

Stellungnahme

der

Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs (IDWR)

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009“
(JStG 2009) - Drucksache 16/10189 - unter Einbeziehung der Stellungnahme des
Bundesrates – Drucksache 545/08 - und der Entwürfe für Änderungsanträge der
Fraktionen der CDU/CSU und SPD sowie den zusätzlichen Punkten, die von
den Fraktionen der CDU/CSU und SPD in die Beratungen eingebracht wurden**

**anlässlich der öffentlichen Anhörung
vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages**

am 8. Oktober 2008

c/o Dr. Carls Consulting

Mittelstraße 55 · 10117 Berlin

Tel. 0 30 / 22 48 87 12 · Fax 0 30 / 22 48 82 94 · Info@carls-consulting.de

Die IDWR ist ein im Dezember 2004 gegründeter Zusammenschluss von großen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, die mehr als 950.000 eigene Wohnungen bewirtschaften. Mitglieder der IDWR sind große kommunale, industrieverbundene sowie bankengestützte Wohnungsunternehmen.

Zu den Forderungen der IDWR für das Jahressteuergesetz 2009 gehören auch solche, die bisher weder von der Bundesregierung noch vom Bundesrat ausdrücklich berücksichtigt worden sind. Das gilt insbesondere für:

- Die Aufhebung von § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG als mittlerweile völlig überholte Sondervorschrift zur Aufdeckung stiller Reserven bei der Veräußerung von ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen an andere ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen.

Der Gesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetz 2008 durch die grundsätzlich obligatorische Besteuerung der EK-02-Bestände zum 31.12.2006 eine abschließende steuerliche Belastung der Teilbewertung von ehemals gemeinnützigen Wohnungsbeständen vorgenommen (§ 38 Abs. 4-7 KStG). Insofern ist es nur konsequent, die zweite auf der Teilbewertung beruhende Strafsteuer in § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG zu streichen.

- Das steuerpolitische Desiderat einer Verschonung von Restrukturierungen im Konzern von der Grunderwerbsteuer entsprechend der ertragsteuerlichen Befreiung dieser Vorgänge im Umwandlungssteuerrecht.

Die IDWR beharrt auch darauf, dass die Vereinbarung der Koalitionsfraktionen im Bericht zum Jahressteuergesetz 2008 zur Lösung der bisherigen Doppelbesteuerung bei den REIT-Strukturen für den Fall, dass deren Einkünfte auf der Gesellschaftsebene steuerlich vorbelastet sind, im Jahressteuergesetz 2009 endlich eingelöst wird.

Schließlich gibt es eine ganze Reihe von Fragen, die mit Aspekten der Unternehmensteuerreform zusammenhängen, und zwar insbesondere:

- Leichtere Korrekturen bei der Escape-Klausel zur Zinsschranke
- Bei Anteilsverschiebungen im Konzern Verschonung von Einschränkungen oder sogar der Streichung des Verlustvortrags (§ 8 c KStG)
- Einzelfragen der Gewerbebesteuerung

Zu den Einzelheiten:

1. Aufhebung von § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG

Gegenstand dieses Punkts der Stellungnahme ist, dass sich die Bedingungen und der Kontext des Sonderrechts der Aufdeckung stiller Reserven für die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG mittlerweile in einem Maße verändert haben, dass diese Vorschrift ersatzlos gestrichen werden sollte.

Insofern handelt es sich um eine nachträgliche Forderung zur Unternehmensteuerreform 2008.

A. Nachteile der Sondervorschriften für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen

Im Wesentlichen durch das Standortsicherungsgesetz 1993 ist mit § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG ein sehr kompliziertes Sonderrecht für die Besteuerung ehemals gemeinnüt-

ziger Wohnungsunternehmen geschaffen worden. Die Vorschriften in den Sätzen 2-9 sollen verhindern, dass allein die Konzernzugehörigkeit ausreicht, um das durch die neuen Teilwerte nach Eintritt in die Besteuerung hinzugewonnene Abschreibungsvolumen in anderen Gesellschaften geltend zu machen (vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Standortsicherungsgesetz BT-Drs. 12/5016 S. 94). § 13 Abs. 3 Satz 9 KStG enthält die entsprechenden Restriktionen u. a. für Organschaften, atypische stille Beteiligungen und Umwandlungsfälle.

