

Sehr geehrte Damen und Herren,

anbei erhalten Sie die Stellungnahme der Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs (IDWR) zu dem Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Sachverständigenanhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007.

Die IDWR ist ein im Dezember 2004 gegründeter Zusammenschluss von 16 großen, meistens ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, die mehr als 950.000 eigene Wohnungen bewirtschaften. Mitglieder der IDWR sind kommunale, industrieverbundene sowie bankengestützte Wohnungsunternehmen.

Vordringlicher Gegenstand in unserer Stellungnahme ist die Schlussbesteuerung des EK-02. Die Mitgliedsunternehmen der IDWR weisen zum 31.12.2006 einen EK-02-Bestand in Höhe von 31,6 Mrd. EUR auf. Das entspricht fast einem Drittel der vom Bundesfinanzministerium zum Stichtag bezifferten 98,75 Mrd. EUR für die vorhandenen EK-02-Bestände.

Die IDWR befürwortet eine grundsätzlich obligatorische Schlussbesteuerung zum 31.12.2006, um das neue Recht auch gegenüber der zu erwartenden Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bestandsfest zu machen. Erst auf dieser Basis können gut begründete sozialpolitische Ausnahmen für kommunale oder kirchliche Wohnungsunternehmen sowie Wohnungsgenossenschaften bestimmt werden, was die IDWR befürwortet.

Unsere Stellungnahme beinhaltet darüber hinaus folgende Anregungen und Kritikpunkte:

\* eine verbesserte Rechtssicherheit des verschärften § 42 AO durch verbindliche Antworten der rechtlichen und tatbestandlichen Anfragen von Steuerpflichtigen (international bewährtes „Tax Ruling“);

\* die Zulassung sämtlicher Abwertungen von Kapitalhingaben von Gesellschaftern zum Verlustabzug (zu § 8 b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG-RegEntw.);

\* ein Votum für die Herausnahme der normalen GmbH & Co. KG vom Konzernbegriff für die Zinsschranke (entsprechend dem Vorschlag des Bundesrates zu § 4 h Abs. 3 EStG);

\* eine Verschonung von Umgliederungen innerhalb eines Konzerns vom sog. schädlichen Beteiligungserwerb hinsichtlich der Verlustabzüge nach § 8 c KStG (in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008);

\* ein Vorschlag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von deutschen REITs mit ihren ausländischen Investitionen und anderen ertragsteuerlich vorbelasteten Einkünften (entsprechend der Aufforderung des Finanzausschusses an die Bundesregierung in der Beschlussempfehlung zum REIT-Gesetz vom 21. März 2007);

\* ein Vorschlag zur Behandlung von Verlustvorträgen bei wesentlichen Anteilsveränderungen entsprechend der Sondervorschrift für Wagniskapitalgesellschaften.

Wir bitten Sie, die in unserer Stellungnahme vorgebrachten Überlegungen in die parlamentarischen Beratungen zum Jahressteuergesetz 2008 einfließen zu lassen. Zugleich möchten wir Sie bitten, uns die Gelegenheit zu geben, die ausgearbeiteten Vorschläge anlässlich der Sachverständigenanhörung zum Jahressteuergesetz 2008 vortragen zu dürfen.

Für Rückfragen stehe ich Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Harm Carls

Dr. Carls Consulting

Lobbying · Financial Services · Marketing

Mittelstr. 55

10117 Berlin

Tel. 00 49 (0) 30 / 22 48 87 12

Fax 00 49 (0) 30 / 22 48 82 94

**Stellungnahme**

**der**

**Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs (IDWR)**

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes  
2008 (JStG 2008) – Drucksache 16/6290 – unter Einbeziehung der Empfehlungen  
des Bundesrates zum Jahressteuergesetz in Bundesrats-Drucksache 544/1/07**

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

**am 10. Oktober 2007**

---

**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**

## I. Allgemeines

### 1. Die IDWR

Die Initiative Deutsche Wohnimmobilien-REITs (IDWR) ist ein im Dezember 2004 gegründeter Zusammenschluss von 16 großen, ganz überwiegend ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, die mehr als 950.000 eigene Wohnungen bewirtschaften. Mitglieder der IDWR sind kommunale, industrieverbundene sowie bankengestützte Wohnungsunternehmen.

### 2. Stellungnahme zum Entwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2008

Die aus der Sicht der IDWR-Mitgliedsunternehmen wichtigste der mit dem Entwurf zum Jahressteuergesetz 2008 geplanten Gesetzesänderungen betreffen **die Schlussbesteuerung der EK-02-Bestände (§ 38 Abs. 4-9 KStG-RegEntw.)**. Entscheidend ist, dass sich mit dem Regierungsentwurf eine wirtschaftlich und fiskalisch angemessene Lösung abzeichnet, mit der die Ausschüttungsblockade bei den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen überwunden wird. Die vorgesehene Schlussbesteuerung zum 31.12.2006 ist zudem grundsätzlich geeignet, dauerhaft eine gleichmäßige Besteuerung von inländischen und ausländischen Anteilseignern sicherzustellen.

Das ist auch volkswirtschaftlich von großer Bedeutung, weil zum einen die bisherige Diskriminierung von inländischen Wohnungsunternehmen beim Erwerb von Wohnungsbeständen, auch aus privater Hand, gegenüber ausländischen Investoren beendet wird. Zum anderen ergeben sich für die kommunalen Gesellschafter von Wohnungsunternehmen der öffentlichen Hand künftig Möglichkeiten zum Bezug von Ausschüttungen, sodass auch finanzwirtschaftlich der Verzicht auf Privatisierungen attraktiv wird.

Eine Verschonung von der Schlussbesteuerung durch das Wahlrecht, nach dem bisherigen Recht besteuert zu werden, enthält zum einen der Regierungsentwurf für vollständig von der öffentlichen Hand beherrschte Wohnungsunternehmen oder Vermietungsgenossenschaf-

ten (§ 34 Abs. 16 KStG-RegEntw.) und zum anderen der weitergehende Vorschlag des Bundesrates zu einer Bereichsausnahme für Wohnungsunternehmen.<sup>1</sup>

Die diese Option rechtfertigende typisierende und sozialpolitische Argumentation mit einer Instrumentalisierung der Wohnungsunternehmen für eine mieterfreundliche Wohnungspolitik macht allerdings eine besondere Abwägung zum Steuersatz für die obligatorische Schlussbesteuerung notwendig. Denn die Höhe der Besteuerung darf die obligatorische Besteuerung nicht im Gegenzug zugunsten des Wahlrechts zur bisherigen Besteuerung aushöhlen. Auch die heterogenen Interessen der Gesellschafter von kommunalen Wohnungsunternehmen müssen beachtet werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein 1%iger Steuersatz eine Belastung in Höhe einer vollen Jahresnettokaltmiete mit sich bringt.

Die IDWR weist in einer Rekonstruktion der vom Bundesfinanzministerium vorgeschlagenen 3 % einen angemessenen Steuersatz von 2,25 % nach. Dieser niedrigere Steuersatz erleichtert zudem Wohnungsunternehmen, sich der obligatorischen Besteuerung zu unterwerfen und zugleich in das einheitliche Recht für ausländische und inländische Anteilseigner einzutreten.

#### **Weitere Anregungen und Kritikpunkte der Stellungnahme betreffen:**

- eine verbesserte Rechtssicherheit des verschärften § 42 AO durch verbindliche Antworten der rechtlichen und tatbestandlichen Anfragen von Steuerpflichtigen (international bewährtes „Tax Ruling“);
- die Zulassung sämtlicher Abwertungen von Kapitalhingaben von Gesellschaftern zum Verlustabzug (zu § 8 b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG-RegEntw.);
- ein Votum für die Herausnahme der normalen GmbH & Co. KG vom Konzernbegriff für die Zinsschranke (entsprechend dem Vorschlag des Bundesrates zu § 4 h Abs. 3 EStG);

---

<sup>1</sup> BR-Drs. 544/1/07 (Beschluss)

- eine Verschonung von Umgliederungen innerhalb eines Konzerns vom sog. schädlichen Beteiligungserwerb hinsichtlich der Verlustabzüge nach § 8 c KStG (in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008);
- ein Vorschlag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von deutschen REITs mit ihren ausländischen Investitionen und anderen ertragsteuerlich vorbelasteten Einkünften (entsprechend der Aufforderung des Finanzausschusses an die Bundesregierung in der Beschlussempfehlung zum REIT-Gesetz vom 21. März 2007);
- ein Vorschlag zur Behandlung von Verlustvorträgen bei wesentlichen Anteilsveränderungen entsprechend der Sondervorschrift für Wagniskapitalgesellschaften.

## **II. Schlussbesteuerung der EK-02-Bestände (§ 34 Abs. 16 KStG-RegEntw.; § 38 Abs. 4-9 KStG-RegEntw.)**

### **A. Gesetzgeberischer Handlungsbedarf**

#### **1. Geltende EK-02-Besteuerungen: Ausschüttungsblockade, fiskalische Unergiebigkeit**

Die Körperschaftsteuererhöhung nach dem geltenden § 38 KStG bewirkt bei den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen eine Steuerbelastung der Ausschüttungen von 42,9 %, mit Solidaritätszuschlag von 45,3 %. Die Folge ist, dass bei diesen Gesellschaften Ausschüttungen so gut wie vollständig vermieden werden. Nachweisbar ist dies dadurch, dass die durchschnittlichen jährlichen Steuereinnahmen aus der Verwendung des aus der Neubewertung 1990/1991 entstandenen steuerlichen Eigenkapitalbestandteils EK-02 kaum mehr 20 Mio. EUR betragen. Das erscheint bei dem Steuersubstrat der EK-02-Bestände von 98,75 Mrd. EUR als verschwindend wenig. Gut 75 % des EK-02 entfallen auf die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen.

Gleich mehrfach sind in besonderem Maße die kommunalen Wohnungsunternehmen durch diese Ausschüttungsblockade benachteiligt. Das gilt für die derzeitige Situation und auf je-

den Fall noch mehr in der Zukunft angesichts des 15%igen Körperschaftsteuersatzes des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.

