

Herrn
Dr. Volker Wissing, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 27. September 2010

515

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
BLZ 300 700 10
Kto.-Nr. 7480 213

**Öffentliche Anhörung am 29.09.2010 zum Entwurf eines
Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) – Drucksache 17/2249
Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der
Bundesregierung – Drucksache 318/10**

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,

wir danken für die Übersendung der Stellungnahme des Bundesrates sowie der Gegenäußerung der Bundesregierung und nehmen im Hinblick auf die öffentliche Anhörung am 29.09.2010 zu dem oben genannten Gesetzentwurf wie folgt Stellung:

1. Zu Ziff. 3a: § 4 Abs. 1 EStG – Entstrickungsbesteuerung

Der Bundesrat regt an, die Regelung des § 4 Abs. 1 EStG zur Entstrickungsbesteuerung um ein Regelbeispiel zu ergänzen, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes insbesondere vorliegt, wenn das Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird (Drucksache 318/10, Nr. 3a). Damit soll bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland das Besteuerungsrecht Deutschlands sichergestellt werden. Gleichzeitig soll die durch die geänderte BFH-Rechtsprechung aufgeworfene Frage, ob § 4 Abs. 1 EStG in seiner geltenden Fassung die sog. „finale Entnahmetheorie“ ausreichend gesetzlich absichert, durch die Gesetzesänderung geklärt werden.

Unseres Erachtens ist zweifelhaft, ob die vorgeschlagene Verschärfung der Entstrickungsbesteuerung durch die aufgeführten BFH-Urteile gedeckt ist. Der

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/7 zum Schreiben vom 27.09.2010 an Herrn Dr. Wissing, Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

BFH stellt gerade in Frage, ob die Entstrickungsnormen die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten und die Betriebsverlegung ins Ausland überhaupt erfassen. Die Wirtschaftsgüter verbleiben auch nach der Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte im Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen. Ein Veräußerungsvorgang liegt nicht vor. Zudem besteht nach Auffassung des BFH kein Bedürfnis für eine sofortige Besteuerung, da das deutsche Besteuerungsrecht weder ausgeschlossen noch beschränkt wird. Die in Deutschland geschaffenen stillen Reserven können auch nach einer Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte nachlaufend und verursachungsgerecht der inländischen Besteuerung unterworfen werden; und zwar dann, wenn sie z.B. durch einen Umsatzakt realisiert wurden. Ob zudem mit einem Regelbeispiel – wie beabsichtigt – die frühere finale Entnahmetheorie gesetzlich festgeschrieben werden kann, darf ebenfalls bezweifelt werden. Insofern führt die vom Bundesrat vorgeschlagene Ergänzung nicht zu einer Klarstellung, sondern wirft zusätzliche Fragen auf, z.B. nach dem Verhältnis von Grundnorm und Regelbeispiel.

Darüber hinaus wird mit der vorgeschlagenen Neuregelung in Grundsätze der allgemeinen Besteuerung und Gewinnverteilung zwischen internationalen Betriebsstätten eingegriffen. Eine Rechtsänderung mit so weitgehenden Konsequenzen sollte im Zusammenhang mit der vollständigen Neuregelung der Betriebsstättenbesteuerung, z.B. durch Umsetzung des von der OECD vorgeschlagenen Separate Entity Approach, erfolgen. Eine nur punktuelle Behandlung der ausländischen Betriebsstätte als selbstständige Einheit ist u.E. jedoch abzulehnen.

Wir regen daher an, der Empfehlung des Bundesrates nicht zu folgen. Entsprechendes gilt für die vorgeschlagene Änderung des § 12 Abs. 1 KStG.

Sollte der Vorschlag gleichwohl aufgegriffen werden, regen wir an klarzustellen, dass die Reichweite des Regelbeispiels in der Gesetzesbegründung auf den Grundtatbestand beschränkt ist. Dies bedeutet, dass die Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte zwar ein Indiz für eine Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts ist, eine Besteuerung aber zusätzlich davon abhängt, dass die den Tatbestand auslösenden Merkmale des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erfüllt sein müssen. Anderenfalls hätte die Neuregelung überschießende Wirkungen, da es in diesem Fall auch dann zu einer Entstrickungsbesteuerung käme, wenn das Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Dies wäre weder mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen noch mit EU-Recht vereinbar.

