

Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2010

Stand: 24. September 2010

Wir danken für die Einladung zur öffentlichen Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 29. September 2010 und für die Möglichkeit, zum Jahressteuergesetz 2010 Stellung zu nehmen.

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) sieht vielfältige Änderungen in diversen Bereichen des Steuerrechts vor. Aus unseren Erfahrungen in der Beratungspraxis sind die Änderungen, die grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen und der Themenbereich Erbschaftsteuer besonders bedeutsam. Daneben nehmen wir zu bilanzsteuerrechtlichen Themen, den geplanten Körperschaftsteuerlichen Änderungen sowie zu den beabsichtigten Neuregelungen bei der Selbstanzeige und der Verlagerung der Buchführung Stellung.

Modifizierung der Hinzurechnungsbesteuerung zur Abschaffung des sog. Malta-Modells (§ 8 Abs. 3 S. 2 AStG und § 10 Abs. 1 AStG)

Die geplanten Änderungen im Bereich der Niedrigbesteuerung zielen auf die Inselrepublik Malta. Die Regelungen sind allerdings nicht zielgenau. Weiterhin führen die Regelungen dazu, dass im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung bzgl. der Beurteilung einer Hoch- bzw. Niedrigbesteuerung über den einzelnen Rechtsträger hinaus eine "Konzernschau" erfolgt. Hiermit werden bislang tragende Systempfeiler der Hinzurechnungsbesteuerung in Frage gestellt.

Zur Vermeidung einer überschießenden Wirkung der Neuregelung sollten Fälle der "normalen" indirekten Anrechnung klar durch eine Gegen Ausnahme im Gesetzestext benannt werden, um sicherzustellen, dass - wenn überhaupt - nur eine Konstellation wie Malta, aber nicht Fälle der normalen indirekten Anrechnung - wie sie z.B. auch lange das deutsche Körperschaftsteuervollanrechnungssystem vorsah - bereits - entgegen der gesetzgeberischen Intention - zu einer niedrigen Besteuerung führen (zu weiteren Details bzgl. dieser Problematik vergleiche Köhler/Luckey/Kollruss, Ubg 7/2010, S. 465-471).

Die Neuregelung würde dazu führen, dass Einkünfte einer maltesischen Gesellschaft als niedrig besteuert gelten und ggf. einer Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen würden. Würde daneben im Falle mehrstöckiger ausländischer Strukturen die durch den maltesischen Staat erfolgende Steuererstattung ihrerseits gleichfalls einer Besteuerung unterworfen, so ergäbe sich eine Doppelbesteuerung. Es sollte daher klargestellt werden, dass die Steuererstattung ihrerseits gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG aktive Einkünfte (Teil der Gewinnausschüttung) sind.

Die angestrebte Neuregelung durchbricht den Grundsatz, die Höhe der Besteuerung ausschließlich aus der Belastung der betreffenden Gesellschaft abzuleiten. Folgerichtig sollte die Regelung daher nicht nur für den Steuerpflichtigen belastende Fälle zur Anwendung gelangen, sondern genereller gefasst werden:

Von Relevanz 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 besteuert. In einer Gesamtschau fehlt es damit an niedrig besteuerten Einkünften. In entsprechender Anwendung des vorliegenden "Malta-Denkmodells" besteht damit auch in diesem Zusammenhang kein Bedürfnis der Durchführung einer Hinzurechnungsbesteuerung. Folgerichtig sind auch diese Fälle von der Hinzurechnungsbesteuerung auszunehmen.

Forderung: Zur Vermeidung einer überschießenden Wirkung der Neuregelung sollten Fälle der "normalen" indirekten Anrechnung klar durch eine Gegen Ausnahme im Gesetzestext benannt werden.

Es sollte daher klargestellt werden, dass die Steuererstattung ihrerseits gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG aktive Einkünfte (Teil der Gewinnausschüttung) sind.

Konstellationen, in denen eine ausländische niedrig besteuerte Gesellschaft zu Lasten ihres Gesellschafters im Ausschüttungsfall eine (hohe) Quellensteuer einbehält, sind folgerichtig von der Hinzurechnungsbesteuerung auszunehmen.

