

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Herrn Eduard Oswald
Vorsitzender
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**Rödl Rechtsanwaltsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Äußere Sulzbacher Straße 100
D-90491 Nürnberg
Telefon +49 (9 11) 91 93-0
Telefax +49 (9 11) 91 93-1097
E-Mail info@roedl.de
Internet www.roedl.de

Ansprechpartner: Dr. Christian Rödl
Tel.-Durchwahl: +49 (9 11) 91 93-1000
Fax-Durchwahl: +49 (9 11) 91 93-7000
E-Mail: christian.roedl@roedl.de

Unser Zeichen
Rö / Ra

20.04.2007

Anmerkungen zur öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen „Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008“

Sehr geehrter Herr Oswald,

unsere Überlegungen zum Kabinettsbeschluß i.S. Unternehmensteuerreform
konzentrieren sich auf die folgenden beiden Punkte:

I. § 8c KStG

Die geplante Neuregelung des § 8 Abs. 4 KStG (euphemistisch mit dem
Schlagwort „Mantelkauf“ bezeichnet) im Gesetzentwurf zur Unternehmens-
steuerreform 2008 durch § 8c KStG begegnet u.a. folgenden Bedenken:

1. Systematische Erwägungen

Die **Anknüpfung an den reinen Anteilseignerwechsel** ist mit dem Kör-
perschaftsteuersystem, das die Körperschaft unabhängig von ihren An-
teilseignern als selbstständiges Besteuerungssubjekt behandelt, nicht ver-
einbar. Die Wirkung einer Durchbrechung dieser Systematik beschränkt
sich jedoch nicht nur auf das System des Steuerrechts, sondern zieht wei-
ter reichende **zivilrechtlich Konsequenzen** nach sich:

- Fällt der Verlustvortrag einer Körperschaft gegen ihren Willen weg,
weil ein zu 26 % beteiligter Gesellschafter seine Anteile verkauft hat,
hat die Körperschaft dann gegen diesen Anteilseigner einen Scha-
densersatzanspruch auf Ersatz des Steuerschadens?

vertreten durch *Rödl & Partner* in:
Ansbach, Bayreuth, Berlin, Chemnitz, Cottbus, Dresden, Eschborn,
Fürth, Hamburg, Hof, Jena, Köln, Kulmbach, Löbau, München, Nürnberg,
Plauen, Regensburg, Stuttgart

vertreten durch *Rödl & Partner International* in:
Belgien, Brasilien, Estland, Frankreich, Hongkong, Indien, Indonesien,
Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Malaysia, Österreich, Polen, Rumänien,
Russische Föderation, Schweden, Singapur, Slowakische Republik, Slowenien,
Spanien, Südkorea, Thailand, Tschechische Republik, Türkei, Ukraine, Ungarn,
USA, Vereinigte Arabische Emirate, Vietnam, VR China

Geschäftsführer
Dr. Bernd Rödl, RA, StB, WP
Dr. Christian Rödl, LL.M., RA, StB
Dr. Nikolaus Weber, M.C.J., RA, vBP
Monika Kastl, Dipl.-Kfm., WP, StB

Sitz: Nürnberg, AG Nürnberg, HRB 22282

- Haben die nicht verkaufenden Mitgesellschafter Schadensersatzansprüche?
- Muss nun in jeden Gesellschaftsvertrag ein Zustimmungsvorbehalt für die Gesellschaft oder die übrigen Gesellschafter zu jedem Anteilsverkauf aufgenommen werden, weil plötzlich allein der Anteilseignerwechsel schädlich ist?
- Führt dies nicht zu einer zivilrechtlich gerade nicht als Grundmodell gewollten Einschränkung der freien Abtretbarkeit von Anteilen, wenn es von nun an nur noch „vinkulierte“ Anteile gibt?

Der Gesetzentwurf schwankt selbst noch unsicher zwischen der gebotenen Trennung von Gesellschaft und Anteilseigner und einer Vermischung hin und her. So geht die Entwurfsbegründung weiterhin davon aus, dass Ursache für eine Versagung des Verlustabzugs das Fehlen „der wirtschaftlichen Identität“ sein soll¹. Die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft bestimmt sich jedoch gerade durch deren Unternehmensgegenstand und die Zusammensetzung des Betriebsvermögens, nicht durch ihre Gesellschafter². Die personelle Komponente wirkt nicht zielgenau. Im Ergebnis werden durch das ausschließliche Abstellen auf einen Anteilseignerwechsel oder ähnliche Sachverhalte auch die Fälle erfasst, in denen keinerlei Änderung der wirtschaftlichen Identität mit dem Gesellschafterwechsel einhergeht, beispielsweise:

- die unentgeltliche **Unternehmensübergabe** innerhalb der Familie, welche gerade im Rahmen der Erbschaftsteuerreform vom Regelfall der unveränderten Fortführung durch den Nachfolger ausgeht³
- der Eintritt von Erben und Vermächtnisnehmern durch einen **Erbfall**, wobei ebenfalls von der unveränderten Fortführung durch den Nachfolger als Regelfall ausgegangen wird⁴
- die Sicherungsabtretung von Anteilen an eine Bank
- die Übertragung von Wertpapieren als Finanzierungsmaßnahme (Wertpapierleihe, Wertpapierdarlehen, Repo-Geschäfte, welche aufgrund der Zinsschranke als alternative Finanzierung an Bedeutung gewinnen können)
- die Übernahme von Aktien durch Emissionsbanken im Zuge eines Börsengangs.