Der beschränkte Verlustausgleich nach § 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG zwingt den Unternehmen zwar hohe organisatorische Aufwendungen und Beraterkosten auf, weil sie zu einer Spartenrechnung für den ehemals gemeinnützigen Wohnungsbestand gezwungen werden, die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten weiterbilanzieren müssen und Unternehmensumstrukturierungen sehr erschwert werden. Steuersystematisch scheint es nahe liegend zu sein, statt dieses Sonderrechts des eingeschränkten Verlustabzugs die in den letzten Jahren geschaffenen allgemeinen Regelungen zur Einschränkung oder Streichung des Verlustabzugs zur Geltung zu bringen und die Vorschriften in § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG vollständig zu streichen.

Allerdings haben sich die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen seit fast 15 Jahren für die laufende Ertragsbesteuerung auf dieses Sonderrecht eingestellt, wozu wirtschaftlich insbesondere das begünstigte Investitionsvolumen in § 13 Abs. 3 Sätze 4 f. KStG ausschlaggebend ist. Bei Investitionen in den ehemals gemeinnützigen Wohnungsbestand wird den Wohnungsunternehmen eingeräumt, ungeachtet des eingeschränkten Verlustabzugs das Zweifache der Gebäudeinvestitionen als Betriebsausgabe geltend zu machen, so dass in der Regel die Liquidität für die politisch erwünschten Investitionen sichergestellt wird (vgl. BT-Drs. 12/1516 S. 82). Das begünstigte Investitionsvolumen kann, soweit es nicht zur Verrechnung mit Verlusten aus der Bewirtschaftung der Immobilien genutzt wird, gesondert vorgetragen werden (vgl. dazu Diederich in WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung 2. Aufl. Ergänzungsband 1995 Düsseldorf 1995 S. 218 f.).

Ausschließlich zu Ungunsten der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen wirkt sich hingegen das Sonderrecht in Satz 10 von § 13 Abs. 3 KStG bei Veräußerungen von Wohnungsbeständen ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen aus. Zunehmend ergibt sich ein nicht zu rechtfertigender Wettbewerbsnachteil, da das Sonderrecht von § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG einseitig Transaktionen belastet, bei denen nicht nur der Verkäufer, sondern auch der Käufer ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ist (vgl. zum betroffenen Personenkreis BMF-Schreiben vom 20.12.1994 Eingeschränkte Verlustverrechnung § 13 Abs. 3 Sätze 2-11 KStG BStBl. I 1994 S. 970 Ziff. 8).

B. Probleme bei der Veräußerung von Beständen ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen (§ 13 Abs. 3 Satz 10 KStG)

Die Vorschrift § 13 Abs. 3 KStG führt regelmäßig dazu, dass die Übertragung von Gebäuden eines ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmens eine Besteuerung auf der Basis der von den Steuerbilanzwerten erheblich abweichenden fortgeführten historischen AK/HK zur Folge hat, wenn auch der Käufer ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ist. Bei einem anderen Käufer werden hingegen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns die Steuerbilanzwerte herangezogen.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Probleme gegenüber der normalen Besteuerung:

a) Nachversteuerung der unter der Wohngemeinnützigkeit gebildeten stillen Reserven

Die Besteuerung der stillen Reserven durch Rückgriff auf die historischen, fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Sondersteuer für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen, sofern diese Gebäude oder Anteile an andere ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen veräußern, stellt einen Bruch mit dem grundlegenden Rechtsgedanken in § 13 Abs. 2 und § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG dar.

Denn diese Vorschriften sollen sicherstellen, dass nach dem Eintritt in die Steuerpflicht realisierte stille Reserven aus der Zeit der Steuerbefreiung nicht noch nachträglich besteuert werden (vgl. Jost in Dötsch/Eversberg u. a. Die Körperschaftsteuer zu § 13 KStG Rdn. 134 f.).

b) Rechtsentwicklung bei den Teilwerten

Anlässlich der Aufhebung der Wohnungsgemeinnützigkeit hat es sogar eine große Rolle gespielt, wie die unter der Steuerbefreiung gebildeten stillen Reserven sachgemäß bestimmt werden können. Im Referentenentwurf zum Steuerreformgesetz 1990 (BGBl. 1988 I S. 1093 ff.) war die Übernahme der handelsbilanziellen Buchwerte in die steuerliche Anfangsbilanz (Austritt aus der Steuerbefreiung) vorgesehen (zitiert nach Hannig/Hems in Jenkis Kommentar zum Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht und zur WGG-Aufhebungsgesetzgebung Hamburg 1988 Anhang Rdn. 177). Dem hat sich der Gesetzgeber im WGG-Aufhebungsgesetz (BT-Drs. 11/2299) jedoch nicht angeschlossen, sondern systemgerecht entschieden, den Wohnungsgesellschaften bei dem Eintritt in die Steuerpflicht die AfA auf Basis der Teilwerte nicht vorzuenthalten.