Änderung bei den Entstrickungstatbeständen (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG)

Im Grundsatz erscheint eine weitere gesetzliche Regelung/Verschärfung bzgl. der Entstrickungsbesteuerung weder zielführend noch innerhalb der EU/EWR als konform durchsetzbar. So urteilte bereits der BFH in seiner ersten Entscheidung zu der Thematik in 2008. Der BFH hat mit seinen drei wegweisenden Entscheidungen - die von der Fachwelt auch nach der gesetzlichen Normierung der Entstrickung durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG/ § 12 Abs. 1 KStG für grundsätzlich anwendbar gehalten werden - dargestellt, dass nicht bereits die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zu einer ausländischen Betriebsstätte dazu führt, dass das deutsche Besteuerungsrecht generell ausgeschlossen oder beschränkt wird. Vielmehr geht der BFH mit einer auch in der Fachwelt weitverbreiteten Ansicht davon aus, dass die in Deutschland geschaffenen stillen Reserven auch nach einer Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte nachlaufend und verursachungsgerecht einer inländischen Besteuerung unterworfen werden können; und zwar richtigerweise erst dann, wenn sich durch einen Umsatzakt oder ähnliches ein tatsächliches Markteinkommen realisiert hat.

Durch diese rechtliche Lösung hat der BFH einen Weg gewiesen, wie

- ▶ einerseits das Bedürfnis Deutschlands nach einer Besteuerung der in Deutschland geschaffenen stillen Reserven abgesichert wird und
- ▶ andererseits den allgemeinen Grundsätzen folgend eine Besteuerung immer erst dann erfolgt, wenn entsprechendes Einkommen auch erzielt wird, d.h. besteuertwürdiges Substrat generiert wurde (und damit stille Reserven realisiert sind).

Zugleich hat der BFH damit eine EU-konforme Lösung geschaffen. Jede über den gegenwärtigen Stand hinausgehende, weitere gesetzliche Verschärfung würde die o.g. und in sich stimmigen Grundsätze verletzen sowie EU-rechtlich äußerst bedenklich sein.

Es bedarf einer Klarstellung, dass es keiner weiteren gesetzlichen Regelungen bedarf, da die gegenwärtige Regelung zielgenau dazu führt (weil an der Rechtsfolge festmachend), dass keine deutschen stillen Reserven für die deutsche Besteuerung verloren gehen - lediglich der Zeitpunkt der Besteuerung - wiederum zielgenau - auf die Erzielung eines (späteren) Markteinkommens verlegt wird. Im Ergebnis wird damit die Steuer im gleichen Zeitpunkt und in gleicher Höhe wie im inländischen Vergleichsverhältnis erhoben.

Nur hilfsweise sei beantragt, dass bei Einführung des Regelbeispiels in der Gesetzesbegründung mindestens klar gestellt wird, dass die Reichweite des Regelbeispiels auf den Grundtatbestand beschränkt ist. Mit anderen Worten: Die Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte für sich ist dann zwar Indiz für eine Beschränkung oder einen Ausschluss des Besteuerungsrechts, zusätzlich bedarf es aber stets des Tatbestands auslösenden Merkmals des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Anderenfalls würde es zu überschießenden Steuerwirkungen kommen, da es auch ohne Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts zu einer Entstrickungsbesteuerung käme. Dies wäre wiederum weder mit den allgemeinen Grundsätzen noch mit EU-Recht vereinbar.

Weiterhin sei hilfsweise beantragt, dass § 4g EStG auf sämtliche Fälle des § 4 Abs. 1 S. 3, 4 sowie § 12 Abs. 1 KStG ausgeweitet wird und den Steuerpflichtigen im Rahmen der Regelung die Option gewährt wird, den Auflösungszeitraum so zu wählen, wie sie dem Abschreibungszeitraum des betreffenden Wirtschaftsgutes im Ausland entspricht.

Forderung: Es bedarf einer Klarstellung, dass es keiner weiteren gesetzlichen Regelungen bedarf, da die gegenwärtige Regelung zielgenau dazu führt, dass keine deutschen stillen Reserven für die deutsche Besteuerung verlorengehen und lediglich der Zeitpunkt der Besteuerung auf die Erzielung eines (späteren) Markteinkommens verlegt wird.

