

Unterrichtung

durch die Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz – Drucksache 15/1518 –

Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung

Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner 791. Sitzung am 26. September 2003 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. **Zu Artikel 1 Nr. 3 und 6** (§§ 10d, 52 Abs. 25 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:

„3. § 10d erhält folgende Fassung:

„§ 10d
Verlustabzug

(1) Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von insgesamt 500 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1 000 000 Euro, wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem Verluste nicht ausgeglichen werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

(2) Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 abgezogen werden konnten.

(3) Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag ist der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt.“

b) In Nummer 6 erhält Buchstabe c folgende Fassung:

„c) Dem Absatz 25 wird folgender Satz angefügt:

„Auf den am Schluss des Veranlagungszeitraums 2003 festgestellten verbleibenden Verlustabzug ist § 10d in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes

vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) anzuwenden.““

Begründung

- Betroffen von der von der Bundesregierung geplanten Mindestgewinnbesteuerung sind vor allem Kapitalgesellschaften sowie Gesellschafter von Personenunternehmen und Einzelunternehmer, die bisher i. d. R. Verlustvorträge innerhalb der jeweiligen Einkunftsart uneingeschränkt mit Gewinnen verrechnen konnten.
- Der Verlustausgleich in Form des Verlustvortrages ist Kernbestandteil einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der Staat muss und soll die Gewinne der Unternehmen besteuern. Sobald ein Unternehmen aber Verluste erwirtschaftet, endet das Besteuerungsrecht, bis diese Verluste mit Gewinnen ausgeglichen sind.
- Eine Mindestgewinnbesteuerung würde Liquiditätsabfluss bedeuten, der die Eigenkapitalbildung massiv einschränkt und deshalb die Unternehmen an arbeitsplatzsichernden Investitionen hindert.
- Die Mindestgewinnbesteuerung trifft vor allem junge Firmen und Existenzgründer – insbesondere auch im Bereich der Forschung –, die in den ersten Jahren nach Betriebseröffnung regelmäßig Verluste erwirtschaften.
- Im allgemeinen Teil der Begründung des Gesetzes wird als Ziel u. a. die Vereinfachung der Verlustverrechnung genannt. Mit diesem Ziel ist die Begrenzung des Verlustabzugs in § 10d EStG nicht vereinbar.
- Aus den vorstehend genannten Gründen sind die Regelungen zur Mindestbesteuerung zu streichen und der Verlustvortrag wieder uneingeschränkt zuzulassen.

2. Zu Artikel 3 Nr. 1 (§ 8a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 KStG)

In Artikel 3 Nr. 1 ist in § 8a Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 2 Satz 3 jeweils der Betrag „50 000“ durch den Betrag „100 000“ zu ersetzen.

Begründung

§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG sieht aus Gründen der Praktikabilität und zur Verwaltungsvereinfachung eine Freigrenze von 50 000 Euro vor. Danach findet eine Umqualifizierung der Vergütungen für Fremdkapital – zu diesen gehören auch die in den Vergütungen für Sachkapitalüberlassungen enthaltenen Finanzierungsanteile – nicht statt, wenn diese Vergütungen insgesamt 50 000 Euro nicht überschreiten. Dadurch soll bei kleinen und mittleren Unternehmen eine detaillierte Prüfung des § 8a KStG vermieden werden.

Zudem wird in § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG ein Freibetrag von ebenfalls 50 000 Euro eingeführt, um die Wirkungen des § 8a KStG bei Sachkapitalüberlassungen auf kleine und mittlere Unternehmen zu begrenzen.

Diese Beträge sind zu niedrig. Um die Wirkungen des § 8a KStG auf den Mittelstand weiter zu begrenzen, ist eine Anhebung vorstehend genannter Beträge erforderlich.

3. Zu Artikel 3 Nr. 2 Buchstabe a und b (§ 8b Abs. 2 und 3 KStG)

Die Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob es steuersystematisch zwingend geboten ist, Gewinne aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts in die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG-E einzubeziehen. Dies schließt die Bitte ein, zu prüfen, ob die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG-E auch auf den Teil eines Veräußerungsgewinns anzuwenden ist, der nur deshalb entstanden ist, weil in früheren Wirtschaftsjahren eine (nicht steuerwirksame) Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist.

Begründung

Nach § 8b Abs. 3 KStG in der geltenden Fassung bzw. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG-E sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen.

Dies bedeutet, dass beispielsweise die Abschreibung einer Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert wegen des Eintritts einer dauernden Wertminderung zwar in der Steuerbilanz vorgenommen werden muss, diese Teilwertabschreibung bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens nicht berücksichtigt wird. Dementsprechend regelt § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG in der geltenden Fassung bzw. § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG-E, dass der im Fall der Wertsteigerung anzusetzende Gewinn aus der nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG gebotenen Wertaufholung bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibt.

Die Neuregelung in § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG-E bewirkt nunmehr aber, dass dieser eigentlich insgesamt steuerneutrale Vorgang zu einem steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 5 % des Wertaufholungsgewinns führt.

Ein ähnlicher Effekt tritt ein, wenn die Beteiligung nach einer solchen Teilwertabschreibung veräußert wird, zum Beispiel:

Anschaffung der Beteiligung für 100
wegen einer dauernden Wertminderung erfolgt eine Teilwertabschreibung auf 20
nachdem sich der Wert der Beteiligung wieder erholt hat, erfolgt eine Veräußerung für 130

Ausgehend von der Gegenüberstellung von Veräußerungserlös (130) und dem Bilanzansatz der Beteiligung (20) ergibt sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 110. Ein „echter“ Veräußerungsgewinn entsteht eigentlich nur in Höhe von 30. Insoweit sollte § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auch zur Anwendung kommen. Der restliche Gewinn (80) basiert auf der steuerneutralen Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert und der Wertaufholung auf die ursprünglichen Anschaffungskosten.

Es sollte daher geprüft werden, ob das pauschalierte Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht auf den „buchtechnischen“ Gewinn aus der Wertaufholung anzuwenden ist.

4. Zu Artikel 3

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren den Gesetzentwurf um eine sinnvolle Neuregelung der Besteuerung von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen zu ergänzen.

Begründung

Die gegenwärtige Besteuerung von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen ist im Ergebnis unhaltbar. Bei diesen Unternehmen ist durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens eine ungewollte Wechselwirkung mit steuerlichen Spezialregelungen (§ 21 KStG) entstanden, die nur für diese Branche gelten. Die Spezialregelungen tragen dem Umstand Rechnung, dass die Unternehmen mindestens 90 % (Lebensversicherungen) bzw. mindestens 80 % (Krankenversicherungen) ihrer Kapitalerträge – Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Aktien – zugunsten ihrer Versicherungsnehmer den sog. Rückstellungen für Beitragsrückerstattung (RfB) zuführen müssen. Da diese Beträge dazu dienen, die vertraglichen Verpflichtungen der Versicherungsunternehmen gegenüber ihren Kunden zu erfüllen, können und müssen sie bei der Gewinnermittlung sowohl handels- als auch steuerrechtlich abgezogen werden.

Die den betroffenen Unternehmen als Kapitalerträge zugeflossenen Beträge werden inkonsequenterweise steuerlich nicht als Ertrag, sondern neutral behandelt, weil diese Erträge seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens steuerfrei bleiben. Im Ergebnis weicht dadurch der steuerliche Gewinn von dem handelsrechtlichen Gewinn deutlich ab.

Bei positiven Kapitalerträgen führt der Umstand, dass die zugeflossenen Beträge den steuerlichen Gewinn nicht erhöhen, die aus diesen Erträgen gebildeten Rückstellungen den steuerlichen Gewinn jedoch mindern, tendenziell zu niedrigen Jahresergebnissen oder sogar zu steuerlichen Verlusten. Dies war und ist einer der Gründe für die Einführung des Organschaftsverbots für Lebens- und Krankenversicherungen ab dem Veranlassungszeitraum 2002.

Bei negativen Kapitalerträgen, die sich z. B. durch hohe Teilwertabschreibungen auf Anteilsbesitz oder Verluste beim Verkauf von Aktien ergeben, entsteht eine gegenläufige steuerliche Wirkung: Da der handelsrechtliche Aufwand den steuerlichen Gewinn nicht mindert, stellt sich die Ertragslage der betroffenen Unternehmen besser dar als sie tatsächlich ist. Dementsprechend müssen die betroffenen Unternehmen Ertragsteuern auf Ergebnisse entrichten, die handelsrechtlich überhaupt nicht erzielt wurden.