In der Konsequenz dessen hat die Finanzverwaltung im sog. Teilwerterlass (BMF-Schreiben vom 30.03.1990 DB 1990 S. 965 f.) für die Ermittlung der Teilwerte eine nur 1%ige AfA vom Wiederbeschaffungswert rückwirkend auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zugrunde gelegt und bestimmt, dass der Restwert als Teilwert des Gebäudes 30 % des Neuwerts nicht unterschreiten durfte (ebd. 1.1.2 ff.). Zu Zwecken der Teilwertermittlung ist also eine niedrigere AfA als die normale AfA nach § 7 EStG vorausgesetzt worden. Es ist davon auszugehen, dass diese AfA ausschließlich der Feststellung der Teilwerte für die Anfangsbilanz diene und zumindest systematisch keine Aufwandsverteilung wiedergeben sollte.

Dafür spricht auch, dass in Fällen, in denen die von den Unternehmen fakultativ vorgenommene Bewertung durch Sachverständigengutachten als fehlerhaft angesehen worden ist, ohne weiteres auf die Teilwertermittlung nach dem Teilwerterlass übergegangen werden durfte (vgl. OFD Düsseldorf Verfügung vom 11.08.1992 DB 1992 S. 1908). Dieser Wechsel der Bewertung durfte jedoch nur für den gesamten Wohnungsbestand vorgenommen werden.

c) **Beschneidung des Verlustabzugs nach dem UmwStG 2006**

Bei Verschmelzungen führt die Gewinnermittlung nach § 13 Abs. 3 Sätze 2 ff. KStG sowohl zur Besteuerung von stillen Reserven als auch zur eingeschränkten Verlustverrechnung. Das Umwandlungsteuergesetz 1995 sah allgemein bei der Verschmelzung einer steuerbefreiten Körperschaft auf eine steuerpflichtige ohne Rücksichtnahme auf die Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft vor, dass die übernehmende Gesellschaft die Teilwerte anzusetzen hat. Dadurch soll eine rückwirkende Aufhebung der Steuerbefreiung vermieden werden (vgl. Dötsch in Dötsch/Patt u. a. Umwandlungsteuerrecht Stuttgart 2003 zu § 12 UmwStG 1995 Rdn. 6).

Seit der Anpassung des UmwStG an Umwandlungen im europäischen Wirtschaftsraum durch das SEStEG wird der Übergang nicht verbrauchter Verlustabzüge auf den Übernehmer beim verschmelzungs- oder spaltungsbedingten Übergang von Vermögenswerten versagt. Die Möglichkeit, Verlustvorträge durch Buchwertaufstockung in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft und durch die nachfolgende Verrechnung mit dem dadurch entstehenden Übertragungsgewinn zu retten (vgl. Dötsch/Pung SEStG: Die Änderung des UmwStG (I) DB S. 2004 ff. [S. 2013 f.]) ist im Sonderrecht für die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen durch § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG bei Umwandlungen mit einer ehemals gemeinnützigen Wohnungsgesellschaft als Zielgesellschaft verwehrt.

Eine Rechtfertigung hierfür gegenüber den allgemeinen Regelungen zum Erlöschen des Verlustabzugs in § 12 Abs. 3 Satz 2, § 15 Abs. 4 sowie in § 19 Abs. 2 UmwStG und außerdem in § 10 d EStG gibt es nicht. Auch hier ist die Sonderregelung für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen durch die neuen Beschneidungen der Verlustverrechnung überholt worden.

Dasselbe gilt für Verlustvorträge, soweit diese durch Transaktionen innerhalb des Personenkreises von § 13 Abs. 3 Satz 9 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 3 KStG untergehen, weil hier die Beschränkung des Verlustabzugs nach § 10 d EStG und das mit dem Jahressteuergesetz 2008 eingeführte Erlöschen von Verlustvorträgen nach § 8 c KStG eingreift (vgl. BMF-Schreiben zu § 8 c KStG vom 04.07.2008). In der Praxis handelt es sich meistens um Fälle, in denen Vermögenswerte auf atypisch stille Gesellschafter übertragen werden.

d) Diskriminierende Auswirkungen der Sonderrechte bei Veräußerungen

Die Steuerwirkungen von § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG werden vor allem bei Privatisierungsaufgaben äußerst problematisch, wenn Wohnungsbestände, die dem Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht unterliegen haben, nachfolgend an ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen, insbesondere gezielt an kommunale Wohnungsunternehmen, verkauft werden sollen.

e) Fazit:

Auf das Sonderrecht der eingeschränkten Verlustverrechnung nach § 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG haben sich die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen eingestellt, indem sie dem Investitionsanreiz durch das sog. begünstigte Investitionsvolumen gefolgt sind.