All diese Maßnahmen werden künftig bei Überschreiten der 25 % oder 50 %-Grenze (innerhalb von fünf Jahren) ausnahmslos und ohne Widerlegungsmöglichkeiten sanktioniert.

¹ vgl. Begründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Bundestags-Drucksache 16/4841, S. 130 unten

² vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2003, I R 61/01

³ vgl. § 28 ErbStG-E des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge

⁴ vgl. § 28 ErbStG-E des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge

Durch den Verzicht auf das Merkmal der Betriebsvermögenszuführung verabschiedet sich der Gesetzesinitiator vollständig von dem ursprünglichen Zweck, die Nutzung von leeren Verlustmänteln zu unterbinden.

Die Vorschrift entwickelt sich damit zu einer reinen Verlustabzugsbeschränkung. Für eine solche besteht jedoch **vor dem Hintergrund der Einführung der Mindestbesteuerung** als umfassende allgemeine Verlustabzugsbeschränkung im Jahr 2004 **keine Berechtigung** mehr. Den Zweck, ein gleichbleibendes Steueraufkommen auch in bzw. nach Verlustzeiten zu sichern, beansprucht die Mindestbesteuerung bereits für sich.

Welche Rechtfertigung für eine darüberhinausgehende punktuelle Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG besteht, nachdem dieser seinen Charakter als Missbrauchsvorschrift nun endgültig aufgegeben hat, bleibt offen.

Verdeutlicht man sich das Prinzip des Verlustabzugs, so dient dieser dem Grundsatz der zutreffenden Besteuerung einer Körperschaft nach ihrer Leistungsfähigkeit bezogen auf den gesamten Zeitraum ihrer Geschäftstätigkeit. Durch den Verlustvortrag soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Einkünfte einer Körperschaft jeweils nur abschnittsweise in einem Veranlagungszeitraum steuerlich erfasst werden und somit Spitzen nach oben und unten zu einer unsachgerechten Gesamtbesteuerung führen. Durch die Verlustverrechnung über Veranlagungszeiträume hinaus soll so eine „Glättung“ der Spitzen und eine auf die gesamte Lebensdauer zutreffende Besteuerung erreicht werden, um die Leistungsfähigkeit zutreffend abzubilden.

Während die 2004 eingeführte Mindestbesteuerung vor dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch damit gerechtfertigt werden kann, dass die während der Lebensdauer eines Unternehmens erzielten Verluste nur zeitlich gestreckt verrechnet werden können, führt die Vorschrift des § 8c KStG zu einem endgültigen Wegfall von Verlusten. Dies ist bei einer Gesamtbetrachtung der Tätigkeit einer Körperschaft nicht mit dem verfassungsrechtlich verbürgten Nettoprinzip vereinbar, da es nun von Zufälligkeiten abhängt, wie sich Gewinne und Verluste auf die verschiedenen Veranlagungszeiträume verteilen und wann jeweils ein Anteilseignerwechsel oder Ähnliches stattgefunden hat.

2. Mitgliedschaftsrechte, Stimmrechte, Beteiligungsrechte und „vergleichbare Sachverhalte“

Die Erstreckung auf die Übertragung von Mitgliedschaftsrechten, Stimmrechten, Beteiligungsrechten und auf „vergleichbare Sachverhalte“ lässt die ohnehin über das Ziel hinausschießende Vorschrift unprognostizierbar werden. Allein vom Wortlaut her sind beispielsweise betroffen:

- der Abschluss von Stimmpoolverträgen
- die Einräumung von Mehrstimmrechten
- die Bevollmächtigung zur Stimmrechtsausübung
- die Vereinbarung disquotaler Gewinnausschüttungen
- die Einräumung eines Nießbrauchs an Anteilen
- die Aufnahme von strategischen Partnern und Kapitalgebern über eine direkte Beteiligung (Kapitalerhöhung)
- die Kapitalerhöhung im Zuge eines Börsengangs⁵
- die Begründung einer stillen Beteiligung
- die Errichtung von Treuhandverhältnissen
- die Verpfändung der Anteile
- die Einräumung einer Unterbeteiligung
- der Abschluss eines Beherrschungsvertrages.

Somit wird eine Unzahl von wirtschaftlich notwendigen oder sinnvollen Maßnahmen der Unternehmensführung - sofern die betreffende Quote überschritten ist - automatisch und **ohne Ausnahme sanktioniert**, nur weil diese Maßnahmen hypothetisch einer „Umgehung“ dienen könnten.

Der rechtssystematisch saubere Weg wäre, eine grundsätzliche Norm zu schaffen, die ausgehend vom aktuellen § 8 IV KStG klare und nachprüf-bare Voraussetzungen für den Verlustabzug aufstellt, und im Einzelfall eine jeweils festgestellte Umgehung zu versagen, jedoch nicht, die unternehmerische Freiheit der Gesellschafter von vornherein mit einer **gebundenen Norm** („sind ... nicht mehr abziehbar“) einzuschränken, nur weil theoretisch ein „Missbrauch“ denkbar sein könnte.