2. Zu Ziff. 7a: § 6b EStG – Übertragung stiller Reserven

Der Bundesrat schlägt vor, die Anwendung der Absätze 1 und 3 des § 6b EStG von einer weiteren Voraussetzung abhängig zu machen. Danach sollen die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter nicht zum Zwecke der Vermietung oder Verpachtung genutzt werden dürfen; es sei denn, auch die veräußerten Wirtschaftsgüter wurden innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung ausschließlich für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt (Drucksache 318/10, Nr. 7a).

Die Änderung zielt darauf ab, die bislang nach § 6b EStG begünstigte Übertragung auf sog. § 6b-Fonds zu unterbinden. Mit der im zweiten Halbsatz vorgesehenen Regelung sollen allerdings Unternehmen, deren originärer Geschäftszweck bereits in der Vergangenheit die gewerbliche Vermietung war, von der Regelung ausgenommen werden. Unseres Erachtens sollte die Ausnahmeregelung auf konzerninterne Vermietungen ausgedehnt werden, auch wenn das Mietverhältnis noch keine sechs Jahre besteht. Solche Mietverhältnisse entstehen häufig aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung ist es nicht sachgerecht, auch diese Fälle von der Begünstigung des § 6b EStG auszunehmen. Gleiches gilt für Betriebsaufspaltungskonstellationen.

Wir regen daher an, § 6b Abs. 4 Nr. 6 2. HS. EStG um diese beiden Ausnahmetatbestände zu ergänzen.

3. Zu Ziff. 13b: § 10d EStG – Erstmalige Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags

§ 10d Abs. 4 EStG regelt die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags. Wir begrüßen den Vorschlag des Bundesrates, die Neuregelung erstmals für die Verlustfeststellungen auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2010 anzuwenden (Drucksache 318/10, Nr. 13b). Nach dem Gesetzentwurf soll die Neuregelung bereits für alle Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags gelten, die nach der Verkündung des Jahressteuergesetzes abgegeben werden. Da damit auch Fälle für vergangene Veranlagungszeiträume betroffen sind, stellt sich die Frage nach einer zulässigen Rückwirkung. Zur Vermeidung dieser Rechtsfrage und zugunsten eines einfachen, praxisnahen und weniger streitanfälligen Übergangs sollte dem Vorschlag des Bundesrates gefolgt werden.

4. Zu Ziff. 33a: § 8c KStG – Beschränkung des Verlustabzugs

Nach den mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingefügten Sätzen 6 und 7 in § 8c KStG bleiben im Rahmen der Verlustabzugsbeschränkungen die nicht genutzten Verluste in Höhe der stillen Reserven erhalten, die auf den anteiligen Beteiligungserwerb entfallen.

Bei der Berechnung der stillen Reserven soll nach dem Vorschlag des Bundesrates nur auf das in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesene positive Eigenkapital abgestellt werden. Diese Beschränkung soll der Verhinderung von unerwünschten Verlustnutzungsfällen dienen. Verlust tragende Gesellschaften mit einem negativen steuerlichen Eigenkapital, deren Anteile einen gemeinen Wert von oder nahe Null haben, enthalten nach Auffassung des Bundesrates keine betriebswirtschaftlich fundierten stillen Reserven (Drucksache 318/10, Nr. 33a).

Es ist u.E. weder zulässig noch sachgerecht, das Vorhandensein stiller Reserven von der Höhe des steuerlichen Eigenkapitals abhängig zu machen. Ob in Wirtschaftsgütern stille Reserven enthalten sind oder nicht, ist durch eine Bewertung dieser Wirtschaftsgüter festzustellen. Zudem schließt ein negatives Eigenkapital stille Reserven nicht in jedem Fall aus. Vielmehr werden solche im Rahmen einer Überschuldungsprüfung gerade herangezogen, um eine bilanzielle Überschuldung möglichst zu vermeiden.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung sollte nicht übernommen werden.