Völlig anders verhält es sich mit der Diskriminierung ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen in den Fällen, in denen nach Satz 10 nur für die Fälle, in denen der Käufer auch ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ist, die stillen Reserven aus der Zeit der Wohnungsgemeinnützigkeit nachträglich voll besteuert werden.

Diese Besteuerung stellt gemäß dem Rechtsgedanken von § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG im Vergleich zu allen anderen Übergängen von gemeinnützigen wirtschaftlichen Betätigungen eine singuläre Benachteiligung dar. Insbesondere liegt bzgl. § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG eine schwerwiegende Schlechterstellung gegenüber anderen Kaufinteressenten vor.

Bei direkten Transaktionen, aber auch im Fall von Übertragungen von ehemals gemeinnützigen Wohnungsbeständen an verbundene Unternehmen durch Umwandlungen, sowie bei Organschaftsverhältnissen, spricht nicht nur steuersystematisch alles dafür, sondern auch fiskalisch nichts mehr dagegen, das Sonderrecht aufzugeben. Angesichts der scharfen allgemeinen Mindestbesteuerung (insbesondere § 10 d EStG; § 8 c KStG; entsprechende Vorschriften im Umwandlungssteuerrecht) sind steuerliche Diskriminierungen, insbesondere der Nachbesteuerung der stillen Reserven aus der Wohnungsgemeinnützigkeit, nicht mehr zu rechtfertigen.

Durch die obligatorische Besteuerung der EK-02-Bestände mit dem Stand vom 31.12.2006 hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2008 die Körperschaftsteuer in diesem Punkt faktisch als Substanzbesteuerung ausgestaltet (§ 38 Abs. 4-7 KStG). Für eine zweite mit der Teilbewertung ehemals gemeinnütziger Wohnungsbestände zusammenhängende Strafsteuer in § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG ist damit endgültig kein Platz mehr.

Die IDWR bittet deshalb darum, § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG mit dem Jahressteuergesetz 2009 aufzuheben.

2. Verschonung der Restrukturierungen im Konzern von der Grunderwerbsteuer

Die Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs (IDWR) spricht sich dafür aus, eine Grunderwerbsteuer bei Restrukturierungen im Konzern, insbesondere durch Anteilstausch, Sacheinlagen, Anwachsung und Realteilung (vgl. Fleischer in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht 2. Aufl. München 2006 § 5 Rdn. 56 ff.), zu vermeiden. Eine entsprechende Regelung hätte nicht nur große wirtschaftliche Bedeutung. Sie wäre auch ein wichtiger Schritt zur Fortentwicklung des Grunderwerbsteuerrechts, wenn gesellschaftsrechtliche Vorgänge, die durch das UmwStG von den Ertragsteuern freigestellt werden, auch von der Grunderwerbsteuer befreit würden. Durch die Angleichung an das Umwandlungssteuerrecht würden ganz neue Wege nachgewiesen, die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer zu bereinigen (vgl. Flume, Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentrationen in Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschungen 1998 S. 90 ff. [S. 98 ff.]).

Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer sind im geltenden Recht bei den Umstrukturierungen in der Regel nicht zu erwarten. Vielmehr suchen die Unternehmen die Grunderwerbsteuer durch Unterbrechung der Beteiligungsketten oder mithilfe konzerninterner Pachtverträge zu vermeiden.

Eine unsachgemäße Besteuerung ergibt sich insbesondere

- bei Mehrfachbesteuerungen infolge von Umgliederungen bei Grundstücksgesellschaften in einem Konzern;
- bei Verlängerungen der Beteiligungskette;
- bei der Verschmelzung von grundbesitzhaltenden Gesellschaften im Konzern

- infolge von Anteilsverschiebungen in einer Beteiligungskette mithilfe ausländischer Gesellschaften;
- bei der Einbeziehung der ausländischen gesellschaftsrechtlichen Vorgänge beim Vorliegen einer Organschaft.

