahlt werden, beträgt der Abzugsatz 25%. Bei einer Erklärung nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Juli 2004 beträgt er 35%.

Inhalt der strafbefreienden Erklärung sind die bisher nicht besteuerten Einnahmen, die nach dem 31. Dezember 1992 und vor dem 1. Januar 2002 zugeflossen sind. Diese deklarierten Beträge unterliegen dann als Bruttobetrag (d. h. ohne Kürzung durch Werbungskosten oder Betriebsausgaben) den genannten Steuersätzen. Vor dem 1. Januar 1993 zugeflossene Einnahmen sind abgegolten, ohne dass sie deklariert und pauschal besteuert werden müssen. Auf Nachweise des Steuerpflichtigen und Ermittlungen der Finanzbehörden bei Abgabe einer strafbefreienden Erklärung soll verzichtet werden. Sie ist nicht nur auf Zinseinkünfte beschränkt, sondern gilt für alle Einkünfte (z. B. auch solche aus Gewerbebetrieb). Die Abgabe einer solchen Erklärung ist nicht mehr möglich, wenn bereits ein Strafverfahren eingeleitet oder eine Selbstanzeige erstattet wurde.

Diese Regelungen erscheinen in vielen Bereichen als problematisch. Einerseits ist zu beachten, dass sich die Prozentsätze auf die Bruttobeträge beziehen. Folglich scheidet der Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Einkünften aus. Hieraus folgt, dass häufig die materielle Belastung verglichen mit der regulären Steuerbelastung recht hoch ist. Insoweit ist zweifelhaft, ob damit die Steuerpflichtigen hinreichend zu einer Deklaration ihrer Einkünfte motiviert werden können. Andererseits umfasst diese Abgeltungswirkung alle Steuerarten. Hieraus folgt, dass der steuerliche Vorteil, der mit diesen Maßnahmen verbunden ist, unterschiedlich hoch ist, in Abhängigkeit davon, aus welcher Einkunftsquelle diese Einkünfte stammen. Wenn es sich hierbei um gewerbliche Einkünfte handelt, die ggf. der Umsatz-, Gewerbe- und Einkommensteuer unterlegen hätten, können die Vorteile beachtlich sein. Es bedarf jedoch einer eingehenden (verfassungsrechtlichen) Prüfung, ob in einer so unterschiedlichen Begünstigung eine unzulässige Ungleichbehandlung liegt.

### 3. Das sog. Kleinunternehmerförderungsgesetz<sup>73</sup>

Geplant sind Vereinfachungen für die Unternehmen in zwei Bereichen: Einerseits soll eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung für Existenzgründer und Kleinunternehmer geschaffen werden, die mit einer Befreiung von der Gewerbesteuer einhergeht. Andererseits sollen die steuerlichen Buchführungsgrenzen des § 141 AO deutlich angehoben werden, um so eine größere Zahl von Steuerpflichtigen in die einfachere Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung gelangen zu lassen. Diese soll gleichzeitig standardisiert und vereinfacht werden. Insgesamt sollen diese Maßnahmen – ausweislich der Regierungsbegründung – „zu einer erheblichen Reduzierung der Bürokratiekosten bei Unternehmen und Finanzämtern“ führen.

#### 3.1 Geplante vereinfachte Gewinnermittlung

Für natürliche Personen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit erzielen, tritt neben die bisher möglichen Formen der Gewinnermittlung die sog. vereinfachte Gewinnermittlung (§ 5b Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Sie ist für Personen- und Kapitalgesellschaften nicht anwendbar. Folgende persönliche Voraussetzungen müssen erfüllt werden:

- die Betriebseinnahmen im vorangegangenen Veranlagungszeitraum übersteigen nicht den Betrag von 17.500 € und im laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich nicht 50.000 € und
- Umsatzsteuer wird auf Grund der Kleinunternehmerregelung (§ 19 Abs. 1 UStG) nicht erhoben, es darf also nicht für die Umsatzsteuer optiert worden sein und
- der Gesamtbetrag der Einkünfte im vorangegangenen Veranlagungszeitraum übersteigt nicht 35.000 € (bei Zusammenveranlagung 70.000 €). Erhalten die Steuerpflichtigen ein Überbrückungsgeld im Sinne des § 57 SGB III oder einen Existenzgründungszuschuss im Sinne des § 421 Abs. 1 SGB III, so erhöhen sich die Beträge von 35.000 € auf 50.000 € und von 70.000 € auf 100.000 € und
- Antragstellung durch den Steuerpflichtigen, die entweder mit Abgabe der Steuererklärung (§ 25 Abs. 3 EStG) oder – wenn keine Steuererklärung abgegeben wird – spätestens 5 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, auf den sich der Antrag beziehen soll, zu erfolgen hat.<sup>74</sup>

Die vereinfachte Gewinnermittlung sieht vor, dass als Gewinn die Betriebseinnahmen angesetzt werden, die pauschal (also unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten) um 50% als Abzug von Betriebsausgaben verringert werden. Folglich sind für steuerliche Zwecke nur die Betriebseinnahmen aufzuzeichnen. Allerdings bleibt es bei

---

<sup>73</sup> Gesetzentwurf zur Förderung von Kleinunternehmern und zur Verbesserung der Unternehmensfinanzierung (sog. Kleinunternehmerförderungsgesetz) in der Fassung der BT-Drs. 15/537 vom 11. 3. 2003.

<sup>74</sup> Ein solcher Antrag entfaltet für zukünftige Veranlagungszeiträume keine Wirkung.

den Pflichten nach den §§ 143 bis 148 AO (insbesondere Aufzeichnungen des Warenein- und -ausgangs und die Führung eines Kassenbuchs). Ferner muss faktisch die Verpflichtung zur Führung eines Anlageverzeichnisses erfüllt werden, weil bei einem späteren – freiwilligen oder zwangsweisen – Wechsels zu einer anderen Gewinnermittlungsmethode die Kenntnis der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten und der Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung erforderlich sind. Damit wird ein Teil der Vereinfachungen wieder zunichte gemacht. Allerdings sollen Steuerpflichtige, die die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 5b EStG-E anwenden, von der Gewerbesteuer befreit werden (§ 3 Nr. 4 GewStG-E). Daher entfällt auch die Erstellung einer Gewerbesteuererklärung.

Fraglich ist, ob die geplante vereinfachte Gewinnermittlung nach § 5b EStG-E einen merklichen Beitrag zur Verminderung der steuerlichen Aufzeichnungspflichten mit sich bringt. Jedenfalls sind folgende Bedenken zu äußern.<sup>75</sup>

- Eine vollständige und zeitnahe Aufzeichnung und Überwachung der Betriebsausgaben ist ohnehin schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen (insbesondere der Kontrolle der Kosten) erforderlich. Insoweit wird zumindest ein Teil der Aufzeichnungen auch in Zukunft geführt werden (müssen).
- Jeder Kaufmann, d. h. jeder, der ein Handelsgewerbe betreibt, ist gem. § 248 HGB zur Führung von Büchern verpflichtet. Etwas anderes gilt lediglich, wenn das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB). Sofern eine handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht, stellt der Wegfall der steuerlichen Aufzeichnungspflichten für die Betriebsausgaben keine nennenswerte Erleichterung dar. Die handelsrechtlichen Regelungen sollen – zumindest nach der bisherigen Entwurfsfassung – nicht geändert werden.
- Die Anwendungsvoraussetzungen der Regelung sind zu kompliziert. Ihre Anwendbarkeit lässt sich nicht schon zu Beginn des Wirtschaftsjahrs sicher bestimmen. Bisher ist noch unklar, ob die vereinfachte Gewinnermittlung überhaupt angewendet werden darf. Es wäre jedenfalls widersinnig, eine vollständige Gewinnermittlung zu verlangen, nur um feststellen zu können, dass die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 5b EStG anwendbar ist. Es muss dafür gesorgt werden, dass die Anwendbarkeit der Methode bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraums festgestellt werden kann.
- Die unterstellte Rendite von 50% ist in vielen Fällen deutlich zu hoch, was insbesondere für Produktions- und Handelsunternehmen gilt. Dies gilt z. B. auch für Anlaufphasen und Existenzgründungen. Hingegen ist denkbar, dass sich insbesondere im Dienstleistungsbereich die Quote als zu niedrig erweist.
- Infolge des Freibetrags bei der Gewerbesteuer ist die hier entstehende Entlastung auf Grund der Befreiung gering. Insoweit liegen die Vorteile eher in der Vermeidung der Ermittlung des Gewerbeertrags als in der materiellen Steuerentlastung.

---

<sup>75</sup> Vgl. v. Camphausen, DB 2003, S. 634.

- Die Anwendung dieser Gewinnermittlungsmethode kann nur durch steuerliche Nachteile erlangt werden. Dies ist insbesondere die Nichterhebung von USt gem. § 19 Abs. 1 UStG. Zwar entfallen damit Voranmeldungen und Jahreserklärung zur Umsatzsteuer, aber „bezahlt“ wird dieser Nachteil regelmäßig durch den Verzicht auf die Vorsteuererstattung. Folglich entstehen hieraus Liquiditätsnachteile für die Unternehmen. Welcher Effekt größer ist, kann nur im Einzelfall bestimmt werden.

Es wird sich erst bei der praktischen Anwendung zeigen, inwieweit diese Vorschläge zu einer wirklichen Förderung von Kleinunternehmern führen. Zweifel scheinen aber angebracht, weil einerseits die tatsächlich entstehenden Erleichterungen für die Betroffenen deutlich geringer zu sein scheinen, als der Entwurf vorgibt. Andererseits wird es mit Sicherheit (insbesondere im Bereich der Freiberufler) zu Mitnahmeeffekten kommen, deren (finanzielle) Auswirkungen sich derzeit kaum abschätzen lassen.

### **3.2 Ausweitung und Standardisierung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und weitere Maßnahmen**

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG soll durch ein amtliches Formular standardisiert werden. Dieses soll für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen (§ 84 Abs. 3c EStDV-E). Außerdem soll die Grenze für eine originäre steuerliche Buchführungspflicht mit Wirkung ab Vz. 2004 angehoben werden. Dabei sind folgende Grenzen vorgesehen:

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350.000 € oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 25.000 €.
- Auch für Land- und Forstwirte sollen die entsprechenden Größen angehoben werden.

Die Kleinunternehmergrenze<sup>76</sup> des UStG soll angepasst werden. Danach wird die Umsatzsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2003 nicht erhoben, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Außerdem sind im Rahmen dieses Gesetzes einige Detailänderungen im Bereich des GewStG vorgesehen. Diese betreffen besondere Finanzierungsformen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

---

<sup>76</sup> Vgl. § 19 Abs. 1 UStG.

#### **4. Steuerliche Maßnahmen zur besonderen Förderung von forschungsintensiven Unternehmen<sup>77</sup>**

Im Bundesbildungsministerium wird derzeit an einem „High-Tech-Masterplan“ gearbeitet. In diesem sind auch steuerliche Erleichterungen vorgesehen. So ist geplant, junge Unternehmen, die mehr als 15% ihres Aufwands in Forschung und Entwicklung stecken, für acht Jahre von der Körperschaftsteuer zu befreien. Hiervon sollen jedoch nur selbstständige Unternehmen profitieren, die sich überwiegend in privater Hand befinden und von Vermögensverwaltungen, während Konzerntöchter ausgeschlossen bleiben sollen. Nach diesem Zeitpunkt soll eine vollständige Verlustverrechnung möglich sein und zwar auch dann, wenn ein Eigentümerwechsel erfolgt.<sup>78</sup> Als weitere Begünstigung ist vorgesehen, dass die Veräußerung von Beteiligungen an solchen Unternehmen steuerfrei erfolgen können und auch Mitarbeiter ihre Aktienoptionen als Teil ihres Gehalts nicht versteuern müssen.

Bisher gibt es zu diesen Vorgaben keinen konkreten Gesetzentwurf. Allerdings soll dieser bis zur Sommerpause vorgelegt werden.

#### **IV. Ausblick**

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, liegt eine Zeit der steuerlichen Rechts- und Planungsunsicherheit hinter uns. Diese ist – leider – durch den Kompromiss beim Steuervergünstigungsabbaugesetz nicht beendet worden. Vielmehr stehen viele der nicht Gesetz gewordenen Maßnahmen unverändert auf der Agenda. Die derzeitige Unsicherheit im Bereich der Besteuerung wirkt sich nachteilig auf die Investitionsbereitschaft aus. Es wäre zu wünschen, dass die Anzahl der steuerlichen Änderungen auf ein erträgliches Maß zurückgeführt wird.

Sinnvoll erscheint daher eine Änderungssperre, nach der Vorschriften eines Gesetzes, die geändert wurden, innerhalb einer bestimmten Frist (z. B. eines Jahres) nicht erneut geändert werden dürfen. Dies würde den Gesetzgeber zwingen, mit größerer Sorgfalt vorzugehen, als dies derzeit geschieht. Zugleich hätten die Steuerpflichtigen wieder die Chance, sich auf einzelne Regelungen einzustellen. Offenbar ist derzeit völlig aus dem Bewusstsein verschwunden, dass auch die besten Gesetze nur dann etwas verändern können, wenn sie von den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung akzeptiert und angewendet werden können. Die derzeitige Art des Umgangs des Gesetzgebers mit „seinen“ Steuerpflichtigen und „seiner“ Finanzverwaltung sind hierzu nicht in der Lage.

---

<sup>77</sup> Vgl. o. V., Bulmahn plant Steuererlass, HB vom 17. 4. 2003, Nr. 76, S. 1, und Gillmann, B., Bulmahn: Steuerfreiheit für Hightech-Firmen, HB vom 17. 4. 2003, Nr. 76, S. 8.

<sup>78</sup> Ein solcher führt nach derzeitiger Rechtslage unter bestimmten Voraussetzungen zum Untergang der bisher vorhandenen Verlustvorträge, vgl. § 8 Abs. 4 KStG und zu dessen Erläuterung das BMF-Schreiben vom 16. 4. 1999, BStBl. I, S. 455.



## **Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald**

### **Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere**

#### **Bisher erschienen:**

- 1/97 Ole Janssen/Carsten Lange: „Subventionierung elektronischer Geldbörsen durch staatliche Geldschöpfungsgewinne“
- 2/97 Bernd Frick: „Kollektivgutproblematik und externe Effekte im professionellen Team-Sport: 'Spannungsgrad' und Zuschauerentwicklung im bezahlten Fußball“
- 3/97 Frauke Wilhelm: „Produktionsfunktionen im professionellen Mannschaftssport: Das Beispiel Basketball-Bundesliga“
- 4/97 Alexander Dilger: „Ertragswirkungen von Betriebsräten: Eine Untersuchung mit Hilfe des NIFA-Panels“
- 1/98 Volker Ulrich: „Das Gesundheitswesen an der Schwelle zum Jahr 2000“
- 2/98 Udo Schneider: „Der Arzt als Agent des Patienten: Zur Übertragbarkeit der Principal-Agent-Theorie auf die Arzt-Patient-Beziehung“
- 3/98 Volker Ulrich/Manfred Erbsland: „Short-run Dynamics and Long-run Effects of Demographic Change on Public Debt and the Budget“
- 4/98 Alexander Dilger: „Eine ökonomische Argumentation gegen Studiengebühren“
- 5/98 Lucas Bretschger: „Nachhaltige Entwicklung der Weltwirtschaft: Ein Nord-Süd-Ansatz“
- 6/98 Bernd Frick: „Personal-Controlling und Unternehmenserfolg: Theoretische Überlegungen und empirische Befunde aus dem professionellen Team-Sport“
- 7/98 Xenia Matschke: „On the Import Quotas on a Quantity-Fixing Cartel in a Two Country-Setting“
- 8/98 Tobias Rehbock: „Die Auswirkung der Kreditrationierung auf die Finanzierungsstruktur der Unternehmen“
- 9/98 Ole Janssen/Armin Rohde: „Einfluß elektronischer Geldbörsen auf den Zusammenhang zwischen Umlaufgeschwindigkeit des Geldes, Geldmenge und Preisniveau“

- 10/98 Stefan Degenhardt: „The Social Costs of Climate Change: A Critical Examination“
- 11/98 Ulrich Hampicke: „Remunerating Conservation: The Faustmann-Hartmann Approach and its Limits“
- 12/98 Lucas Bretschger: „Dynamik der realwirtschaftlichen Integration am Beispiel der EU-Osterweiterung“
- 13/98 Heiko Burchert: „Ökonomische Evaluation von Telematik-Anwendungen im Gesundheitswesen und Schlußfolgerungen für ihre Implementierung“
- 14/98 Alexander Dilger: „The Absent-Minded Prisoner“
- 15/98 Rainer Leisten: „Sequencing CONWIP flow-shops: Analysis and heuristics“
- 1/99 Friedrich Breyer/Volker Ulrich: „Gesundheitsausgaben, Alter und medizinischer Fortschritt: eine ökonomische Analyse“
- 2/99 Alexander Dilger/Bernd Frick/Gerhard Speckbacher: „Mitbestimmung als zentrale Frage der Corporate Governance“
- 3/99 Paul Marschall: „Lebensstilwandel in Ostdeutschland: Ansatzpunkte für gesundheitsökonomische Analysen“
- 4/99 Lucas Bretschger: „On the predictability of knowledge formation: the tortuous link between regional specialisation and development“
- 5/99 Alexander Dilger: „Betriebsratstypen und Personalfuktuation: Eine empirische Untersuchung mit Daten des NIFA-Panels“
- 6/99 Claudia Werker: „Market Chances of Innovative Firms from Transition Countries in Interregional Markets“
- 7/99 Udo Schneider: „Ärztliche Leistung und Compliance des Patienten - der Fall des Double Moral Hazard“
- 1/00 Florian Buchner/Jürgen Wasem: „Versteilerung der alters- und geschlechtsspezifischen Ausgabenprofile von Krankenversicherern“
- 2/00 Lucas Bretschger: „Konvergenz der europäischen Regionen“
- 3/00 Armin Rohde/Ole Janssen: „EU-Osterweiterung: Ist ein schneller Beitritt zur Europäischen Währungsunion für Estland sinnvoll?“
- 4/00 Lembo Tanning: „Schätzkriterien des Außenhandels zwischen der Europäischen Union und mittel- und osteuropäischen Ländern“

- 5/00 Frank Hettich/Carsten Schmidt: „Deutschland, ein Steuermärchen?“
- 6/00 Cornelia Kerim-Sade/Alexander Crispin/Jürgen Wasem: „An External control of Validity of the German EuroQol-5D Questionnaire“
- 7/00 Lucas Bretschger/Frank Hettich: „Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries“
- 8/00 Frank Hettich: „The Implications of International Cooperations for Economic Growth, Environmental Quality and Welfare“
- 9/00 Alexander Dilger: „The Market is Fairer than Bebchuk’s Scheme“
- 10/00 Claudia Werker: „Market Performance and Competition: A Product Life Cycle Model“
- 11/00 Joachim Schwerin: „The Dynamics of Sectoral Change: Innovation and Growth in Clyde Shipbuilding, c. 1850-1900“
- 12/00 Lucas Bretschger/Sjak Smulders: „Explaining Environmental Kuznets Curves: How Pollution Induces Policy and New Technologies“
- 13/00 Franz Hessel: „Wertigkeit der Augeninnendruckmessung mittels Non-contract Tonometrie durch Augenoptiker in Deutschland. Eine Kosten-Wirksamkeits-Analyse“
- 14/00 Lucas Bretschger: „Internationaler Handel im Ostseeraum - sozioökonomische Hintergründe“
- 15/00 Hans Pechtl: „Die Kongruenzhypothese in der Geschäftsstättenwahl“
- 01/01 Joachim Prinz: „Why Do Wages Slope Upwards? Testing Three Labor Market Theories“
- 02/01 Armin Rohde/Ole Janssen: „Osteuropäische Currency Board-Länder und die optimale Integrationsstrategie in die Europäische Währungsunion am Beispiel Estlands“
- 03/01 Lucas Bretschger: „Wachstumstheoretische Perspektiven der Wirtschaftsintegration: Neuere Ansätze“
- 04/01 Stefan Groß, Kieke Okma, Franz Hessel: „Managed Competition in Health Care in The Netherlands and Germany – Theoretical Foundation, Empirical Findings and Policy Conclusion“
- 05/01 Lucas Bretschger: “Taking Two Steps to Climb onto the Stage: Capital Taxes as Link between Trade and Growth”

- 06/01 Udo Schneider: "Ökonomische Analyse der Arzt-Patient-Beziehung: Theoretische Modellierung und empirische Ergebnisse"
- 07/01 Paul Marschall: „Lernen und Lebensstilwandel in Transformationsökonomien“
- 08/01 Thomas Steger: „Stylised Facts of Economic Growth in Developing Countries”
- 09/01 Hans Pechtl: "Akzeptanz und Nutzung des B-Commerce im B2C. Eine empirische Analyse"
- 10/01 Hannes Egli: „Are Cross-Country Studies of the Environmental Kuznets Curve Misleading? New Evidence from Time Series Data for Germany”
- 01/02 Stefan Greß, Kieke Okma, Jürgen Wasem: „Private Health Insurance in Social Health Insurances Countries – Market Outcomes and Policy Implications”
- 02/02 Ole Janssen, Armin Rohde: "Monetäre Ursachen der Arbeitslosigkeit in Currency Board-Systemen?"
- 03/02 Alexander Dilger: „Never Change a Winning Team – An Analysis of Hazard Rates in the NBA“
- 04/02 Thomas Steger: "Transitional Dynamics in R&D-based Models of Endogenous Growth”
- 05/02 Franz Hessel, Eva Grill, Petra Schnell-Inderst, Jürgen Wasem: "Modelling costs and outcomes of newborn hearing screening”
- 06/02 Veronica Vargas, Jürgen Wasem: "Using selected diagnoses to improve the Chilean Capitation formula”
- 07/02 Susann Kurth: "Die mittel- und osteuropäische EU-Beitrittskandidaten auf dem Weg in die EU: Eine Bestandsaufnahme und Analyse der Kriterien von Maastricht“
- 08/02 Roland Rollberg: „16 Fälle kostenminimaler Anpassung eines Aggregats bei im Zeitablauf konstanter Intensität“
- 09/02 Jüri Sepp: „Estlands Wirtschaftspolitik im Rahmen der Koordinationsanforderungen der EU“
- 01/03 Ole Janssen: „Vergleich zwischen Currency Board-System und Standard Fix-System“
- 02/03 Mart Sörg: „Reformation of the Estonian Banking System“