

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn  
Minister a. D.  
Eduard Oswald  
Vorsitzender des Finanzausschusses und  
an die Mitglieder des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages

**E-Mail: [eduard.oswald@bundestag.de](mailto:eduard.oswald@bundestag.de)  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Geschäftsführung

Haus der Steuerberater  
Neue Promenade 4  
10178 Berlin

Zentrale 030 240087-0  
Durchwahl 030 240087-43  
Telefax 030 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)  
<http://www.bstbk.de>

12. Oktober 2006  
Fi

**Öffentliche Anhörung zu dem vom Bundestag eingebrachten Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) – Drs. 16/2712  
Ergänzung zu unseren Ausführungen vom 11. Oktober 2006 zu Artikel 4, Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

Sehr geehrter Herr Oswald,  
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

bitte erlauben Sie uns, im Nachgang zu unserer gestern versendeten Stellungnahme ergänzend auf einige Problempunkte in den geplanten Änderungen zu Artikel 4, Änderung des Körperschaftsteuergesetzes, einzugehen, die in unseren bisherigen Ausführungen noch nicht hinreichend berücksichtigt worden sind.

Zu Nr. 3 (§ 8 Abs. 3 Satz 3 ff. KStG)

"Korrespondierend" zu den in § 8 b Abs. 1 KStG vorgesehenen Änderungen soll die Steuerfreiheit verdeckter Einlagen nun davon abhängig gemacht werden, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters nicht gemindert hat (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Hierdurch sollen angebliche Besteuerungslücken verhindert werden.

Diese Neukonzeption verkennt jedoch Folgendes: Die Nichtbesteuerung der durch eine verdeckte Einlage bewirkten Vermögensmehrung der Gesellschaft findet ihre Rechtfertigung darin, dass diese Vermögensmehrung nicht erwirtschaftet wurde, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Eine möglicherweise fehlerhafte Behandlung beim Gesellschafter vermag daran nichts zu ändern. Darüber hinaus führt diese Konzeption zu Doppelbesteuerungen - im Inlandsfall sowie noch mehr im Auslandsfall.

Beispiel:

Der inländische Gesellschafter zahlt überhöhte Zinsen von 100 an seine Tochter, die Y-GmbH. Die derzeitigen Anschaffungskosten der Beteiligung betragen 200. Im Folgejahr veräußert der Gesellschafter die Beteiligung zu einem Veräußerungspreis von 500.

Die nachfolgenden Berechnungen zeigen in der ersten Spalte die Ergebnisse für den Fall ohne und mit Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG:

	Verdeckte Einlage mindert Einkommen nicht	Verdeckte Einlage mindert Einkommen	Doppel- besteuerung in Höhe von
<u>Gesellschafter</u>			
A Einkommen im Zinszahlungsjahr	0	-100	
Anschaffungskosten Beteiligung	300	200	
Veräußerungsgewinn	200	300	
davon steuerpflichtig			
B § 3 Nr. 40 EStG	100	150	
B § 8b Abs. 2, 3 KStG	10	15	
<u>C Gesellschaft</u>			
Einkommen im Zinszahlungsjahr	0	100	
<b>Gesamteinkommen</b>			
<b>Gesellschaft+Gesellschafter</b>			
<b>= A + B + C</b>			
bei Besteuerung eines			
Veräußerungsgewinns nach			
§ 3 Nr. 40 EStG	100	150	<b>50</b>
§ 8b Abs. 2, 3 KStG	10	15	<b>5</b>

Mit § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG (2. Spalte) soll ein Sachverhalt bestraft werden, der nicht entsprechend der als richtig empfundenen Besteuerungssystematik (1. Spalte) behandelt wird. Wie das Beispiel zeigt, ist die Wirkung der Regelung überschießend, da durch sie nicht das eigentlich als richtig empfundene Einkommen besteuert wird, sondern vielmehr Einkommensteile (im Beispiel oben von 50 bzw. 5) nun doppelt besteuert werden.

