

vorab per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

An den  
Finanzausschuss des Deutschen  
Bundestages  
Platz der Republik 1  
1 1011 Berlin

Düsseldorf, 12. Oktober 2006  
515/408

### **Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit, zu dem oben genannten Gesetzentwurf Stellung nehmen zu dürfen, danken wir Ihnen. Wir begrüßen, dass der Gesetzgeber eine Berichtigungsvorschrift für den Fall geschaffen hat, dass im Nachhinein bei einer Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird, die bislang bei dem Anteilseigner mangels Berichtigungsmöglichkeit seines Einkommensteuerbescheides nicht umqualifiziert und entsprechend dem Halbeinkünfteverfahren versteuert werden konnte. Im Übrigen läuft der Gesetzentwurf u.E. allerdings in weiten Teilen dem Ziel der Steuervereinfachung und Steuerentlastung zuwider. Durch die vorgesehenen Änderungen entsteht insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine erhöhte Rechtsunsicherheit, die dem Investitionsstandort Deutschland nicht zugute kommen wird. Zudem führt der Entwurf für viele Unternehmen zu erheblichen Mehrbelastungen nicht nur bei den Steuerzahlungen, sondern vor allem auch bei den Steuerverwaltungskosten.

Wegen der besonderen Bedeutung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften regen wir ferner die Aufnahme einer klarstellenden Regelung zur Realteilung in das Jahressteuergesetz 2007 an.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

## **I. Anmerkungen zum EStG-E**

### **1. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG-E**

§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG-E soll um einen Halbsatz ergänzt werden, nach dem das Halbeinkünfteverfahren für sonstige Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und für Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nur dann gilt, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Gesellschaft gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht gemindert haben.

Die vorgesehene Regelung lässt offen, ob sie nur für Inlandsfälle oder auch für grenzüberschreitende Fälle gelten soll. Eine uneingeschränkte Anwendung der Vorschrift würde europarechtlichen Bedenken begegnen. Das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG wäre ausgeschlossen, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft einem unbeschränkt Steuerpflichtigen eine verdeckte Gewinnausschüttung gewährt, da § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht anzuwenden ist.

Eine Minderung des Einkommens soll nach der Gesetzesbegründung auch dann vorliegen, wenn bei der Kapitalgesellschaft noch keine erstmalige Steuerfestsetzung erfolgt ist. Damit werden in der Gesetzesbegründung tatbestandliche Voraussetzungen formuliert, die durch den Gesetzeswortlaut des § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG-E nicht gedeckt sind.

Dessen ungeachtet ist fraglich, wen die Pflicht trifft nachzuweisen, dass die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der gewährenden Gesellschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht gemindert hat. Unseres Erachtens kann von einem Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, für seine Besteuerungszwecke die steuerliche Behandlung bei einem anderen Steuerpflichtigen nachzuweisen. Die Frage, wie der Nachweis bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft geführt werden soll, bleibt völlig offen.

Wir regen klarstellende Änderungen an.

### **2. §§ 20 Abs. 2b, 52 Abs. 37d EStG-E**

Gem. § 52 Abs. 37d EStG-E soll der neue Absatz 2b des § 20 EStG-E, wonach § 15b EStG sinngemäß anzuwenden ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2006 gelten. Zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen rückwirkenden Anwendung regen wir an, die Neuregelung nur auf Verträge anzuwenden, die nach dem Tag des Kabinettsbeschlusses abgeschlossen wurden.

### 3. § 50d Abs. 3 EStG-E

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 Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für diesen Zweck eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Damit soll offensichtlich der Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung vom 30.1.2006 (BStBl I 2006, 166) zu der Entscheidung des BFH vom 31.5.2005 (BStBl. II 2006, S. 118) kodifiziert werden. Zur Begründung der Änderung des § 50d Abs. 3 EStG wird in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass sie der Festigung und Konkretisierung der Vorschrift als Missbrauchsregelung diene. Die gesetzgeberische Reaktion geht jedoch weit über dieses Ziel hinaus. Die geplanten Änderungen würden zu einer nicht hinnehmbaren Rechtsunsicherheit führen, die den Investitionsstandort Deutschland massiv gefährdet. Dies gilt insbesondere für den Finanzplatz Deutschland wichtige Gestaltungen, wie z.B. für die Securitizations (Verbriefungen), bei denen die Zweckgesellschaft in der Regel keinen eigenen Geschäftsbetrieb hat, aber als Umverpackungseinheit eine wichtige wirtschaftliche Funktion erfüllt. Das Management wird regelmäßig von einer anderen Institution betrieben.

Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG-E sind jeweils mit dem Wort „oder“ verbunden. Unklar ist, ob § 50d Abs. 3 EStG-E künftig bereits dann anzuwenden ist, wenn nur eine der Voraussetzungen erfüllt wird. Sollte dies zutreffen, ginge die geplante Neuregelung über das gesetzgeberische Ziel, die missbräuchliche Zwischenschaltung von ausländischen Gesellschaften zu verhindern, hinaus. Unseres Erachtens liegt keine missbräuchliche Zwischenschaltung vor, wenn zwar die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG-E erfüllt, aber wirtschaftliche Gründe für die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft gegeben sind. Die bisherige Verknüpfung durch das Wort „und“ sollte daher beibehalten werden.

Unklar ist weiter, was unter dem Begriff „Bruttoerträge“ i.S. des § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG-E zu verstehen ist. In der Gesetzesbegründung wird zwar darauf verwiesen, dass sich § 50d Abs. 3 EStG-E hinsichtlich der 10%-Grenze an die Regelung in § 9 AStG anlehnt. Ob damit auch die Definition aus Tz. 9.0.1 des BMF-Schreibens vom 14.5.2004, BStBl. I 2004, Satz 3 auf § 50d Abs. 3 EStG-E anwendbar ist, bleibt jedoch offen. Danach sind unter „Bruttoerträgen“ die Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine eventuell gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer zu ver-

stehen. Ferner bedarf es der Klärung, auf welcher Basis (Betriebsvermögensvergleich oder Einnahme-/Überschussrechnung) die Bruttoerträge ermittelt werden sollen.

Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG-E soll es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft fehlen, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass als „Verwaltung von Wirtschaftsgütern“ auch das Halten von Anteilen an einer oder mehreren Gesellschaften ohne die Ausübung von geschäftsleitenden Funktionen zu sehen ist. Entscheidend wäre für Holding-Fälle daher, ob entgeltliche geschäftsleitende Funktionen von der ausländischen Gesellschaft übernommen werden. Da diese Einschränkung aus dem Wortlaut des § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG-E nicht erkennbar ist, wäre eine gesetzliche Klarstellung wünschenswert.

Für den Fall der geschäftsleitenden Holding zeigt sich außerdem, dass die Forderung nach einem prozentualen Anteil der Einkünfte aus der eigenen Wirtschaftstätigkeit an den Gesamteinkünften die realen wirtschaftlichen Verhältnisse außer Acht lässt und nicht hinnehmbar ist. Zwar wird die Ausübung geschäftsleitender Funktionen als aktive Tätigkeit gewertet. Sofern aber nur die daraus resultierenden Einkünfte für die 10%-Grenze maßgebend sind und die aus den Beteiligungen erzielten Einkünfte, wie z.B. Dividenden, als schädlich angesehen werden, dürfte diese Grenze desto eher unterschritten werden, je mehr Beteiligungen auf die Holding übertragen werden. Dem kann u.E. nur dadurch begegnet werden, dass die aus den Beteiligungen fließenden Einkünfte als Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit qualifiziert werden.

Dessen ungeachtet bestehen Bedenken, ob die Neufassung des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG-E mit EU-Recht vereinbar ist. Die Mutter-Tochter-Richtlinie steht zwar Missbrauchsregelungen nicht entgegen (vgl. Art. 1 Abs. 2 und Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie), die Beschränkung von Grundfreiheiten muss aber gerechtfertigt und verhältnismäßig sein. Die geplanten Beschränkungen, insbesondere die Einführung der 10%-Grenze, sind u.E. in dieser Form nicht durch die Richtlinie gedeckt. Eine Abweichung von dem in Art. 5 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie aufgestellten Grundsatz der Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle ist nach der Rechtsprechung des EuGH (Rs. Denkavit/Vitic/Voormeer, Urteil v. 17.10.1996, ABl. 1996, I-5063) eng auszulegen und auf tatsächliche Missbrauchsfälle zu beschränken. Der EuGH hat pauschale Missbrauchsnormen abgelehnt und klargestellt, dass eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall erfolgen muss.

Zur Prüfung der Voraussetzungen soll nach § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG-E nur auf die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft selbst abgestellt werden, ohne organi-

satorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale anderer Konzernunternehmen, wie z.B. die Einbindung in ein konzernweites Struktur- oder Strategiekonzept, in die Betrachtung einzubeziehen. Auch insoweit geht die Neuregelung u.E. über das für eine Missbrauchsregelung erforderliche Maß hinaus. Es sollten lediglich Merkmale anderer Konzernunternehmen außer Betracht bleiben, die in anderen Staaten als die zu prüfende ausländische Gesellschaft ansässig sind.

Wegen der unbestimmten Rechtsbegriffe, der daraus resultierenden Rechtsunsicherheit für den Anwender und der europarechtlichen Bedenken sollte u.E. § 50d Abs. 3 EStG in seiner bisherigen Fassung beibehalten werden. Anderenfalls bedarf es zumindest der genannten Klarstellungen bzw. Änderungen.

#### **4. § 50d Abs. 9 EStG-E**

Nach § 50d Abs. 9 EStG-E soll die Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen entfallen, soweit der andere Staat die Einkünfte einer anderen Abkommensbestimmung zuordnet und dadurch die Einkünfte nicht oder nur nach einem begrenzten Steuersatz besteuern kann oder die Einkünfte nicht besteuert, weil die Einkünfte von einer Person bezogen werden, die im anderen Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, Ortes der Geschäftsleitung, Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Die beabsichtigte Neuregelung steht u.E. insoweit nicht mit dem in der Gesetzesbegründung genannten Ziel der Vermeidung einer Nichtbesteuerung in Einklang, als sie auch Anwendung finden soll, wenn der ausländische Staat die Einkünfte lediglich nach einem begrenzten Steuersatz besteuert. Dadurch wird möglicherweise eine Doppelbesteuerung ausgelöst. Eine Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c EStG dürfte nur unter der Voraussetzung des § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG in Betracht kommen, da die Einkünfte aus einem DBA-Staat stammen. Unseres Erachtens sollte daher die Anknüpfung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG-E an eine „begrenzte Besteuerung“ entfallen. Zumindest sollte klargestellt werden, dass die Regelung insoweit als „Switch-Over-Klausel“ - wie z.B. in § 20 Abs. 2 AStG - zu verstehen ist.

Dessen ungeachtet soll die Neuregelung gem. § 52 Abs. 59a EStG-E für alle noch offenen Veranlagungen gelten. Die beabsichtigte Anwendungsregelung begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken. Eine steuerbegründende oder steuererhöhende Norm, die in bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume eingreift, verletzt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts rechtsstaatliche Grundsätze. Die Regelung sollte daher erst für Veranlagungszeiträume ab 2007 angewendet werden.

## II. Anmerkungen zum KStG-E

### 1. § 8 Abs. 3 Satz 3 bis 5 KStG-E

Verdeckte Einlagen in eine Kapitalgesellschaft wirken sich - ebenso wie verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft - auf den Handels- und Steuerbilanzgewinn einer Kapitalgesellschaft aus. Für verdeckte Gewinnausschüttungen sieht § 8 Abs. 3 KStG für Zwecke der Einkommensermittlung im Ergebnis eine außerbilanzielle Hinzurechnung vor. Für verdeckte Einlagen fehlt bislang eine derartige ausdrückliche gesetzliche Regelung der erforderlichen außerbilanziellen Abrechnung bei der Einkommensermittlung.

Nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG-E soll sich das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöhen, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des vorteilsgewährenden Gesellschafters gemindert hat. Eine Minderung des Einkommens des Gesellschafters als tatbestandliche Voraussetzung des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG-E soll gemäß Gesetzesbegründung bereits vorliegen, wenn z.B. der gewährte Vermögensvorteil zu einem Betriebsausgabenabzug bei dem Gesellschafter geführt hat oder der Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder verbilligt geliefert wurde. Insofern wird gemäß Gesetzesbegründung wohl auch von einer Einkommensminderung ausgegangen, wenn beim Gesellschafter eine verhinderte Vermögensmehrung vorliegt. Diese Auffassung ist u.E. aus dem Gesetzeswortlaut nicht ersichtlich, der ausschließlich auf eine Minderung des Einkommens abstellt. Zudem würden in grenzüberschreitenden Fällen (vermeintliche) stille Reserven, die im Ausland entstanden wären, in Deutschland besteuert, auch wenn nach Auffassung des ausländischen Fiskus keine Korrektur des Verrechnungspreises notwendig wäre. Dies wäre z.B. der Fall, wenn eine ausländische Muttergesellschaft ein Wirtschaftsgut an ihre inländische Tochtergesellschaft veräußern und der Verrechnungspreis aus ausländischer Sicht akzeptiert würde, aber nach Auffassung des inländischen Fiskus ein höherer Preis anzusetzen sei. In der Höhe der Differenz würde es zu einem steuerpflichtigen Ertrag im Inland kommen, was ein offensichtlich sinnwidriges Ergebnis wäre.

In reinen Inlandsfällen ist u.E. die Norm des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG-E nicht notwendig, um eine korrespondierende Besteuerung beim Anteilseigner und der Kapitalgesellschaft zu erreichen. Selbst wenn der Fall vorliegt, dass beim Anteilseigner der Steuerbescheid materiell bestandskräftig und nicht mehr änderbar ist, ist auf Grund des Bilanzzusammenhangs in der ersten noch nicht materiell-bestandskräftigen Veranlagung eine entsprechende Korrektur des Steuerbilanzgewinns geboten. Im Vordergrund der Neuregelung scheint vielmehr der grenzüberschreitende Fall der Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu stehen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei einer Fremdfinanzierung einer Kapitalgesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft (upstream-Darlehen) als Rechtsfolge des § 8a KStG eine verdeckte Einlage anzu-

nehmen (vgl. BMF-Schreiben vom 15.7.2004, BStBl. I 2004, S. 593, Rn. 16, 17.). Bei Fremdfinanzierung einer ausländischen Kapitalgesellschaft sollen die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage jedoch nur in dem Umfang eintreten, in dem die gezahlten Vergütungen für die Fremdkapitalüberlassung nach dem Recht des ausländischen Staats die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht gemindert haben (vgl. BMF-Schreiben vom 15.7.2004, a.a.O., Rn. 27). Auf Grund der restriktiven Vorschriften des § 8a KStG im Vergleich zu den meisten ausländischen Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung würden die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage auf Grundlage der Finanzverwaltungsauffassung regelmäßig nicht zur Anwendung kommen. Da § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG-E im Ergebnis vorwiegend auf grenzüberschreitende Sachverhalte zielt, ist diese Vorschrift, ähnlich zu § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E, europarechtlich stark bedenklich.

§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG-E bestimmt, dass sich das Einkommen nicht erhöht, soweit eine verdeckte Einlage auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde. In diesen Fällen soll nach Satz 5 die verdeckte Einlage die Anschaffungskosten der Beteiligung beim Anteilseigner nicht erhöhen.

Das Verhältnis zwischen Satz 3 und Satz 4 ist unklar. Zum einen könnte Satz 4 als Ausnahme zu Satz 3 verstanden werden. Dies würde bedeuten, dass zunächst der Anwendungsbereich des Satz 3 eröffnet sein müsste, damit Satz 4 überhaupt zur Anwendung käme. Alternativ könnte vertreten werden, dass Satz 4 unabhängig von Satz 3 zu überprüfen sei.

Sicher scheint zu sein, dass § 8 Abs. 4 Satz 4 KStG-E sog. Dreiecksfälle, z.B. Vorteilsgewährungen zwischen Tochterkapitalgesellschaften, betreffen soll. Allerdings sind nur solche Fälle erfasst, in denen die verdeckte Einlage bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde. Als Rechtsfolge bestimmt Satz 4 – im Gegensatz zu Satz 3 –, dass das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht zu erhöhen ist. Im Ergebnis sind auf Ebene der Kapitalgesellschaft – wie bisher – die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage zu ziehen. Vor diesem Hintergrund scheint es nicht sachgerecht, dass die verdeckte Einlage auf Ebene des Anteilseigners gem. § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG nicht nachvollzogen werden soll.

In der Gesetzesbegründung wird entgegen dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG-E angenommen, dass die verdeckte Einlage bei der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft nicht mehr abgezogen würde. Nähme man nun entgegen dem Wortlaut des § 8 Abs. 4 Satz 4 KStG-E an, dass sich das Einkommen in Dreiecksfällen „auch“ erhöhen würde, ergäben sich in anderen Fällen unsystematische Besteuerungsfolgen. Betroffen wäre z.B. der Fall, dass bei den beiden Schwestergesellschaften die Steuerfestsetzung noch änderbar wäre, aber die gemeinsame aus-

ländische Muttergesellschaft die verdeckte Gewinnausschüttung bzw. die verdeckte Einlage nicht nachvollziehen würde. Eine korrespondierende Besteuerung würde in diesem Fall den Abzug der verdeckten Einlage auf Ebene der Kapitalgesellschaft voraussetzen.

Im Ergebnis sind die neu eingeführten Regelungen kaum nachvollziehbar, da sie zu sinnwidrigen Ergebnissen führen. Die geplante Ergänzung des § 8 Abs. 3 KStG wäre zudem eine punktuelle gesetzliche Regelung im Sinne eines Korrespondenzprinzips, das im deutschen Steuerrecht allgemein nicht gilt. Soweit eine derartige Korrespondenz für verdeckte Gewinnausschüttungen mit § 3 Nr. 40 Buchst. d 2. Halbsatz EStG-E, § 8b Abs. 2 Satz 2, § 32a Abs. 1 KStG-E eingeführt werden soll, mag dies durch die Systematik des Halbeinkünfteverfahrens mit seiner Vorbelastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und seiner Nachbelastung auf der Ebene des Anteilseigners gerechtfertigt sein. Für die verdeckte Einlage ergibt sich kein vergleichbarer Regelungsbedarf auf Grund der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens. Unseres Erachtens sollte daher auf die geplante Anfügung der Sätze 3 bis 5 bei § 8 Abs. 3 KStG verzichtet werden.

## **2. § 8b Abs. 1 KStG-E**

Nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E soll eine verdeckte Gewinnausschüttung nur dann nach § 8b Abs. 1 i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG zu 95% steuerfrei sein, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen der gewährenden Gesellschaft nicht gemindert hat. Hierzu dürfen wir auf unsere Anmerkungen zu § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG-E verweisen.

## **III. Anmerkungen zum GewStG-E**

### **§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG-E**

Als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 25.1.2006 (I R 104/04) soll § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG-E dahingehend ergänzt werden, dass in unmittelbarem Zusammenhang mit Gewinnanteilen stehende Aufwendungen den Kürzungsbetrag mindern, soweit entsprechende Beteiligungserträge zu berücksichtigen sind. Abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 61 Abs. 1 Satz 12 und Abschn. 65 Abs. 1 Satz 4 GewStR hat der BFH in dem o.g. Urteil festgestellt, dass die zu kürzenden Gewinnanteile nicht um die Beteiligungsaufwendungen zu mindern sind. Mit der Änderung soll der Zustand vor dem BFH-Urteil wiederhergestellt werden und nur der Nettoertrag aus einer Beteiligung den gewerbesteuerlichen Kürzungsnormen unterfallen. Unseres Erachtens wird damit eine systematisch richtige BFH-Rechtsprechung durch eine unmittelbar folgende Gesetzesänderung konterkariert. Die Vorschrift sollte daher unverändert bleiben .

#### **IV. Anmerkungen zur AO-E**

##### **§ 178a AO-E**

Erst seit relativ kurzer Zeit ist die Finanzverwaltung in Deutschland bereit, Advance Pricing Agreements (APA) zur bilateralen oder multilateralen Vorabverständigung über Verrechnungspreise zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung abzuschließen. Durch die geplante Einfügung des § 178a AO-E sollen künftig Gebühren für die Erteilung eines APA erhoben werden. Neben dem teilweisen Ausgleich zusätzlicher Kosten soll damit laut Gesetzesbegründung die Finanzverwaltung vor unnötigen oder schlecht vorbereiteten APA-Anträgen geschützt werden. Die Grundgebühr soll 20.000 Euro betragen, wobei Ermäßigungen für kleinere Fälle vorgesehen sind.

Eine solche Regelung führt für Unternehmen, die bereits durch die neu eingeführten Dokumentationspflichten erhebliche Steuerverwaltungskosten zu tragen haben, zu einer weiteren Belastung. Vor dem Hintergrund, dass in die gesamte Steuerbelastung eines Unternehmens nicht nur die zu zahlenden Steuern, sondern auch die Steuerverwaltungskosten einzubeziehen sind, sollte auf die Einführung dieser Gebühr verzichtet werden, zumal abgeschlossene APA den Prüfungsaufwand der Finanzverwaltung reduzieren.

#### **V. Klarstellende Regelung zur Realteilung**

Bei Freiberufler-Sozietäten und anderen mittelständischen Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft sind personelle Veränderungen auf der Gesellschafterebene durch Ausscheiden einzelner Gesellschafter und Fortführung der bisherigen Gesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter keine Seltenheit. In der Regel erhält der ausscheidende Gesellschafter keine Abfindung in Geld, nimmt aber seinen Mandantenstamm und andere Wirtschaftsgüter aus der Personengesellschaft mit.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 28.2.2006, BStBl. 2006 I, S. 228 ff.) liegt in diesen Fällen keine steuerbegünstigte Realteilung vor, weil diese eine Betriebsaufgabe voraussetzen würde. Da die verbleibenden Gesellschafter als Mitunternehmer aber die Mitunternehmerschaft fortführen, fehlt es an der Betriebsaufgabe, so dass eine Realteilung von der Finanzverwaltung verneint wird. Der ausscheidende Gesellschafter muss die stillen Reserven seines Gesellschaftsanteils aufdecken und versteuern. Die Gesellschaft wiederum hat die stillen Reserven der als Abfindung hingegebenen Wirtschaftsgüter aufzudecken und zu versteuern.

Hinzu kommt, dass alle Gesellschafter vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters zur Ermittlung der stillen Reserven gezwungen sind und es deshalb notwendig wird, von der im Bereich der freien Berufe üblicherweise praktizierten Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG auf die Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG im Veranlagungszeitraum der Auseinandersetzung überzugehen. Zur Vermeidung der Fortsetzung der Bilanzierungspflicht werden sie nach vollzogener Auseinandersetzung wieder zur Einnahmen-Überschussrechnung zurückkehren. Neben der steuerlichen Belastung des ausscheidenden Gesellschafters und der Gesellschaft kommt es zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand bei der Gesellschaft durch die Bilanzierung.

Unseres Erachtens bleibt bei der Auffassung der Finanzverwaltung unberücksichtigt, dass Realteilung einen steuerlichen Funktionsbegriff darstellt. Bei dessen Auslegung ist zu berücksichtigen, dass die Einführung des Buchwertprivilegs für die Realteilung und vor allem seine Modifizierung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz ab dem Veranlagungsjahr 2001 der Erleichterung von Umstrukturierungen mittelständischer Unternehmen dienen sollten. Betriebsvermögen sollte steuerneutral übertragen werden können, wenn das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt und keine nachfolgende Veräußerung oder Entnahme vorbereitet wird.

Für die Auffassung der Finanzverwaltung gibt es u.E. auch keine gesetzliche Grundlage, da die Einschränkungen des § 16 Abs. 3 S. 3 bis 8 EStG eine Ausnahme vom Buchwertprivileg nur dann vorsehen, wenn der Wechsel in ein anderes Besteuerungssystem (Halbeinkünfteverfahren) oder eine Veräußerung bzw. ein veräußerungsähnlicher Tatbestand innerhalb der Sperrfrist erfolgt.

Im heutigen Steuerrecht wird bereits bei anderen Umstrukturierungsmaßnahmen für steuerliche Zwecke eine Betriebsaufgabe fingiert. Tritt ein weiterer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geld- oder Sacheinlage ein, geben die Gesellschafter aus Sicht des § 24 UmwStG die bisherige Personengesellschaft auf und bringen ihre Anteile an dieser in eine neue, vergrößerte Personengesellschaft ein (vgl. BdF, Anwendungserlass v. 25.03.1998, BStBl. 1998 I, S. 268 ff, Tz. 24.01 Buchst. c). Zivilrechtlich bleibt jedoch die bisherige Personengesellschaft bestehen. Für die oben dargestellten Fälle könnte ebenfalls eine Fiktion eingeführt werden.

Wir regen daher, wie bereits in unserer Eingabe vom 13.9.2006 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, eine klarstellende Regelung im Jahressteuergesetz 2007 an. Denkbar wäre die Einfügung des folgenden Satzes vor den derzeitigen § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG:

„Als Realteilung gilt auch das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachabfindung und deren Fortführung durch die verbleibenden Mitunternehmer; Satz 3 gilt entsprechend“.

Dadurch wäre das Buchwertprivileg entsprechend der Intention des Gesetzgebers auch bei der Form der Realteilung anzuwenden, bei der ein Teil der bisherigen Gesellschafter in einer Nachfolgegesellschaft verbleibt.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Schaum