Nur hilfsweise sei beantragt, dass bei Einführung des Regelbeispiels in der Gesetzesbegründung mindestens klar gestellt wird, dass die Reichweite des Regelbeispiels auf den Grundtatbestand beschränkt ist. Mit anderen Worten: Die Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte für sich ist dann zwar Indiz für eine Beschränkung oder einen Ausschluss des Besteuerungsrechts, zusätzlich bedarf es aber stets des Tatbestands auslösenden Merkmals des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts.

Weiterhin sei hilfsweise beantragt, dass § 4g EStG auf sämtliche Fälle des § 4 Abs. 1 S. 3, 4 sowie § 12 Abs. 1 KStG ausgeweitet wird und den Steuerpflichtigen im Rahmen der Regelung die Option gewährt wird, den Auflösungszeitraum so zu wählen, wie sie dem Abschreibungszeitraum des betreffenden Wirtschaftsgutes im Ausland entspricht.

Einschränkung der Übertragungsmöglichkeiten von Reinvestitionsrücklagen (§ 6b EStG)

Die vom Bundesrat angeregte Einschränkung der Übertragungsmöglichkeiten von Reinvestitionsrücklagen nach § 6b EStG ist nicht grundsätzlich zu beanstanden, soweit von der Einschränkung allein sog. § 6b-Fonds betroffen sind. Da die diskutierte Gesetzesänderung den Anwendungsbereich des § 6b EStG jedoch zu sehr einschränkt, halten wir eine Anpassung für notwendig.

Nach der aktuellen Gesetzeslage können § 6b-Rücklagen personenbezogen gebildet und reinvestiert werden. Dies stellt sicher, dass ein Steuersubjekt die ihm zuzuordnenden stillen Reserven ungeachtet dessen beibehält, in welchem seiner Betriebsvermögen sich das betreffende Wirtschaftsgut befindet. Gerade im Hinblick auf die uneinheitliche BFH-Rechtsprechung zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften (vgl. hierzu: BFH-Urteil v. 25.11.2009 - I R 72/08 sowie BFH-Beschluss v. 15.4.2010 - IV B 105/09) und die häufig vorliegende Notwendigkeit vor allem mittelständischer Unternehmen, sich in Betriebs- und Besitzgesellschaften zu restrukturieren, wäre es unseres Erachtens notwendig, bspw. die bisher gegebene Möglichkeit der Steuerstundung durch § 6b EStG zumindest insoweit uneingeschränkt zu erhalten, als Wirtschaftsgüter von einer Personengesellschaft in eine ganz oder teilweise personenidentische Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden. Dies könnte z.B. dadurch sichergestellt werden, dass der bisher vorgeschlagene Wortlaut der Nummer 6 um die Worte „... oder die angeschafften Wirtschaftsgüter mit den veräußerten Wirtschaftsgütern identisch sind.“ ergänzt wird.

Nach der bisher vorgesehenen Anwendungsregelung sind Ersatzinvestitionsgüter betroffen, die nach dem Tag der Verkündung des JStG 2010 angeschafft oder hergestellt werden. Diese Anwendungsregelung greift in eine schützenswerte Vertrauensposition der Steuerpflichtigen ein. Deshalb ist es notwendig, die Neuregelung auf § 6b EStG-Rücklagen zu beschränken, die nach Inkrafttreten des JStG 2010 entstehen.

Forderung: Die in R 6b.2 Abs. 6 EStG-2008 genannten Übertragungsmöglichkeiten müssen erhalten bleiben, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut mit dem veräußerten Wirtschaftsgut identisch ist.

Für Altrücklagen muss Bestandsschutz gelten. Deshalb darf die Neuregelung nur § 6b EStG-Rücklagen erfassen, die nach Inkrafttreten des JStG 2010 entstehen.

Änderungen der Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen und Teilwertabschreibungen (§§ 5 und 6a EStG)

Der Bundesrat empfiehlt, die gesetzlichen Formulierungen in den §§ 5 und 6a EStG so zu ändern, dass sich für Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen, für Rückstellungen für Dienstjubiläen sowie Pensionsrückstellungen ein Passivierungsgebot in der Steuerbilanz ergibt. Ebenfalls nach den Empfehlungen des Bundesrates soll der Steuerpflichtige künftig an ein einmal ausgeübtes Wahlrecht auf Teilwertabschreibung auch dann in den folgenden Wirtschaftsjahren gebunden sein, wenn die Gründe für die Wertminderung nicht entfallen sind.