Die bereits im Inlandsfall bestehenden Bedenken sind um so stärker, wenn mit der Neuregelung auch Fälle erfasst werden sollen, in denen das Einkommen des Gesellschafters einer Besteuerung im Inland gar nicht unterliegt. Dies steht angesichts der Gesetzesformulierung, die lediglich vom Einkommen des Gesellschafters spricht, zu befürchten. Für die Besteuerung der Einlage bei der inländischen Gesellschaft käme es damit auf die Besteuerung des Gesellschafters nach ausländischem Steuerrecht an. Doppelbesteuerungen wären dann, insbesondere mit Blick auf spätere Dividendenzahlungen oder Veräußerungsgewinne, vorprogrammiert. Im grenzüberschreitenden Sachverhalt übersteigt das Doppelbesteuerungsrisiko das bereits im Inland bestehende (s. o.). Wird für Zwecke der im Ausland erfolgenden Besteuerung des Gesellschafters die verdeckte Einlage nicht entsprechend deutschen Vorstellungen als Anschaffungskosten der Beteiligung aktiviert, so holt der Gesellschafter diese

im Ausland nicht erfolgte Besteuerung spätestens im Falle einer späteren Veräußerung durch einen entsprechend höheren Veräußerungsgewinn nach. Je höher der Teil des Veräußerungsgewinns ist, den der ausländische Staat der Besteuerung unterwirft (z. B. Ausland besteuert Veräußerungsgewinn voll), steigt die durch § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG geschaffene, nun auch internationale Doppelbesteuerung.

Unklar ist ferner der Regelungsgehalt des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG, welcher sich auf den Fall der verdeckten Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften bezieht.

Beispiel:

Die X-AG ist Gesellschafterin der Y-GmbH und der Z-GmbH. Die Y-GmbH hat unangemessen hohe Zinsen (z.B. € 100) an die Y-GmbH gezahlt.

Nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen für verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften würde in diesem Sachverhalt eine verdeckte Gewinnausschüttung durch die Y-GmbH an die X-AG fingiert (Einnahme der X-AG i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG); in einem weiteren Schritt würde eine verdeckte Einlage dieses von der Y-GmbH erhaltenen Vorteils in die Z-GmbH angenommen.

Nach der Gesetzesformulierung bleibt die verdeckte Einlage bei der Z-GmbH auch dann steuerfrei, wenn die verdeckte Einlage beim Gesellschafter das Einkommen gemindert hat. Nach dem Beispiel in der Gesetzesbegründung ergibt sich das Gegenteil. Die verdeckte Einlage wäre nicht steuerfrei.

Sollte das Regelungsziel des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG dem der Gesetzesbegründung entsprechen, ist auch hier wieder auf die besondere Problematik in grenzüberschreitenden Sachverhalten hinzuweisen. Wäre die X-AG in dem oben beschriebenen Beispiel eine in den Niederlanden ansässige X-NV, ist zu fragen, ob die Z-GmbH dafür zu bestrafen ist (Versagung der Steuerfreiheit der verdeckten Einlage), dass ggf. das niederländische Steuerrecht den vom BFH entwickelten *Fiktionen* nicht folgt und bei der X-NV weder eine von der Y-GmbH empfangene verdeckte Gewinnausschüttung - die ohnehin in den Niederlanden zu besteuern wäre - noch eine verdeckte Einlage in die Z-GmbH annimmt. Im Ergebnis würde der Zinsaufwand der Y-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung nicht abzugsfähig sein; der entsprechende Zinsertrag der Z-GmbH bliebe steuerpflichtig. Aus Sicht der niederländischen Konzernmutter wäre das wirtschaftliche Ergebnis aus dem Darlehen in Deutschland gleich Null; das in Deutschland zu versteuernde Einkommen der Gruppe betrüge dahingegen 100.

Aus Sicht einer deutschen Konzernmutter - alle Beteiligten würden den BFH-Fiktionen unterliegen - ergäbe sich bei dem gleichen wirtschaftlichen Konzernergebnis von Null lediglich ein zu versteuerndes Einkommen von 5 (nichtabziehbarer Zinsaufwand von 100 + nach § 8 b Abs. 1, 5 KStG zu 5 % steuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung (=5) + als verdeckte Einlage steuerbefreiter Zinsertrag).

Die Abhängigkeit der Steuerbefreiung der verdeckten Einlage bei der Z-GmbH von der steuerlichen Behandlung der Einlage bei der X-BV würde damit zu unsachgemäßen Ergebnissen sowie im Falle von Gesellschaftern aus EU/EWR-Staaten zu einer mit Blick auf die Niederlassungs-/Kapitalverkehrsfreiheit nicht zu rechtfertigenden Diskriminierung führen.

#### Zu Nr. 4 (§ 8 b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG)

Nach der Neuregelung soll für eine erhaltene verdeckte Gewinnausschüttung die Steuerbefreiung nach § 8 b Abs. 1 KStG bzw. aufgrund eines DBA-Schachtelprivilegs nur insoweit gewährt werden, wie die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft nicht gemindert hat.