## **2. Countdown wegen Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH<sup>2</sup>**

Der BFH hat mit dem Vorlagebeschluss vom 22.02.2006 an den EuGH erhebliche Zweifel daran geäußert, dass die Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG mit dem Europarecht vereinbar ist. Seit der strukturgleichen europäischen Rechtssache Athinaiki<sup>3</sup> von 2001 wird auch in der einschlägigen steuerrechtlichen Literatur angenommen, dass die Belastung der Ausschüttungen mit 42,9 % Körperschaftsteuer (<sup>3</sup>/<sub>7</sub> nach § 38 KStG) eine mit der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie unvereinbare Besteuerung an der Quelle darstellt. Das Urteil des EuGH zum Vorlagebeschluss des BFH wird für 2008 erwartet.

Seit dem Vorlagebeschluss des BFH ist von Seiten des Bundesfinanzministeriums anlässlich mehrerer Steuergesetze untersucht worden, ob nicht durch eine undogmatische Lösung mit einer freiwilligen Abschlagbesteuerung die Problematik wirtschaftlich sinnvoll aus der Welt geräumt werden kann. Die Folgen des EuGH-Urteils ohne vorhergehendes Eingreifen des nationalen Gesetzgebers wären, dass ausländische Anteilseigner mit dem Steuersatz „0“, deutsche Anteilseigner hingegen mit 45,3 % (einschl. Solidaritätszuschlag) belastet würden.

## **3. Angemessener Steuersatz für die Abschlagbesteuerung im Vergleich mit den Aufwendungen für eine Holding mit ausländischem Sitz**

Unternehmen, die bisher zur Vermeidung der EK-02-Besteuerung eine gesellschaftsrechtliche Umstrukturierung der Immobilien mit Inkaufnahme einer 3,5%igen Grunderwerbsteuer erwogen haben, scheinen inzwischen eindeutig einen anderen Weg zu favorisieren: Es wird mit geringfügigen Personalaufwendungen im europäischen Ausland eine Holding gegründet, an deren im Ausland gelegene Gesellschaft nach dem EuGH-Urteil ohne Belastung durch die EK-02-Besteuerung alle Ausschüttungen gezahlt werden. Auf der Grundlage von § 8 b Abs. 2 KStG fließen die Dividenden aus der Holding mit Ausnahme des pauschalen Betriebsausgabenverbots (5 % nach § 8 b Abs. 3 KStG) steuerfrei an die Konzernmutter zurück.

---

<sup>2</sup> EuGH Rs. C-284/06

<sup>3</sup> EuGH Rs. C-294/99

Es gibt keinerlei Handhabe des deutschen Gesetzgebers hier einzugreifen, da die ausländische Holding tatsächlich eine wirtschaftliche Aktivität entfalten wird.<sup>4</sup>

Eine Abschlagbesteuerung muss so moderat ausfallen, dass zum einen eine nicht zu rechtfertigende Benachteiligung deutscher kommunaler Unternehmen, die aus politischen Gründen keine ausländischen Holdings nutzen können, vermieden wird. Zum anderen trägt eine solche Besteuerung dazu bei, dass eine Verlagerung des Firmensitzes an Attraktivität verliert.

Eine solche Verfahrensweise ist wirtschaftsnah und würde von den Unternehmen akzeptiert. Vor allem handelt es sich um den einzigen Weg, bei dem die kommunalen Unternehmen nicht diskriminiert werden. Durch die Gleichstellung hinsichtlich der Ausschüttungsfähigkeit werden die kommunalen Wohnungsunternehmen zudem besser als bisher vor Übernahmen geschützt. Aufgrund der großvolumigen Bemessungsgrundlage von derzeit nahezu 100 Mrd. EUR geht auch eine angemessene, freiwillig hingenommene Besteuerung mit hohen Steuereinnahmen einher.

## **B. Exkurs: Bestandsgefährdung kommunaler Wohnungsunternehmen durch die ungelöste Problematik der EK-02-Besteuerung**

### **1. Steuerliche Sonderbelastung angesichts eines optimierten kommunalen Beteiligungsmanagements**

Die kommunale Finanzkrise der letzten Jahre, die vor allem zu Lasten kommunaler Investitionen gegangen ist, hat in den meisten Kommunen zu einer Rentabilitätsprüfung der kommunalen Beteiligungen geführt. Verschärft wird diese Situation durch die Einführung der Doppik. In der kaufmännischen Buchführung unterliegen die kommunalen Beteiligungen einer Konsolidierung für die kommunale Rechnungslegung.

Im Zuge des verbesserten Beteiligungsmanagements fällt dann besonders auf, dass die kommunalen Wohnungsgesellschaften, üblicherweise als Beteiligung mit den höchsten Vermögenswerten, wegen der steuerlichen Sonderbelastung finanzwirtschaftlich sinnvoll

---

<sup>4</sup> Vgl. den Leitsatz des EuGHs, Urteil vom 12.09.2006 Rs. C-196/04 Cadbury Schweppes

keine Ausschüttung vornehmen können. Nach geltendem Recht wird dieser Zustand bis zum 31.12.2018 andauern.

## **2. Benachteiligung der kommunalen Wohnungsunternehmen im Wettbewerb**

In der Regel haben die kommunalen Gesellschaften ihr neutrales Vermögen ausgeschüttet und müssen nun wegen der Ausschüttungsblockade der EK-02-Besteuerung die Fortführung der kommunalen Beteiligung durch einen sozialpolitischen und städtebaupolitischen Nutzen gegenüber den Gesellschaftern rechtfertigen. Die von den kommunalen Gesellschaftern geforderten sozialpolitischen und städtebaulichen Maßnahmen, finden jedoch selbst in den kommunalen Gremien nicht die angemessene Würdigung, solange diese Leistungen wegen der durch das Steuerrecht versperrten Alternative der Ausschüttung nicht bepreist werden können. Deshalb wird es in kommunalen Gremien auch schwer, derartige wünschenswerte Maßnahmen mit haushaltsrechtlich freien Leistungen der Kommune zu vergleichen. Gerade hier liegt jedoch der Ansatzpunkt für ein verbessertes kommunales Beteiligungsmanagement.

## **3. Benachteiligung bei der Bewältigung der EK-02-Besteuerung gegenüber Finanzinvestoren**

Ein Sog zur Privatisierung kommunaler Wohnungsgesellschaften entsteht dadurch, dass Finanzinvestoren aus der Sicht der Gesellschafter beeindruckend hohe Preise bieten. Diese Kaufinteressenten kommen mit der Ausschüttungsblockade infolge der fehlenden EK-02-Besteuerung notwendig besser zurecht als die im kommunalen Eigentum befindlichen Gesellschaften. Durch eine hohe Fremdkapitalfinanzierung mit entsprechend hohen Zinsaufwendungen wird ein kontinuierlicher Ertragstrom gebildet, der die EK-02-Besteuerung verdrängt und in dessen Folge zugleich Eigenkapital bei den neuen Eigentümern entsteht.

#### **4. Neue Qualität der Benachteiligung kommunaler Wohnungsunternehmen infolge einer Befreiung ausländischer Anteilseigner von der EK-02-Besteuerung**

Kommunale Gesellschaften können diesen Ausweg über ausländische Holdings aus politischen Gründen der Solidarität der Gebietskörperschaften untereinander nicht nehmen.

Dem Steuergesetzgeber bliebe dann nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs überhaupt keine andere Wahl mehr, als die EK-02-Problematik aufzulösen. Fiskalisch, aber auch unter Gesichtspunkten der Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Anteilseignern würde diese spätere Gesetzgebung die ungleich schlechtere Regelung darstellen als ein jetziges Handeln des Gesetzgebers.

#### **C. Wirtschaftlich angemessene Schlussbesteuerung des EK-02-Bestandes zum 31.12.2006**

##### **1. Unbehebbarer Mängel der geltenden EK-02-Besteuerung**

**Der Ansatz mit einer obligatorischen Schlussbesteuerung der EK-02-Bestände zum 31.12.2006 stellt eine rechtssystematisch und rechtstechnisch sehr gelungene und weitestgehend auch wirtschaftlich angemessene Lösung für die Ausschüttungsblockade dar, die bei den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen durch die Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 2 KStG unter dem Regime der definitiven Körperschaftsteuerbelastung ab 2001 entstanden ist. Richtigerweise ist auch eine moderate Besteuerung beabsichtigt.**

Das geltende Recht bewirkt durch die hohe Ausschüttungsbelastung bei Verwendung des EK-02 von 42,9 % ( $\frac{3}{7}$ ; mit Solidaritätszuschlag 45,2 %), dass „Leistungen“ an die Gesellschafter wirtschaftlich als nicht sinnvoll erscheinen. Der Begriff der Leistung ist umfassend zu verstehen, auch für Auskehrungen aufgrund von Genussrechten oder Ausgleichszahlungen an organschaftliche Minderheitsgesellschafter. Unabhängig von der europarechtlichen

Problematik einer unzulässigen Besteuerung an der Quelle bei ausländischen Anteilseignern (s. dazu S. 2 f.) ergeben sich daraus zwei steuersystematisch grundlegende, im geltenden Recht jedoch nicht aufzulösende Probleme:

- Die Einbeziehung des EK-02 widerspricht der Grundentscheidung des Gesetzgebers, die Übergangsvorschriften nach dem Übergangsjahr 2001 auf die Ebene der Kapitalgesellschaft zu beschränken.<sup>5</sup> Systemgerecht wäre eine ausschließliche Besteuerung der EK-02-Bestände im Halbeinkünfteverfahren gewesen, wie dies auch für die Weiterschüttung aus dem EK-01 gilt.<sup>6</sup> Bei den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen führt der § 38 Abs. 2 KStG dazu, dass Vermögensmehrungen aus der Zeit, in der das Unternehmen der Gemeinnützigkeit unterstellt war, wieder rückgängig gemacht werden.
- Darüber ergibt sich aus der Besteuerung nach § 38 Abs. 2 KStG nach Fortfall des Anrechnungsbetrages von  $\frac{30}{100}$  eine systematische teilweise Doppelbesteuerung. Infolgedessen wird der wirtschaftliche Sinn des Systemwechsels, Thesaurierungen zu begünstigen, dazu verfälscht, dass Leistungen an die Gesellschafter so gut wie ausgeschlossen werden. Wegen der Verwendungsreihenfolge des Eigenkapitals gilt das sogar für Ausschüttungen aus Einlagen.