Die beschriebene Situation hat dazu geführt, dass die Bundesregierung in ihrer Protokollerklärung zur „Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“ vom 9. April 2003 mitgeteilt hat, das Besteuerungssystem der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen bedürfe einer genauen Überprüfung. Diese Überprüfung hat auf fachlicher Ebene durch eine Bund-/Länder-Arbeitsgruppe stattgefunden. Sie hat im Kern vorgeschlagen, die Problematik einerseits durch Einführung einer Steuerpflicht für Beteiligungserträge und an-

dererseits durch steuerliche Abziehbarkeit von Beteiligungsverlusten zu lösen. Den Unternehmen könnte ein Wahlrecht eingeräumt werden, das neue Recht noch rückwirkend ab 2001 oder erst ab 2004 anzuwenden. Das Organschaftsverbot könnte dann aufgehoben werden.

Der von der Bundesregierung vorgelegte Gesetzentwurf enthält keine Regelung zur Änderung des Besteuerungssystems der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen. Damit ist die Bundesregierung dem in ihrer Protokollerklärung festgehaltenen Prüfauftrag sowie der Nichtübernahme der erarbeiteten Regelungen in den Gesetzentwurf nicht gerecht geworden.

5. Zu Artikel 5 Nr. 1a – neu –, 3 (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a, § 21 Abs. 11 AStG)

Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. § 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a wird wie folgt gefasst:

„a) ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahe stehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft, oder“

b) In Nummer 3 sind in § 21 Abs. 11 das Zitat „§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und 9“ durch das Zitat „§ 8 Abs. 1 Nr. 9“ zu ersetzen und nach dem Zitat „§ 7 Abs. 7,“ das Zitat „§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und“ einzufügen.

Begründung

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a AStG in der Fassung des StVergAbG vom 16. Mai 2003 enthält einen redaktionellen Fehler. Der Relativsatz am Ende („die mit ihren Einkünften hieraus im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist“) soll sich auf „eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahe stehende Person“ beziehen.

Gegenäußerung der Bundesregierung

Die Bundesregierung äußert sich zur Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz wie folgt:

Zu Nummer 1 (Artikel 1 Nr. 3 und 6 (§§ 10d, 52 Abs. 25 EStG))

Der vorgeschlagene Verzicht auf die Verlustverrechnungsbeschränkungen des geltenden Rechts entspricht dem Vorschlag der Bundesregierung.

Die unbeschränkte Zulassung des Verlustvortrags wird dem Anliegen der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz nicht gerecht. Das Ziel einer Verstärkung des Steuer-

aufkommens wird verfehlt. Mit der von der Bundesregierung vorgeschlagenen Lösung, den Verlustvortrag unter Berücksichtigung eines Sockelbetrages auf die Hälfte des Gesamtbetrages der Einkünfte zu beschränken, wird dieses Ziel mit der für die Unternehmen am wenigsten belastenden Maßnahme erreicht. Dabei gehen die Verlustvorträge nämlich nicht verloren, ihr Abzug wird lediglich zeitlich gestreckt. Diese Regelung ist auch einfach zu handhaben.

Der Grund für die zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags ist in dem gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen zu sehen, das diese vor sich herschieben. Wie die Geschichte des § 10d EStG zeigt, hat der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Verlustabzugs einen weiten Spielraum. Er ist von Verfassungen wegen nicht zu einer Regelung verpflichtet, nach der Verluste sofort und vollständig ausgeglichen werden können. So hat das Bundesverfassungsgericht es sogar als mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar angesehen, wenn ein Verlustabzug nur in einem beschränkten Zeitraum möglich ist (BVerfG, HFR 1992, S. 423 und HFR 1978, S. 293).

Danach ist es dem Gesetzgeber auch nicht verwehrt, eine differenzierende Lösung anzustreben, die trotz Verlusten einen begrenzten steuerlichen Zugriff auf die positiven Einkünfte erlaubt.

Von dem von der Bundesregierung vorgesehenen Sockelbetrag i. H. v. 100 000 Euro (Ehegatten 200 000 Euro) profitieren besonders kleine und mittlere Unternehmen. Damit wird auch der Interessenlage von Existenzgründern Rechnung getragen.

Dem Teilaspekt der Kürzung des Höchstbetrags für den Verlustrücktrag steht die Bundesregierung aufgeschlossen gegenüber.