Der geltende Bruch mit der ertragsteuerlichen Steuerbefreiung im Umwandlungssteuerrecht durch die Grunderwerbsteuer ist bei den Unternehmen und Beratern als grunderwerbsteuerliche Falle hinreichend bekannt und wird von ihnen vermieden.

Der steuerliche Ansatz der Befreiung von Grunderwerbsteuer im Konzern entspricht auch den privatrechtlichen Tatbeständen eines Konzerns, die auf der Unternehmensverbindung einerseits und den Rechtsfolgen aus Zurechnungsnormen, Haftungs- und Ausgleichspflicht für die einzelnen Gesellschaften andererseits (Karsten Schmidt Gesellschaftsrecht 4. Aufl. Köln 2002 S. 490 f.) beruhen. Dies passt auch sehr gut zu den Grundsätzen der Grunderwerbsteuer als einer Besitzwechselsteuer nach europäischem Recht gemäß dem jüngsten BFH-Urteil vom 19.12.2007 (DB 2008 S. 617 ff.).

Ein Sonderproblem ergibt sich daraus, dass bei Restrukturierungen im Konzern zudem in vielen Fällen die Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs 2 GrEStG durch konzerninterne Mietverhältnisse unrealistisch erhöht wird. Der BFH hat diesem Verfahren einer Wertfindung jenseits der Praxis einen großen Spielraum eingeräumt.

Zur Befreiung von Restrukturierungen im Konzern von unnötigen grunderwerbsteuerlichen Belastungen hat es bereits zwei Gesetzgebungsvorstöße gegeben (Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts BT-Drs. 14/6882 § 1 Abs. 7 GrEStG-RegEntw.; Gesetzesantrag Hessens zu derselben Vorschrift BR-Drs. 104/05). Der zweifache gesetzgeberische Vorstoß innerhalb vergleichsweise kurzer Zeit zeigt, dass es sich hier um ein steuergesetzliches Desiderat

handelt, dessen Bedeutung wegen der häufigeren Restrukturierung von Unternehmen zugenommen hat.

3. REIT-Doppelbesteuerung

Die Vorschriften des Art. 16 im Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 stellen mindestens nachzutragende Korrekturen des Gesetzes dar. Dies gilt auf jeden Fall für die Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung durch ausländische Investitionen und inländische Beteiligungen eines REIT an Kapitalgesellschaften. Angesichts der möglichst breiten Anwendung der Abgeltungsteuer für Kapitalanlagen ab dem 01.01.2009 sind auch die diesbezüglichen Vorschriften, die inländische und ausländische REITs gleichstellen sollen, zu begrüßen.

Im Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 ist der gesamte Art. 16 kurzfristig entfernt worden. Dem Vernehmen nach handelt es sich um eine Retourkutsche, denn von Gegenfinanzierung kann nicht die Rede sein. Auslöser war die Weigerung, den Vorstellungen des Bundesfinanzministeriums bei der Besteuerung des Streubesitzes von Kapitalanteilen unterhalb der 10%-Schwelle für die Mutter-Tochter-Richtlinie durch eine 15%ige Kapitalertragsteuer bei Anteilen in ausländischem Eigentum zu folgen. Außerhalb dieser Regelung werden bei Ausschüttungen an natürliche Personen oder Personengesellschaften inländische und ausländische REIT-Einkünfte hingegen gleich besteuert.

Die IDWR hat eine entsprechende Verbindung mit allgemeinen Fragen der Streubesitzbesteuerung zurückgewiesen. REIT-Einkünfte über Kapitalgesellschaften werden, wenn man sich – wie das BMF - für die Durchbrechung von DBAs zugunsten der Anrechnung entscheidet, ohnehin nach einer gesonderten Regel einem eigenen Besteuerungsregime unterworfen.

Im Folgenden wird auf die Vorschriften von Art. 16 des Referentenentwurfs zum Jahressteuergesetz 2009 Bezug genommen:

a) Berücksichtigung von Vorbelastungen bei der Besteuerung der Anteilshaber (§ 19 a REIT-G-RefEntw.)

In Nr. 20 der zusätzlichen Punkte der Fraktionen von CDU/CSU und SPD zur Anhörung wird hinsichtlich der Berücksichtigung von Vorbelastungen bei Ausschüttungen von REITs auf den Bericht des Finanzausschusses zum Jahressteuergesetz 2008 verwiesen. In BT-16/7036 wird auf S. 9 von den Koalitionsfraktionen die Bundesregierung aufgefordert, die erforderlichen Anpassungen beim REIT-Gesetz, insbesondere die Doppelbelastung ausländischer Einkünfte, in einem der nächsten Steuergesetze zu lösen. Aller Voraussicht nach hat die Bundesregierung jedoch innerhalb dieser Legislaturperiode keine steuergesetzlichen Möglichkeiten mehr, diese Problematik auszuräumen, wenn dies jetzt nicht innerhalb des Jahressteuergesetzes 2009 geschieht.