5. Zu Ziff. 34a, b: § 17 S. 2 Nr. 2 KStG – Anforderungen an eine Verlustübernahmevereinbarung in Ergebnisabführungsverträgen

Wir unterstützen ausdrücklich die Empfehlungen des Bundesrates zu der vorgesehenen Änderung der § 17 S. 2 Nr. 2 KStG und stimmen der Begründung vollinhaltlich zu (Drucksache 318/10, Nr. 34a). Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass trotz des Beschlusses des BFH vom 28.07.2010 eine Änderung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG geboten ist, da die bestehenden Rechtsunsicherheiten dadurch nicht beseitigt worden sind. Es gibt eine Vielzahl anderer Formulierungen in Ergebnisabführungsverträgen, bei denen weiterhin unklar ist, ob sie von der Finanzverwaltung anerkannt werden.

Dessen ungeachtet sollte geprüft werden, ob nicht auf den Hinweis auf § 302 AktG in der vom Bundesrat vorgeschlagenen Neufassung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG verzichtet werden kann. Unseres Erachtens bedarf es keiner ausdrücklichen Bezugnahme auf § 302 AktG. Wie der Bundesrat in seiner Begründung

Seite 5/7 zum Schreiben vom 27.09.2010 an Herrn Dr. Wissing, Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zutreffend ausführt, hat der BGH wiederholt bestätigt, dass auch bei einem Ergebnisabführungsvertrag mit einer GmbH § 302 AktG unmittelbar anzuwenden ist.

Besonders begrüßen wir die vom Bundesrat vorgeschlagene rückwirkende Anwendung der Gesetzesänderung für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen (Drucksache 318/10, Nr. 34b).

Wir regen an, §§ 17 S. 2 Nr. 2, 34 Abs. 10a1 KStG im vorstehenden Sinne zu ändern.

6. Zu Ziff. 42: § 8 AStG – Niedrigbesteuerung

Mit der vorgesehenen Ergänzung des § 8 Abs. 3 AStG-E um einen Satz 2 will der Gesetzgeber die Definition der Niedrigbesteuerung dergestalt modifizieren, dass künftig auch Anrechnungs- oder Erstattungsansprüche des Gesellschafters in Bezug auf die durch die ausländische Gesellschaft entrichtete Steuer in die Bemessung der Niedrigbesteuerung der betreffenden Auslandsgesellschaft mildernd einzubeziehen sind. Die geplanten Änderungen zielen darauf, Gestaltungen zur Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung zu verhindern, die sich die formale „Normalbesteuerung“ der ausländischen Gesellschaft „zunutze machen“. Der Gesetzgeber hat offensichtlich das maltesische Körperschaftsteuersystem vor Augen, welches eine 35%ige Besteuerung der Gewinne lokal ansässiger Gesellschaften vorsieht, materiell dagegen insoweit eine niedrige Besteuerung darstellt, als der in- oder ausländische Gesellschafter bis zu 6/7 der erhobenen Steuer im Ausschüttungsfall erstattet bekommt. Der Bundesrat schlägt ergänzend vor, § 10 Abs. 1 AStG um einen Satz zu ergänzen, wonach in den o.g. Fällen die Steuern um die dort bezeichneten Ansprüche des unbeschränkt Steuerpflichtigen oder der ausländischen Gesellschaft zu kürzen sind.