Ferner stellt sich die Frage, ob eine Erfassung von „vergleichbaren Sachverhalten“ in dieser Bandbreite noch den Anforderungen an das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot genügt.

⁵ hier ist im Regelfall davon auszugehen, dass die auszugebenden Aktien nicht „direkt“ an die Anteilseigner mit (unschädlichem) Streubesitz übertragen werden, sondern die Anteile stets durch einen Zwischenhändler (Bank, Emissionshaus, Investor etc.) übernommen werden, über den anschließend die Anteile am Markt veräußert werden, so dass die 25 % bis 50 %-Grenze allein deswegen bei jedem Börsengang überschritten sein wird.

3. Sanierung

Eine Sanierungsklausel sollte ausdrücklich in den Gesetzeswortlaut aufgenommen werden. Eine Regelung durch ein BMF-Schreiben ist aus dem Grundsatz der **Gesetzmäßigkeit der Verwaltung** und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht ausreichend. Für den Steuerpflichtigen besteht keine hinreichende Möglichkeit, über das Gesetz hinausgehende begünstigende Maßnahmen der Finanzverwaltung - z.B. auf Grundlage eines Sanierungserlasses - zu erwirken oder einer einheitlichen Anwendung und Auslegung durch gerichtliche Überprüfung zuzuführen. Denn die Finanzgerichtsbarkeit kann jeweils nur überprüfen, ob sich die Verwaltung an die **gesetzlichen** Regelungen hält und ob ein etwaiges Ermessen sachgerecht ausgeübt wurde, jedoch nicht, ob die Finanzverwaltung sich an ihre eigenen Verwaltungsvorschriften hält und diese richtig und einheitlich so anwendet, wie diese bezweckt waren oder sinnvoll wären.

Der aktuelle geltende Sanierungserlass⁶, auf den die Begründung verweist, betrifft nur einen **geringen** Teilbereich der Sanierung, nämlich Sanierungsgewinne durch **Forderungsverzichte** bzw. Schuldenerlass. Bei der Nutzung von vorhandenen Verlustvorträgen handelt es sich jedoch um eine Frage des objektiven Nettoprinzips (zutreffende Besteuerung einer Körperschaft über die Gesamtdauer ihrer Geschäftstätigkeit) und nicht die steuerliche Behandlung von punktuellen Ereignissen wie solche durch einen Forderungsverzicht. Zur Rechtfertigung des Gesetzes auf das Vorhandensein des Sanierungserlasses zu verweisen, ist reiner Etikettenschwindel.

4. Mittelbare Übertragungen

Die mittelbare Anteilsübertragung ist bisher mit gutem Grund von § 8 Abs. 4 KStG nicht erfasst⁷ und schießt - insbesondere im mehrstufigen Konzern - weit über das Ziel der Mißbrauchsvermeidung hinaus.

Ein solche Neureglung ist besonders vor dem Hintergrund untragbar, dass zwar einerseits die mittelbare Anteilsübertragung bis zur obersten Anteilseignerstufe hin sanktioniert wird, jedoch auf der anderen Seite keinerlei Freistellung für eine Übertragung an konzernzugehörige Erwerber, die von ein- und demselben mittelbaren Anteilseigner abhängig sind, gewährt wird. So ist das Ergebnis denkbar, dass bei gleichbleibender Konzernspitze (Großmuttergesellschaft) der Verlustvortrag der Enkelgesellschaft entfällt, weil auf mittlerer Ebene zwischen den Tochtergesellschaften eine Anteilsübertragung stattgefunden hat, obwohl das wirtschaftliche Engagement des mittelbaren Anteilseigners, auf den nach der

⁶ wohl BMF vom 27.03.2003, BStBl I 2003, 240

⁷ BFH-Urteil vom 20.08.2003, Az.: I R 61/01

Gesetzesintention abzustellen ist, vollkommen unverändert bleibt.

Es ist **inkonsequent**, einerseits die Körperschaften als transparent zu betrachten und auf alle Anteilseignerebenen durchzurechnen, um schließlich andererseits auf das einzelne Rechtssubjekt als Erwerber ohne Betrachtung der jeweiligen Anteilseigner des Erwerbers abzustellen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum das Abstellen auf mittelbare schädliche Übertragungen bis hin zur obersten Konzernspitze **zu Gunsten des Fiskus** für die Finanzbehörden unproblematisch durchführbar sein soll, eine Konzernbetrachtung für unschädliche Übertragungen **zu Gunsten des Steuerpflichtigen** jedoch auf einmal „zu verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig“ ist⁸.