Grundsätzlich wird im neuen § 19 a REIT-G im Referentenentwurf eine praktikable Lösung durch Anrechnung der Steuer auf der Ebene der Anteilseigner festgelegt. Allerdings ist nicht einzusehen, warum die Vorbelastung auf die Fälle beschränkt wird, in denen die Besteuerung von 15 % durch die deutsche Körperschaftsteuer oder eine ausländische Steuer mindestens erreicht wird. Grundsätzlich muss es das Ziel der Vorschrift sein, jede Form der Doppelbelastung zu vermeiden. Die Regelung hat, anders als im Referentenentwurf dargestellt, hingegen den Sinn, bei der REIT-Besteuerung eine ausländische Mindeststeuer sicherzustellen.

Auch bei der Beteiligung an deutschen Immobilienunternehmen besteht eine solche Regelung nicht zu Recht, da durch mittelbare steuerfreie Veräußerungen auf der Ebene einer Kapitalgesellschaft die Schwelle von 15 % unterschritten werden kann.

Der Ausgleich von zu hoch angegebenen steuerlichen Vorbelastungen durch Zahlungen der REITs, bei unveränderter Steuergutschrift für den REIT-Anteilseigner scheint zwar mit anderen Vorschriften zu den REIT-Einkünften konform zu gehen. Allerdings gelten bei den vorbelasteten Einkünften die Vorschriften zum Teileinkünfteverfahren für institutionelle Anteilseigner. Die steuerliche Korrektur hat aber ebenfalls auf der Ebene der Anteilseigner anzusetzen.

Nicht akzeptabel ist, dass sich nach § 19 a Abs. 3, anzurechnende Vorbelastungen nicht durch Umstrukturierungen des REIT ergeben dürfen.

b) Keine Ausdehnung des grundsätzlichen Anrechnungsprinzips auf ausländische REIT-Einkünfte im Eigentum von Kapitalgesellschaften (§ 19 Abs. 6 REIT-G-RefEntw.)

Bei REITs kommt es auf das Sitzland-Prinzip an.

Die Bundesregierung sollte deshalb die übliche Alternative bei den DBAs nicht einschränken. Die Konzepte der gemeinen Unternehmensbesteuerung müssen schon deswegen aufrechterhalten bleiben, weil in vielen Staaten Immobilienaktiengesellschaften insgesamt die Rechtsform von REITs annehmen.

4. Wirkungen aus Aspekten der Unternehmensteuerreform

Es ist zu begrüßen, dass die Anhörung auch genutzt werden soll, um die Erfahrungen mit Aspekten der Unternehmensteuerreform zu erörtern. Zwar ist es realistisch, eine tiefer greifende Überarbeitung der Unternehmensteuerreform erst für 2010 zu erwarten, da vorher die Anpassungen im unternehmerischen Bereich erschwert werden können. Allerdings sollte das Jahressteuergesetz 2009 zumindest zum 01.01.2009

einige Korrekturen vornehmen, die jetzt schon sehr nachteilige Funktionsstörungen in betrieblichen Abläufen hervorrufen.

a) Sinnvolle Annahmen für den Eigenkapitalvergleich

Die in der IDWR engagierten Unternehmen haben hohe Beraterkosten dafür ausgegeben, die Unternehmen auf die Zinsschranke vorzubereiten. In der Regel war es nicht möglich, die ertragsteuerliche Organschaft mit ihrem Eigenbetrieb zu nutzen, da Umstrukturierungen dadurch sehr erschwert werden. Es sind vor allem die folgenden Probleme, die eine Überarbeitung der Zinsschrankenregelung erfordern:

- verschiedene Sparten der Unternehmensbetätigungen neben den Immobilientöchtern (insbesondere bei industriegebundenen Unternehmen);
- historische Unterschiede bei Eigenkapitalquoten bei verschiedenen Gesellschaften eines Konzerns;
- künftig Integration neu hinzuerworbener Gesellschaften in den Konzern.