Während das generelle Anliegen des Gesetzentwurfs nachvollziehbar ist, muss die Regelung jedoch auf solche verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG begrenzt werden, die auf der Umqualifizierung einer ansonsten steuerpflichtigen Einnahme oder ersparten Aufwendung des Gesellschafters selbst beruhen. Anderenfalls werden in der Praxis gerade in grenzüberschreitenden Fällen unsystematische Ergebnisse heraufbeschworen.

Erzielt eine in Deutschland steuerpflichtige Kapitalgesellschaft überhöhte Zinszahlungen von einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, so wird der unangemessene Teil der Zins-einnahmen in eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG umqualifiziert. Durch Anwendung des § 8 b Abs. 1 KStG auf diese verdeckte Gewinnausschüttung werden an sich steuerpflichtige Zinserträge steuerbefreit. Die im Grundsatz nachvollziehbare Intention der Neuregelung scheint darin zu liegen, dass diese Steuerbefreiung an sich steuerpflichtiger Einnahmen nur dann gewährt werden soll, wenn damit tatsächlich eine wirtschaftliche Doppelbelastung beseitigt wird. Hieran würde es fehlen, wenn die Tochtergesellschaft den korrespondierenden Zinsaufwand steuerlich geltend machen bzw. machen kann.

Hiervon zu unterscheiden sind aber verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die nicht zur Umqualifizierung ohnehin vorhandener steuerpflichtiger Einnahmen führen, sondern überhaupt erst das Vorliegen von Einnahmen begründen. Solche verdeckte Gewinnausschüttungen liegen z.B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Schwester-Gesellschaften vor.

#### Beispiel:

Die X-GmbH hält Beteiligungen an der englischen Y-Ltd. und der französischen Z-SA. Die Y-Ltd. zahlt überhöhte Zinsen an die Z-SA.

Nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen für verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften würde in diesem Sachverhalt eine verdeckte Gewinnausschüttung durch die Y-Ltd. an die X-GmbH fingiert (Einnahme der X-GmbH i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG); in einem weiteren Schritt würde eine verdeckte Einlage dieses von der Y-Ltd. erhaltenen Vorteils in die Z-SA angenommen. Mit Blick auf deutsches Besteuerungssubstrat würde sich insgesamt eine Gewinn- und Einkommenserhöhung bei der X-GmbH ergeben, ohne dass dieser tatsächlich Einnahmen zugeflossen wären.

Bereits nach bisheriger Rechtslage muss die X-GmbH die tatsächlich nicht erzielten Einnahmen aufgrund des § 8 b Abs. 5 KStG mit 5 % der Besteuerung unterwerfen. Schon dieses Ergebnis ist fragwürdig. Infolge der vorgesehenen Gesetzesänderung würde sich die Besteuerung bei der X-GmbH auf 100 % der tatsächlich nicht erzielten Einnahmen ausweiten, soweit nicht der englische Fiskus den Zinsabzug bei der Y-Ltd. versagen würde.

Dieses Ergebnis scheint uns unsachgemäß und auch europarechtlich fragwürdig. Es ließe sich vermeiden, wenn der Gesetzgeber bereits eine Ebene früher, d. h. bei der Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, ansetzen und deren Vorliegen davon abhängig machen würde, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei der ausschüttenden Gesellschaft nicht das Einkommen gemindert hat. Bei den erstgenannten Umqualifizierungsfällen würde dann eine Umqualifizierung vorhandener steuerpflichtiger Einnahmen in verdeckte Gewinnausschüttungen nur insoweit erfolgen. Die bislang vorgesehene Einschränkung der Anwendung des § 8 b Abs. 1 KStG würde sich erübrigen. In den zuletzt genannten Fällen der verdeckten Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften würden Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die ungerechtfertigter Weise zu 100 % besteuert würden, gar nicht entstehen.

Auf der Grundlage der obigen Ausführungen halten wir es für erforderlich, die geplanten Änderungen noch einmal gründlich zu überdenken. Von den geplanten Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG sollte Abstand genommen werden. Dies gilt insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte. In letzteren würden überdies müßige Diskussionen vermieden, wie die inländische Körperschaft oder die Finanzverwaltung eigentlich verlässlich Kenntnis von der steuerlichen Behandlung des Gesellschafters im Ausland erlangen und dieselbe ggf. beweisen können. Auch die vorgesehene Einschränkung der Anwendung des § 8 b Abs. 1 KStG sollte, wie dargestellt, vermieden werden.

Mit freundlichen Grüßen

Nora Schmidt-Keßeler  
Hauptgeschäftsführerin