Auch aus Gesichtspunkten einer Verhinderung von Umgehungsgestaltungen ist die Sanktionierung mittelbarer Übertragungen nicht gerechtfertigt. Eine Gestaltungsanfälligkeit durch Aufnahme einer Konzern erleichterung ist hierbei nicht ersichtlich. Denn nach der Neuregelung des § 8c KStG würde bereits die **Etablierung** einer doppelstöckigen Struktur mit einer verlusttragenden Gesellschaft zum vollständigen Wegfall des Verlustabzugs führen. Sofern mehrstöckige Strukturen bereits vor Verlustentstehung und Übertragung vorhanden sind, hat dies unternehmerische Gründe, die nicht in der Handelbarkeit von „Verlustvortragsmänteln“ liegen. Diese einst getroffene unternehmerische Entscheidung sollte dann nicht zusätzlich durch Umstrukturierungshindernisse bestraft werden.

Als weiterer Punkt ist anzufügen, dass die betreffende **Körperschaft im Regelfall keinen Einfluss auf ihre Anteilseigner** hat sowie keine Informationsrechte über die Aktivitäten ihrer Anteilseigner und noch weniger über die ihrer mittelbaren Anteilseigner. Gleichwohl muss die Körperschaft ihre steuerlichen Deklarationspflichten erfüllen können und insbesondere ihre eigene Steuerbelastung prognostizieren können, so dass sie ihr wirtschaftliches Handeln daraufhin ausrichten kann, ob die Verlustvorträge noch vorhanden sind oder nicht. Während nach der derzeitigen Fassung des § 8 Abs. 4 KStG für die Geschäftsleitung der Körperschaft noch überprüfbar sein mag, ob eine unmittelbare Anteilsübertragung stattgefunden hat (z.B. wegen der Anzeigepflicht nach § 16 GmbHG) und ob eine Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens stattgefunden hat (Blick in die Bilanz), so ist es unter der Geltung des neuen § 8c KStG für den Steuerpflichtigen nicht mehr feststellbar, ob die Verlustvorträge noch vorhanden sind oder nicht: Man führe sich hierbei das Beispiel vor Augen, dass hinsichtlich 30 % der Anteile an der Holding (Urgroßmuttergesellschaft) ein Stimmpoolvertrag durch deren Gesellschafter in den USA abgeschlossen wurde. In solchen Fällen besteht das Wissen um den Wegfall von Verlustvorträgen - wenn überhaupt - womöglich erst nach Abschluss der Betriebsprüfung, die im Schnitt ca.

⁸ vgl. Begründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Bundstags-Drucksache 16/4841, S. 130 Mitte.

10 Jahre nach Ende des Veranlagungszeitraums liegen dürfte. Wenn die Höhe der Steuerlast von Voraussetzungen abhängt, deren Vorliegen der Steuerpflichtige nicht ermitteln und beurteilen kann, so hat dies mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nichts mehr gemein.

5. Gestufter Anteilseignerwechsel

Vollständig unhandhabbar wird die Vorschrift, wenn es zu sukzessiven Anteilsübertragungen kommt. Aufgrund des fünfjährigen Betrachtungszeitraums ergeben sich dann je nach Anteilseignerwechsel neue, sich überlappende Fünfjahreszeiträume, die abhängig vom Grad der Überschreitung und dem anteiligen Entfall des Verlustvortrages als Merkposten zur Korrektur bei späteren Überschreitungen fortgeschrieben werden müssen. Die Vorschrift wird dadurch zu einem administrativen Monstrum.

Folgendes Beispiel soll zur Verdeutlichung dienen:

Die X-GmbH soll zum Ende des Jahres 00 über einen Verlustvortrag von 100 verfügen. Anteilseigner der X-GmbH sind A mit einer Beteiligungsquote von 70 % und B mit einer Beteiligungsquote von 30 %. Zur Vereinfachung erzielt die X-GmbH zunächst weder Gewinne noch Verluste.

Im Jahr 01 überträgt A einen Anteil von 20 % auf den neuen Anteilseigner C. Der Verlustvortrag i.H.v. 100 bleibt erhalten.

Im Jahr 02 überträgt A einen weiteren Anteil von 10 % auf C. Da innerhalb von fünf Jahren die 25 %-Grenze überschritten worden ist, entfällt der Verlustvortrag anteilig („insoweit“), wegen der Zusammenrechnung in Höhe von 30%. Der verbleibende Verlustvortrag zum Ende des Jahres 02 beträgt 70.

Im Jahr 04 überträgt A auf C weitere 10 % der Anteile. Nun sind innerhalb von fünf Jahren insgesamt 40 % übertragen worden, so dass für den unbefangenen Betrachter nahe liegt, dass sich der Verlustvortrag zum Jahresende 04 erneut verringern muss.

Es sind verschiedene Möglichkeiten denkbar, wie diese Frage zu beantworten ist, wobei der Gesetzeswortlaut keinerlei Aufschluss darüber gibt, welcher Möglichkeit der Vorzug zu geben ist.

a) Möglichkeit 1

Da insgesamt 40 % der Anteile innerhalb der schädlichen Frist übertragen wurden, müssen insgesamt auch 40 % des Verlustvortrags untergehen. Ausgehend vom verbliebenen Verlustvortrag von 70 könnte man diesen auf seinen Anfangsstand zu Beginn der Fünfjahresfrist von 100

zurückverfolgen und davon insgesamt 40 % abziehen, so dass man zu einem Verlustvortrag von 60 am Ende des Jahres 03 gelangt.