Die Bundesregierung hält die vom Bundesrat vorgeschlagene Gesetzesänderung für eine Klarstellung und sieht keinen gesetzlichen Anpassungsbedarf, da sich ein Passivierungsgebot für Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen, für Rückstellungen für Dienstjubiläen sowie Pensionsrückstellungen bereits aus der derzeitigen Gesetzes-systematik ergebe. Ferner stimmt die Bundesregierung mit dem Bundesrat in dem Ziel überein, dass Missbrauchsfälle bei steuerlichen Teilwertabschreibungen verhindert werden sollen. Nach Ansicht der Bundesregierung würde jedoch die vom Bundesrat hinsichtlich § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG angeregte Änderung einem Beibehaltungsgebot für einen niedrigeren Teilwert gleichkommen, weshalb sie die Gesetzesänderung ablehnt. Derartige Gestaltungen würden bereits ausreichend durch die hierzu bestehende Regelung im BMF-Schreiben vom 12.3.2010 (BStBl. I 2010, S. 239 ff.) verhindert - so die Bundesregierung.

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Verschärfungen sind abzulehnen. Die Gegenäußerung der Bundesregierung offenbart eine nicht mit dem Gesetzeswortlaut vereinbare Rechtsauffassung.

Forderung: Möchte der Gesetzgeber die Wahlrechtsausübung bei Rückstellungen oder Teilwertabschreibungen einschränken, so bedürfen derartige Einschränkungen zwingend einer gesetzlichen Grundlage. Einschränkungen der steuerlichen Wahlrechtsausübung müssen jedoch auf eindeutige Missbrauchsfälle beschränkt bleiben und sind ansonsten zu vermeiden. Die diskutierten Themen stellen jedoch keinen solchen Missbrauch dar.

Modifizierung der Anforderungen an den Ergebnisabführungsvertrag (§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG)

Der Bundesrat schlägt vor, in das JStG 2010 eine Gesetzesänderung aufzunehmen, nach der für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft nicht mehr die ausdrückliche Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG Voraussetzung ist. Statt dessen soll eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme ausreichen.

Forderung: Der Empfehlung des Bundesrates ist zu folgen.

Verlusterhalt in Höhe stiller Reserven (§ 8c KStG)

Im Rahmen der Verlustabzugsbeschränkung für Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG) schlägt der Bundesrat Änderungen bei der Stille-Reserven-Regelung vor. Konkret wird empfohlen, alle im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven einzubeziehen. Anders als nach der geltenden Regelung wird damit auch ausländisches Betriebsvermögen berücksichtigt, für das Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht. Diese Änderung ist grundsätzlich zu begrüßen.

Außerdem sollen stille Reserven nur bei positivem Eigenkapital zu berücksichtigen sein. Verlustgesellschaften mit negativem Eigenkapital, deren gemeiner Wert z.B. bei Null oder nahe Null liegt, stehen damit keine stillen Reserven für die Verlustnutzung zur Verfügung. Diese Regelung ist aus wirtschaftlicher und steuersystematischer Sicht abzulehnen. Stattdessen sollten in Organschaftsfällen - analog zur Sichtweise der Zinsschranke in § 15 Nr. 3 S. 2 KStG - auch für Zwecke der Stille-Reserven-Regelung des § 8c KStG Organgesellschaft und Organträger wirtschaftlich als ein Unternehmen betrachtet, und ein Verlusterhalt in Höhe der im gesamten Organkreis vorhandenen stillen Reserven ermöglicht werden.

Forderung: Die Einschränkung der Nutzbarkeit der Stille-Reserven-Regelung auf Unternehmen mit positivem Eigenkapital ist abzulehnen. Ein Verlusterhalt in Höhe der im gesamten Organkreis vorhandenen stillen Reserven sollte eingeführt werden.