Aus dem neuen Körperschaftsteuersatz von 15 % gemäß dem Gesetz zur Unternehmensteuerreform 2008 folgt eine weitere, deutlichere Begünstigung von Thesaurierung oder Wiederanlage in einer Kapitalgesellschaft. In scharfem Kontrast dazu nimmt eine Körperschaftsteuererhöhung auf fast 43 % (mit Solidaritätszuschlag 45,2 %) im Verhältnis zu einer Körperschaftsteuer von 15 % (mit Solidaritätszuschlag 15,8 %) den Charakter einer Strafsteuer an. Vor allem jedoch wird strukturell ein mit den Fortschritten der Unternehmensbesteuerung völlig unverträglicher Lock-in-Effekt<sup>7</sup> der EK-02-Besteuerung nach dem geltenden § 38 KStG verschärft.

---

<sup>5</sup> Vgl. Hey in H/H/R vor § 36 KStG Rdn. 33 Stand: April 2001

<sup>6</sup> Siehe dazu Hey in H/H/R, Steuersenkungsgesetz vor § 36 KStG Rdn. 33 Stand: April 2001

<sup>7</sup> Vgl. zur Wirkungsweise, Hundsdoerfer, Halbeinkünfteverfahren und Lock-in-Effekt StuW 2/2001 S. 113 ff.

An diesem Punkt werden sich aus der nach dem Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 22.02.2006 (I R 56/05)<sup>8</sup> zu erwartenden Rechtsprechung des EuGH weitere Schwierigkeiten ergeben, die eine konsistente Besteuerung der EK-02-Bestände nach dem geltenden Recht nicht mehr zulassen werden. Anlässlich der strukturgleichen Rechtssache Athinaiki<sup>9</sup> ist bereits in 2001 in der Literatur darauf hingewiesen worden, dass die ausschüttungsbezogene Besteuerung nach § 38 KStG mit der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie unverträglich ist.<sup>10</sup> Diese Diskussion ist im Zusammenhang mit dem Vorabentscheidungsersuchen des BFH verstärkt aufgelebt.<sup>11</sup>

### 3. Rückwirkungen aus der Ausnahmeregelung hinsichtlich einer angemessenen Schlussbesteuerung

**Der Neuansatz mit einer Schlussbesteuerung des EK-02-Bestandes auf den 31.12.2006 nach § 38 Abs. 4 und Abs. 5 KStG-RefEntw. erscheint deshalb als notwendig.** Im Hinblick auf eine sozialpolitisch definierte Option zum alten Recht (Bundesregierung) oder eine Bereichsausnahme (Bundesrat) ist die Schlussbesteuerung auf ihre Angemessenheit zu prüfen.

Zunächst ist die Schlussbesteuerung hinsichtlich des Steuersatzes und der Ausgestaltung der Schlussbesteuerung (siehe unten zur wirtschaftlichen Argumentation unter 5. und 6.) getrennt von dem Wahlrecht zu bewerten. Denn eine Übergangsregelung bietet noch keinen Rechtsschutz gegen eine nochmalige Verlängerung des Übergangszeitraums, nach dem das dann festgestellte EK-02 keinen besonderen steuerlichen Eigenkapitalgliederungen unterliegen würde. Im Gegensatz zu § 37 KStG fehlt in § 38 KStG eine ausdrückliche Regelung zur letztmaligen gesonderten Feststellung. Auslegungen, dass die letzte Feststellung des EK-02 zu demselben Stichtag vorzunehmen sind wie beim Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG, haben ihre Grenzen in dem fehlenden systematischen Zusammenhang.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> DB 2006 S. 1536

<sup>9</sup> EuGH Rs C-294/99

<sup>10</sup> Vgl. IMN, FR 2001 S. 1123 f. (S. 1124); Lawall, Die Folgen des EuGH-Urteils Athinaiki für die bisherige deutsche Dividendenbesteuerung IStR 2002 S. 2004 ff. (S. 2005)

<sup>11</sup> Vgl. Höreth, DStZ 2006 S. 752; Gosch, BFH-PR 2006 S. 359 ff.

<sup>12</sup> Vgl. Frotscher in: Frotscher/Maas, KStG/UmwStG zu § 38 KStG Rdn. 8, der die fehlende Regelung zur letztmaligen Feststellung des EK-02 überraschend findet.

Gegen eine obligatorische Besteuerung nach § 38 Abs. 4 ff. KStG-RefEntw. kann auch kein Dispositionsschutz geltend gemacht werden. Denn durch Ausschüttungen wurden bisher gemäß dem geltenden § 38 KStG durchweg eine sehr hohe Besteuerung bewirkt. Demgegenüber erscheint die Besteuerung nach § 38 Abs. 4 ff. KStG-RefEntw. als grundsätzlich vertretbar.

**Hinsichtlich des aus dem Anrechnungsverfahren stammenden Dispositionsschutzes, zur Vermeidung von Besteuerungsfolgen der Systemumstellung zur definitiven Körperschaftbesteuerung keine Vollausschüttung vornehmen zu müssen<sup>13</sup>, steht eine moderate Schlussbesteuerung sogar besser da als eine Regelung mit einer Sonderbesteuerung über einen langen Zeitraum.**

#### **4. Ausgestaltung einer Alternative zum geltenden Recht unter Berücksichtigung sozialpolitischer Einwendungen**

Die Ausschüttungsblockade des geltenden § 38 KStG betrifft sehr heterogene Arten von Wohnungsunternehmen. Deren unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfordert einen sehr moderaten Satz für die Schlussbesteuerung. Die Verteilung der Steuerzahlung auf 10 Jahre allein hilft hier nicht weiter.

- Bisher waren die kommunalen Gesellschafter wegen der hohen Ausschüttungsbelastung gezwungen, bei der häufig wertvollsten städtischen Beteiligung auf die ansonsten seit einigen Jahren betriebene Optimierung von allen Beteiligungen zu verzichten. Durch Ausschüttungen erhalten die **kommunalen Wohnungsunternehmen** eine Wertigkeit im kommunalen Beteiligungsmanagement, die die Alternative einer Veräußerung der Wohnungsgesellschaft zurückdrängt. Vorbehalte, dass die Kommunen gegenüber ihrer Gesellschaft überzogene Erwartungen an das Ausschüttungsverhalten durchsetzen, stellen unter Voraussetzung der verfassungsgemäß garantierten kommunalen Selbstverwaltung eine Zumutung dar. Diese Vorbehalte sind zudem unbegründet, da die kommunalen Gesellschafter erfahrungsgemäß großes Interesse daran haben, ihre Gesellschaft mit ausreichendem Eigenkapital auszustatten und deren Fähigkeit zur ausreichenden Instandhaltung und Modernisierung der Woh-

---

<sup>13</sup> Vgl. Hey in H/H/R, Steuersenkungsgesetz vor § 36 KStG Rdn. 24 Stand: April 2001

nungsbestände nicht zu beschneiden. Zunehmen dürfte allerdings das Interesse der kommunalen Gesellschafter, Einblick in die wirtschaftlichen Möglichkeiten der Wohnungsgesellschaft zu erhalten und insbesondere ihre Rolle bei der Gewinnfeststellung künftig wesentlich aktiver wahrzunehmen.

- Bei **Wohnungsgenossenschaften** erscheint es sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich als sehr wünschenswert, für die Mitglieder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit transparent zu machen. Bei der Novellierung des Genossenschaftsrechts in 2006 hat der Gesetzgeber zwar die Bedingung für die Eigenkapitalausstattung von Wohnungsgenossenschaften sehr verbessert. An dem Leitbild, dass Wohnungsgenossenschaften in ihrer Bewirtschaftung der genossenschaftlichen Mitgliederförderung dienen, hat sich wenig verändert. Infolgedessen wird bei Aufgabe der Genossenschaftsanteile weiterhin eine Teilhabe an Wertsteigerungen des Vermögens nicht zuerkannt. Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Zulassung von investierenden Mitgliedern (§ 8 Abs. 2 GenG 2006) die Option für Mitgliedschaften eröffnet, deren Interesse sich auf die Ergebnisverteilung richtet<sup>14</sup>.
  
- **Vermietungsgenossenschaften (als Sonderform der Wohnungsgenossenschaften):** In der Bewirtschaftungsform der Vermietungsgenossenschaft<sup>15</sup> werden im Wesentlichen Wohnungen für die eigenen Mitglieder bereitgestellt. Deshalb sind Ausschüttungen grundsätzlich nicht vorgesehen. Da Vermietungsgenossenschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, erscheint es bei diesen Unternehmen als zwingend, sie von vornherein von der Schlussbesteuerung nach § 38 Abs. 5 KStG-RegEntw. auszunehmen.

---

<sup>14</sup> Vgl. Korte/Schaffland, GenossenschaftsG Neuwied 2006 S. 18 ff.; Helios/Strieder, Reform des Genossenschaftsrechts – Wiederbelebung einer guten Idee DB 2005 S. 2794 ff. (S. 2797)

<sup>15</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 22.11.1991 Aufhebung der Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen und Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften sowie – vereine durch das Steuerreformgesetz 1990 Tz. 16 ff.

## 5. Bemessung eines angemessenen Satzes für die Schlussbesteuerung

Gerade weil es Antragsrechte geben soll, von der Schlussbesteuerung nach § 38 Abs. 4-9 KStG-Reg.Entw. verschont zu bleiben und nach dem alten Recht besteuert zu werden, ist darauf zu achten, dass die Schlussbesteuerung zu einem angemessenen Satz und unter annehmbaren Bedingungen erfolgt. Dabei ist insbesondere zu beachten:

- Der Systemwechsel gegenüber dem bisherigen Besteuerungsregime in § 38 Abs. 1-3. Dabei geht es eben nicht nur um die mit der Mutter-Tochter-Richtlinie unverträgliche ausschüttungsgebundene Belastung. Vielmehr erfolgt wirtschaftlich der Wechsel der steuerlichen Bemessungsgrundlage von einer Bewegungsgröße zu einer Bestandsgröße.
- Bei der Ermittlung des Steuersatzes müssen wirtschaftlich realistische Annahmen zum wirtschaftlichen Wert der AfA innerhalb des Besteuerungszeitraums, zur Bemessungsgrundlage (Aufteilung auf Gebäude- und Bodenwert) sowie zu dem anzuwendenden Steuersatz und zu einem realistischen Ausschüttungsverhalten des Unternehmens getroffen werden.

Die Berechnung in Anlage 1 zeigt, dass sich die Annahmen des Bundesfinanzministeriums und die Erfahrung der IDWR-Mitglieder aus der unternehmerischen Praxis inzwischen nahezu deckungsgleich treffen.

Die Differenz, die auf jeden Fall noch zu klären ist, betrifft den Ansatz der Bodenwerte.

Der Systemwechsel der Besteuerung der EK-02-Bestände, der mit § 38 KStG-RefEntw. vorgenommen wird, stellt nicht nur die rechtliche Einheit zwischen zwei Konstellationen mit inländischen und ausländischen Anteilseignern her, die für die bisherige Ausschüttungsbesteuerung verloren geht. In diesem Punkt wäre sogar eine ersatzlose Streichung des § 38 KStG zu erwägen. Vielmehr sollen auch fiskalische Erwartungen berücksichtigt werden, wie sie in den abschließenden parlamentarischen Beratungen zur Unternehmensteuerreform 2008 bestimmt worden sind. Mit der Zugrundelegung eines Steuersatzes von 3 % (mit Diskontierung für vorgezogene Steuerzahlungen) angewandt auf 10 % des EK-02-Bestandes,

werden zugleich innerhalb von 10 Jahren die Steuereinnahmen erzielt, die nach den bisherigen Durchschnittseinnahmen innerhalb von 100 Jahren eingenommen worden wären.

## 6. Korrektur des Steuersatzes anhand des Bodenwertanteils

Allerdings unterliegt der neue Vorschlag mit dem Systemwechsel der Besteuerung und der Sicherung von fiskalischen Erwartungen den Grundsätzen einer Typisierung. Rekonstruiert man die 3%ige Besteuerung, so wird ein Bodenwert von 0 % zugrunde gelegt. Sofern eine ertragsteuerliche Typisierung die wesentlichen wirtschaftlichen Sachverhalte abbilden soll, erscheint die alleinige Zurückführung der zum 31.12.2006 festzustellenden EK-02-Bestände auf die Gebäudeneubewertung beim Übergang aus der Wohnungsgemeinnützigkeit jedoch als unrealistisch. Gerade die Stichtagsregelung der EK-02-Bestände zum 31.12.2006 erfordert eine Aufteilung, wie sie auch dem Erlass zur Ermittlung der Teilwerte für den Grundbesitz gemeinnütziger Wohnungsunternehmen in der Anfangsbilanz bei den Außenanlagen und Grund und Boden zugrunde gelegt worden ist.<sup>16</sup> Die Einstellung der EK-02-Schlussbesteuerung kann jedoch nur auf die Mehr-AfA bezogen werden.

Nimmt man als Anteile der Bodenwerte 25 %, so ergibt sich ein angemessener Steuersatz von 2,25 % statt 3 % (siehe Anlage 1). Der Ansatz des Bodenwertanteils von 25 % ist aus Daten für große Wohnungsbestände gewonnen. Für diesen Bodenwertanteil spricht auch die Überlegung, dass der Altbauanteil bei den ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen hoch ist.

---

<sup>16</sup> BMF-Schreiben vom 30.03.1990 IV B 2-S 2171 – 12/90

### **Ergebnis zur EK-02-Besteuerung**

Der Gesetzgebungsvorschlag in § 38 Abs. 4-9 KStG-RegEntw. enthält eine rechtlich und wirtschaftlich angemessene Lösung der Ausschüttungsblockade infolge der bisherigen Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG. Zugleich wird mit Hilfe einer moderaten Besteuerung die Rechtseinheitlichkeit hergestellt, die nach dem zu erwartenden Urteil des EuGH in der Rechtssache C-284/06 nicht mehr aufrechtzuerhalten wäre. Die vorgeschlagene Regelung stellt zugleich eine angemessene, für den Fiskus interessante Besteuerung dar.

Vor den Gesichtspunkten einer wirtschaftlich sinnvollen Typisierung ist zu überlegen, ob der Steuersatz von 3 % auf 2,25 % abgesenkt wird.

## Anlage 1

### Modellüberlegungen zur Abgeltung des EK-02 Bestandes

#### Berechnungsmodell BMF:

Mehrwert=EK 02 zum 1.1.1990/91		1000 EUR
davon Gebäude	100%	1000 EUR
Nutzungsdauer		50 Jahre
Mehr-AfA p. a.		20 EUR
Restlaufzeit EK 02		10 Jahre
kum. Mehr-AfA		200 EUR
Abschlag wg Ausschüttungsverhalten	50%	-100 EUR
Bemessungsgrundlage		100 EUR
Steuersatz		30,0%
KSt		<b>30,0</b> EUR

**Schlussbesteuerung**

**3,00%**

#### Berechnungsmodell IDWR:

Mehrwert=EK 02 zum 1.1.1990/91		1000 EUR
davon Gebäude	75%	750 EUR
Nutzungsdauer		50 Jahre
Mehr-AfA p. a.		15 EUR
Restlaufzeit EK 02		10 Jahre
kum. Mehr-AfA		150 EUR
Abschlag wg Ausschüttungsverhalten	50%	-75 EUR
Bemessungsgrundlage		75 EUR
Steuersatz		30,0%
KSt		<b>22,5</b> EUR

**2,25%**

---

### III. Anmerkungen und Kritik zu weiteren Vorschriften des Jahressteuergesetzes 2008

#### 1. Keine Ausdehnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben auf Wertverluste bei Gesellschafterdarlehen (§ 8 b Abs. 3 Satz 4-7 KStG-RegEntw.)

In der Begründung wird damit argumentiert, dass die Gesellschafterfinanzierung durch Eigenkapital oder durch nicht fremdübliche Gesellschafterdarlehen steuerlich gleich behandelt werden soll. Bereits die bisherige Vorschrift ist allerdings wirtschaftlich und systematisch im Zusammenhang mit Einkommen aus Beteiligungen an anderen Körperschaften in § 8 b KStG zu weit gefasst. Substanzbezogene Gewinnminderungen, die die Kapitalhingabe der Gesellschafter betreffen, dürfen überhaupt nicht zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben erklärt werden. Eine derartige Beschränkung, wie sie für Einlagen bereits nach § 83 Abs. 3 KStG gelten, greifen schwerwiegend in die Finanzierung von mittelständischen Unternehmen ein.<sup>17</sup> Unserer Ansicht nach dürfen Gesellschaftereinlagen überhaupt nicht unter die Vorschrift zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben fallen.

Die jetzt im RegEntw. vorgesehene Ausweitung auf beim Fremdvergleich abweichende Gesellschafterdarlehen erscheint schon deshalb als verfehlt, weil sie die Ausweitung einer bereits jetzt zu weit gefassten Anwendung des geltenden § 8 b Abs. 3 KStG darstellt. Zudem muss für Ausnahmen wieder auf den Drittvergleich der Bedingungen des Gesellschafterdarlehens abgestellt werden, was sich bereits bei dem durch die Zinsschranke ersetzten § 8 a KStG zur Gesellschafterfinanzierung als wirtschaftlich nicht angemessen erwiesen hat.

Der schwerwiegendste Einwand richtet sich gegen notwendigerweise folgende Fälle von Doppelbesteuerungen, wenn die Gesellschafter auf Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft verzichten. Die damit verbundene Zinersparnis unterliegt der Besteuerung, wogegen bei dem Gesellschafter die Wertkorrektur nicht geltend gemacht werden darf.

Das in der Begründung angegebene Ziel, Missbrauchsfälle einzuschränken, steht in keinem Verhältnis zu der enormen wirtschaftlichen Bedeutung von Gesellschafterdarlehen bei Betei-

---

<sup>17</sup> Vgl. zu den erfassten Kapitalmaßnahmen Buchna/Sombrowski, Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8 b Abs. 3 KStG n. F., DB 37/2004 S. 1956 ff.

ligungen, für die andere Fremdkapitalgeber nicht gefunden werden. Das betrifft etwa auch die Restrukturierung von Beteiligungen, Projektentwicklungsgesellschaften und Auslandsinvestitionen.

Vor allem ergibt sich ein Wertungswiderspruch gegenüber dem wichtigen Gesetzgebungsvorhaben der Bundesregierung zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG). Denn nach dem neu formulierten § 30 GmbHG-RegEntw. soll das Eigenkapitalersatzrecht sehr weitgehend vereinfacht und an Grundsätze der Bilanzierung zurückgebunden werden. In der neuen Fassung von § 30 Abs. 1 GmbHG-RegEntw. wird richtigerweise vorausgesetzt, dass bei Gesellschafterdarlehen das Deckungsgebot durch Marktwerte erfüllt wird. Das MoMiG enthält auch für Aktiengesellschaften eine Neufassung von § 57 Abs. 1 AktG mit den entsprechenden Rechtsgrundsätzen.

## **2. Ergänzung von § 42 AO durch eine Vorschrift zum Tax Ruling**

Auch die durch eine veränderte Beweislastregelung gegenüber dem Referentenentwurf entschärfte Neufassung von § 42 Abs. 1 AO-RegEntw. weist weiterhin Probleme auf, die die Anknüpfungen des Steuerrechts an das Zivilrecht insgesamt betreffen. Vor allem ist die Begriffsbestimmung der ungewöhnlichen Gestaltung nach Satz 3 noch zu weit.

Um eine nicht hinnehmbare Rechtsunsicherheit oder sogar die Unterlassung bzw. Beschränkung von Investitionen zu vermeiden, sollte eine grundsätzliche Regelung zu vorab zu gebenden verbindlichen Auskünften der zuständigen Finanzbehörde erfolgen. § 89 Abs. 2 AO reicht hier nicht aus. Denn zum einen kann die erbetene Auskunft verweigert werden. Zum anderen jedoch scheiden verbindliche Auskünfte zu den in § 42 AO-RegEntw. erfassten ungewöhnlichen Gestaltungen auf jeden Fall aus.

Im Referentenentwurf war allerdings, eingeschränkt auf Fälle, in denen es schwierig ist, beachtliche außersteuerliche Gründe für eine Gestaltung nachzuweisen, eine Verständigung von Steuerpflichtigem und Finanzbehörde vorgesehen. Diese ohnehin zu enge Regelung ist wieder zurückgenommen worden, um im Rahmen von § 89 Abs. 1 AO, dass nur über die tatbestandliche Anknüpfung eine Verständigung erzielt werden darf, zu bleiben. Dahinter steht der Rechtsgedanke, dass im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung über das „Recht“ selbst keine Verhandlung geführt werden kann.

