

DEUTSCHER BUNDESTAG

Finanzausschuss

Herrn Eduard Oswald

Platz der Republik 1

11011 Berlin

Durchwahl: +49 69 7199 1666

E-Mail: stefan.behrens@cliffordchance.com

Dokument-Nr.: Germany-#511994-v1

Akte: OFFICE

11. Oktober 2006

**Stellungnahme zu einigen Vorschriften im Entwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2007 (BT-Drucksache 16/2712 vom 25.09.2006)**

Sehr geehrter Herr Oswald, sehr geehrte Damen und Herren,

zu einigen im bezeichneten Gesetzesentwurf enthaltenen Vorschriften möchte ich vorab folgendes anmerken:

**1. Materiell- und verfahrensrechtliche Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen (Artikel 1 Ziffer 2. b, Artikel 4 Ziffern 3, 4 und 7)**

**1.1 Materielle Korrespondenz**

§§ 3 Nr. 40 d EStG-E, 8 Abs. 3 S. 3, 8 b Abs. 1 KStG-E sollten nicht Gesetz werden

Die steuerliche Behandlung eventuell als verdeckte Gewinnausschüttungen ("vGA") zu wertender Leistungen durch das für die leistende Kapitalgesellschaft zuständige Finanzamt soll materiellrechtlich auch für die Besteuerung des Gesellschafters maßgebend sein. Bei eventuell als verdeckte Einlagen zu qualifizierenden Leistungen des Gesellschafters soll die steuerliche Behandlung durch das für den Gesellschafter zuständige Finanzamt auch für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft maßgebend sein.

Der Gesellschafter ist im Besteuerungsverfahren der Kapitalgesellschaft nicht mitwirkungs- oder gar rechtsbehelfsbefugt. Ebenso wenig hat die Kapitalgesellschaft Mitwirkungsrechte im Besteuerungsverfahren des Gesellschafters. Gesellschaft und Gesellschafter verfolgen bei der Frage, ob bestimmte Leistungen als vGA bzw. verdeckte Einlage zu qualifizieren sind, regelmäßig keine gleich gerichteten Interessen. Anders als in den Fällen von § 352 AO hat sich der Gesellschafter bzw. die Kapitalgesellschaft auch zu keinem Zeitpunkt mit der "Geschäftsführung" durch die jeweils andere Seite einverstanden erklärt. Dass der Gesellschafter bzw. die

Gesellschaft an die steuerliche Behandlung bei der Gesellschaft bzw. beim Gesellschafter gebunden sein soll, verstößt gegen Art. 19 Abs. 4 GG. §§ 3 Nr. 40 d EStG-E, 8 Abs. 3 S. 3, 8 b Abs. 1 KStG-E sollten daher nicht Gesetz werden. Damit wären auch die zu erwartenden erheblichen steuerlichen Belastungen bei sog. *outbound*-Dreieckssachverhalten insbesondere im Zusammenhang mit § 8 a KStG vermieden (vgl. dazu Benecke, NWB Nr. 41 vom 09.10.2006, S. 3433).

Hilfsweise: Änderungen in der Gesetzesbegründung und in § 8 Abs. 3 S. 3 KStG-E

Für den Fall, dass der Gesetzgeber keinen Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG für gegeben hält, müsste zumindest auf Seite 119 der Gesetzesbegründung der Satz

"Eine Minderung des Einkommens liegt auch in den Fällen vor, in denen bei der Körperschaft noch keine erstmalige Steuerfestsetzung ergangen ist"

gestrichen werden. Nach dem Wortlaut von § 8 b Abs. 1 S. 2 KStG-E gilt die im Ergebnis 95 %ige Freistellung für verdeckte Gewinnausschüttungen nur, "soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben". Ist gegenüber der Körperschaft noch keine erstmalige Steuerfestsetzung ergangen, ist über die Frage, ob ihr Einkommen zu mindern ist oder nicht, noch keine Entscheidung getroffen worden. Der zitierte Satz aus der Gesetzesbegründung ist durch den vorgeschlagenen Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.

Außerdem müsste § 8 Abs. 3 S. 3 KStG-E dahingehend klargestellt werden, dass nur solche Minderungen des Einkommens des Gesellschafters durch die verdeckte Einlage relevant sind, die sich durch einen Abzug der betreffenden Leistung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ergeben. D. h. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG-E müsste wie folgt ergänzt werden:

"Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters *dadurch* gemindert hat, *dass sie als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten abgezogen worden ist.*"

Ansonsten könnte der Eindruck entstehen, als sollten auch solche Einkommensminderungen, die auf geringen Anteilsveräußerungsgewinnen (infolge erhöhter Anschaffungskosten) beruhen, die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 3 KStG-E auslösen, was nicht beabsichtigt ist.