Änderungen bei der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO, § 378 Abs. 3 AO)

Dem Vorschlag des Bundesrates nach Vollständigkeit bzw. Wegfall der Teilselbstanzeige führt dazu, dass der Selbstanzeige auch im unternehmerischen Bereich nicht mehr die erforderliche praktische Bedeutung zukommen wird. Die Forderung nach nur einem „Schuss“ bei der Selbstanzeige mag der Situation eines Kapitalanlegers mit Auslandsinvestments gerecht werden, nicht aber den komplexen Anforderungen an einen unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen. Insoweit ist wenigstens zu fordern, dass der Wegfall der Teilselbstanzeige auf die wenigen Fälle eines eindeutig dolosen Handelns beschränkt wird. Letztlich ist aber auch in diesem Fall eine Abgrenzung nur über den Vorsatz möglich. Der Gesetzgeber ist gefordert, den unterschiedlichen Anforderungen an die Erfüllung steuerlicher Pflichten im privaten und unternehmerischen Bereich Rechnung zu tragen und Rechtssicherheit über die Straffreiheit herzustellen.

Mit dem vom Bundesrat angeregten Sperrgrund „Erscheinen des Prüfers“ ist für den Steuerpflichtigen nicht länger eindeutig erkennbar, ob eine Möglichkeit zur Selbstanzeige besteht oder nicht. Zugleich wird der Finanzverwaltung einseitig die Möglichkeit eröffnet, den Eintritt des Sperrtatbestandes ohne tatsächliche Prüfungshandlungen - und damit einem gesteigerten Entdeckungsrisiko, welches im Grunde die Rechtfertigung für den Ausschlussgrund darstellt - vorzuverlagern. Gerade die Komplexität des Steuerrechts im unternehmerischen Bereich rechtfertigt eine Möglichkeit für die gesetzlichen Vertreter, die steuerlichen Verhältnisse vor Beginn einer Prüfung auch auf strafrechtliche Risiken zu überprüfen und durch Selbstanzeige glattzustellen. Damit würden grundsätzlich rechts-treue Unternehmensvertreter geschützt, was auch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gerecht werden dürfte. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit wird daher angeregt, es bei der bisherigen Regelung zu belassen.

Der vom Bundesrat vorgeschlagene Sperrgrund „Abgeschlossener Prüfungszeitraum“ hat für anschlussgeprüfte Unternehmen einen faktischen Ausschluss der Selbstanzeigemöglichkeit zur Folge. Gleiches gilt bei Dauersachverhalten. Wurden diese bereits geprüft und setzen sich die Verfehlungen in den Folgejahren fort, droht mit einer Selbstanzeige für die nicht gesperrten Jahre eine Selbstbelastung für die Prüfungsjahre. Selbstanzeigen sind in dieser Situation kaum zu erwarten, schließlich sind nach einer abgeschlossenen Prüfung die Erkenntnisquellen des Fiskus nahezu ausgeschöpft.

Durch die vom Bundesrat vorgeschlagene Abschaffung der Drittanzeige wird ein neu bestellter Geschäftsführer ggf. in die Zwangslage gebracht, sich (rechtstreu) für die eigene Straffreiheit entscheiden zu müssen und damit zugleich den Vorgänger strafrechtlich zu denunzieren. Verschärft wird diese Zwangslage im Falle von Entscheidungsgremien (Vorstand, mehrere Geschäftsführer), wenn es also mehrere nach § 153 AO zur Anzeige verpflichtete Personen gibt. In der Praxis bestehen in solchen Führungsgremien durchaus unterschiedliche Auffassungen über die Notwendigkeit einer Selbstanzeige, die für den zur Anzeige Entschlossenen zu einem kaum lösbaren Interessenskonflikt führen können. Diesen Konflikt vermochte die bisherige Gesetzesfassung zumindest zu entschärfen. Insoweit ist der Gesetzgeber aufgerufen, anstelle der diskutierten Neuregelung, die bislang umstrittene Reichweite der Regelung des § 371 Abs. 4 AO zu präzisieren, indem ein Strafverfolgungshindernis jedenfalls demjenigen nicht zu Gute kommt, der aufgrund eines Sperrtatbestandes in eigener Person keine wirksame Selbstanzeige mehr einreichen könnte.

Forderung: Der Wegfall der Teilselbstanzeige muss auf die wenigen Fälle eines eindeutig vorsätzlichen Handelns beschränkt sein. Die Neuregelungen zu den Sperrgründen „Erscheinen des Prüfers“ und „Abgeschlossener Prüfungszeitraum“ sind abzulehnen. Der Gesetzgeber ist aufgerufen, die bislang umstrittene Reichweite der Regelung des § 371 Abs. 4 AO zu präzisieren.