Alternativ könnte man ausgehend vom Anfangsstand von 100 zu Beginn der Fünfjahresfrist lediglich die letzte, noch nicht berücksichtigte Anteilsübertragung in Höhe von 10 % (10 % von 100 = 10) vom aktuellen Stand des Verlustvortrages (70) abziehen, so dass sich ebenfalls ein Verlustvortrag von 60 am Ende des Jahres 03 ergibt (70 - 10 = 60). Dies führt allerdings zu unzutreffenden Ergebnissen, wenn zwischenzeitlich weitere Verluste angefallen sind.

c) Möglichkeit 2

Genau so gut könnte man auch 40 % des aktuell bestehenden Verlustvortrages entfallen lassen (40 % von 70 = 28). Diese würde zu einem verbleibenden Verlustvortrag von 42 führen. Diese Alternative scheint ungerecht, da der Steuerpflichtige wegen derselben Übertragung zweimal „bestraft“ wird. Allerdings könnte man sich dann die Ermittlung ersparen, wie hoch der Verlustvortrag zu Beginn des Fünfjahreszeitraums war und ob sich dieser Verlustvortrag durch schädlichen Wegfall oder durch Verrechnung mit Gewinnen verringert hat.

d) Möglichkeit 3

Ebenso vereinfachend wäre es, die letzte noch nicht berücksichtigte Übertragung von 10 % bezogen auf den aktuelle verbliebenen Verlustvortrag abzuziehen, also in Höhe von 7. Am Ende des Jahres 04 verbliebe dann ein Verlustvortrag von $70 - 7 = 63$. Auch diese Lösung erscheint nicht sachgerecht, vom Wortlaut her jedoch - ebenso wie Möglichkeit 2 - denkbar.

e) Möglichkeit 4

Von einer völlig anderen Betrachtung geht offenbar die Gesetzesinitiative aus, die in der Begründung zum Gesetzentwurf auf S. 130 ausführt: *„Einmal im Rahmen des § 8c Satz 1 berücksichtigte Anteilserwerbe können also nicht Anlass einer weiteren Kürzung des Verlustabzugs nach § 8c Satz 1 in späteren Veranlagungszeiträumen sein“.*

Diese auf den ersten Blick logisch erscheinende Feststellung hat jedoch nicht lediglich den Zweck, eine Berechnung entsprechend der oben genannten Möglichkeit 2 auszuschließen, sondern bietet darüber hinaus **geradezu absurde Gestaltungsmöglichkeiten**. Denn in Gesamtschau mit dem in der Gesetzesbegründung nachfolgenden Zahlenbeispiel kann dieser Satz nur so verstanden werden, dass die erstmalige Überschreitung der 25 %-Grenze zum Beginn einer neuen Fünfjahresfrist führt und ein weiteres Entfallen von Verlustvorträgen ausgeschlossen ist, sofern nicht erneut die Grenze von 25 % überschritten ist. In unserem Beispiel wäre

somit der Anteilserwerb der 10 % in 04 unschädlich (vgl. Beispiel auf Seite 131 der Begründung) und der Verlustvortrag der X-GmbH am Ende des Jahres 04 noch immer 70.

Ein solche Sichtweise würde dazu führen, dass stets 50 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren übertragen werden können, jedoch nur 25,01 % des Verlustvortrags entfallen. Wäre dieses Verständnis richtig, so müsste der Berater der X-GmbH dem A raten, im Jahr 02 nicht 10 %, sondern nur 5,01 % der Anteile zu verkaufen und erst beim nächsten Verkauf in 04 die fehlenden Anteile in Höhe von 14,99 % übertragen. Mit gleichem Endergebnis blieben durch diese Gestaltung somit Verlustvorträge i.H.v. 74,99 zum Ende des Jahres 04 erhalten. Dies kann nur schwerlich in der Intention des Gesetzesentwurfs sein.

Fazit: Das angegebene Berechnungsbeispiel löst die aufgeworfene Frage mit der unwahrscheinlichsten und am wenigsten sachgerechten Alternative. Rechtsstreitigkeiten sind daher vorprogrammiert. Es wäre wünschenswert, wenn sich die Rechtsfolgen einer Norm aus dem Gesetz ergeben und nicht aus mehr oder weniger schlüssigen Entwurfsbegründungen und Berechnungsbeispielen.

Abwandlung:

In Abwandlung zum Ausgangsfall soll nun die X-GmbH im Jahr 01 einen Gewinn von 10 und im Jahr 02 vor Übertragung einen Verlust von 30 erzielen.

Fest steht, dass im Jahr 01, in dem noch kein schädlicher Anteilseignerwechsel vorgelegen hat, der Gewinn von 10 mit dem Verlustvortrag verrechnet werden kann und am Ende des Jahres 01 ein Verlustvortrag 90 verbleibt.

Bei der Behandlung der folgenden Übertragungen bestehen jedoch zahlreiche Berechnungsmöglichkeiten mit den unterschiedlichsten Ergebnissen.

Fazit: Während eine „Alles-oder-Nichts“-Lösung noch mit der Betrachtung innerhalb eines Fünfjahreszeitraums kompatibel sein mag, so ist dies mit einer Regelung zum **quotalen** Verlustvortragsuntergang nicht mehr praktikierbar. Auf den quotalen Untergang und die 25 %-Grenze sollte aus Praktikabilitätsgründen verzichtet werden.

6. Anwendungsvorschrift

Bei der Anwendungsregelung zum neuen § 8c KStG in § 34 Abs. 6 KStG ist zu begrüßen, dass die Anwendbarkeit des alten § 8 Abs. 4 KStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2007 endet, und lediglich eine zweijährige Frist für die Zuführung neuen Betriebsvermögens nachwirkt. Hierbei ist jedoch anzumerken, dass der Gesetzesinitiator durch die ausdrücklich Bezugnahme auf § 8 Abs. 4 KStG in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung anscheinend das Defizit der Vorgängernorm dadurch „reinwaschen“ will, indem er diese für den Übergangszeitraum noch einmal ausdrücklich gesetzgeberisch bestätigt. Dieses Unterfangen wäre für Anteilsübertragungen nach Verabschiedung der Unternehmenssteuerreform wohl zulässig, für vorherige Übertragungen jedoch wegen verfassungswidriger Rückwirkung unzulässig, wenn sich das BVerfG der Auffassung des BFH anschließt.

Materiell gerät die Formulierung der Anwendungsvorschrift zu weit, da von der Übergangsregelung sämtliche Anteilsübertragungen ab Inkrafttreten des § 8 Abs. 4 KStG erfasst werden, wobei denklogisch nur diejenigen Übertragungen miteinbezogen werden dürften, bei denen die fünfjährige Zuführungsfrist zum 31.12.2007 noch nicht abgelaufen ist bzw. maximal am 31.12.2009 abläuft. Anwendungsbereich kann somit allenfalls eine Übertragung ab dem 31.12.2004 sein, sollte man mit der Finanzverwaltung von der Geltung eines 5-Jahreszeitraums für schädliche Übertragungen ausgehen.

Unklarheit besteht auch, wenn die Anwendungsregelung nicht der bisher von der Finanzverwaltung und dem FG Köln vertretenen Auffassung über den Umfang des Abzugsverbots Rechnung trägt, nach der der Verlust der wirtschaftlichen Identität erst zum Zeitpunkt der Betriebsvermögenszuführung eintritt, nicht jedoch bereits zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung. Nach der aktuellen Formulierung würden - entgegen der o.g. herrschenden Meinung - vom Abzugsverbot insbesondere die Fälle erfasst, bei denen zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung bereits Verluste mit Gewinnen verrechnet wurden. In diesen Fällen führt die Anwendungsvorschrift zu einer rückwirkenden Versagung des Verlustabzugs und damit zu einer verfassungswidrigen Schlechterstellung für die betreffenden Körperschaften.

§ 34 Absatz 6 Satz 4 müsste daher sprachlich folgendermaßen korrigiert werden:

Bei einer *nach dem 31.12.2004 und vor dem 31.12.2007* vorgenommenen Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft tritt der Verlust der wirtschaftlichen Identität *zum Zeitpunkt der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens* ein, wenn die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens vor dem 31.12.2009 erfolgt ist“.

Sollte die Vorschrift nicht mehr entsprechend korrigiert werden, ist mit einer Vielzahl von Einspruchs- und Klageverfahren zu rechnen.

II. Thesaurierungsbegünstigung

In der derzeit vorgeschlagenen Form der Thesaurierungsbegünstigung möchten wir folgende Bedenken vortragen:

1. Begünstigung aller Personengesellschaften

Kapitalgesellschaften profitieren von der Senkung des KSt-Satzes unabhängig von ihrer Größe, ihrer Finanzierungsstruktur, ihrer Geschäftsentwicklung etc. Für mittelgroße Personenunternehmen ist dagegen derzeit eine „Begünstigungslücke“ vorprogrammiert; die Thesaurierungsbesteuerung lohnt sich bei dem meist nur mittelfristigen Planungshorizont dieser Unternehmen wegen der Nachteile der Nachversteuerung nicht. § 7g EStG findet wegen des weiterhin sehr eingeschränkten Anwendungsbereiches keine Anwendung und gleichzeitig müssen diese Unternehmen einen Großteil der vorgesehenen Gegenfinanzierung mittragen.

Forderung:

Thesaurierungssteuersatz und § 7g EStG müssen so aufeinander abgestimmt werden, dass die Entlastungswirkungen allen Personenunternehmen zugute kommen. Es sollte ein allgemeines Anwendungswahlrecht zwischen begünstigter Besteuerung bei Gewinnthesaurierung und steuerfreier Investitionsrücklage eingeräumt werden.

2. Thesaurierungsbelastung

Die angegebene **Gesamtbelastung** bei Thesaurierung von **29,8 %** und damit entsprechend der Thesaurierung bei Körperschaften steht regelmäßig **nur auf dem Papier**. Denn in der Regel ist ein Einzelunternehmer oder Mitunternehmer darauf angewiesen, zumindest die auf den thesaurierten Gewinn entfallende Steuerbelastung und eine angemessene Ge-

schäftsführervergütung aus dem aktuellen Gewinn zu entnehmen. Der Personenunternehmer hat somit nie die Chance, hundert Prozent des entstandenen Gewinns zu thesaurieren, denn Steuerzahlungen im laufenden Jahr verringern den begünstigungsfähigen Betrag. Daran ändert auch nichts, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag abzüglich der angefallenen Steuerbelastung festgestellt wird. Denn dies bewirkt, dass die Entlastungswirkung für die Steuerzahlungen bis zum Zeitpunkt der Vollentnahme aller begünstigt besteuerten thesaurierten Gewinne hinausgeschoben wird.

Unter Berücksichtigung der notwendigen Steuerentnahmen wird sich daher im Vergleich mit Kapitalgesellschaften in der Regel eine höhere laufende Belastung für den thesaurierten Gewinn ergeben.

Nach unseren Berechnungen beträgt die Steuerbelastung bei „**Vollthesaurierung**“ **unter Berücksichtigung nur der notwendigen Steuerentnahmen rd. 34,8 %**. Der Thesaurierungssatz müsste auf rd. 22 % gesenkt werden, um eine tatsächliche Angleichung der Belastung zu erhalten!

Forderung:

- Weitere Senkung des Thesaurierungssatzes auf 22 %
- Erstreckung des Thesaurierungssteuersatzes auch auf für Steuerzahlungen entnommene Gewinne.

3. Einschluss von Altgewinnen

Es ist grundsätzlich nachvollziehbar, dass bei einer späteren Entnahme von zunächst begünstigt auf dem Niveau der Körperschaftsteuer besteuerten thesaurierten Gewinnen eine Nachversteuerung erfolgt und dadurch eine Anpassung an das Steuerniveau bei Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften herbeigeführt wird.

Nicht akzeptabel ist jedoch die Regelung, dass bisher voll versteuerte Gewinne, die bis zum Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 im Unternehmen thesauriert wurden („Altgewinne“), nach der Reform nicht mehr ohne zusätzliche Steuerbelastung entnommen werden können, wenn und soweit für ab 2008 angefallene Gewinne eine Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wurde. Grundsätzlich entspricht eine solche Verwendungsreihenfolge zwar auch den Besteuerungsprinzipien bei Kapitalgesellschaften, beispielsweise im früheren deutschen Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren. Jedoch wurde dort im Wege des Körperschaftsteuerguthabens sichergestellt, dass zuvor mit einem höheren Steuersatz als der aktuellen Thesaurierungsbelastung belastete Gewinne unter Erstattung der erhöhten Steuerbelastung ausgeschüttet werden können. Eine vergleichbare Regelung findet sich für thesaurierende Personenunternehmen nicht – die Konsequenz wäre eine deutliche Benachteiligung der Familienunternehmen.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat Altgewinne vor 2008 in Höhe von 100.000 EUR thesauriert, diese waren beim Gesellschafter mit 42 % + SolZ = 44,31 % belastet. Erzielt das Unternehmen **keinen Gewinn**, kann der Gesellschafter nach augenblicklicher Rechtslage ohne Auslösung einer zusätzlichen Steuerbelastung die Altgewinne schrittweise zur Deckung seines Lebensunterhalts entnehmen.

Dies wird ab 2008 so bleiben, wenn nach 2008 kein Gewinn erzielt oder keine Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wird. Wird in 2008 zunächst ein Gewinn von 100.000 EURO erzielt, der zu 50 % thesauriert und der begünstigten Besteuerung unterworfen wird, ergibt sich hieraus ein Nachbesteuerungsbetrag von rund 35.000 EUR. Bleibt in den Folgejahren ein Gewinn aus und entnimmt der Gesellschafter aus seinen Alrücklagen die für den Lebensunterhalt notwendigen Beträge, führt dies bis zu einem Betrag in Höhe des Nachversteuerungsbetrages von 35.000 EUR zu einer zusätzlichen Steuerbelastung von 25 % + SolZ.

Besondere Brisanz hat diese Problematik in einem Übergangszeitraum zur neuen Besteuerung. Mehrsteuern aufgrund Betriebsprüfung, die in den Jahren nach 2008 anfallen, werden eine Zeit lang auf hochbesteuerten Gewinnen vor 2008 beruhen, die in den thesaurierten Altgewinnen enthalten sind. Muss der Gesellschafter für diese Mehrsteuern Entnahmen über den jährlichen Gewinnanteil hinaus tätigen, unterliegt er der Nachversteuerung, obwohl er wirtschaftlich lediglich über die bereits vollversteuerten Altgewinnanteile verfügt.

Der Gesetzesentwurf verzichtet zu Gunsten einer angeblich einfachen Regelung darauf, den Steuerpflichtigen den steuerfreien Zugriff auf die Alrücklagen zu ermöglichen. Dies ist Vereinfachung an der falschen Stelle, sie führt zu einer zusätzlichen Steuerbelastung für Familienunternehmen.

Nach der Systematik des Entwurfs ergibt sich auch keinerlei Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, der vorrangigen Nachversteuerung der Altgewinne bei Inanspruchnahme der Thesaurierung zu entgehen. Entnimmt der Steuerpflichtige beispielsweise vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform die Alrücklagen und legt sie anschließend - um keine Liquiditätsbelastung herbeizuführen - in die Gesellschaft ein, so wirkt sich dies lediglich im Jahr der Einlage nicht schädlich aus, im Folgejahr jedoch droht abermals die Nachversteuerung trotz entnehmbarer Altliquidität. So müsste der Steuerpflichtige die Alrücklagen jedes Jahr erneut entnehmen und einlegen, weil er nur so der Verwendungsreihenfolge entgehen kann (§ 34a Abs. 4 Satz 1: Saldierung nur der Einlagen des jeweiligen Wirtschaftsjahres). Einem solchen „Entnahmespiel“ sind jedoch

an anderer Stelle Grenzen gesetzt, beispielsweise durch § 4 Abs. 4a EStG.

Forderung:

Zulassung des direkten Zugriffs auf Altgewinne ohne Nachversteuerung von thesaurierten, begünstigt besteuerten Neugewinnen.

4. Verrechnungskonten

Ungeklärt ist die Behandlung sog. **Gesellschafterverrechnungskonten**, die im Verhältnis zur Gesellschaft Fremdkapitalcharakter haben und auf die bei Vorliegen des bei Personengesellschaften weit verbreiteten sog. **3-Konten-Modells** die Gewinnanteile der Gesellschafter unmittelbar gebucht werden. Handelsrechtlich liegt in diesem Vorgang eine Entnahme und Rücküberlassung als Gesellschafterdarlehen. Steuerlich zählen die Darlehenskonto zum Kapital der Gesamt-Mitunternehmerschaft, allerdings mit der Besonderheit, dass auf Ebene der Gesamthand eine Verbindlichkeit und im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters eine Forderung zu berücksichtigen ist. Hieraus ergeben sich verschiedene Fragen:

- Führt die Gutschrift auf einem solchen Verrechnungskonto bereits zu einer **Entnahme im Sinne des § 34a EStG** mit der Konsequenz, dass eine Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nicht mehr in Betracht kommt?

Bei vielen Personengesellschaften stellen die Gesellschafterverrechnungskonten wirtschaftliches Eigenkapital dar, können nach der Finanzlage und nach dem Gesellschaftsvertrag nicht oder nur eingeschränkt abgezogen werden. Hier die Thesaurierungsbegünstigung zu verweigern, widerspricht dem System der Personengesellschaften und der Mitunternehmerschaft, da die Gesellschaft mit dem Kapital wie mit Eigenkapital wirtschaften kann und diese Konten auch steuerlich als Eigenkapital behandelt und belastet werden. Außerdem würde diese Behandlung nicht berücksichtigen, dass die Mittel durch Erfassung der Forderung im Sonderbetriebsvermögen tatsächlich in der betrieblichen Sphäre verhaftet bleiben und nicht in die private Sphäre überführt werden. Die weitgehende Parallele zum Einzelhandelsunternehmen gebietet es, diese Gewinnanteile als begünstigungsfähig zu behandeln.

- Würde die **Gutschrift** auf dem Konto bereits eine **Nachversteuerung** auslösen oder tritt diese erst bei tatsächlichem Abzug der Mittel ein? Nur letzteres wäre sinnvoll, da andernfalls vielen Personengesellschaftern die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung verwehrt wäre, hinge sie doch von einer Änderung der gesellschaftsvertraglichen Kontenstruktur ab, die haftungsrechtlich negative Fol-

gen haben könnte und der Mitwirkung der Mitgesellschafter bedürfte.

- Umgekehrt bedarf es einer gesonderten Behandlung der bereits auf Gesellschafterverrechnungskonten verbuchten **Altgewinne**. Diese müssen als bereits entnommen anerkannt werden mit der Konsequenz, dass Gesellschafter unabhängig von einer Thesaurierungsbesteuerung zukünftiger Gewinne diese Beträge ohne Nachbesteuerung aus dem Unternehmen abziehen können (siehe oben 2.). Es wäre akzeptabel, wenn man zur Trennung eine gesonderte Kontenführung für Alt- und Neugewinne fordern würde.

Forderung:

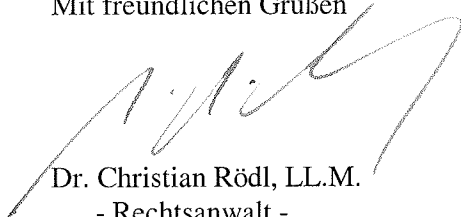
Altguthaben auf Verrechnungskonten mit Fremdkapital-Charakter sollten ohne Nachversteuerung abgezogen werden können.

Bei Neugewinnen können diese auch bei Verbuchung auf dem Darlehenskonto der Thesaurierungsbesteuerung unterworfen werden.

Eine Nachversteuerung findet erst bei Rückzahlung der Darlehensbeträge statt.

Ich freue mich auf die Diskussion zum Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 am 25. April 2007 in Berlin.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Christian Rödl, LL.M.

- Rechtsanwalt -
- Steuerberater -