Die Neufassung von § 42 AO macht aber sogar eine sehr viel ambitioniertere Regelung zu Auskünften der Finanzverwaltung als im Referentenentwurf erforderlich. Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige zu einer möglicherweise von § 42 AO berührten Gestaltung seine Sichtweise der Besteuerungsfolgen der Finanzbehörde unterbreitet und dabei einen Anspruch auf deren verbindliche Festlegung erhält. Entsprechende Regelungen zu einem „Advance Tax Ruling“ haben sich in den USA und den Niederlanden sehr bewährt. Vor allem wegen der zunehmenden internationalen Verflechtungen wirtschaftlicher Beziehungen sind die jeweiligen nationalen Regelungen Vorbilder für eine Vielzahl von Staaten geworden.

Dass dadurch im Sinne einer Gleichbehandlungen Recht nicht verhandelbar wird, zeigen die Grundsätze der kanadischen Advance Income Tax Rulings vom 17.05.2002 (R 15 f) [Anlage 2].<sup>18</sup>

### **3. Herausnahme der normalen GmbH & Co. KG vom erweiterten Konzernbegriff für die Zinsschranke**

Der Bundesrat hat darum gebeten, § 4 h Abs. 3 EStG in der Fassung nach dem Unternehmensteuergesetz 2008 um einen neuen Satz 6 zu ergänzen. Danach soll die gerade bei mittelständischen Unternehmen weit verbreitete normale GmbH & Co. KG, bei der die Komplementär-GmbH als persönlich haftender Gesellschafter vollständig oder weitestgehend die Funktion der Geschäftsführung und der persönlichen Haftung übernimmt, nicht unter den erweiterten Konzernbegriff für die Zinsschranke nach § 4 h Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG fallen.

Die bisherige formale Subsummierung widerspricht den wirtschaftlichen Sachverhalten und auch der gesellschaftsrechtlichen Diskussion. Das Bundesjustizministerium hat es bei der Einführung erleichterter Publizitätsvorschriften für die Rechtsform der GmbH & Co. KG strikt unterlassen, die GmbH & Co. KG auf die Konzernstruktur festzulegen.<sup>19</sup>

Die IDWR schließt sich deshalb dem Vorschlag des Bundesrates an.

---

<sup>18</sup> Advance Income Tax Rulings No. 70-6R5 May 17, 2002

<sup>19</sup> Vgl. Merkt in Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch 32. Aufl. München 2006 zu § 264 c HGB Rdn. 1-4

#### 4. **Kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8 c KStG innerhalb des erweiterten Konzernumfangs für die Zinsschranke**

In § 8 c KStG nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wird im Gesetzestext, anders als in der vorherigen Regelung § 8 Abs. 4 KStG, nicht mehr auf die durchbrochene sowohl rechtliche als auch wirtschaftliche Einheit der Körperschaft abgestellt. Die verschärfte Regelung erhält dadurch, dass der Zinsvortrag nach § 4 h Abs. 4 EStG gesondert festgestellt wird und sich steuerliche Wechselwirkungen mit der Anwendung von § 10 d EStG ergeben,<sup>20</sup> steuerlich und wirtschaftlich eine große Bedeutung.

§ 8 c KStG bezieht sich rein formal auf mittelbare oder unmittelbare Anteilsveränderungen im 5-Jahreszeitraum und die Anteilszusammenrechnung wird auch bei einer Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen oder wenn Veräußerer und Erwerber nahe stehende Personen sind, vorgenommen. Deshalb werden auch Umgliederungen innerhalb eines Konzerns vom teilweise oder vollständig fortfallenden Wegfall des Verlustabzugs belastet. Darüber hinaus ergeben sich bei der Besteuerung der inländischen Gesellschaften, bei denen ein Anteilseignerwechsel im Konzernverbund erfolgt, schwerwiegende Probleme beim Vollzug der Besteuerung, wenn sich die Beteiligungsveränderungen im Ausland ergeben oder es sich bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Obergesellschaft um einen Fonds oder eine öffentlich notierte Aktiengesellschaft handelt.<sup>21</sup> Ebenso wird hinsichtlich des Billigkeitserlasses zu Sanierungsgewinnen der Umfang des davon betroffenen Sanierungsgewinns vom Abzug des Verlustvortrags enorm ausgeweitet.

Wegen der Anwendung der Zinsschranke mit dem daraus ggf. folgenden eigenen Verlustvortrag ist bei einer Verschonungsregelung für Umgliederungen im Konzern der erweiterte Konzernbegriff nach § 4 h Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG zu berücksichtigen.

---

<sup>20</sup> Vgl. Köhler, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform DStR 4/2007 S. 597 ff. (S. 603)

<sup>21</sup> Vgl. Beußner, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8 c KStG im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 DB 29/2007 S. 1449 f. (S. 1550 f.)

Die IDWR schlägt vor nach § 8 c (als Absatz 1 der neuen Regelung) einen zusätzlichen Abs. 2 anzufügen:

*„Abs. 1 gilt nicht, wenn durch die Übertragung oder den gleichgestellten Vorgang die Zugehörigkeit der Gesellschaft zu einem Konzern im Sinn von § 4 h Abs. 3 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes nicht verändert wird.“*

**5. Verhinderung einer Doppelbesteuerung bei steuerlich vorbelasteten Einkünften von deutschen REITs entsprechend der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundesrates zum REIT-G**

In der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschuss des Deutschen Bundestages wird die Bundesregierung aufgefordert, hinsichtlich der steuerlich vorbelasteten Einkünften deutscher REITs einen Gesetzgebungsvorschlag in Abstimmung mit den Ländern vorzulegen, der noch in 2007 in Kraft treten kann.<sup>22</sup>

Steuerlich vorbelastet sind bei deutschen REITs in der Reihenfolge der wirtschaftlichen Bedeutung

- Einkünfte aus Direktinvestitionen in ausländische Immobilien;
- Einkünfte aus Auslandsobjektgesellschaften;
- Einkünfte aus Beteiligungen an Immobilienpersonengesellschaften, sofern diese selbst Einkünfte aus ausländischen Immobiliendirektinvestitionen oder Beteiligungen an ausländischen Immobilienobjektgesellschaften bezogen haben;
- Einkünfte aus REIT-Dienstleistungsgesellschaften.

---

<sup>22</sup> BT-Drs. 16/4779 S. 29

Eine Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern bei den Anteilseignern des deutschen REITs wird in der Begründung zu § 16 REIT-G aus Vereinfachungsgründen zugunsten der Finanzverwaltung abgewiesen. Eine solche verwaltungstechnische Begründung einer beim Anleger endgültigen Doppelbesteuerung ist mit einer verfassungsgemäßen Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbaren.

Besonders schwerwiegend ist die Benachteiligung von Immobiliendirektinvestitionen im Ausland oder bei Beteiligungen an ausländischen Immobilienobjektgesellschaften. Diese Erschwernis bildet einen scharfen Wertungswiderspruch zur Erleichterung von Auslandsinvestitionen deutscher REITs, die in den parlamentarischen Beratungen gegenüber dem Regierungsentwurf zum REIT-Gesetz geschaffen worden sind. Anders als bei REIT-Dienstleistungsgesellschaften gibt es für diese Einkünfte auch keine Beschränkung aus den für die Steuerbefreiung auf der REIT-Gesellschaft erforderlichen Vermögens- und Ertragsanforderungen nach § 12 Abs. 2 und Abs. 3 REIT-G.

Auf keinen Fall darf die steuerliche Doppelbelastung für die Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 bestehen bleiben, in denen den Anteilseignern an deutschen REITs die Erleichterungen aus dem Halbeinkünfteverfahren bzw. aus § 8 b Abs. 2 KStG vorenthalten wird. Ab 2009 vermindert sich zwar die Schärfe der ungleichmäßigen Besteuerung durch die Abgeltungssteuer. Dennoch bleibt eine Benachteiligung gegenüber Immobilienaktiengesellschaften ohne REIT-Status und gegenüber offenen Immobilienfonds, bei denen jeweils eine Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern gesichert ist. Bei deutschen REITs bewirkt die Doppelbesteuerung zudem, dass die Wahl zwischen Inlands- und Auslandsinvestitionen steuerlich verzerrt wird. Dadurch ergibt sich infolge der im deutschen Recht geregelten Beteiligung offener Immobilienfonds an deutschen REITs ein Verstoß gegen die europäische Kapitalmarktfreiheit.

Auch nach 2008 bleibt es dauerhaft problematisch, dass die vom Gesetzgeber beabsichtigte bessere Liquidität der Anlagenwerte bei offenen Immobilienfonds<sup>23</sup> infrage gestellt wird. Die Anrechnung ausländischer Steuern bei eigenen Investitionen dieser Fonds in ausländische

---

<sup>23</sup> Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen BR-Drs. 779/06 Allgemeiner Teil der Begründung: „Offene Immobilienfonds können sich dann wieder als langfristige Anlagemöglichkeit für sicherheitsorientierte Privatanleger etablieren, ohne wie zuletzt Liquiditätengpässe durch kurzfristige Verkäufe institutioneller Anleger fürchten zu müssen.“

Immobilien oder Immobilienkapitalgesellschaften bleibt wegen der Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern nach § 4 Abs. 1 und Abs. 2 InvStG dauerhaft erhalten.

Das nahe liegende Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei deutschen REITs und deren Anteilseignern durch eine zusätzliche EK-Gliederung im § 27 KStG stellt eine nicht zufrieden stellenden Lösung dar.

Denn der Nachteil besteht zum einen darin, dass die entsprechende „tiefe“ Eigenkapitalgliederung innerhalb des Systems der definitiven Körperschaftsteuer eine originäre Rechtsgrundlage erhält. Dabei müsste auch die Vorbelastung der Einkünfte aus den verschiedenen Staaten berücksichtigt werden. Zum anderen würden Ausschüttungsbeträge und verwendetes Eigenkapital voneinander abweichen, sodass hinsichtlich der Ausschüttungsverpflichtung des REITs nicht nur eine Verwendungsreihenfolgen, sondern auch die Bezugsgröße für die ausgeschütteten ausländischen Einkünfte festgelegt werden müsste. Das Regime der REIT-Besteuerung würde unnötig verkompliziert.

Durch eine Bescheinigung der anteiligen Besteuerung von Ausschüttungen der deutschen REIT-AG wie bei den offenen Immobilienfonds wird eine Steuergutschrift an den Anteilseigner dokumentiert. Diese wird bei REIT-Beteiligungen offener Immobilienfonds ohnehin benötigt, wenn der Gewinn den Fondsanlegern einerseits durch Ausschüttung zufließt und andererseits als thesaurierter Gewinn steuerlich zugerechnet wird.

#### **6. Mögliche Ersetzung des Fortfalls von Verlustabzügen nach § 8 c KStG durch eine Fortführung in Höhe der stillen Reserven**

In dieser Stellungnahme ist bereits unter III.4 zu § 8 c KStG eine Abmilderung des schädlichen Beteiligungserwerbs im Hinblick auf das „Umhängen“ von Beteiligungen im erweiterten Konzern nach § 4 h Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG gefordert worden. Aber auch wenn diese Problematik beseitigt wird, bleibt § 8 c KStG durch den Bruch mit der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft äußerst inkonsistent und enthält über den 5-Jahreszeitraum eine nicht gerechtfertigte steuerliche und wirtschaftliche Benachteiligung der verbleibenden Gesellschafter. Die steuerlichen Folgen erscheinen gegenüber der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung als unmäßig.

Mildernd würde hier der Rechtsgedanke für Wagnisgesellschaften wirken, den Verlustvortrag in Höhe der stillen Reserven zu erhalten.<sup>24</sup>

Der Einwand, dass dadurch eine Vielzahl von Auseinandersetzungen um die Bewertung des Unternehmens vorprogrammiert sind, wird in den meisten Fällen nicht zutreffen. Denn mit den Anteilsverschiebungen ergeben sich zugleich neue Bewertungen, die auch auf die nicht veräußerten Gesellschaftsanteile übertragen werden können. Sofern bei derartigen Übertragungen keine Marktwerte erzielt werden sollen, vermindert sich die Erhaltung des Verlustvortrags zu Recht.

Zugleich werden Nutzungen von Verlustvorträgen aus steuerlichen Motiven („Mantelkauf“), die durch § 8 c KStG unterbunden werden sollen, für wesentlich beteiligte Gesellschafter uninteressant.

Berlin, 5. Oktober 2007

gez. Dr. Harm Carls

gez. Franz Wynands, WP/StB

---

<sup>24</sup> Vgl. Gesetz der Bundesregierung zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen, BT-Drs. 567/07 § 8 c Abs. 2 KStG-RegEntw.

Anlage 2**Advance Income Tax Rulings****No. 70-6R5****May 17,2002****Contents***Application**Advance Income Tax Rulings*

- General Information (¶ 1)
- What is an Advance Income Tax Ruling? (¶ 2)
- Purpose of the Advance Income Tax Ruling Service (¶ 3)
- Confidentiality (¶ 4)
- Fee for Advance Income Tax Rulings (¶ 5)
- Binding Nature of an Advance Income Tax Ruling (¶ 6)
- Scope of Advance Income Tax Rulings (¶s 7-9)
- Invalid and Revoked Advance Income Tax Rulings (¶s 10-12)
- Other Restrictions of Advance Income Tax Rulings (¶s 13-14)
- Exclusions . Refusal to Rule (¶ 15)
- Information Requirements for an Advance Income Tax Ruling Request (¶ 16)
- Time Frame for Processing Advance Income Tax Ruling Requests (¶ 17)
- Consultations (¶ 18)
- Withdrawals (¶ 19)
- Draft Income Tax Legislation (¶ 20)
- Consent for and Approval of Severed Advance Income Tax Rulings (¶ 21)

*Technical Interpretations*

- Written Interpretations (¶ 22)
- Telephone Enquiries (¶ 23)

*Public Dissemination of Rulings and Interpretations*

- Electronic Publication (¶ 24)
- Published Advance Income Tax Rulings (¶ 25)
- Reliance on Severed or Published Advance Income Tax Rulings (¶ 26)
- Interpretation Bulletins and the *Income Tax Technical News* (¶ 27)

*Operating Procedures of the Directorate*

- General (¶ 28)
- Transmissions by EMail and Facsimile (¶s 29-30)
- Telephone Communication (¶ 31)

*Appendix A . Standard Consent to Release an Advance**Income Tax Ruling to the Public**Appendix B . Standard Authorization for EMail and Facsimile Transmission***Application**

This circular replaces and cancels Information Circular 70-6R4 dated January 29, 2001. The comments contained herein are applicable to ruling requests received after the date of the circular.

**Advance Income Tax Rulings****General Information**

¶ 1. The Income Tax Rulings Directorate is the centre of income tax expertise within the Canada Customs and Revenue Agency (CCRA), issuing advance income tax rulings and technical interpretations on which our clients can rely. The Directorate's mandate is to provide CCRA's interpretation of the *Income Tax Act*, the *Income Tax Regulations* and related statutes including Income Tax Conventions and establish CCRA's policy with respect thereto. In order to fulfill this requirement, the Directorate will maintain a well educated, trained and experienced staff which will be able to deal effectively with any income tax issue that arises. The Directorate's staff will be accessible and responsive to our clients needs and will operate at all times within our quality management system<sup>1</sup>.

Requests for advance income tax rulings and technical interpretations will be acknowledged within two weeks of receipt. The acknowledgement will provide a contact name and reference number, and will identify any additional information required to process the request. Our goal is to respond to requests as soon as possible. Priority is given to advance ruling requests, while interpretations are dealt with on a first-come-first- served basis. Higher priority on any particular request may be given when justified, and the status of a request is available on demand. Our goal is to issue rulings within an average of 60 days of controllable time. Controllable time excludes the time during which we are waiting for essential information from the client. In the case of interpretations, our goal is to issue them within an average of 90 days. Telephone enquiries will generally be returned on the same or next business day depending on the volume of calls.

The provision of advance income tax rulings is an administrative service and there is no legal requirement to issue them. The Income Tax Rulings Direc-

torate does, however, consider all requests for advance income tax rulings unless the exclusions listed in ¶ 15 apply.

The CCRA also provides rulings on the Goods and Services Tax and Advance Pricing Agreements related to international transfer pricing. For information on these services refer to GST Memoranda Series, Chapter 1, *GST Information*, Section 1.4, *Goods and Services Tax Rulings*, and Income Tax Information Circular 94-4, *International Transfer Pricing: Advance Pricing Agreement (APA)*.

## What is an Advance Income Tax Ruling?

¶ 2. An advance income tax ruling is a written statement given by the Directorate to a taxpayer stating how the CCRA will interpret and apply specific provisions of existing Canadian income tax law to a definite transaction or transactions which the taxpayer is contemplating. Accordingly, an advance income tax ruling may be either favourable or unfavourable to the interpretation desired by the taxpayer. Where, however, an unfavourable advance income tax ruling is to be issued, the taxpayer is given the opportunity to withdraw the ruling request (see ¶ 19).

## Purpose of the Advance Income Tax Ruling Service

¶ 3. The purpose of the advance income tax ruling service is to promote voluntary compliance, uniformity and self-assessment by providing certainty with respect to the income tax implications of proposed transactions.

## Confidentiality

¶ 4. All information provided by taxpayers in the course of a request for an advance income tax ruling is confidential and is not accessible to the public, including under the *Access to Information Act*. However, all advance income tax rulings issued are released to the public in severed form. Under this process, all confidential information contained in the ruling is removed. The severed advance income tax rulings are then distributed to various publishers of income tax information (see ¶ 24).

## Fee for Advance Income Tax Rulings

¶ 5. The cost of providing the advance income tax ruling service is borne by those taxpayers who benefit from it. Accordingly, the CCRA charges a fee for time spent in connection with advance income tax ruling requests, including those requests which are subsequently withdrawn (see ¶ 19). The fee is set by Order in Council. Currently, the fee is \$100

(plus GST) for each of the first 10 hours or part of an hour and \$155 (plus GST) for each subsequent hour or part of an hour spent on the ruling request. An advance payment equal to five hours of work plus GST (\$535.00) is required. This advance payment is applied against the amount charged for the advance income tax ruling. If the time billed is less than five hours, the Directorate will refund the excess portion of the advance payment. The Directorate may bill interim fees prior to completion of the ruling request and will bill any additional amount payable after the ruling is completed or the ruling request is withdrawn. This will be the case whether or not the ruling given or proposed is favourable to the taxpayer. However, if we refuse to issue an advance income tax ruling (see ¶ 15), the taxpayer will generally not be charged any hours expended and the advance payment will be refunded.

Interest on overdue accounts will be charged. If either the representative or the taxpayer has an overdue account for a previous ruling and either of them requests another advance income tax ruling, the representative or the taxpayer will be advised that payment of any outstanding balance of prior fees has to be received before the new ruling is assigned or the response to the new ruling request is released.

The fee charged for the advance income tax ruling service is intended to recover costs, and the Directorate will from time to time review the amount of the fee to ensure that it is appropriate. When increased costs necessitate a fee change, a recommendation will be made for revision of the existing fee by Order in Council. If such a change is approved, the new fee will be published.

## Binding Nature of an Advance Income Tax Ruling

¶ 6. An advance income tax ruling is regarded as binding upon the CCRA, subject to any qualifications stated in the ruling and the comments in ¶s 10 to 14. Transactions on which an advance income tax ruling was issued are subject to review by the CCRA tax services offices during the course of any subsequent audit. The review determines whether or not the material facts presented in the advance income tax ruling request were accurately stated and the transaction was carried out substantially as set out in the request (see ¶ 10). Should the auditor have any concerns regarding the transaction, these will be fully discussed with the appropriate staff in the Directorate.

## Scope of Advance Income Tax Rulings

¶ 7. As stated above, advance income tax rulings are provided on proposed transactions only. Advance income tax rulings enable taxpayers to decide on a particular course of action and are issued for transactions that are seriously contemplated and are not of a hypothetical nature. Advance income

tax rulings are not issued on completed transactions or on series of transactions that are significantly advanced. Completed transactions include transactions, that are closed subject to certain conditions being met and have an effective date, which would be prior to the issuance of the requested advance income tax ruling. We will consider ruling on certain significant proposed transactions even though they may relate to completed transactions or past events.

¶ 8. Advance income tax rulings are also issued on questions of fact but only if it is possible to determine all the material facts and those facts can reasonably be expected to prevail (see ¶ 15(j)).

¶ 9. An advance income tax ruling given by the Directorate applies only to the taxpayer(s) identified in the ruling. In certain cases, advance income tax rulings issued apply to a group of unnamed persons; e.g., subscribers to shares under a prospectus. Advance income tax rulings apply only to the transactions specified in the ruling.

### Invalid and Revoked Advance Income Tax Rulings

¶ 10. When there is a material omission or misrepresentation in the statement of relevant facts or proposed transactions submitted by the taxpayer or the taxpayer's authorized representative, the advance income tax ruling will be considered invalid and the CCRA will not be bound by it.

¶ 11. Where an advance income tax ruling is issued covering a continuing action or series of actions or where the transactions are not yet completed and it is subsequently determined that the ruling is in error, it may be revoked. The revocation will not be made retroactively but will apply only to those actions or transactions which take place after the date of revocation.

¶ 12. The Directorate will give the taxpayer written notice of an intention to revoke an advance income tax ruling and the opportunity to make representations before a decision is made. A revocation is effected by written notice to the taxpayer to whom the ruling was issued.

### Other Restrictions of Advance Income Tax Rulings

¶ 13. If the transactions for which an advance income tax ruling was given have not been substantially completed within the time limit specified in the ruling, the ruling will not be binding upon the CCRA unless the taxpayer obtains confirmation that the ruling is still in effect. The Directorate may give such confirmation for further specific periods. A request to extend the time limit must be submitted prior to the expiration of the time limit specified in the ruling.

¶ 14. An advance income tax ruling ceases to be valid if it was based on an interpretation of the law and that interpretation was subsequently changed

by the CCRA as a result of a court decision. The ruling will be considered binding upon the CCRA only for the period prior to the date of the relevant court decision. Also, if the law upon which a ruling was based is amended, the ruling ceases to be valid from the effective date of the amendment. If an advance income tax ruling ceases to be valid in the foregoing circumstances, the taxpayer will not be notified by the Directorate.

When an interpretation has been changed by the CCRA, the new interpretation will apply to all rulings issued after the effective date of change in interpretation. This will be the case whether or not the ruling request was received prior to the effective date of change in interpretation. Changes in interpretation are announced publicly. Generally, such announcements will be in the CCRA's *Income Tax Technical News*, in an interpretation bulletin, or at a public conference, and will specify an effective date.

### Exclusions . Refusal to Rule

¶ 15. The CCRA is under no obligation to issue an advance income tax ruling. If, in processing a request for an advanced income tax ruling, we become aware of circumstances on which we cannot or will not rule, we will inform the taxpayer of the reasons why the ruling will not be issued. The following, while not an exhaustive list, are most of the circumstances under which we may refuse to rule:

(a) when a transaction is the same in character as a completed transaction entered into by the taxpayer in a prior taxation year and the tax effect of the earlier transaction is under discussion with the taxpayer, in dispute or under assessment or proposed assessment, but is not before the courts;

(b) when the central issue involves a matter that is before the courts or, if a judgment has been issued, an appeal to a higher court is being considered;

(c) when the transaction is to be completed at some indefinite future time or where satisfactory evidence is lacking that a proposed transaction is being seriously contemplated;

(d) when the request for a ruling contains alternative courses of action on the part of the taxpayer;

(e) when the major issue is whether a transaction should be viewed as being of an income nature or of a capital nature;

(f) when the matter involved is the determination of fair market value of property;

(g) when the question concerns tax-related calculations (e.g., the amount of refundable dividend tax on hand at a particular time);

(h) when a ruling would involve an interpretation of a provision in the *Income Tax Act* that has not been enacted or would require a regulation and the particular regulation has not been promulgated;

(i) when a ruling would require an opinion as to generally accepted accounting principles or commercial practices;

(j) when a matter on which a determination is requested is primarily one of fact and the circumstances are such that all the pertinent facts cannot be established at the time of the request for the ruling. This could include issues involving residence, carrying on of a business and the existence of a partnership;

(k) when an issue would require an opinion or interpretation of a foreign law;

(l) when the taxpayer does not consent to the release of the ruling, in severed form, to the public; and

(m) when the ruling request does not otherwise comply with the requirements of this Information Circular.

## Information Requirements for an Advance Income Tax Ruling Request

¶ 16. Advance income tax ruling requests must include copies of all relevant documents and contain the following (whether or not the taxpayer or the taxpayer's representative has previously received a ruling similar to the ruling requested):

(a) the taxpayer's name and address, social insurance number, tax account number or Business Number as the case may be, and the location of the tax services office and taxation centre where the taxpayer's return is filed;

(b) if the request is made by a representative of the taxpayer, written evidence that the representative is authorized to act for the taxpayer in requesting the ruling as well as the taxpayer's name and address and, other than in instances where the request is on behalf of a number of unidentified individuals (see ¶ 9), the taxpayer's social insurance number, tax account number or Business Number as the case may be;

(c) a prepayment of the fee (the required advance payment - see ¶ 5) payable to the Receiver General for Canada and if the ruling request is made by an authorized representative of the taxpayer, an undertaking by the authorized representative to pay such further fees as may be payable in respect of the ruling application as required by this Information Circular or other public notification;

(d) a statement as to whether any of the issues involved in the ruling request, to the best of the taxpayer's and the taxpayer representative's knowledge:

(i) is in an earlier return of the taxpayer or a related person,

(ii) is being considered by a tax services office or taxation centre in connection with a previously filed tax return of the taxpayer or a related person,

(iii) is under objection by the taxpayer or a related person,

(iv) is before the courts or, if a judgment has been issued, the time limit for appeal to a higher court has expired<sup>2</sup>, and

(v) is the subject of a ruling previously considered by the Directorate;

(e) a complete description of the facts and a complete description of each proposed transaction;

(f) a disclosure of the impact that the proposed transactions could have on outstanding tax liabilities of the taxpayers identified in the ruling request;

(g) with regard to each proposed transaction covered by the ruling request:

(i) a statement of its purposes,

(ii) the taxpayer's interpretation of the application of the provisions of the Act or Regulations that are relevant, and

(iii) a description of the income tax concern that is the cause of the request for the ruling;

(h) to ensure that the Directorate has a complete understanding of the circumstances, a complete description of significant transactions that were completed by the taxpayer prior to the time of submission of the ruling request or that may be undertaken after the completion of the proposed transactions, which may be part of the series of transactions;

(i) a summary of relevant facts contained in any supporting agreements or documents;

(j) where the ruling requested concerns the application of the general anti-avoidance rule to a transaction (subsection 245(2)), submissions to establish that the transaction would not result directly or indirectly in a misuse of the provisions of the Act or an abuse having regard to the provisions of the Act read as a whole;

(k) where relevant to the ruling request, an analysis of authorities (including case law citations, published commentaries, etc.) known to the taxpayer or the authorized representative which support the taxpayer's position, and those that do not, with submissions why the authorities in support of the taxpayer's position should prevail;

(l) the consent of the taxpayer for the release of the ruling, in severed form, to the public (see Appendix A);

(m) a statement identifying the information to be deleted from the text of the ruling before it is released, signed and dated by the taxpayer or the taxpayer's authorized representative. When the

taxpayer wants only the information in (a) above deleted (i.e., names, addresses and identifying numbers), this should be stated in the deletions statement and no explanation is required. When the taxpayer wants additional information deleted (i.e., financial information, industry information, trade secrets, business locations, new products or processes etc., or any other information) this should be stated and the reasons for deleting this information should be provided. These are examples of reasons for deleting information:

it is reasonable to conclude that a specific taxpayer could be identified because of the nature or peculiarities of that information,

information that, if disclosed, may harm a taxpayer's competitive position, or

it is reasonable to conclude that such information would directly or indirectly reveal the identity of the taxpayer to whom it relates.

The same procedure should be followed for the identification of deletions from any additional information submitted after the initial request; and

(n) a diskette containing the relevant information (WordPerfect, WORD 6.0, DOS or ASCII) to expedite the processing of the ruling request.

In addition, the taxpayer may wish to include a *Standard Authorization for EMail and Facsimile Transmission* (see ¶s 29 and 30 and Appendix B).

To assist the Directorate in commencing work on a file promptly and in the order received, taxpayers and their authorized representatives are asked to include all applicable elements from (a) to (n) above when submitting their ruling request. The responsibility for providing complete and adequate information is that of the taxpayer or the taxpayer's authorized representative.

## Time Frame for Processing Advance Income Tax Ruling Requests

¶ 17. As indicated, requests are normally dealt with in the order in which they are received. Every effort is made to deal with requests for advance income tax rulings as expeditiously as possible and taxpayers will be advised when any unusual delay is foreseen. Requests for processing a ruling request ahead of its regular order may be granted if submitted to the Deputy Assistant Commissioner, Income Tax Rulings Directorate, outlining the reason for such special consideration.

The issuance of an advance income tax ruling may be delayed if it would require an interpretation of legislation on which the Directorate has not yet adopted an interpretation or if the Directorate is currently in the process of reconsidering its existing interpretation.

## Consultations

¶ 18. After an advance income tax ruling request has been submitted, the person who requested the ruling may seek a meeting with officials of the Directorate. The primary purpose of such a meeting should be to clarify the facts or to correct any misunderstanding of information previously provided. Any new information should be provided in advance of such meeting to allow the Directorate to review it before the meeting.

## Withdrawals

¶ 19. If a request for an advance income tax ruling is withdrawn, the Directorate will retain all documentation.

## Draft Income Tax Legislation

¶ 20. The CCRA does not provide advance income tax rulings on budget resolutions and proposals that are not yet law, or on draft legislation. However, the Directorate does give technical interpretations (opinions) on legislative bills relating to proposed legislation or budget resolutions and Ways and Means Motions when the proposals are in the form of draft law (see ¶ 22).

## Consent for and Approval of Severed Advance Income Tax Rulings

¶ 21. As previously indicated, taxpayers seeking advance income tax rulings are required to consent to the release of the advance income tax ruling in severed form and to identify the confidential information to be removed (see Appendix A for an example of a standard consent). Taxpayers or their representatives will have the opportunity to review the severed ruling before it is released to the public.