Verlagerung der Buchführung (§ 146 Abs. 2a AO)

Wir begrüßen, dass die diskutierte Neufassung des § 146 Abs. 2a AO eine Vereinfachung der Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland erreichen soll. Insbesondere wird die Möglichkeit der Ausweitung der Verlagerung auch auf Drittstaaten den Anforderungen der multinationalen Konzerne gerecht. Auch das Entfallen der bisher geforderten Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs vereinfacht das Verfahren.

Zu weit gefasst ist jedoch die Verpflichtung der Finanzbehörde, die Bewilligung zu widerrufen, sofern Umstände vorliegen, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen („hat...zu widerrufen“). Laut Gesetzesbegründung umfasst die geforderte Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung die Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten und geht damit über die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten hinaus.

Somit könnte bereits eine verspätete Abgabe der Steuererklärung, die nach den geltenden Regelungen mit Verspätungszuschlag sanktioniert werden kann, zwingend zu einem Widerruf der Bewilligung führen, sofern die Finanzbehörde hierin eine Beeinträchtigung der Besteuerung sieht. Dies führt auf Seiten des Steuerpflichtigen zu erheblicher Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Bestandskraft der Bewilligung. Der Widerruf der Bewilligung ist daher einzugrenzen und auf die Verletzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu beschränken.

Forderung: Der Widerruf der Bewilligung ist auf die Verletzung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu beschränken.

Änderungen im Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz

Seit der Erbschaftsteuerreform 2008 und den Gesetzesänderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat sich die Erbschaftsteuerbelastung für viele Unternehmen zumindest teilweise verbessert. Dies war Ergebnis einer von Ernst & Young durchgeführten Studie¹, an denen zahlreiche mittelständische Familienunternehmen in diesem Jahr teilgenommen haben. Die Studie hat aber auch gezeigt, dass noch zahlreiche Praxisprobleme bei der Anwendung des neuen Erbschaftsteuerrechts bestehen. Vor allem die derzeit noch bestehende erhebliche Rechtsunsicherheit bedeutet für viele Unternehmen aufgrund der in Rede stehenden hohen Unternehmenswerte entsprechend hohe Risiken. Im JStG 2010 sind Korrekturen im Erbschaftsteuerrecht geplant, zu denen wir wie folgt Stellung nehmen:

- ▶ Beibehaltung der 50 %-Verwaltungsgrenze bei Tochterunternehmen von mehrstufigen Konzernen im Rahmen der Optionsverschonung

¹ Die Studie geht den Mitgliedern des Finanzausschusses in den nächsten Tagen zu.

Die im JStG 2010 im Rahmen der Optionsverschönerung geplante Einführung der 10 %igen Verwaltungsgrenze bei jeder nachgeordneten Tochtergesellschaft eines mehrstufigen Konzerns kann zu willkürlichen Ergebnissen führen, weil schon im Vergleich zum Unternehmenswert geringes Verwaltungsvermögen auf der falschen Unternehmensebene zur Versagung der Optionsverschönerung führen kann.

Forderung: Zur Vermeidung sog. Kaskadeneffekte sollte auch im Rahmen der Optionsverschönerung die 50 %ige Verwaltungsvermögensgrenze beibehalten werden.

► Begrenzung des Umfangs des jungen Verwaltungsvermögens auf Einlagen

Neben der Einlage von Verwaltungsvermögen entsteht nicht begünstigtes junges Verwaltungsvermögen auch durch den Erwerb von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln innerhalb von zwei Jahren vor der Übertragung. Die Verhinderung von Missbräuchen ist bei Einlagen zu rechtfertigen, nicht aber beim Erwerb von Verwaltungsvermögen aus betrieblichen Mitteln. Denn hier werden typischerweise Liquiditätsreserven in Verwaltungsvermögen investiert, bis sie später in produktives Betriebsvermögen (z.B. Maschinen) reinvestiert werden.

Forderung: Zur Beschränkung auf Missbrauchsfälle, sollte der Forderung des Bundesrates im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2010 (BR-Drs. 318/10 Beschluss) entsprochen werden und das Vorliegen jungen Verwaltungsvermögens auf Einlagen von Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren vor dem Übertragungsvorgang begrenzt werden.

Darüber hinaus möchten wir Sie in unserer Stellungnahme auf folgende in unserer Erbschaftsteuer-Studie herausgearbeitete Praxisfragen hinweisen, die im Folgenden dargestellt sind:

► Vereinfachungen beim formalen Besteuerungsverfahren

Für die Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist die Unternehmensbewertung nach dem IDW S1-Standard möglich, der regelmäßig auf einer Konzernbewertung basiert. Das gesetzlich vorgeschriebene Feststellungsverfahren ist jedoch nicht darauf abgestimmt, da es trotz Konzernbewertung eine Einzelbewertung nachgelagerter Unternehmen innerhalb eines mehrstufigen Konzerns erfordert. Nach dem Feststellungserlass der Finanzverwaltung kann somit eine Feststellung der Unternehmenswerte bis zur letzten Stufe eines Konzerns notwendig sein.

Zwar werden für den Substanzwerttest und den Verwaltungsvermögenstest Einzelwerte der Tochterunternehmen (Unternehmenswert, Höhe des Verwaltungsvermögens) benötigt. Allerdings ist fraglich, ob diese dafür gesondert festgestellt werden müssen oder ob nicht vielmehr die Wertdarlegung beim Betriebsstätten-Finanzamt der Gesellschaft ausreicht, deren Anteile übertragen werden. Dieses übermäßige Feststellungserfordernis ist vor allem dann zu hinterfragen, wenn bereits qualitativ feststeht, dass kein Verwaltungsvermögen vorliegt.

Forderung: Als große Vereinfachung für die Praxis wäre daher zu empfehlen, der Finanzverwaltung einen Ermessensspielraum einzuräumen, der es ermöglicht, für die Durchführung des formalen Feststellungsverfahrens Vereinfachungen zuzulassen. Diese Vereinfachungen könnten in einer Rahmenvereinbarung (Ruling) verbindlich zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der besonderen Umstände jedes Einzelfalls festgelegt werden. Dabei könnte Folgendes vereinbart werden:

1. Wertfeststellung des Werts eines Konzerns auf Konzernbasis und Zulassung eines punktuellen Nachweises des Verwaltungsvermögens. Sofern punktuell nachgewiesen wird, dass ggf. bestehendes Verwaltungsvermögen auf einer bestimmten Konzernebene kein Problem mehr darstellt, kann auf die Feststellung der einzelnen Unternehmenswerte der Tochtergesellschaften verzichtet werden.
2. Festlegung, bis zu welcher Gliederungstiefe eines mehrstufigen Konzerns die formale Wertfeststellung zu erfolgen hat. Dies kann beispielsweise in Abhängigkeit von dem vorliegenden Verwaltungsvermögen erfolgen.

Ein großes praktisches Problem bei der Durchführung des Besteuerungsprozesses liegt in der nur nachrichtlichen Bestimmung des Verwaltungsvermögens und der Lohnsumme durch das Betriebsstättenfinanzamt, dessen endgültige Feststellung erst beim Erbschaftsteuerfinanzamt erfolgt. Hierbei kann es zu willkürlichen Beurteilungen kommen.

Forderung: Zur Erhöhung der Rechtssicherheit sollte im Feststellungsbescheid neben dem Unternehmenswert auch die Höhe des Verwaltungsvermögens und der Lohnsumme für die „Folgefanzämter“ verbindlich durch das Betriebsstättenfinanzamt festgestellt werden.

Diese Vorschläge dienen in erster Linie der im Koalitionsvertrag propagierten Vereinfachung des Steuerrechts und zielen auf eine Kostenersparnis sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung ab.

► Probleme beim Substanzwert als Mindestwert

Der in § 11 Abs. 2 BewG vorgesehene Mindestwert (Substanzwert) entspricht nicht dem nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu ermittelnden Mindestwert nach IDW S1, der sich im Fall einer schlechten Ertragslage als Liquidationswert ermitteln würde. Bei dessen Ermittlung sind Liquidationskosten zwingend zu berücksichtigen.

Forderung: Der Substanzwert in § 11 Abs. 2 BewG sollte als Zerschlagungswert unter Berücksichtigung aller dann fiktiv entstehenden Kosten ermittelt werden.

► Ermittlung des Substanzwerts bei Konzernen

Der nach dem Bewertungsgesetz vorzunehmende Substanzwerttest auf jeder Konzernstufe führt in der Praxis zu überhöhten Konzernwerten, da auf jeder Unternehmensebene der jeweils höhere Wert aus Ertrags- und Substanzwert anzusetzen ist (Higher up). Diese Vorgehensweise ist nach den Grundsätzen des IDW S1 nicht sachgerecht.

Forderung: Der Substanzwert sollte nicht auf jeder Stufe eines Konzerns, sondern vielmehr nur auf Konzernebene ermittelt werden.

Zudem sorgt der im Gesetz vorgesehene Substanzwerttest auf jeder Ebene zu erheblichen administrativen Kosten, und das vor dem Hintergrund, dass in den meisten Fällen der Substanzwerttest nicht zur Anwendung kommt. Dieser Aufwand verstärkt sich, wenn Immobilien gesondert zu bewerten sind.

Forderung: Der Finanzverwaltung sollte auch ein Ermessensspielraum eingeräumt werden, mit dem Ziel, dass zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen Vereinfachungen beim Substanzwerttest vereinbart werden können, die der Effizienz des Besteuerungsverfahrens Rechnung tragen.

► Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkung bei der Bewertung von Unternehmen

Die derzeit im BewG vorgesehene Nichtberücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Verfügungsbeschränkungen führt häufig dazu, dass bei einer unentgeltlichen Übertragung, bei der keine liquiden Mittel zur Finanzierung der Erbschaftsteuer fließen, ein höherer Unternehmenswert angesetzt wird, als bei einer Veräußerung erzielt werden könnte, bei der dem Veräußerer zudem noch liquide Mittel zur Finanzierung der dabei anfallenden Ertragsteuer zufließen.

Forderung: Verfügungsbeschränkungen sollten bei der Bewertung des übertragenen Unternehmens berücksichtigt werden. Denn diese sind nach den Ergebnissen der Erbschaftsteuerstudie 2010 von Ernst & Young häufig der Grund für die langfristigen Investitionsentscheidungen und damit für die Sicherheit von Arbeitsplätzen in Familienunternehmen. Das Bewertungsgesetz sollte insoweit angepasst werden.

► Wegfall der Insolvenz als schädlicher Vorgang

Derzeit führt die Insolvenz eines übertragenen Unternehmens als Betriebsaufgabe zu einer zeitanteiligen Nachversteuerung.

Forderung: Damit diese Regelung nicht dazu führt, dass potenzielle Unternehmensübernehmer von der Unternehmensübernahme abgehalten werden, sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Insolvenz kein schädliches Ereignis darstellt.

► Mehr Rechtssicherheit bei der Lohnsummenermittlung

Auch wenn die Lohnsummenregelung als Voraussetzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen auf den ersten Blick einfach ausgestaltet ist, stößt man bei der praktischen Anwendung vor allem bei mehrstufigen Konzernen auf erhebliche Probleme. Dies gilt vor allem dann, wenn sich die Beteiligungsstruktur innerhalb der fünfjährigen Ausgangslohnsumme und in der bis zu siebenjährigen Lohnsummenfrist verändert. Hier sind die verschiedensten Vorgehensweisen denkbar, z.B. eine stichtagsbezogene oder eine wirtschaftsjahresbezogene Betrachtungsweise.

Forderung: Um bei der Lohnsummenermittlung mehr Rechtssicherheit zu erreichen, sollten die Einbeziehungsvoraussetzungen für Tochterbeteiligungen gesetzlich noch weiter präzisiert werden.

- ▶ Poolvertrag darf nicht zum Wegfall von Verlusten bei Kapitalgesellschaften nach § 8c KStG führen

Derzeit ist umstritten, ob es durch den Abschluss eines Poolvertrags, durch den erst viele Gesellschafter von Familienunternehmen in den Genuss der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen kommen, zu einem Wegfall des Verlustvortrags in allen Körperschaften eines Konzerns kommt.

Forderung: Da der Abschluss eines Poolvertrags keinen Missbrauchsfall darstellt, mit dem die Regelung des § 8c KStG umgangen werden soll, sollte gesetzlich klargestellt werden, dass hierdurch kein Verlustwegfall nach § 8c KStG ausgelöst wird.



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser:

National Office Tax

Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin
Hermann Ottmar Gauß, Rechtsanwalt
Lars Zipfel, Steuerberater
Dr. Andreas Bolik, Steuerberater