Zu Nummer 2 (Artikel 3 Nr. 1 (§ 8a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 KStG))

Die von der Bundesregierung in § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG-E vorgesehene Freigrenze und der Freibetrag in § 8a Abs. 2 Satz 3 in Höhe von jeweils 50 000 Euro stellen eine angemessene Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen sicher. Bei der Festlegung der Höhe wurde berücksichtigt, dass der Freibetrag und die Freigrenze

- für jede Kapitalgesellschaft einzeln und unabhängig von ihrer Kapitalausstattung Anwendung finden,
- darüber hinaus § 8a KStG regelmäßig nicht anzuwenden ist, sofern der Drittvergleich erbracht wird.

Ein Heraufsetzen der Betragsgrenzen würde auch Fremdfinanzierungen größeren Umfangs von den Rechtswirkungen des § 8a KStG ausnehmen. Die Anfälligkeit der Regelung für Umgehungsgestaltungen würde deutlich steigen.

Die finanziellen Auswirkungen einer Erhöhung der Beträge stellen sich wie folgt dar:

	Steermehreinnahmen bei einer Freigrenze von 100 000 Euro gegenüber geltendem Recht	Veränderung zum Regierungsentwurf (Freigrenze 50 000 Euro)
Körperschaftsteuer	640 Mio. Euro	– 720 Mio. Euro
Einkommensteuer	– 165 Mio. Euro	90 Mio. Euro

	Steermehreinnahmen bei einer Freigrenze von 100 000 Euro gegenüber geltendem Recht	Veränderung zum Regierungsentwurf (Freigrenze 50 000 Euro)
Solidaritätszuschlag	30 Mio. Euro	– 30 Mio. Euro
Insgesamt: Korb II	505 Mio. Euro	– 660 Mio. Euro
nachrichtlich: Auswirkung beim Gesetz zur Reform der Gewerbesteuer	310 Mio. Euro	– 345 Mio. Euro

Zu Nummer 3 (Artikel 3 Nr. 2 Buchstabe a und b (§ 8b Abs. 2 und 3 KStG))

Entsprechend des Prüfauftrages in der Protokollerklärung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz hat eine Bund-/Länder-Arbeitsgruppe einen Vorschlag für eine gesetzliche Änderung erarbeitet. Der Gedanke, der der nun vorgetragenen Prüfbite zugrunde liegt, ist auch von der Arbeitsgruppe diskutiert, aber letztlich nicht in den Gesetzentwurf aufgenommen worden.

Im Wesentlichen ist der Vorschlag deshalb abzulehnen, weil er zu ungewollten Steuerumgehungsgestaltungen führen kann. Der systematisch notwendige Gleichlauf mit dem pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG-E für Dividenden erfordert, dass auch Veräußerungsgewinne dem Abzugsverbot unterworfen werden. Veräußerungsgewinne nach einer Teilwertabschreibung beruhen auf Gewinnen oder stillen Reserven. Hätte die Gesellschaft den Gewinn ausgeschüttet oder stille Reserven realisiert und anschließend ausgeschüttet, wäre das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot für Dividenden nach § 8b Abs. 5 KStG-E anzuwenden gewesen. In beiden Fällen fließt dem Anteilseigner die Wertsteigerung zu, entweder als Dividende oder als Teil des Veräußerungserlöses.

Im Fall der Wertaufholung fließt die Wertsteigerung dem Anteilseigner nicht zu. Ein Verzicht auf das Betriebsausgabenabzugsverbot in diesen Fällen würde aber dazu führen, dass die mit der oben genannten Regelung gewünschte Erfassung der Veräußerungsgewinne unterlaufen werden kann, indem vor einer Veräußerung zunächst eine Wertaufholung vorgenommen wird.

Die Bundesregierung wird prüfen, ob eventuell auftretende Doppelbelastungen vermieden werden können, oder ob sie – um Umgehungen zu verhindern – in Kauf genommen werden müssen.

Zu Nummer 4 (Zu Artikel 3)

Die Probleme der Versicherungswirtschaft, die sich aus der derzeitigen Gesetzeslage im Zusammenspiel mit der schwierigen Börsensituation ergeben haben, werden gesehen. Die Bundesregierung wird einen Lösungsweg vorschlagen, der die Wirkungen abmildert und gleichzeitig in der Zukunft dauerhaft ein Steueraufkommen aus dem Lebens- und Krankenversicherungssektor sichert.

Zu Nummer 5 (Zu Artikel 5 Nr. 1a – neu –, 3 (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a, § 21 Abs. 11 AStG))

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.