1.2 Verfahrensrecht (§ 32 a KStG-E)

§ 32 a KStG-E ist eine rein verfahrensrechtliche Vorschrift. Sie sollte daher nicht in das Körperschaftsteuergesetz, sondern in die Abgabenordnung (und zwar im Rahmen der Änderungsvorschriften in §§ 172 ff. AO) aufgenommen werden.

2. **Verschärfung der "Substanzanforderungen" an ausländische Gesellschaften nach § 50d Abs. 3 EStG-E (Artikel 1 Ziffer 38 a)**

Nach § 50d Abs. 3 EStG-E soll eine Quellensteuerentlastung ausgeschlossen sein, wenn für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen *oder* die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Brutto-Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt *oder* die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für diesem Zweck eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

§ 50 d Abs. 3 EStG-E missachtet EuGH-Rechtsprechung

Dieser Gesetzesvorschlag steht mit den EU-rechtlichen Anforderungen nicht in Einklang. Nach dem Urteil des EuGH vom 17.10.1996, ABl 1996, I – 5063 (*Denkavit/Vitic/Voormeer*) sind Abweichungen vom Grundsatz der Befreiung vom Quellensteuerabzug auf tatsächliche Missbrauchsfälle zu beschränken. Pauschale Missbrauchsnormen sind unzulässig; vgl. EuGH-Urteil C-28/95 vom 17.07.1997, IStR 1997, 539 (*Leur-Bloem*). Nach dem EuGH-Urteil C-196/04 vom 12.09.2006 (*Cadbury Schweppes*) kann nur rein "künstlichen" Gestaltungen die Anerkennung im Rahmen der Besteuerung versagt werden.

Eine in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässige Mutter-Kapitalgesellschaft darf hinsichtlich ihrer Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft im Ergebnis nicht anders behandelt werden als eine inländische Mutter-Kapitalgesellschaft. Der nationale Gesetzgeber ist nicht berechtigt, die Anrechnung/Erstattung inländischer Steuern Steuerausländern zu verweigern, wenn diese Anrechnung/Erstattung im Inland ansässigen Gesellschaftern unter vergleichbaren Voraussetzungen gewährt wird; vgl. auch EFTA-Gerichtshof, Entscheidung E-1/04 vom 23.11.2004, "Fokus-Bank". Die Zwischenschaltung inländischer Holding-Kapitalgesellschaften wird jedoch - wenn sie langfristig angelegt ist - nicht als Gestaltungsmissbrauch behandelt, unabhängig davon, ob es wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Zwischenschaltung gibt oder ob die inländische Holding-Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Insbesondere wird bei inländischen Holding-Gesellschaften nicht verlangt, dass sie mehr als 10 % ihrer gesamten Brutto-Erträge "aus eigener Wirtschaftstätigkeit" erzielen (zumal der Begriff "eigene Wirtschaftstätigkeit" unklar und daher streitanfällig ist).

§ 50 d Abs. 3 EStG-E begründet eine neue Ungleichbehandlung in- und ausländischer Investmentvermögen

§ 50 d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG-E träfe insbesondere auch in anderen EU-Mitgliedsstaaten ansässige Investmentvermögen oder von ausländischen Investmentvermögen in anderen EU-Mitgliedstaaten errichtete Holding-Gesellschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, die in deutsche Kapitalgesellschaften investieren. Denn Investmentvermögen erzielen nach ih-

rer Geschäftsausrichtung keine Erträge "aus eigener Wirtschaftstätigkeit", sondern aus der Anlage des von den Anlegern eingezahlten Kapitals.

Mit dem zum 01.01.2004 in Kraft getretenen Investmentsteuergesetz wollte der Gesetzgeber die unterschiedliche Besteuerung von in- und ausländischen Investmentvermögen beseitigen; vgl. BReg-BT-Drs. 15/1553 S. 66. § 50 d Abs. 3 EStG-E läuft diesem Ziel zuwider. Beispielsweise wird inländischen Investmentvermögen Kapitalertragsteuer, die von ihnen zufließenden Kapitalerträgen einbehalten worden ist, gemäß § 11 Abs. 2 InvStG erstattet. § 50 d Abs. 3 EStG-E würde ausländischen Investmentvermögen bzw. deren ausländischen Holding-Gesellschaften die Erstattung deutscher Quellensteuer verwehren.

3. **Beschränkung des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs auf den Netto-Ertrag aus der Kapitalgesellschafts-Beteiligung und Unanwendbarkeit dieses Privilegs auf den Erhöhungsbetrag iSv § 8 b Abs. 5 KStG nach § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG-E (Artikel 5 Ziffer 3. a, c, d)**

Nach § 9 Nr. 2 a S. 3 und 4, Nr. 7 S. 2 und 3 und Nr. 8 S. 2 und 3 GewStG-E sollen die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzenden Gewinne aus Anteilen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften um im unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Gewinnanteilen stehende Aufwendungen verringert werden; insoweit soll es zu keiner hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG kommen. Zudem soll "gesetzlich klargelegt" werden, dass nach § 8 b Abs. 5 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben keine Gewinne aus Anteilen an der ausschüttenden in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft sind. Diese angeblich "klarstellende" Regelung soll auch für Erhebungszeiträume vor 2006 gelten.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung wäre zwar möglicherweise mit dem gewerbsteuerlichen Objektsteuer-Prinzip begründbar. Die Verringerung des Kürzungsbetrages um im unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinnanteilen stehenden Aufwendungen kollidiert jedoch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Der Aufwand des Gesellschafters dient mittelbar der Erwirtschaftung prinzipiell gewerbsteuerpflichtiger Erträge auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft. Während die Einnahmen im Grundsatz einmal in voller Höhe der Gewerbesteuer unterworfen werden, bleiben nach dem Gesetzentwurf auf Ebene des Gesellschafters angefallene Aufwendungen unberücksichtigt. Alle mit gewerbsteuerpflichtigen Aktivitäten zusammenhängenden Aufwendungen sollten gewerbsteuerlich einmal Berücksichtigung finden, gleichgültig auf welcher Stufe sie bei einem mehrstufigen Unternehmensaufbau anfallen. Zumindest § 9 Nr. 2 a GewStG-E sollte daher nicht Gesetz werden.

Außerdem handelte es sich bei der Regelung, dass die nach § 8 b Abs. 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben keine Gewinne aus Anteilen seien, meines Erachtens um keine "klarstellende Regelung", sondern um eine konstitutive Gesetzesänderung. Zuletzt hat das FG München im Urteil 6 K 4418/05 vom 29.06.2006 (Revision eingelegt, BFH I R 53/06) entschieden, dass

der sich aus dem pauschalierten Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 8 b Abs. 5 KStG ergebende Hinzurechnungsbetrag der Kürzung nach § 9 Nr. 2 a GewStG unterliegt (zumindest dann, wenn in unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerfreien Dividende tatsächlich keine Betriebsausgaben angefallen sind). Sofern der Gesetzgeber § 9 Nr. 2 a, 7 und 8 GewStG-E verabschieden will, müsste zumindest die Anwendung der Neuregelung auf Erhebungszeiträume ab 2007 beschränkt und die Gesetzgebung auf Seite 126 entsprechend geändert werden.

4. **Behandlung von Steuern und Abgaben des Schuldners, die im vorläufigen Insolvenzverfahren von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder mit dessen Zustimmung begründet werden, als Masseverbindlichkeiten (§ 251 Abs. 4 AO-E, Artikel 10 Ziffer 13)**

Bei § 251 Abs. 4 AO-E handelt es sich um keinen das steuerliche Verfahrensrecht betreffenden Gesetzentwurf, sondern um einen Vorschlag, der die Einordnung von Steuerforderungen als Masse- oder als einfache Insolvenzforderungen, d. h. der die Rangordnung der Gläubiger untereinander und damit das materielle Insolvenzrecht betrifft. § 251 Abs. 4 AO-E sollte daher aus dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2007 herausgenommen und ggf. im Rahmen einer Änderung der Insolvenzordnung diskutiert werden.

5. **Befreiung von sog. *Hedge-Fonds* von der Zwischengewinn-Ermittlung (Artikel 13 Ziffer 2 b bb)**

§ 5 Abs. 3 S. 3 InvStG-E sieht vor, dass in- und ausländische *Hedge-Fonds* iSv §§ 112, 113 InvG sollen nun endgültig von der Zwischengewinn-Ermittlungspflicht befreit werden sollen. Bisher war diese Befreiung im Rahmen von BMF-Schreiben gewährt worden (vgl. zuletzt BMF-Schreiben vom 02.06.2005, Tz. 118).

Begründet wird dieser Vorschlag auf Seite 144 damit, dass *Hedge-Fonds* je nach Anlagestrategie gar nicht oder nur im geringen Umfang in Anlagegüter investieren, die zwischengewinnpflichtige Erträge (d. h. im Wesentlichen Zinserträge) abwerfen. Dazu ist anzumerken, dass z. B. auch Aktien- und Immobilien-Fonds grundsätzlich nur geringe Zinserträge erwirtschaften (im Rahmen der Liquiditätsquote). Neben den *Hedge-Fonds* könnten daher auch Aktien- und Immobilien-Fonds von der Verpflichtung zur Zwischengewinn-Ermittlung befreit werden.

Mit einer - der Begründung für die Befreiung von *Hedge-Fonds* von der Verpflichtung zur Ermittlung des Zwischengewinns auf Seite 144 - entsprechenden Begründung sollte insbesondere auch die Verwaltungsanweisung in Tz. 139 letzter Satz des BMF-Schreibens vom 02.06.2005 (Zweifels- und Auslegungsfragen zum InvStG) geändert werden. Dort wird angeordnet, dass die dem Zinsabschlag unterliegenden sog. akkumulierten thesaurierten Erträge ausländischer Investmentvermögen im Zeitraum zwischen Geschäftsjahresende und Bekanntmachung/Veröffentlichung der Besteuerungsgrundlagen nach § 5 Abs. 1 InvStG im Schätzungswege mit 6 % des zum Ende des Geschäftsjahres festgesetzten Rücknahmepreises bzw.

Börsen- oder Marktpreises anzusetzen sind, unabhängig davon, ob der Auslandfonds tatsächlich dem Zinsabschlag nach § 7 InvStG unterliegende Erträge erwirtschaftet. Tz. 139 letzter Satz sollte auf *Hedge-Fonds*, *Aktien-Fonds* und *Immobilien-Fonds* nicht angewandt werden.

6. **Änderungen der Vorschriften zur Bedarfsbewertung (Artikel 18)**

Der Vorschlag, die Vorschriften zur Grundbesitzbewertung schon jetzt zu ändern und die ausstehende Entscheidung des BVerfG nicht abzuwarten, ist zu begrüßen, insbesondere weil die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse zum 01.01.1996 gemäß § 138 Abs. 4 BewG am 31.12.2006 endet. Auch ist die Änderung von § 148 BewG, wonach bei der Bewertung von Erbbaurechten und den belasteten Grundstücken weder die Restlaufzeit der Erbbaurechte noch eventuelle Vergütungsansprüche des Erbbauberechtigten bei Erlöschen des Erbbaurechts zu berücksichtigen sind, geboten. Die Anwendung von § 148 BewG in der derzeitigen Fassung führt in vielen Fällen zu völlig unrealistischen Werten. Dies würde durch die vorgeschlagene Neuregelung korrigiert.

Allerdings sollte § 148 Abs. 4 S. 1 BewG-E - statt auf den nach § 146 Abs. 2 bis 5 ermittelten Wert - auf den nach § 146 Abs. 2 bis 6 ermittelten Werten verweisen. § 148 Abs. 4 BewG-E S. 1 sollte also den folgenden Wortlaut haben:

"Bei den nach § 146 zu bewertenden Grundstücken beträgt der Gebäudewert 80 % des nach § 146 Abs. 2 bis 6 ermittelten Wertes; der verbleibende Teil des Gesamtwerts entspricht dem Wert des Grund und Bodens".

§ 146 Abs. 6 BewG regelt den sog. Mindestwert, wonach der für ein bebautes Grundstück nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG anzusetzende Wert nicht geringer sein darf als der Wert, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück nach § 145 Abs. 3 zu bewerten wäre (Fläche x um 20 % ermäßigter Bodenrichtwert). An sich vermittelt der Wortlaut von § 148 Abs. 1 BewG-E den Eindruck, als sei der sog. Mindestwert bei der Ermittlung des Gesamtwerts für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude, wenn die Belastung nicht bestünde, zu berücksichtigen. Davon geht auch die Gesetzesbegründung auf Seite 153 unter "Zu Nummer 4 (§ 148), Abs. 4" aus. Der bisher vorgeschlagene Wortlaut von § 148 Abs. 4 S. 1 BewG-E stellt dies jedoch in Frage.

Mit freundlichen Grüßen

  
(Stefan Behrens)