## Technical Interpretations

### Written Interpretations

¶ 22. The Directorate also provides, in writing, technical interpretations of specific provisions of income tax law both to taxpayers directly, and by assisting other areas of the CCRA in dealing with complex tax issues. When, however, a request for a technical interpretation relates to a specific proposed transaction, an advance income tax ruling rather than a technical interpretation must be requested. The CCRA's tax services offices consider requests for written interpretations on completed transactions and provide over-the-counter advice and assistance on general matters. Technical interpretations provided to the public are not income tax rulings and

are **not binding** on the CCRA nor is a fee charged for this service.

## Telephone Enquiries

¶ 23. The Directorate provides a telephone enquiry service for members of the public who may wish to have the Directorate's technical interpretation of a provision of income tax law that cannot be answered by a tax services office. The Directorate also provides technical support over the telephone to staff in tax services offices. The Directorate accepts telephone calls 24 hours per day with voice mail service outside business hours (see ¶ 31), but it does not accept collect telephone calls. The call will be forwarded to a rulings officer who specializes in the area of the law indicated in the telephone message. To help us provide a better service, the caller will be asked to provide the following information directly to the rulings officer, or leave the following information in a detailed message in the rulings officer's voice mailbox:

- (a) the specific inquiry;
- (b) the relevant provisions of the *Income Tax Act*, and
- (c) the details of the caller's research and findings with respect to the inquiry.

It should be noted that the telephone inquiry service is set up to respond to specific questions based on interpretative positions previously taken by the CCRA and not to provide general tax information.

Rulings officers will return calls on a first-come-first-served basis during business hours, generally on the same or next business day depending on the volume of calls. If, at the outset, it is clear that an inquiry would require more than 30 minutes to research and respond, the caller will be requested to submit the inquiry in writing. It is expected that a particular telephone inquiry should not require more than 30 minutes of the officer's time. The officer will perform a search through the Income Tax Rulings Directorate's research database to determine whether the issue has previously been addressed. When the situation or a similar situation has previously been addressed in writing, the officer will relay the response to the inquirer. When the situation has never been addressed in writing, the caller will be asked to write in to obtain an answer. In this way, the issue will receive appropriate research and review, and the response will be publicized so that others will benefit from the answer.

Rulings officers are specialists in their respective areas of income taxation. They will be as helpful as possible and will discuss the issues when appropriate but, when the question has never been addressed before, it must be submitted in writing to receive a fully considered response.

## Public Dissemination of Rulings and Interpretations

### Electronic Publication

¶ 24. The Directorate provides to the public its interpretation of complex technical issues in a number of ways. As previously indicated, all advance tax rulings are now severed and distributed to various publishers of tax information. The severed rulings are also contained on an internal database which contains all the material that the Directorate has released under the *Access to Information Act* since 1989. It includes technical interpretations given to practitioners and tax services offices, tax conference questions and answers, speeches, etc. Publishers of tax information have obtained these documents since 1993.

### Published Advance Income Tax Rulings

¶ 25. Prior to the release of all advance income tax rulings in severed form to various publishers of tax information, the CCRA published a series of selected advance income tax rulings considered to be of interest to taxpayers. Publication of a series of advance income tax rulings, identified by the prefix ATR, commenced in November 1985 and ended in March 1996. The ATR series replaced the former .TR. series which has been cancelled.

### Reliance on Severed or Published Advance Income Tax Rulings

¶ 26. Advance income tax rulings are released to the public for information purposes only. ***In relying upon them, taxpayers must exercise caution.*** Such rulings can be relied upon only if the facts are identical to the proposed transactions, and similar transactions often have different facts. It should also be noted that many material facts may be severed during the course of preparing a ruling for release to the public to protect the taxpayer's identity. ***Therefore, taxpayers should request an advance income tax ruling to confirm the income tax consequences of their particular proposed transactions.*** Taxpayers should also exercise caution to ensure that none of the relevant *Income Tax Act* provisions, case law interpreting those provisions or CCRA interpretations has changed. The CCRA will not amend published advance income tax rulings or severed advance income tax rulings for subsequent changes in law or interpretation.

## Interpretation Bulletins and the *Income Tax Technical News*

¶ 27. The Directorate prepares Interpretation Bulletins (ITs) which provide the CCRA.s interpretation of income tax law. While they do not have the force of law, ITs can generally be relied upon to reflect the CCRA.s interpretation of income tax law in force at the time of publication, to be applied on a consistent basis by its staff. The Directorate also prepares a newsletter called *Income Tax Technical News* (ITTN). This publication provides the CCRA.s interpretation of income tax law (in force at the time of publication) on an ad hoc basis. The ITTN allows for a more rapid dissemination of new or revised interpretations and the interpretations therein carry the same weight as those in ITs.

The comments in these publications should be considered in light of the relevant provisions of the law in force for the particular taxation year being considered, taking into account the effect of any relevant amendments to those provisions or relevant court decisions occurring after the date of their issuance.

## Operating Procedures of the Directorate

### General

¶ 28. Please mail or deliver written requests for advance income tax rulings or written interpretations to:

Income Tax Rulings Directorate  
Policy and Legislation Branch  
Canada Customs and Revenue Agency  
16th floor, Tower A  
Place de Ville  
320 Queen Street  
Ottawa ON K1A 0L5

### Transmissions by EMail and Facsimile

¶ 29. The Directorate maintains a centralized email address for the purpose of providing clients with an alternative medium for submitting requests for advance income tax rulings as well as requests for interpretations. It should be noted that the centralized mailbox is not intended to be an alternative for the Directorate.s telephone enquiry service as described in ¶ 23.

The Directorate will receive advance income tax ruling requests and related information by email and/or fax as well as requests for interpretations if a taxpayer is prepared to accept the risk of possible loss of confidentiality involved due to the unsecure nature of email and facsimile transmissions. When requesting an advance income tax ruling by email or

fax, the original documents and other information described in ¶ 16, should subsequently be submitted by traditional mail or courier. It is not necessary to submit original documentation when requesting an interpretation. The client must provide a return mailing address where the response can be sent and a telephone number where he or she may be reached during normal working hours.

The Income Tax Rulings Directorate.s centralized email address and fax number are:

**Email:** [itrulingsdirectorate@ccra-adrc.gc.ca](mailto:itrulingsdirectorate@ccra-adrc.gc.ca)

**Fax:** (613) 957-2088.

¶ 30. Generally, the Directorate does not use email as a mode of communication to reply to advance income tax rulings or interpretation requests. However, in most cases, the Directorate will email or fax correspondence concerning an interpretation or an advance income tax ruling request provided authorization has been received to do so and the risk inherent in making the transmissions has been accepted by the recipient of the correspondence and, in the case of a ruling request, by the taxpayer on whose behalf the ruling is being requested. If a ruling request is involved, the authorization must be signed by the taxpayer. While due care will be exercised in transmitting correspondence, there is an element of risk of possible loss of confidentiality. Correspondence considered by the Directorate to be extremely sensitive will not be transmitted by email or fax. The authorizations to email or fax an advance income tax ruling or interpretation should be submitted along with the other documents described in ¶ 16. A fax may be used to authorize the Directorate to email or fax a reply. The standard authorization related to email and facsimile transmissions is contained in Appendix B.

### Telephone Communication

¶ 31. The Directorate uses a .voice mailbox. telephone system to enhance telephone communication between taxpayers or their authorized representatives and rulings officers concerning written correspondence. If the rulings officer to whom a request has been assigned is unable to answer a telephone call, the caller will be automatically transferred to the officer.s voice mailbox where a message for the officer may be left.

The Income Tax Rulings Directorate.s general telephone number is (613) 957-8953. As previously indicated, the Directorate does not accept collect telephone calls.

This service is available 24 hours per day. To assist the rulings officer to return the call, callers should include:

their name;

their telephone number;

the best time to reach them; and

their reason for calling.

For security reasons, a taxpayer's authorized representative should not provide information that might identify the taxpayer.

During business hours, if a message cannot be left because the matter is very urgent, the caller should press .0. to be connected with a secretary or receptionist. However, when a call in respect of a general enquiry or verbal interpretation is made, the Directorate's general number is to be used as each day different officers are assigned to answer enquiries of this type.

## Appendix A

### Standard Consent to Release

#### An Advance Income Tax Ruling to the Public

The following consent must be included with all requests:

The taxpayer whose name appears below (taxpayer) has requested an advance income tax ruling from the Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) in accordance with the procedures described in Information Circular 70-6R5, *Advance Income Tax Rulings*, dated [Date of publication].

The taxpayer or the taxpayer's authorized representative has provided a statement identifying the information to be deleted from the text of the ruling before it is released to the public.

A ruling issued in respect of the taxpayer's request will be submitted in severed form to the taxpayer, or authorized representative, for review and approval. At that time, the taxpayer may request that specific additional information be severed from the ruling prior to the release of the ruling to the public.

The taxpayer hereby authorizes the CCRA to release the severed ruling to the public in accordance with the procedures stated in this consent.

.....  
Taxpayer's name

.....  
Taxpayer's signature

.....  
Date

## Appendix B

### Standard Authorization for EMail and Facsimile Transmission

The following authorization must be included with all requests where the requester wishes the Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) to email and/or fax correspondence:

Re: (Advance Income Tax Ruling or Interpretation) Request

Name: (Name of taxpayer in the case of an advance income tax ruling request)

I hereby authorize the CCRA to email and/or fax all correspondence concerning the (advance income tax ruling or interpretation) request, (made on behalf of the above-noted taxpayer, in the case of an advance income tax ruling). The correspondence is to be transmitted to email address (insert email address) and/or fax number (insert number).

I am aware that the CCRA does not provide assurance with respect to the protection, confidentiality, or security of email or facsimile transmissions. I accept the risks inherent in sending information by email and/or fax. I agree not to hold the CCRA or its employees liable for any damage or loss, however caused, arising out of the email and/or facsimile transmissions of correspondence related to my (advance income tax ruling or interpretation) request.

Check one of the following boxes:

- This authorization is for correspondence by email only.
- This authorization is for correspondence by fax only.
- This authorization is for correspondence by email and fax.

.....  
Requester's name (taxpayer's name in case of advance income tax ruling request)

.....  
Requester's signature (taxpayer's signature in case of advance income tax ruling request)

.....  
Date

1 [Modified on June 25, 2003.]

2 [Corrected on May 5, 2003.]