Die geltende Abweichung von 1 % zwischen dem Eigenkapital des Unternehmens und der Konzernquote in § 4 h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c EStG sind dazu nicht ausreichend. Angemessen sind die 5 %, wie sie auch die Ausschüsse des Bundesrates gefordert haben.

b) Verschonung von Umstrukturierungen im Konzern von der Streichung des Verlustvortrags in § 8 c KStG

Das Konzernsteuerrecht außerhalb der ertragsteuerlichen Organschaft ist schon im Steuerrecht der EU-Staaten kaum zu durchschauen. Als umso wichtiger erscheint es, Bereiche zu identifizieren, in denen sich Umstrukturierungen auf die Unternehmensorganisation beschränken (vgl. Oestreicher/Spengel, Ein Europa der zwei Geschwindigkeiten? CCCTB: Die EU-Doppelbesteuerung in DB Beilage September 2008 S. 302 ff.).

§ 8 c KStG sollte bei der beabsichtigten Kürzung des Verlustvortrags Konzernstrukturen insgesamt nicht berühren. So besteht kein Anlass, Verschiebungen mit Beendigungen der Verfügungsmacht mit solchen im Konzern gleichzustellen. Bei Konzernstrukturen ist nach geltendem Recht nicht einmal die Anteilsverstärkung innerhalb einer Beteiligungskette vom § 8 c ausgenommen. Zugleich besteht hinsichtlich des Zinsvortrages eine Überschneidung mit der Zinsschranke nach § 4 h EStG, die die Auswirkungen steuerlicher Regelungen durch Interdependenzen geradezu unüberschaubar macht.

Demgegenüber reicht die Begründung zum neuen Recht (BT-Drs. 16/4841) nicht aus, dass eine Konzernbetrachtung zu verwaltungsaufwendig und missbrauchsanfällig sei.

c) Einschränkung des Konzernbegriffs für die Zinsschranke bei Fonds als Kapitalgebern

Der Konzernabschluss in § 4 h Abs. 2 Satz 2 EStG müsste richtigerweise ein Ausgreifen auf die Finanzierung durch Fonds auszuschließen. Durch § 4 h Abs. 1 Satz 1 EStG scheint dies bei den Zinsaufwendungen eines Betriebes demgegenüber anders zu

sein. Das umfangreiche BMF-Schreiben zur Anwendung der Zinsschranke trifft hier keine Entscheidung (Tz. 1-10).

Das Verhältnis zu den Kapitalgebern muss jedoch gleich geregelt werden. Insofern ist der Konzernabschluss nach einem existierenden Regelwerk auch die Grenze der Anwendung der Zinsschranke, wenn der steuerliche Konzernbegriff nicht ins Ungefähre abgeleitet soll.

5. Berücksichtigung des gegenüber der Finanzaufsicht nachgewiesenen Eigenkapitals bei Leasingunternehmen (§ 19 GewStDVKoalitionsEntw.)

Die Vorschrift soll Anlass dazu geben, dass Leasingunternehmen, die gegenüber der Finanzdienstleistungsaufsicht über bestimmte Qualitäten nachweispflichtig werden, durch eine Entlastung bei der Gewerbesteuer zu belohnen sind. Die Unternehmen der IDWR sind mit dem sog. Finanzierungsleasing im Sinne dieser Vorschrift vertraut.

Grundsätzlich wird dadurch der gleiche Sachverhalt bei Gesellschaften, die nicht dem BaFin unterstellt sind, steuerlich anders behandelt. Diese Ungleichbehandlung ist zwar nicht unproblematisch, sie ergibt jedoch auf der Ebene der GewStDV dann Sinn, wenn die gegenüber der Finanzdienstleistungsaufsicht nachgewiesenen Eigenkapitalbestandteile von Leasingunternehmen tatsächlich mit deren Stabilität einhergehen. Weniger problematisch ist, dass bei Banken der Eigenkapitalnachweis außerhalb der Leasinggeschäfte ohnehin regulativ erzwungen wird.

Angesichts der großen Bedeutung des Leasing, insbesondere auch des Immobilienleasing, ist es einen fiskalischen Versuch wert, eine Spaltung des Marktes in Leasinggesellschaften, die der Finanzaufsicht unterstellt sind, und solchen, die es nicht sind, zu versuchen. Dies geschieht mittels eines Begriffs des Finanzierungsleasings, der so

weit gefasst ist, dass nur solche Firmen davon verschont bleiben, bei denen die Finanzierungsfunktion nicht im Vordergrund steht.

Allerdings kann die Unterscheidung hinsichtlich der Zinsschranke in § 4 h EStG ebenfalls nicht folgenlos bleiben. Die Unterscheidung zeigt, dass ertragsteuerlich eine Unterscheidung zwischen Gesellschaft und Leasinggeschäft üblich ist. Insofern ist die Einbeziehung des Leasing unter Tz. 25.6 in das BMF-Schreiben zur Zinsschranke vom 04.07.2008 insgesamt aufzugeben, da richtigerweise auch von der Gewerbesteuer die weitere Differenzierung, ob dem Leasingnehmer der Leasinggegenstand wirtschaftlich zuzurechnen ist, nicht mitvollzogen wird.

Eine entsprechende gesetzliche Regelung würde auch die von der Finanzverwaltung als Billigkeitslösung zugelassenen Ausnahmen für das Immobilienleasing für die Fälle, wo die Leasingrate und der Restkaufbetrag den Wert der Immobilie widerspiegeln, zugunsten eines wirtschaftsorientierteren Begriffs des Finanzierungsleasings sprengen.

6. Pauschal unschädliche gewerbliche Anteile bei der erweiterten Kürzung nach § 9 Satz 1 Nr. 2 GewStG

Die Gewerbesteuer wird durch Modifikation und die Nichtabziehbarkeit von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zur allgemeinen Unternehmensteuer. Das gilt auch für die erweiterte Kürzung, weil durch ihre anderen Betätigungen viele Unternehmen die Bedingungen einer gewerbesteuerlich begünstigten Wohnungsverwaltung nicht mehr erfüllen. Gerade deshalb erscheint es als erforderlich, einen gewerblichen Anteil in großen Wohnblöcken für gewerbesteuerlich unschädlich zu erklären. Ansonsten würde jeder eingebaute Kiosk zu Problemen führen, die die an sich sinnvolle Vorschrift aushöhlen.

Vorgeschlagen wird, bis zu 10 % der Mieten aus gewerblichen Anteilen (insbes. Betriebsvorrichtungen) für unschädlich zu erklären, sofern dadurch die Vermietung unterstützt wird.

7. Grundsteuer bei strukturellem Leerstand

Der Bundesrat will die mit dem Beschluss des Gemeinsamen Senats vom 24.10.2007 veränderte Rechtsprechung des BFH (DStR 51-52/2007 S. 2323 ff.) und des BVerwG in den fiskalischen Auswirkungen durch eine Änderung von § 33 Abs. 1 GrStG eindämmen (Nr. 54 der Stellungnahme des Bundesrates). Ziel ist es, einen angeblich fiskalisch tragbaren Kompromiss zugunsten der Gemeinden zu definieren.

Die Gesetzgebung verkennt die grundsätzlichen Hindernisse, die der BFH und das BVerwG zur jüngsten Änderung der Rechtsprechung zurückzulegen hatten. Umstritten war, inwiefern struktureller Leerstand einer dauerhaften Wertminderung im Sinne von § 33 GrStG gerecht würden. Nachdem die bewertungsrechtliche Problematik durch die Bestimmung der Grundsteuer als Sollertragsteuer ein anderes Verständnis erfahren hat als bisher (vgl. Englert, Grundsteuererlass oder Wertfortschreibung im Fall dauerhaften Leerstandes DStR 2007, S. 95 ff. [S. 98 f.]), kommt es nur noch darauf an, ob die Wertminderung in die übliche Vergütbarkeit hinreichend eingreift, um danach einheitlich Kriterien für die Herabsetzung der Grundsteuer zu erlassen.

Die im Bundesrat mehrheitsfähig gewordene Überarbeitung von § 33 Abs. 1 GrStG gibt auf die Fragen nach der Art der Besteuerung durch die Grundsteuer eine neue, aber hier unangemessene Antwort. Bei dem vorgeschlagenen Recht würde bei einem 100%igen Leerstand 50 % der Steuer anfallen, was einen konfiskatorischen Zugriff bedeutet. Dies ist besonders dann abzuweisen, wenn – bei größeren Wohnungsunternehmen – eine Querfinanzierung aus der Wohnungsbewirtschaftung erforderlich würde.

Das vom BFH und BVerwG gemeinsam vertretene Kriterium besteht hingegen darin, dass oberhalb einer Ertragseinbuße von 20 % in Bezug auf das „übliche“ Entgelt der Grundsteuer eine Ertragsbewertung zugrunde gelegt wird, bei der $\frac{4}{5}$ des fehlenden Ertrages nicht mehr zur Ertragsbewertung herangezogen werden.

Berlin, den 5. Oktober 2008

gez. Dr. Harm Carls

gez. Franz Wynands, WP/StB