Die vorgesehene Neuregelung durchbricht den Grundsatz, die Höhe der Besteuerung ausschließlich aus der Belastung der betreffenden Gesellschaft abzuleiten, sodass bei der Beurteilung der Frage einer Niedrigbesteuerung über den einzelnen Rechtsträger hinaus eine „Konzernschau“ erfolgt. Folgerichtig sollte u.E. die Regelung nicht nur auf für den Steuerpflichtigen belastende Fälle Anwendung finden. Von Bedeutung sind in diesem Zusammenhang insbesondere Konstellationen, in denen eine ausländische niedrig besteuerte Gesellschaft zu Lasten ihres Gesellschafters im Ausschüttungsfall eine (hohe) Quellensteuer einbehält. Aus der Kombination ausländischer Körperschaftsteuer der niedrig besteuerten Gesellschaft sowie der zu Lasten des Gesellschafters einbehaltenen Quellensteuer kann sich in der Summe eine Gesamtbelastung von mehr als 25 % ergeben. Wirtschaftlich sind diese Einkünfte damit wiederum nicht niedrig be-

Seite 6/7 zum Schreiben vom 27.09.2010 an Herrn Dr. Wissing, Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

steuert. In entsprechender Anwendung der vorgesehenen Regelung besteht damit kein sachlicher Grund für die Durchführung einer Hinzurechnungsbesteuerung. Dies sollte klargestellt werden.

Außerdem hat die vorgesehene Regelung überschießende Wirkung. Sie sollte daher auf Fallkonstellationen wie Malta beschränkt werden. Zu diesem Zweck sollte ausdrücklich gesetzlich geregelt werden, dass Fälle der "normalen" indirekten Anrechnung – wie sie z.B. auch das deutsche Körperschaftsteuervollanrechnungssystem vorsah – nicht zu einer niedrigen Besteuerung führen.

Die Neuregelung führt zudem insoweit zu einer Doppelbesteuerung, als im Falle mehrstöckiger ausländischer Strukturen die z.B. durch den maltesischen Staat erfolgende Steuererstattung ebenfalls der Besteuerung unterworfen wird. Es bedarf daher der Klarstellung, dass die Steuererstattung zu den aktiven Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG (Teil der Gewinnausschüttung) zählt.

Wir regen daher an, § 8 AStG entsprechend der vorstehenden Ausführungen zu ändern.

7. Zu Ziff. 46: § 11 BewG – Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

§ 11 Abs. 2 S. 4 BewG-E soll dahingehend geändert werden, dass die bisher einheitliche Regelung auf Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer beschränkt wird. Aus Sicht der Praxis ist dem Vorschlag des Bundesrates zuzustimmen, durch Streichung dieser Regelung das vereinfachte Ertragswertverfahren unverändert für alle Steuerarten anwenden zu können (Drucksache 318/10, Nr. 46). Über die vom Bundesrat zutreffend angeführten Gründe der Einheitlichkeit des Steuerrechts hinaus werden dadurch erforderliche Bewertungen in vielen Fällen sachgerecht erleichtert, wenn nicht erst überhaupt handhabbar gemacht.

Die im Gesetzentwurf der Bundesregierung enthaltene Änderung stellt – wie der Bundesrat zutreffend ausführt – außerdem nicht nur eine Klarstellung dar. Da die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, das vereinfachte Ertragswertverfahren nur bei der Wertermittlung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer berücksichtigen zu können, nicht unumstritten ist, liegt eine materiellrechtliche Änderung vor.

Der Anregung des Bundesrates sollte gefolgt werden.

Seite 777 zum Schreiben vom 27.09.2010 an Herrn Dr. Wissing, Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

8. Zu Ziff. 48a: § 13b ErbStG – „Junges Verwaltungsvermögen“

Der Bundesrat schlägt vor, das „junge Verwaltungsvermögen“ gem. § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG auf zeitnahe Einlagen zu beschränken und damit zeitnahe Erwerbe nicht einzubeziehen (Drucksache 318/10, Nr. 48a). Wir begrüßen ausdrücklich den Vorschlag des Bundesrates. Durch die Neufassung werden wirtschaftlich und unternehmerisch begründete Sachverhalte nicht mehr trotz fehlenden Missbrauchs von der Begünstigung ausgeschlossen. Gleichwohl wird weiterhin sichergestellt, dass missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden.

Mit freundlichen Grüßen



Hamannt



Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht