

**Stellungnahme**

**der**

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

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010“  
(JStG 2010) - BT-Drs. 17/2249 - unter Einbeziehung der Stellungnahme des  
Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung – DT-Drs. 17/2823**

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

**am 29. September 2010**

---

**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](mailto:Info@carls-consulting.de)**

---

<b>Inhalt</b>	<b>Seite</b>
<b>A. Allgemeines</b>	<b>- 1 -</b>
<b>B. Zu den einzelnen Vorschriften</b>	<b>- 4 -</b>
<b>I. Sonderbesteuerung von ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG</b>	<b>- 4 -</b>
1. Stand nach den Abschlussberatungen zum Bürgerentlastungsgesetz	- 4 -
2. „Ungerechtfertigte Benachteiligung“ anhand des Maßstabs der Systemgerechtigkeit	- 6 -
3. „Ungerechtfertigte Benachteiligung“ anhand des Maßstabs der Wettbewerbsneutralität	- 8 -
<b>II. Änderung der Vorschriften zur Ermittlung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals in § 36 KStG infolge des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 (Nr. 35 der Stellungnahme des Bundesrates BT-Drs. 17/2823)</b>	<b>- 9 -</b>
1. Hinsichtlich der Verrechnungsvorschrift § 36 Abs. 4 KStG genügt der Vorschlag des Bundesrats den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts nicht	- 10 -
2. Beispiel	- 12 -
3. Vernichtung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial durch Nichtberücksichtigung von EK 04	- 13 -
4. Lösungsvorschlag der IDWR	- 15 -
<b>III. Anpassung der Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern in § 6 a Grunderwerbsteuergesetz an die geplante Änderung des Umwandlungsrechts in § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.</b>	<b>- 16 -</b>
1. Der Maßstab der staatlichen Garantie für die angemessene Abfindung von Minderheitsaktionären bezogen auf § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.	- 16 -
2. Anpassung von § 6 a GrEStG an § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.	- 18 -

<b>IV. Bewahrung von Verlustvorträgen im Umwandlungssteuerrecht bis zur Höhe der aufgedeckten stillen Reserven nach dem Vorbild des neuen § 8 c Abs. 1 Sätze 6-8 KStG</b>	<b>- 20 -</b>
---	---------------

## Anlage

**Verrechnung von EK 04 als Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals, insbesondere von bei Verschmelzungen und der Einziehung von Anteilen entstandenem negativem EK 04 in Anknüpfung an das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05)**

<b>1. Anwendbarkeit der Grundsätze des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 auf andere Probleme beim Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren</b>	<b>- 22 -</b>
<b>2. Problematik der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beim Übergang der Kapitalkonten vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts</b>	<b>- 23 -</b>
<b>3. Anwendung der vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Grundsätze zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals bei Verschmelzungen und beim Erwerb unter Einziehung eigener Anteile einer Kapitalgesellschaft unter Einbeziehung von negativem EK 04</b>	<b>- 25 -</b>
<b>4. Beispiel</b>	<b>- 27 -</b>
<b>5. Zum Problem der Verfassungswidrigkeit von § 39 Abs. 1 KStG</b>	<b>- 30 -</b>
<b>6. Zum Problem der Verfassungswidrigkeit von § 36 Abs. 4 KStG</b>	<b>- 35 -</b>
<b>7. Vorschlag zu einer verfassungsgemäßen Neuformulierung zur Erfassung von Einlagekonten im Fall von Verschmelzungen und der Einziehung von Anteilen an Kapitalgesellschaften</b>	<b>- 37 -</b>

## **A. Allgemeines**

Für die Möglichkeit, im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2010 Stellung nehmen zu können, bedanken wir uns.

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

Die Stellungnahme bezieht sich auf Probleme, die aus anderen gesetzlichen Zusammenhängen mit dem Jahressteuergesetz 2010 gelöst werden müssten:

- **Aufhebung der Prohibitivbesteuerung zu Lasten von ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in § 13 Abs. 3 Sätze 2–10 KStG**

Im Bericht über das Gesetzgebungsverfahren zum Bürgerentlastungsgesetz haben die Vertreter der damaligen Regierungskoalition im Finanzausschuss gegenüber dem Bundesfinanzministerium darum gebeten, „in Zusammenarbeit mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu prüfen, ob § 13 Abs. 3 KStG für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen eine ungerechtfertigte Benachteiligung beinhaltet und in diesem Fall zeitnah einen geeigneten Lösungsvorschlag zu erarbeiten“ (Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/13429, S. 39). Bisher steht ein entsprechendes Votum des Bundesministeriums der Finanzen dazu aus. In unserer Stellungnahme soll gezeigt werden, dass die Sonderbesteuerung bei Veräußerungen ausschließlich in den Fällen, in denen nicht nur der Verkäufer, sondern auch der Käufer ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ist, eine solche ungerechtfertigte Benachteiligung darstellt und dass eine Streichung der Vorschrift fiskalisch keine Folgen haben würde.

- **Einbeziehung der Verrechnung von EK 04 in die Umsetzung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05) zur Überleitung aus dem Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zur Definitivbesteuerung**

Der Bundesrat hat in § 34 Abs. 13 f und 13 g KStG in seiner Stellungnahme einen Vorschlag (Nr. 35) für die noch offenen Besteuerungsfälle unterbreitet, den die Bundesregierung befürwortet. Die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts, dass bei der Feststellung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals (§ 36 Abs. 7 KStG) das Körperschaftsteuerminderungspotenzial, insbesondere aus EK 45, nicht gemindert werden darf, erfüllt der neue § 36 KStG allerdings nur zum Teil. Durch die auch im neuen Gesetzgebungsvorschlag zu § 36 Abs. 4 KStG unterlassene Berücksichtigung von „Einlagen“ aus § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a. F. besteht die vom Bundesverfassungsgericht verworfene Vernichtung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial, auch aus dem EK 45, fort. Betroffen sind Eigenkapitalgliederungen nach Verschmelzungen, bei denen EK 04 im Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren einen Verrechnungsposten darstellte. Die Stellungnahme enthält einen korrigierenden Vorschlag für die bis zum Jahresende 2010 notwendige Gesetzgebung, der den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts vollständig gerecht wird.

- **Anpassung der grunderwerbsteuerlichen Begünstigung von Umstrukturierungen im Konzern nach § 6 a GrEStG an die Absenkung der Squeeze-out-Grenze durch einen neuen § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw. (BR-Drs. 485/10)**

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist endlich eine Begünstigung von Umstrukturierungen im Konzern in das GrEStG eingeführt worden. Der grunderwerbsteuerliche Konzernbegriff steht jedoch im Widerspruch zu dem im Gesetzentwurf der Bundesregierung – gegen den der Bundesrat gemäß dem Beschluss vom 24.09.2010 (TOP 25) keine Einwände erhebt - zur Änderung des Umwandlungsrechts enthaltenen neuen § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.. Vorgesehen ist, in Umsetzung der europäischen Verschmelzungs-Richtlinie, dass bei Umstrukturierungen im

Aktienkonzern die Squeeze-out-Grenze künftig bei einer Beteiligung des Hauptaktionärs von mindestens 90 % (statt wie bisher von 95 %) liegen soll. Regelmäßig würde deshalb im Squeeze-out Grunderwerbsteuer anfallen, was mit den bisherigen, durch Rechtsprechung und Praxis gefestigten Grundsätzen für die Abfindung der Minderheitsaktionäre unverträglich wäre.

- **Bewahrung von Verlustvorträgen im Umwandlungsteuerrecht bis zur Höhe der aufgedeckten stillen Reserven nach dem Vorbild des neuen § 8 c Abs. 1 Sätze 6-8 KStG**

Dieser Vorschlag ergibt sich unmittelbar aus den Änderungen der Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs infolge der Rechtsänderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz in § 8 c KStG.

## **B. Zu den einzelnen Vorschriften**

### **I. Sonderbesteuerung von ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG**

Im Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2010 ist keine Änderung zu den Sondervorschriften zur steuerlichen Geltendmachung von Abschreibungen bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsgesellschaften (§ 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG) und vor allem zur Aufdeckung der stillen Reserven auch für die Zeit der Wohnungsgemeinnützigkeit, sofern solche Wohnungsbestände zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen gehandelt werden (§ 13 Abs. 3 Satz 10 KStG), enthalten. Die IDWR hat vor allem die steuerliche Diskriminierung, die ausschließlich eintritt, wenn nicht nur der Verkäufer, sondern auch der Käufer ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ist, bereits anlässlich des Gesetzgebungsverfahrens zum Bürgerentlastungsgesetz im vorigen Jahr angesprochen und in ihrer Stellungnahme als Sachverständige in der öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 23.04.2009 im Einzelnen dargelegt.

#### **1. Stand nach den Abschlussberatungen zum Bürgerentlastungsgesetz**

Die Vertreter der damaligen Regierungskoalition im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages haben darauf hingewiesen, dass die Sonderregelungen für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen in § 13 Abs. 3 KStG im Bürgerentlastungsgesetz nicht aufgehoben werden. Das Bundesministerium der Finanzen wird „jedoch gebeten, in Zusammenarbeit mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu prüfen, ob § 13 Abs. 3 KStG für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen eine ungerechtfertigte Benachteiligung beinhaltet und in diesem Fall zeitnah einen geeigneten Lösungsvorschlag zu erarbeiten“ (Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses BT-Drs. 16/13429, S. 39).

Unserer Kenntnis nach hat eine weitere Erörterung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages bisher nicht stattgefunden. Es hat inzwischen jedoch anscheinend eine Meinungsbildung in der Konferenz der Ertragsteuerreferenten von Bund und Ländern gegeben. Die Zuständigkeit für diese Thematik liegt allerdings bei dem für Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht zuständigen Referat.

Die IDWR hat in ihrer Stellungnahme für die Anhörung zum Bürgerentlastungsgesetz vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages geltend gemacht, dass die Vorschriften in § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG die von den Vertretern der damaligen Regierungskoalition im Finanzausschuss thematisierte „ungerechtfertigte Benachteiligung“ für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen bedeuten.

Nach § 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG sollen Abschreibungen aus dem Teilwertansatz bei der gesetzlichen Aufhebung der Wohnungsgemeinnützigkeit nur ziel- und zweckgebunden mit Gewinnen im Bereich der Wohnungswirtschaft und nicht mit Gewinnen aus anderen Tätigkeits- und Einkunftsbereichen verrechnet werden. Die nicht genutzten Abschreibungen können jedoch mit dem Zweifachen der Aufwendungen für aktivierungspflichtige Investitionen zur Erweiterung oder Erhaltung des Wohnungsbestandes unbeschränkt verrechnet werden (sog. begünstigtes Investitionsvolumen nach § 10 Abs. 3 Satz 3 KStG).

Die Vorschrift des § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG wurde eingeführt, um missbräuchliche steuerfreie Veräußerungen der „Abschreibungsobjekte“ zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen bzw. innerhalb eines Konzerns zu verhindern.

Diese beiden Vorschriften haben sich im Verlauf der mittlerweile 20 Jahre nach dem Übergang von Wohnungsgesellschaften aus der Gemeinnützigkeit in die allgemeine Steuerpflicht überholt.

Die betroffenen Unternehmen verfügen in der Regel über sehr hohe Vortragsvolumen aus begünstigten Investitionsvolumen, so dass die Verrechnungsbeschränkungen in § 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG bei der ganz überwiegenden Zahl dieser Wohnungsgesellschaften fiskalisch bedeutungslos geworden ist. Durch die Regelungen



wird allerdings den Unternehmen für die seit 1990 angeschafften Immobilien, die nicht unter die Sondervorschriften fallen, eine aufwendige Spartenrechnung auferlegt.

Vor allem betrifft die von den Vertretern der damaligen Regierungskoalition im Finanzausschuss thematisierte „ungerechtfertigte Benachteiligung“ für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen nach unserer Ansicht jedoch die Sondervorschrift in § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG. Ob eine nach Art. 3 Abs. 1 GG „ungerechtfertigte Benachteiligung“ für eine einzelne Steuerart (hier: für die Körperschaftsteuer) vorliegt, bemisst sich anhand der Vergleichskriterien der Systemgerechtigkeit, Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung (Harald Stang, Auswirkung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf die Besteuerung, Bielefeld 1995, S. 66). Eine körperschaftssteuerliche „ungerechtfertigte Benachteiligung“, der der Gesetzgeber rasch abhelfen sollte, ergibt sich bei § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG anhand des Maßstabs der Systemgerechtigkeit und der Wettbewerbsneutralität.

## **2. „Ungerechtfertigte Benachteiligung“ anhand des Maßstabs der Systemgerechtigkeit**

Hinsichtlich des Maßstabs der Systemgerechtigkeit innerhalb der Körperschaftsteuer ist zumindest festzuhalten, dass nur in den Fällen, in denen nicht nur der Verkäufer, sondern auch der Käufer ein ehemals gemeinnütziges Wohnungsunternehmen ist, im Falle einer steuerlichen Belastung von Veräußerungsvorgängen entsprechend § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG eine nochmalige Belastung des mit den Teilwerten hergestellten Abschreibungswertes eintritt. Denn die Besteuerung unter Aufdeckung auch der während der Wohngemeinnützigkeit gebildeten stillen Reserven nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG kommt bei den Verkäufern zur mit dem Jahressteuergesetz 2008 eingeführten Besteuerung der bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen größtenteils auf der Teilwertermittlung nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG beruhenden EK-02-Bestände unabhängig vom Ausschüttungsverhalten der Unternehmen (neue Absätze 4-10 von § 38 KStG) hinzu.

Außerdem kollidiert die Begrenzung der geltend zu machenden Abschreibungsverluste nach § 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG und auch § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG mit der Begrenzung des Verlustabzugs nach der durch § 10 d Abs. 2 EStG für die Veranlagungszeiträume ab 2004 sichergestellten Mindestbesteuerung (bei Kapitalgesellschaften auf 60% der 1 Mio. EUR übersteigenden Summe der Einkünfte). Diese Überschneidung der Regelungsbereiche von § 13 Abs. 3 Sätze 2-9 KStG und § 10 d Abs. 2 EStG geht über die ansonsten vorfindlichen besonderen Verrechnungskreise zur Anwendung von § 10 d Abs. 2 (z. B. in § 19 Abs. 4 ReitG) hinaus.

Diese Argumente betreffen Änderungen des Körperschaftsteuerrechts, die lange nach dem Standortsicherungsgesetz 1993 (BT-Drs. 12/5016) eingeführt worden sind. Sie kommen jedoch zu dem ohnehin nicht unproblematischen Sachverhalt hinzu, dass mit den Sätzen 2-10 von § 13 Abs. 3 KStG die allgemeine Vorschrift zur Teilbewertung beim Austritt aus der Gemeinnützigkeit in § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG ausschließlich für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen wesentlich eingeschränkt worden ist. Der damaligen Befürchtung, dass durch die Teilwerte entstandenen Abschreibungsverluste innerhalb von Konzernen genutzt werden sowie den damals befürchteten „etwaigen Missbräuchen durch steuerliche Gestaltungen, z. B. durch sog. partnerschaftliche Modelle“ (Beschlussempfehlung und Bericht BT-Drs 12/5016, S. 82) wird inzwischen durch die allgemeine Vorschrift von § 10 d Abs. 2 EStG entgegengewirkt.

Zudem weisen wir darauf hin, dass die meisten großen Konzerne sich inzwischen von ihren Werkwohnungen getrennt haben, so dass dieser in 1993 wesentliche Gesetzeszweck heute faktisch kaum noch eine Rolle spielt.

Berechnungen der IDWR zum Verhältnis der Besteuerungsgrundlage in § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG zur Beziehung von heutigen Zeitwerten und den Buchwerten für verschiedene Abschreibungszeiträume (0-70 Jahre) zeigen zudem, dass die Abweichungen im Bezug auf die Abschreibungszeiträume mit Zeitwerten unterhalb der Buchwerte zwar zunehmen, dass jedoch die Verläufe mit zunehmender Überschreitung der Buchwerte durch Veräußerungspreise rasch konvergieren und sich die Kurven entsprechend abflachen. Ein Zeitraum von 20 Jahren nach Aufhebung der Woh-

nungsgemeinnützigkeit dürfte in der Regel ausreichen, um die Differenz von heutigen Veräußerungspreisen und den Steuerbilanzwerten einzuebnen.

### **3. „Ungerechtfertigte Benachteiligung“ anhand des Maßstabs der Wettbewerbsneutralität**

Die Anknüpfung der Besteuerung in § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG an die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der normalen Gebäudeabschreibung nach § 7 EStG deckt ausschließlich in den Fällen, in denen nicht nur der Verkäufer, sondern auch der Käufer ein ehemals der Wohnungsgemeinnützigkeit unterliegendes Wohnungsunternehmen ist, die in der Wohnungsgemeinnützigkeit gebildeten stillen Reserven auf. Dadurch werden diese Unternehmen als Käufer von Wohnungsbeständen ohne entsprechende steuerliche Vorteile im Wettbewerb durch die körperschaftssteuerlichen Folgen beim Verkäufer schlechter gestellt als jeder andere Käufer, z. B. auch als ausländische Fonds. Wegen § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG scheiden bei größeren Wohnungsbeständen z. B. kommunale Wohnungsunternehmen als Käufer regelmäßig aus, da nur in diesen Fällen beim Verkäufer die stillen Reserven aus der jahrzehntelangen Wohnungsgemeinnützigkeit aufgedeckt werden müssen. Deshalb fallen in einem nach den Privatisierungen im letzten Jahr wieder liquider gewordenen Markt gerade Unternehmen mit langer Erfahrung mit der Bewirtschaftung von größeren Wohnungsbeständen als Interessenten aus.

Diskriminiert werden nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG vor allem in den lokalen Märkten aktive kommunale Wohnungsunternehmen. Dabei ist es in vielen Fällen nicht nur politisch erwünscht, sondern wirtschaftlich auch sehr naheliegend, dass ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen als Kaufinteressenten tätig werden. § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG verhindert oder erschwert eine Reihe von sowohl wohnungspolitisch als auch wirtschaftlich sinnvollen Veräußerungen aus Wohnungsbeständen.

Die Besteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG wirkt also für eine Gruppe von Unternehmen allgemein prohibitiv, während die tatsächliche Besteuerung allenfalls bei kleineren Wohnungsbeständen anfällt.

Insofern sind wir auch sehr skeptisch, dass sich hinsichtlich einer Aufhebung von Satz 10 in § 13 Abs. 3 KStG eine einigermaßen zuverlässige fiskalische Berechnung aufstellen lässt.

Richtigerweise haben die Vertreter der damaligen Regierungskoalition im Bericht und der Beschlussempfehlung zum Bürgerentlastungsgesetz darauf hingewiesen, dass eine eventuelle – und mit der vorstehenden Argumentation nachgewiesene – ungerechtfertigte Benachteiligung ehemals der Wohnungsgemeinnützigkeit unterliegender Unternehmen durch § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG nachgegangen werden und ggf. „zeitnah ein Lösungsvorschlag unterbreitet“ werden sollte.

Wir fordern die Streichung von § 13 Abs. 3 Sätze 2-10 KStG und bitten Sie, das BMF zu einem entsprechenden Vorschlag für die parlamentarischen Beratungen zu veranlassen.

**II. Änderung der Vorschriften zur Ermittlung der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals in § 36 KStG infolge des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 (Nr. 35 der Stellungnahme des Bundesrates BT-Drs. 17/2823)**

Die Finanzverwaltung hat in der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetz 2010 in Nr. 35 den Entwurf zu § 34 Abs. 13 f-13 g KStG-Entw. vorgelegt. Diese Vorschriften treten in den Fällen, in denen die Endbestände im Sinne von § 36 Abs. 7 KStG noch nicht bestandskräftig festgestellt worden sind, an die Stelle von § 36 Abs. 1-7 KStG. Die Bundesregierung hat in ihrer Gegenäußerung diesem Vorschlag zugestimmt.

**1. Hinsichtlich der Verrechnungsvorschrift § 36 Abs. 4 KStG genügt der Vorschlag des Bundesrats den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts nicht**

Nach dem Gesetzentwurf werden die positiven Teilbeträge, die mit der Körperschaftsteuer von 45 % und von 40 % vorbelastet sind, jeweils nach § 36 Abs. 6 a KStG-Entw. gesondert ermittelt. Auf eine Verrechnungsvorschrift entsprechend § 36 Abs. 3 KStG kann deshalb verzichtet werden. Dadurch sollen „die Forderungen des BVerfG vollständig um(ge)setzt und gleichzeitig komplizierte Folgeänderungen (insbesondere Veränderungen des EK-02) vermieden“ werden (Begründung zur Stelle).

Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch in Nr. 1 seines Urteils vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05) klargestellt, dass nicht nur § 36 Abs. 3 KStG, sondern auch § 36 Abs. 4 KStG in der geltenden Fassung unvereinbar mit der Gleichheit der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG ist. Dies gilt auf jeden Fall, soweit mit der Vorschrift der Verlust eines Körperschaftsteuererminderungspotenzials bei dem mit 45 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag verbunden sein würde.

Das Bundesverfassungsgericht hat zur Begründung darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber die umgliederungsbedingten Verluste von Körperschaftsteuerpotenzial „leicht“ hätte vermeiden können. Der Verzicht auf diese Umgliederung wäre nach Ansicht des Gerichts durch getrennte Fortführung der mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge oder der gesonderten Feststellung des Körperschaftsteuererminderungspotenzials möglich gewesen. Darüber hinausgehende Vorschläge zu einer anderen Ausgestaltung von § 36 Abs. 4 KStG hat das Bundesverfassungsgericht nicht machen müssen, da diese Vorschrift schon infolge des Umgliederungsverfahrens in Abs. 3 mit der Gleichheit der Besteuerung unvereinbar ist. Infolge dieser Umgliederungsvorschrift ist die in der Literatur vielfach diskutierte sog. „EK-02-Falle“ in einzelnen Fällen unausweichlich (Tz. 82).

Das ändert nichts daran, dass in § 34 Abs. 13 f Abs. 4 KStG-Entw. der neue Abs. 4 zu § 36 KStG weiterhin, wie im geltenden, weitestgehend übernommenen § 36 Abs. 4 KStG, eine Vernichtung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial unmittelbar aus der Verrechnung von nicht mit Körperschaftsteuerzahlungen belasteten Teilbeträgen folgt.

Stehen geblieben ist nämlich, dass im früheren körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren entstandenes EK 02, nach der nicht vollzogenen Anrechnung von EK 04, ggf. überhöht ist und dadurch Körperschaftsteuerminderungspotenzial in EK 40 oder EK 45 vernichtet wird (vgl. zu den Kriterien des Urteils des Bundesverfassungsgerichts, Tz. 49).

Nach wie vor nicht behoben ist in § 34 Abs. 13 f KStG-Entw. nach Abs. 4 des novellierten § 36 KStG, dass die Summe der unbelasteten Teilbeträge nur nach § 30 Abs. 2 Nr. 1-3 KStG a. F. gebildet wird. Dadurch bleibt jedoch § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG weiterhin von der Anrechnung ausgeschlossen. Bei diesem sog. EK 04 nach § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a. F. handelt es sich um „Einlagen“ der Anteilseigner, die in der Systematik des Anrechnungsverfahrens jedoch reine Rechnungsgrößen darstellten. In der Literatur vielfach diskutiert ist vor allem das negative EK 04, das bei der Sacheinlage gegen die Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten nach § 20 UmwStG und der Bildung eines aktiven Ausgleichspostens in der Steuerbilanz entsteht (vgl. Streck in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 39 KStG a. F., Rdn. 17). Im Fall von Verschmelzungen ist das EK 02 der übertragenden und der aufnehmenden Gesellschaft einfach zusammengefasst und negatives EK 04 als Korrekturposten gebildet worden.

## 2. Beispiel

Im Folgenden wird mit einem von Deloitte formulierten Beispiel die unterschiedliche Besteuerung von zwei in ihrer Steuerbilanz übereinstimmenden ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen dargelegt:

Verglichen werden sollen die beiden ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen A und B. B hatte Immobilienbesitz auch in einer Tochtergesellschaft C. In 1996 wurde Unternehmen C auf Unternehmen B verschmolzen. Sowohl der Immobilienbesitz von A, B, C als auch der Beteiligungsbuchwert B an C wurden bei Eintritt in die Steuerpflicht steuerbilanziell zum Teilwert angesetzt.

A und B verfügen (nach Verschmelzung von C auf B) über die gleiche Höhe an Eigenkapital (1.200). Auch das Vermögen besteht insgesamt (nach Verschmelzung von C auf B) nahezu ausschließlich aus Grundbesitz. Die Steuerbilanzen beider Unternehmen sind folglich insoweit identisch.

Hinsichtlich der körperschaftsteuerlichen EK-Gliederung ergeben sich allerdings beträchtliche Unterschiede:

	A	B
EK 02	1.000	1.300
EK 03	200	200
EK 04	-	-300
Summe	1.200	1.200

Bei B ist aufgrund der Verschmelzung das EK 02 höher als die Summe des Eigenkapitals. Die unterschiedlichen EK-Gliederungen resultieren aus der Verschmelzung von C auf B in 1996 und der Anwendung von § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG a.F.: In mehreren Schritten wird mit Hilfe der Steuerbilanz die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals festgestellt und unter Beachtung der Regelungen von § 29 KStG für Be-

teiligungen der übernehmenden an der übertragenden Körperschaft sowohl Nennkapitalanteile als auch Rücklagen dem EK 04 zugewiesen. Bei dieser Angleichungsrechnung wird in unserem Beispiel - wie in der Praxis häufig (vgl. dazu Olbing in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 38 KStG a. F., Rdn. 7) - das EK 04 negativ.

Das negative EK 04 hat keine wirtschaftliche Bedeutung. Es diente bis zur Systemumstellung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren lediglich als „Korrektivposten“ zur Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an die Steuerbilanz.

### **3. Vernichtung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial durch Nichtberücksichtigung von EK 04**

Eine systemgerechte Verrechnung des EK 04 durch den geltenden § 36 Abs. 4 KStG, der vom Bundesverfassungsgericht als mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar erklärt worden ist, sofern dadurch Körperschaftsteuerminderungspotenzial vernichtet wird, erfolgt nicht. Daran hat sich durch die Übernahme des revidierten Abs. 4 in § 34 Abs. 13 f KStG-Entw. nichts geändert. Weiterhin wird infolge des Ausschlusses des früheren EK 04 von der Ermittlung des unbelasteten verwendbaren Eigenkapitals Körperschaftsminderungspotenzial, ggf. eben auch aus dem EK 45, gemäß den neuen Vorschriften vernichtet, obwohl negatives unbelastetes verwendbares Eigenkapital durch EK 04 ausgeglichen werden könnte (vgl. dazu Lornsen-Veit, in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, zu § 36 KStG, Rdn. 72).

Die vermiedene Umgliederung von EK 45 in EK 40 im Gesetzgebungsvorschlag des Bundesrates ändert daran nichts. Es wird lediglich offensichtlicher als bisher, dass durch § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung nach § 34 Abs. 13 f KStG-Entw. ggf. eine Vernichtung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials aus EK 40 zu der vom Bundesverfassungsgericht nachgewiesenen Vernichtung des Körperschaftsteuerminderungspotenzials aus EK 45 hinzukommt.



Unverändert wird beim Übergang aus dem Anrechnungsverfahren negatives EK 04 nach § 39 Abs. 1 KStG gestrichen. Mit dem Charakter des negativen EK 04 als zum EK 02 komplementären Verrechnungsposten ist dies unverträglich, sofern das EK 02 im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren durch Addition von Beständen von Gesellschaften bei Verschmelzungen gewonnen worden ist. Eine Begründung hierfür ist damals nicht gegeben worden. Darüber hinaus macht der Charakter von negativem EK 04 als Buchungsposten deutlich, dass nicht nur § 39 Abs. 1 KStG, sondern auch die Verrechnungsvorschrift im revidierten § 36 Abs. 4 KStG nach dem Vorschlag des Bundesrates den vom Bundesverfassungsgericht geforderten gesetzlichen Korrekturen nicht entspricht.

In der beigelegten ausführlichen Analyse (Anlage) wird im Einzelnen nachgewiesen, was die Verbindung einer fehlerhaften Erfassung eines Teilbetrags des verwendbaren Eigenkapitals (beim Urteil des Bundesverfassungsgerichts: Umgliederung von EK 45 in EK 40 und negatives EK 02) mit der Verrechnungsvorschrift § 36 Abs. 4 KStG für die wirtschaftliche Konstellation der Verschmelzung und der Einziehung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bedeutet:

- a) Nach § 39 Abs. 1 KStG wird negatives EK 04 nicht in das Einlagekonto nach § 27 KStG übernommen, obwohl im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren im Fall von Verschmelzungen und dem Einzug von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 38 Abs. 1 Satz 4 KStG a.F.; § 40 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F.) eine Verminderung des EK 04 und damit ggf. auch negatives EK 04 vorgeschrieben worden ist. Würde das negative EK 04 im Einlagekonto erscheinen, ergäbe sich hingegen nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG eine Erhöhung der ausschüttbaren Gewinne.
- b) In der Verrechnungsvorschrift § 36 Abs. 4 KStG wird EK 04 nicht mitberücksichtigt, sodass die im geltenden Recht zugelassenen negativen EK-0-Bestände mit positiven EK-40-Beständen verrechnet werden und so Körperschaftsteuerminderungspotenzial vernichtet wird. Hier ergibt sich sogar eine direkte Entsprechung zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts.

- c) Darüber hinaus bleibt nach Verschmelzungen und dem Einzug von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft der Bestand an EK 02 in Höhe des negativen EK 04 unkorrigiert, sodass für die Endbesteuerung mit den Beständen vom 31.12.2006 nach § 38 Abs. 4 KStG ff. ein weit überhöhtes EK 02 herangezogen wird. Anders als beim körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren, bei dem bei Verschmelzungen und dem Einziehen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Hilfe der Steuerbilanz das verwendbare Eigenkapital korrigiert wird, erfolgt im Halbeinkünfteverfahren eine solche Verprobung nicht mehr (vgl. dazu die Kriterien des Bundesverfassungsgerichts, Tz. 56).

#### 4. Lösungsvorschlag der IDWR

Zur Vermeidung der fehlerhaften Besteuerung durch Verrechnung von Körperschaftsteuerminderungspotenzial nach § 36 Abs. 4 KStG, ggf. trotz vorhandenem positivem EK 04 und der Schlussbesteuerung des EK-02-Bestandes aufgrund des im Endbestand nach § 36 Abs. 7 KStG nicht berücksichtigten negativen EK 04 (§ 39 Abs. 1 KStG; § 36 Abs. 4 KStG), werden leicht durchzuführende Korrekturen am geltenden Gesetzestext vorgeschlagen:

- Streichung der Anforderungen eines **positiven** Anfangsbestandes des Einlagekontos in § 39 Abs. 1 KStG und
- Erweiterung der Verrechnung in § 36 Abs. 4 KStG auch auf die unbelasteten Teilbeträge im Sinne von § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F..

Diese Vorschläge stehen den Begründungen der kritisierten geltenden Gesetzesformulierungen beim Übergang vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren in keiner Weise entgegen.

Zu den Einzelheiten der verfassungsrechtlichen Problematik im Zusammenhang mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 verweisen wir - wie gesagt - auf die ausführliche Stellungnahme.

### **III. Anpassung der Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern in § 6 a Grunderwerbsteuergesetz an die geplante Änderung des Umwandlungsrechts in § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.**

Das Bundeskabinett hat am 07.07.2010 den Gesetzentwurf eines dritten Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes (BR-Drs. 485/10) beschlossen, der im neuen § 62 („Konzernverschmelzungen“) nach Abs. 5 dem Hauptgesellschafter eines Aktienkonzerns jetzt bei bereits 90 % unmittelbarem und mittelbarem Anteilseigentum - statt wie bisher bei 95 % - die Möglichkeit eröffnet, die Minderheitsgesellschafter gegen eine angemessene Abfindung aus dem Konzern zu drängen (sog. Squeeze-out). Der Rechtsausschuss und der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates haben für das Plenum am 24.09.2010 empfohlen, insgesamt keine Einwendungen gegen den Gesetzentwurf zu erheben. Der Bundesrat ist dieser Empfehlung (TOP 25) gefolgt.

#### **1. Der Maßstab der staatlichen Garantie für die angemessene Abfindung von Minderheitsaktionären bezogen auf § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.**

Gemäß dem geltenden, durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführten § 6 a GrEStG würde nach dieser Herabsenkung der Squeeze-out-Grenze, trotz der neuen Vorschrift zur Begünstigung von Umstrukturierungen im Konzern, regelmäßig Grunderwerbsteuer erhoben. Dabei ist das Squeeze-out in seiner europarechtlichen 90%Grenze nach bisherigen verfassungsrechtlichen Vorgaben aus den Eigentumsrechten der Minderheitsgesellschafter zulässig (vgl. dazu den zuständigen Referats-

leiter im BMJ Dr. Neye: Neye/Jäckel, Umwandlungsrecht zwischen Brüssel und Berlin, AG, 7/2010, S. 237 ff., S. 240 f.). In dem Gesetzentwurf ist die herabgesenkte Squeeze-out-Schwelle von mindestens 90 % allerdings auf den Fall bezogen, dass sich die Herausdrängung der Minderheitsaktionäre als Teil eines weitergehenden Konzernumbaus darstellt. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts können die von Squeeze-out betroffenen Aktionäre rein monetär entschädigt werden (BVerfG sog. MotoMeter-Beschluss vom 23.08.2000, NZG 2000, S. 117 ff.). Die Vorschriften zur angemessenen Abfindung in § 39 a Abs. 1 Wertpapierübernahmegesetz (WpÜG) sind daher sowohl hinsichtlich eines eventuellen Börsenwertes als auch bezüglich des „inneren Wertes“ durch die Rechtsprechung präzisiert worden (vgl. Posegga, Squeeze-out, Frankfurt a. M. 2006, S. 155 ff.).

Zwar hat sich in der Literatur mehrheitlich durchgesetzt, dass die Grunderwerbsteuer Teil der Anschaffungskosten oder Anschaffungsnebenkosten der bei Squeeze-out hinzuerworbenen Aktien darstellt. Dies soll jedoch nicht gelten, sofern Grunderwerbsteuer ohne bilanziellen Grundstückserwerb anfällt (Ellrott/Brendt in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, zu § 255, Rz. 72; Hoppe in Santelmann/Hoppe u.a., Squeeze out, Berlin 2010, Rdn. 839). Üblicherweise ist bisher jedoch davon auszugehen, dass durch den aktienrechtlichen Squeeze-out keine Anteilsvereinigung in einer Hand erstmalig geschaffen wird (Hoppe in Santelmann/Hoppe u.a., Squeeze out, Berlin 2010, Rdn. 839). Dies würde sich durch die Diskrepanz zwischen der 95%-Grenze für die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6 a Satz 4 GrEStG und der 90%-Grenze für das Herausdrängen der Minderheitsaktionäre im neuen § 62 Abs. 5 UmwG ändern.

Nach § 13 Nr. 2 GrEStG steht beim Erwerb kraft Gesetzes fest, dass bei der Grunderwerbsteuer der bisherige Eigentümer und der Erwerber Gesamtschuldner der Grunderwerbsteuer sind. Dies würde bedeuten, dass die nicht aktivierte, sondern als Betriebsausgabe aus dem Squeeze-out abgezogene Grunderwerbsteuer bei der Abfindungsregelung nach den Kriterien des Bundesverfassungsgerichts berücksichtigt werden müsste. Auch für den Fall, dass das Urteil des FG Düsseldorf vom 08.12.2009 (6 K 4720/07 K, F) vor dem BFH Bestand hat, wonach die Grunderwerbsteuer generell den Anschaffungsnebenkosten zuzuweisen ist, ändert sich beim Squeeze-out im Aktienkonzern nichts. Das Bundesverfassungsgericht hat zum akti-

enrechtlichen Kontext festgestellt, dass Minderheitsaktionäre bei einem zwangsweisen Ausscheiden wertmäßig wie bei einer freien Deinvestitionsentscheidung zu stellen sind (BVerfG, Urteil vom 29.11.2006 1 BvR 704/03 AG 2007, S. 119 ff., S. 120). Insofern ist für die Feststellung des Ertragswerts weder die Perspektive des Hauptaktionärs, noch die des Minderheitsaktionärs maßgeblich, sondern das Bewertungskalkül eines potenziellen Käufers (vgl. Popp, Squeeze out Abfindung bei Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen, AG 1-2/2010, S. 1ff., S. 11).

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass mit der europäischen Richtlinie 2004/25/EG betreffend Übernahmeangebote ein einheitlicher Rechtsrahmen für das Squeeze-out geschaffen worden ist. Insbesondere ist in Art. 15 Abs. 5 der Richtlinie vorgegeben, dass Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass eine „angemessene Abfindung“ der Minderheitsaktionäre „garantiert“ wird. Diese Abfindung „muss dieselbe Form aufweisen wie die Gegenleistung des Angebots oder in Form einer Geldleistung erfolgen“ (Vergleiche zum europäischen Rechtsrahmen auch Heidel/Lochner in Heidel [Hrsg.] Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, 2. Aufl., Baden-Baden 2007, Vor § 327 a AktG, Rdn. 13 ff.).

Im neuen § 62 UmwG will die Bundesregierung eine gut begründete, auf umfassendere Konzernumstrukturierungen beschränkte Vorschrift zur 90%-Squeeze-out-Grenze einführen. Ein regelmäßiger Anfall von Grunderwerbsteuer nach § 6 a GrEStG verträgt sich damit nicht.

## **2. Anpassung von § 6 a GrEStG an § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.**

Schon nach dem bisherigen Recht bewirkt § 6 a GrEStG Steuerbefreiungen im Hinblick auf die gesellschaftsrechtlich bedingten Besteuerungstatbestände nach § 1 Abs. 2, Abs. 2 a und Abs. 3 GrEStG. Der Gesetzgeber hat mit § 6 a GrEStG eine sachliche Grunderwerbsteuerliche Befreiungsvorschrift geschaffen, die neben dem Konzernsachverhalt die weiteren Einschränkungen in der Vor- und Nachbehaltensfrist gemessen am Bestehen des Konzernverbundes beinhaltet. Anders als die Fristen zur „Missbrauchsverhinderung“ in § 5 Abs. 3 GrEStG und § 6 Abs. 4 GrEStG die-

nen die Fristen in § 6 a Satz 4 GrEStG rechtstechnisch zur Definition eines Tatbestandes der Steuerbefreiung (Pahlke in Pahlke/Franz, GrEStG, 4. Aufl., München 2010, zu § 6 a GrStG, Rdn. 25 f.).

Der mit dem neuen § 6 a GrEStG geschaffene grundsteuerlich eigenständige Konzernbegriff (Pahlke in Pahlke/Franz, GrEStG, 4. Aufl., München 2010, zu § 6 a GrStG, Rdn. 17) stellt zwar einen Grenzfall der gesellschaftsrechtlichen Anteilsanrechnung für den Squeeze-out dar, weil die Squeeze-out-Grenze durch eine mittelbare Beteiligung durch Gesellschaften, an denen der Hauptaktionär zu 95 % beteiligt ist, mit angerechnet wird (vgl. Hoppe in Santelmann/Hoppe, Squeeze out, Berlin 2010, Rdn. 841 f.). Dennoch sind auch gemäß § 6 a GrEStG durch die Grunderwerbsteuerbefreiung begünstigte Umstrukturierungen an das Umwandlungssteuerrecht gebunden, insbesondere an §§ 20-25 UmwStG (vgl. Haritz in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., München 2010, zu § 1 UmwStG, Rdn. 18). Denn nach § 6 a Satz 2 GrEStG wird vorgeschrieben, dass die Steuervergünstigung ebenfalls „für entsprechende Umwandlungen“ aufgrund des Rechtsverhältnisses von EU-Mitgliedstaaten oder aufgrund des Rechts eines Staates, für den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gelten soll. Dabei bezieht sich § 6 a Satz 2 GrEStG nicht auf die Ansässigkeit der beteiligten Rechtsträger, sondern auf das für sie anzuwendende Recht (vgl. Scheunemann/Dennisen/Behrens, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB, 1-2.2010, 4.1.2010, S. 23 ff., S. 31).

Durch die Bezugnahme von § 6 a Satz 2 GrEStG auf die allgemeinen Vorschriften des Umwandlungssteuerrechts (§§ 20-25 UmwStG) ergibt sich, dass das Umwandlungsrecht (hier: die Squeeze-out-Grenze in § 62 Abs. 5 UmwG-RegEntw.) bei der Legaldefinition der begünstigten Konzernsachverhalte in § 6 a GrEStG berücksichtigt werden muss. Deshalb ist u. E. eine Anpassung an die Fortentwicklung des Umwandlungsrechts in § 62 Abs. 5 UmwG erforderlich.

#### **IV. Bewahrung von Verlustvorträgen im Umwandlungssteuerrecht bis zur Höhe der aufgedeckten stillen Reserven nach dem Vorbild des neuen § 8 c Abs. 1 Sätze 6-8 KStG**

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist die seit langem von der IDWR geforderte Bewahrung von Verlusten in Höhe der mit der Anteilsverschiebung übergebenen stillen Reserven nach § 8 c Abs. 1 Sätze 6-8 KStG eingeführt worden. Diesen Vorschriften ist die Konzernklausel vorgeschaltet (§ 8 c Abs. 1 Satz 5 KStG), die – allerdings nur bei einem 100%igen Anteilseigentum einer Obergesellschaft – Anteilsverschiebungen nach § 8 c KStG „unschädlich“ macht.

Nach Satz 7 werden die stillen Reserven entsprechend dem ansonsten schädlichen Erwerb von übergehendem Eigenkapital (anteilig oder zu 100 %) berücksichtigt. Nach Satz 8 gilt bei der Ermittlung der stillen Reserven die umwandlungssteuerliche Rückwirkungsfiktion auf den vorangegangenen Bilanzstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) nicht (vgl. Haßa/Gosmann, Zweifelsfragen zu Konzernklausel und Verschonungsregel des § 8 c KStG, DB 22/2010, S. 1198 ff., S. 1202).

Nach der bisherigen Rechtslage werden dadurch Umwandlungen, insbesondere Verschmelzungen, auch wenn sie konzernintern vonstatten gehen, schlechter gestellt als Erwerbe (vgl. Wittkowski/Hielscher, Änderungen des § 8 c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 1/2010, S. 11 ff., S. 13, Fußnote 18). Dies erscheint schon insofern als nicht verständlich, als das Leitbild des Umwandlungssteuergesetzes nicht mehr die Buchwertanknüpfung ist, sondern die Teilwertverknüpfung (nach dem durch das SEStG neu gefassten § 3 UmwStG; vgl. dazu Dötsch/Pung in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., Stuttgart 2007, zu § 3 UmwStG, Rdn. 12 ff.). Die Problematik der verloren gehenden Verlustvorträge stellt sich insbesondere bei Verschmelzungen: bei der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft entsprechend § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und dem folgend nach § 12 Abs. 3 UmwStG bei Verschmelzungen einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft. Ebenso kommt es bei einer Aufspaltung zu einem vollständigen und bei einer Abspaltung zu einem quotalen Erlöschen der Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft (§ 15 Abs. 1 u. Abs. 3 UmwStG).

Unseres Erachtens besteht kein Grund, bei Umwandlungen Verluste (einschließlich der bis zum Bilanzierungstichtag nicht ausgeglichenen Verluste) anders als nach den Grundsätzen entsprechend der in § 8 c KStG eingefügten Vorschriften zu behandeln (Normengefüge der Konzernklausel und der Verschonung von anderen Verlustvorträgen bis zur Höhe der stillen Reserven):

- a) Deshalb sollte bei der Übertragung der Verlustvortrag im Konzern bewahrt bleiben.
- b) Sofern bei der Umwandlung auch konzernfremde Anteile zu berücksichtigen sind und sofern eine Verschonung nach a) nicht stattfindet, sollten Verlustvorträge in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven nicht untergehen.

Wir wären Ihnen dankbar, wenn die vorausgegangenen Argumente und Vorschläge in Ihre weiteren Beratungen zum Jahressteuergesetz 2010 eingehen würden.

Berlin, den 24. September 2010

gez. Dr. Harm Carls



**Verrechnung von EK 04 als Teilbetrag des verwendbaren  
Eigenkapitals, insbesondere von bei Verschmelzungen und der  
Einziehung von Anteilen entstandenem negativem EK 04  
in Anknüpfung an das Urteil des Bundesverfassungsgerichts  
vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05)**

**1. Anwendbarkeit der Grundsätze des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 auf andere Probleme beim Übergang vom Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren**

Nach dem Tenor des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.2009 (1 BvR 2192/05) sind die Verrechnungsregelungen zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals in § 36 Abs. 3 und Abs. 4 KStG insoweit verfassungswidrig, als dadurch bei Konstellationen, die in der Fachliteratur als „EK-45-Falle“ bekannt sind, ein Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial verbunden ist. Dem Gesetzgeber ist es auferlegt, bis zum Jahresanfang 2011 diesem verfassungswidrigen Zustand abzuheilen.

Das Urteil hat vor allem deshalb große Aufmerksamkeit erregt, weil seine Argumentation auch auf andere verfassungsrechtliche Streitfragen wie die Ungleichbehandlung von EK 03 und EK 02 oder die Nachversteuerungstatbestände des „alten“ EK 02 in § 38 KStG<sup>1</sup> angewandt werden kann.

Seit langem wird auch der Ausschluss des früheren EK 04 von der Ermittlung des unbelasteten verwendbaren Eigenkapitals in § 36 Abs. 4 KStG als verfassungsrechtlich höchst problematisch angesehen.<sup>2</sup> Durch diesen Ausschluss wird auf jeden Fall EK 40 mit seinem Steuererminderungspotenzial vernichtet, obwohl ggf. ausreichend

---

<sup>1</sup> Vgl. dazu Prinz, GmbHR-Kommentar zu dem Urteil GmbHR 7/2010, S. 375 ff. [S. 376 f.]

<sup>2</sup> Vgl. dazu Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, zu § 36 KStG, Rdn. 72

EK 04 vorhanden sein würde, um ein ansonsten negatives unbelastetes verwendbares Eigenkapital auszugleichen. Diese Problematik gleicht der vom Bundesverfassungsgericht bemängelten Vernichtung von Körperschaftsteuererminderungspotenzial, mit dem Unterschied, dass diese Wirkung nicht durch eine falsche (bei der Herabschleusung von belastetem EK 45), sondern aus einer nicht zugelassenen Verrechnung von Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals entsteht.

Im Folgenden wird diese verfassungsrechtliche Problematik erweitert, indem auch die Verfassungsmäßigkeit von § 39 Abs. 1 KStG infrage gestellt wird. Durch diese Vorschrift wird negatives EK 04, wie es vor dem Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren infolge von Verschmelzungen und beim Einzug von Anteilen durch eine Kapitalgesellschaft entstanden ist, als Anfangsbestand für die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 7 KStG ausgeschlossen.

## **2. Problematik der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beim Übergang der Kapitalkonten vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts**

Der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts hat die Verrechnung verschiedener Eigenkapitalkonten nach § 36 Abs. 3 u. 4 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (StSenkG, BGBl. I S. 1433) insofern als nicht verfassungsgemäß erklärt, als „die Übergangsregelung vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei einzelnen Unternehmen zu einem Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial führt, der bei einer anderen Ausgestaltung des Übergangs ohne Abstriche an den gesetzgeberischen Zielen vermieden werden könnte“ (Leitsatz des Urteils). Damit hat das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich den körperschaftsteuerlichen Systemwechsel nicht nur nicht in Zweifel gezogen. Vielmehr ist auch das gesetzgeberische Ziel der Übergangsregelung gebilligt worden, wonach dieser Übergang „möglichst einfach und zügig“ vorstatten gehen und dabei gleichzeitig das angesammelte Körperschaftsteuererminderungspotenzial von Unternehmen nicht geschmälert werden sollte (Tz. 52). Zudem

sollte der rechnerische Betrag der Thesaurierungsbelastung und die Summe der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals möglichst unverändert gelassen werden (Tz. 52).

Inwieweit dabei das Potenzial zur Körperschaftsteuerminderung eigentumsrechtlich durch die Verfassung geschützt ist, hat das Bundesverfassungsgericht offen gelassen. Es hat sein Urteil vielmehr auf die verfassungsgemäße Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art. 3 GG gestützt und sich in diesem Punkt unmittelbar gegen die Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 31.5.2005 – I R 107/04) gewandt. Anders als bei der ersten Kontrollebene im Kern des Schutzbereichs der Grundrechte, wie die Eigentumsgarantie in Art. 14 GG, gibt es beim Gleichheitsgrundsatz, d.h. im zweiten Kontrollbereich für die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen einen weitreichenden Ermessensspielraum des Gesetzgebers mit mehreren Umsetzungsmöglichkeiten, bei denen dieser jedoch folgerichtig vorgehen muss (Tz. 89)<sup>3</sup>.

Entsprechend dem vom Bundesverfassungsgericht geltend gemachten Grundsatz einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird sehr detailliert nachgewiesen, dass eine damit unverträgliche Beschneidung des Potenzials zur Körperschaftsteuerminderung dann eintritt, wenn eine Kapitalgesellschaft zum anzuwendenden Umrechnungszeitpunkt einen erheblichen Bestand an EK 45 aufweist und gleichzeitig nur ein geringer oder sogar ein negativer Bestand an EK 02 vorhanden ist (Tz. 49). Das Bundesverfassungsgericht weist damit zurück, dass eine solche Schlechterstellung eine verfassungsgemäße Folge einer Typisierung des Gesetzgebers darstellt, denn das gesetzgeberische Ziel einer raschen körperschaftsteuerlichen Systemumstellung rechtfertigt für sich nicht „die aus dem Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial herführende ungleiche Belastung der Unternehmen mit Körperschaftsteuer“ (Tz. 70). Dies gilt umso mehr, als dem Gesetzgeber ohne Einschränkung seiner Zielsetzung gleich mehrere Gestaltungen der Übergangsregelung offen gestanden hätten: entweder Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG unmittelbar aus den zum Stichtag vorhandenen Beträgen von EK 45 und EK 40 zu entnehmen (Tz. 60) oder die Beträge aus EK 45 und EK 40 während der Abwicklungszeit ohne Zusammenfassung fortzuführen (Tz. 68).

---

<sup>3</sup> Vgl. dazu Breinersdorfer, Der Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers – Einige Überlegungen anhand der Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH, StW 3/2009, S. 211 ff. [S. 213]

Ausführlich diskutiert das Bundesverfassungsgericht die Vorteile der ersten Alternative, jeweils aus den Altbeträgen von EK 45 und EK 40 ein Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 Abs. 1 KStG festzustellen: Bei diesem Weg ist die Zusammenfassung in ein Körperschaftsteuerguthaben nicht von der Umgliederung nach § 36 Abs. 3 KStG abhängig (Tz. 65) und die im derzeitigen Recht unausweichlichen „Abstimmungsprobleme zwischen bilanziellem Eigenkapital und dem Eigenkapital laut körperschaftsteuerlicher Gliederungsrechnung“ bleiben erspart (Tz. 66).

Als Kriterium für eine verfassungsgemäße Übergangsvorschrift formuliert das Bundesverfassungsgericht, dass das in der Steuerbilanz ausgewiesene verwendbare Eigenkapital Maßstab und Grenze für die Umgliederung zu sein hat (Tz. 56). Danach bestimmt sich die Sachgemäßheit der nach § 36 Abs. 7 KStG festzustellenden Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals (Tz. 69).

### **3. Anwendung der vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Grundsätze zur Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals bei Verschmelzungen und beim Erwerb unter Einziehung eigener Anteile einer Kapitalgesellschaft unter Einbeziehung von negativem EK 04**

Im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren folgte auf eine Verminderung des mit dem Eigenkonto gleichzusetzenden EK 04 als Ergebnis einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere oder bei der Einziehung von eigenen Anteilen eine Angleichung des EK 02 anhand des auch vom Bundesverfassungsgericht geltend gemachten Maßstab des verwendbaren Eigenkapitals. In der Systematik des Halbeinkünfteverfahrens erhält das EK 04 hingegen eine ungeklärte Stellung: Auf der einen Seite schließt § 36 Abs. 7 KStG ein, dass sämtliche Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals erfasst sind. Auf der anderen Seite wird nach § 39 Abs. 1 KStG festgesetzt, dass der Anfangsbestand des Einlagenkontos positiv zu sein hat<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Vgl. dazu Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, zu § 27 KStG, Rdn. 71 f.

Allerdings stellt die Finanzverwaltung bereits in ihrem Erlass zum steuerlichen Einlagekonto vom 4.6.2003 fest, dass es auch zu einem Negativbestand des steuerlichen Einlagekontos kommen kann (Tz. 10), insbesondere in Fällen organschaftlicher Mehrabführungen (Tz. 28) und in Sonderfällen wie Besserungsversprechen oder Rückzahlungen von Nachschüssen an Anteilseigner (Tz. 29)<sup>5</sup>.

Da das Einlagekonto die Bewegungen von Eigenkapital infolge von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen wiedergibt, wird es nicht in die einzelnen Umgliederungsschritte nach § 36 Abs. 4 KStG einbezogen. Es ist jedoch ggf. von Gewinnausschüttungen im Sinne von § 36 Abs. 2 KStG betroffen<sup>6</sup>. Für die in Tz. 29 des BMF-Schreibens vom 4.6.2003 zum Einlagekonto erfassten „Sonderfälle“ (Besserungsversprechen; Rückzahlung von Nachschüssen) kann man sich, da die Verwendung eines nach dem positiven Anfangsbestand gemäß § 39 Abs. 1 KStG negativ gewordenen Einlagekontos nicht zu einer Korrektur der „Überentnahmen“ durch neu gebildetes neutrales Vermögen führt, stattdessen mit einem negativen neutralen Vermögen, mit der Folge, dass die Auskehrungen technisch zu Ausschüttungen werden, behelfen<sup>7</sup>.

Anders verhält es sich jedoch, wenn unter der Systematik des Anrechnungsverfahrens eine Verschmelzung oder das Einziehen eigener Anteile einer Kapitalgesellschaft vonstatten gegangen sind. Denn in diesen Fällen gibt es bei der Darstellung der Kapitalkonten, wie sie nach § 36 Abs. 7 KStG die Rolle des Grundlagenbescheids übernehmen, einen direkten Zusammenhang zwischen dem im Einlagekonto festgehaltenen EK 04, auf dem der Wegfall von Anteilen erfasst wird (§ 30 Abs. 1 Satz 3 KStG a. F.), und dem EK 02 als Sammel-Untergruppe für alle steuerfreien Vermögensmehrungen, die nicht in EK 01, EK 03 und EK 04 einzuordnen sind (§ 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG a. F.<sup>8</sup>). Ein solcher Zusammenhang wird auch durch die Gliederungsrechnung von Verschmelzungen in § 38 KStG a. F. erkennbar (Entwurf eines

---

<sup>5</sup> Vor den gesetzgeberischen Entscheidungen des SEStG zur Einschränkung des negativ werdenden Einlagekontos auf vororganschaftliche Mehrabführungen in § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG, Lornsen-Veit/Odenbach in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., Heidelberg 2006, zu § 27 KStG, Rdn. 70, wo das negative Einlagekonto zumindest für Fälle des direkten Zugriffs generalisiert wird

<sup>6</sup> Vgl. dazu Thurmayer in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, zu § 36 KStG, Rdn. 15

<sup>7</sup> Vgl. dazu Lornsen-Veit/Odenbach in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., Heidelberg 2006, zu § 27 KStG, Rdn. 51 und Rdn. 68-71

<sup>8</sup> Vgl. dazu Olbing in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 38 KStG a. F., Rdn. 6 ff.

Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts, BT-Drs. 12/6885, Begründung zu § 38 KStG, S. 26 f.).

Wenn das Einlagekonto jedoch nach § 39 Abs. 1 KStG beim Übergang aus dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren in das Halbeinkünfteverfahren nur positiv sein darf, erscheint das ebenfalls, aber unvermindert weitergeführte EK 02, von dem negatives EK 04 im neuen Verrechnungsverfahren nicht mehr abgezogen werden darf, als aufgebläht. Zum einen kommt es dadurch zu einer Vernichtung von unbelastet ausschüttbarem EK 30, EK 01 oder EK 03. Zum anderen wird bei Ausschüttungen eine Verwendung von EK 02, mit entsprechenden Belastungen durch die Körperschaftsteuererhöhung, fingiert, obwohl für die Ausschüttung tatsächlich nur neue Gewinne verwendet werden. Sofern ein Unternehmen der von Ausschüttungen unabhängigen Bestandsbesteuerung des EK 02 zum 31.12.2006 nach § 38 Abs. 4 ff. KStG, obligatorisch oder fakultativ, unterliegt, erfolgt zudem eine Besteuerung von EK-02-Beständen, die es bei einer systemgerechten Anrechnung des negativen EK 04 gar nicht geben dürfte.

#### **4. Beispiel**

Im Folgenden wird mit einem von Deloitte formulierten Beispiel die unterschiedliche Besteuerung von zwei in ihrer Steuerbilanz übereinstimmenden ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen dargelegt:

Verglichen werden sollen die beiden ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen A und B. B hatte Immobilienbesitz auch in einer Tochtergesellschaft C. In 1996 wurde Unternehmen C auf Unternehmen B verschmolzen. Sowohl der Immobilienbesitz von A, B, C als auch der Beteiligungsbuchwert B an C wurden bei Eintritt in die Steuerpflicht steuerbilanziell zum Teilwert angesetzt.

A und B verfügen (nach Verschmelzung von C auf B) über die gleiche Höhe an Eigenkapital (1.200). Auch das Vermögen besteht insgesamt (nach Verschmelzung von C auf B) nahezu ausschließlich aus Grundbesitz. Die Steuerbilanzen beider Unternehmen sind folglich insoweit identisch.

Hinsichtlich der körperschaftsteuerlichen EK-Gliederung ergeben sich allerdings beträchtliche Unterschiede:

	A	B
EK 02	1.000	1.300
EK 03	200	200
EK 04	-	-300
Summe	1.200	1.200

Bei B ist aufgrund der Verschmelzung das EK 02 höher als die Summe des Eigenkapitals. Die unterschiedlichen EK-Gliederungen resultieren aus der Verschmelzung von C auf B in 1996 und der Anwendung von § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG a.F.: In mehreren Schritten wird mit Hilfe der Steuerbilanz die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals festgestellt und unter Beachtung der Regelungen von § 29 KStG für Beteiligungen der übernehmenden an der übertragenden Körperschaft sowohl Nennkapitalanteile als auch Rücklagen dem EK 04 zugewiesen. Bei dieser Angleichungsrechnung wird in unserem Beispiel – wie in der Praxis häufig<sup>9</sup> – das EK 04 negativ.

Das negative EK 04 hat keine wirtschaftliche Bedeutung. Es diente bis zur Systemumstellung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren lediglich als „Korrektivposten“ zur Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an die Steuerbilanz.

Beide Unternehmen A und B tätigen eine Gewinnausschüttung (Bardividende) in Höhe von 100.

---

<sup>9</sup> Vgl. dazu Olbing in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 38 KStG a.F., Rdn. 7

**(1) „Altes“ Körperschaftsteuersystem:**

Nach dem alten Körperschaftsteuersystem galt gem. §§ 28 Abs. 3, 30 KStG a.F. folgende Verwendungsreihenfolge: (1.) EK 45, (2.) EK 30, (3.) EK 01, (4.) EK 02, (5.) EK 03 und (6.) EK 04.

Die von A und B getätigte Ausschüttung ist dementsprechend auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft für beide Unternehmen gleichermaßen aus dem EK 02 erfolgt und daher mit einer Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 von 100 belastet, die im „alten“ Körperschaftsteuersystem beim Gesellschafter anrechenbar war.

**(2) „Neues“ Körperschaftsteuersystem:**

Das neue Körperschaftsteuersystem sieht mit § 27 i.V.m. §§ 37, 38 KStG n.F. folgende faktische Verwendungsreihenfolge vor:

(1.) Körperschaftsteuerguthaben, (2.) neutrales Vermögen (= neu erwirtschaftete Gewinne sowie früheres EK 30, EK 01 und EK 03), (3.) EK 02 und (4.) steuerliches Einlagenkonto.

Bei A gilt daher für die Ausschüttung das sog. „neutrale Vermögen“ als verwendet.

*Konsequenz: Keine „Ausschüttungsbelastung“.*

Bei B wird im Ergebnis das neutrale Vermögen durch das negative EK 04 im Vorgriff „vernichtet“. Für die Ausschüttung gilt EK 02 als verwendet.

*Konsequenz: Dies führt zu einer Steuerbelastung in Höhe von 3/7 der Ausschüttung ohne Anrechnungsmöglichkeit auf der Gesellschafterebene.*



Wie das Beispiel zeigt, entsteht nur im Falle des Vorliegens eines negativen EK 04 – welches nach der aktuellen Gesetzeslage (infolge von § 39 Abs. 1 KStG) nicht als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos berücksichtigt wird – eine Ausschüttungsbelastung. Allein die unzureichenden Regelungen bei der Abbildung eines negativen EK 04, welches lediglich den Charakter eines „Korrektivpostens“ hat und dessen Bestand im Anrechnungssystem keine darüber hinausgehende Bedeutung zukam, führt beim Übergang in das Halbeinkünfteverfahren zu einer unterschiedlichen Besteuerung von A und B.

Im obigen Beispiel sind die Höhe des steuerlichen Eigenkapitals und der Gewinnausschüttung bei A und B identisch, so dass eine Ungleichbehandlung durch die Regelungen der §§ 27, 36, 38, 39 KStG n.F. als nicht gerechtfertigt erscheint.

## **5. Zum Problem der Verfassungswidrigkeit von § 39 Abs. 1 KStG**

Die dargelegte Ungleichmäßigkeit der Besteuerung bei den Unternehmen A und B verweist auf mehrere Fehler im geltenden Recht des Übergangs vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren:

- a) Die Festsetzung in § 39 Abs. 1 KStG, wonach nur positives EK 04 bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapital nach § 36 Abs. 7 KStG Berücksichtigung finden darf, ist im Gesetzgebungsverfahren nicht weiter problematisiert worden<sup>10</sup>. Ziel war es, bei dem Einlagenkonto als dem einzigen EK-Konto, das auch im Halbeinkünfteverfahren weitergeführt werden sollte, allein die Funktion nicht steuerbarer Ausschüttungen als Kapitalherabsetzung (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG) zu belassen. Im neuen Körperschaftsteuersystem des Halbeinkünfteverfahrens kann kein Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben mehr entstehen, sodass anders als § 38 KStG a.F. im Anrechnungsverfahren, für § 27 Abs. 1 KStG ein negatives Einlagekonto keinen Sinn haben würde. Sofern

---

<sup>10</sup> Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG), BT-Drs. 14/2683 vom 15.2.2000, S. 127, Begründung zu § 39 KStG; Lornsen/Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, Rdn. 1-8

es darum ging, die Entstehung von Kapitalbeträgen aus Gewinnrücklagen kenntlich zu machen, war der Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG ausreichend<sup>11</sup>.

- b) Durch die Festsetzung in § 39 Abs. 1 KStG, dass für die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 7 KStG nur ein positiver Endbetrag des EK 04 herangezogen werden darf, sollte auch für das Halbeinkünfteverfahren bewirkt werden, dass ausgeschüttete Einlagen nicht als Dividenden besteuert werden. Zugleich sollte so sichergestellt werden, dass in Nennkapital umgewandelte Gewinnrücklagen nicht steuerneutral durch Kapitalherabsetzungen ausgeschüttet werden konnten. Alle weiteren gesetzlichen Bestimmungen zur steuerneutralen Rückzahlung und zur Berechnung des verwendbaren Eigenkapitals, das zur Ausschüttung zur Verfügung steht, sind den Regelungen in § 27 und § 28 KStG überlassen worden<sup>12</sup>.

Ein Problem liegt darin, dass durch § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ein direkter Zugriff auf das Einlagekonto versperrt bleibt, sodass jede Erbringung von Leistungen, insbesondere von ordentlichen Gewinnausschüttungen, zur Verwendung von EK 02 mit der entsprechenden Anrechnung der Körperschaftsteuererhöhung auf das verwendbare Eigenkapital führt<sup>13</sup>.

Hinsichtlich § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG hat vor allem die Diskussion über die allgemeine Regelung in § 272 Abs. 1 a HGB, die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2009 in das HGB eingeführt worden ist, und über die mögliche Passivierung des rechnerischen Wertes von erworbenen eigenen Anteilen ergeben, dass der Umfang des negativen Einlagekontos über die Einschränkungen durch das SEStEG 2006 hinausgeht<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Vgl. dazu Müller/Maiterth, Die Anpassung des steuerlichen Eigenkapitalausweises bei der Verschmelzung von Körperschaften im neuen Steuerrecht, DStR 30/2001, S. 1229 ff. [S. 1237]

<sup>12</sup> Vgl. dazu Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 39 KStG, Rdn. 1

<sup>13</sup> Vgl. dazu Kußmaul/Richter/Meyering, Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei Körperschaftsteuererhöhungen (EK 02): Existenz einer Gesetzeslücke!? DB 13/2005, S. 685 ff. [S. 686 f.]

<sup>14</sup> Vgl. zu den entsprechenden Korrekturposten Merkt in Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 34. Aufl., München 2010, zu § 272 HGB, Rdn. 4; Mayer, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG, Ubg 12/2008, S. 779 ff. [S. 784 f.]

Ein entgegen § 39 Abs. 1 KStG negatives EK 04 im Anfangsbestand des Einlagekontos würde das verwendbare Eigenkapital erhöhen. Anders als die Regelungen in § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStG geht es bei einer entsprechend anderen Handhabung der Verrechnungen mit negativem EK 04 in § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG nicht um verfassungsrechtlich unbedenkliche oder dogmatische Entscheidungen zur Ermittlung und Strukturierung des verwendbaren Eigenkapitals. Vielmehr wird ganz nach den Kriterien des Bundesverfassungsgerichts eine zutreffende Angleichung des körperschaftsteuerlichen Eigenkapitals an das steuerbilanzielle Eigenkapital gesucht<sup>15</sup>.

- c) Der in § 39 Abs. 1 KStG festgesetzte Charakter des Einlagekontos, das nur positives EK 04 für den Anfangszustand nach § 36 Abs. 7 KStG enthalten darf, steht auch einer Nutzbarmachung der Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung nach § 40 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. entgegen. Mit dieser Regelung sollten im Anrechnungsverfahren Ausschüttungsbelastungen aus dem EK 02 vermieden werden, sofern für die Ausschüttung ein Teilbetrag des EK 04 als verwendet gilt. Grundsätzlich würde diese Regelung selten eingreifen, da EK 04 nach § 28 Abs. 3 KStG a.F. zuletzt verwendet werden sollte. Allerdings behilft sich die Finanzverwaltung hier mit zahlreichen Verwendungsfiktionen<sup>16</sup>:

Beim Erwerb eigener Anteile<sup>17</sup> besteht der Ansatz darin, dass die erworbenen Anteile steuerrechtlich „Korrekturposten zum Eigenkapital“ darstellen, sofern eine positiv rechtliche Regelung zu deren Charakter als Wirtschaftsgut nichts anderes verlangt.

Hinsichtlich der Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft ist mit dem Übergang vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG der geltende § 29 KStG eingeführt worden. Diese Vorschrift behandelt die Auswirkungen von Umwand-

---

<sup>15</sup> Vgl. dazu Semmler, Die Körperschaftsteuerminderung und –erhöhung sowie die Einlagenrückgewähr nach dem StSenkG, DStR 32/2001, S. 1337 ff., pass.

<sup>16</sup> Vgl. dazu Streck in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 40 KStG a.F., Rdn. 4

<sup>17</sup> Vgl. dazu Wassermeyer, Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft – Überlegungen zur Rechtsprechung des I. Senats des BFH in FS Ludwig Schmidt, München 1993, S. 621 ff. [S. 638]

lungen auf das Nennkapital, den Sonderausweis für umgewandelte Rücklagen im Nennkapital (§ 28 KStG) und steht in direkter Verbindung zu § 40 KStG. In § 40 KStG wird ergänzend die Entwicklung des Körperschaftsteuerguthabens und des EK 02 u. a. für Verschmelzungen von Körperschaften (§ 40 Abs. 1 KStG) behandelt. Es besteht daher ein Regelungszusammenhang zwischen § 29 KStG und § 40 KStG.<sup>18</sup> Auf eine einheitliche Vorschrift wurde nur deshalb verzichtet, weil die Eigenkapitalbestandteile im Halbeinkünfteverfahren dauerhaft fortgeführt werden sollten. Dagegen sollte der Bestand von Körperschaftsteuerguthaben und EK 02 von vornherein abgebaut werden. Nach den Endbesteuerungen in § 37 und § 38 KStG hat der Gesetzgeber § 40 KStG dann mit dem Jahressteuergesetz 2008 aufgehoben. Zur Berichtigung von Beteiligungen der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft in § 29 Abs. 2 Sätze 2 f. KStG bei Verschmelzungen werden die Probleme, die sich aus der im Anrechnungsverfahren vorgeschriebenen, im Halbeinkünfteverfahren jedoch nicht mehr durchgeführten Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an die Steuerbilanz zwar zum Teil behoben<sup>19</sup>. Nach wie vor findet eine Anpassung des nach § 40 KStG fortgeführten EK 02 nicht statt, sofern das EK 04 negativ war<sup>20</sup>.

- d) Grundsätzlich kann sich der Gesetzgeber an der Funktionsweise des Einlagekontos bei nicht steuerpflichtigen Körperschaften orientieren. Wenn eine zuvor beschränkt steuerpflichtige oder von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt, ist nach § 27 KStG ein Einlagekonto zu führen. Dabei geht es nach der Auslegung der Finanzverwaltung darum, bei sog. Betrieben gewerblicher Art eine ansonsten anfallende Belastung mit Kapitalertragsteuer zu vermeiden<sup>21</sup>. Eine solche Regelung soll nach dem BMF-Schreiben vom 10.11.2005<sup>22</sup> auch für sog. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gelten<sup>23</sup>.

---

<sup>18</sup> Vgl. Dötsch/Pung, UmwStG, §§ 29, 40 Abs. 1 u. 2 KStG: Das Einführungsschreiben des BMF vom 16.12.2003, DB 5/2004, S. 208 ff. [S. 213 f.]

<sup>19</sup> Vgl. Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., Stuttgart 2007, zu § 40 KStG, S. 1132 f.

<sup>20</sup> Vgl. Dötsch ebd. zu § 29 KStG, S. 1107 f.

<sup>21</sup> Vgl. dazu BMF-Schreiben betr. Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG; Betriebe gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge vom 11.9.2002

<sup>22</sup> Vgl. dazu BMF-Schreiben betr. Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG;

Bei diesen in die unbeschränkte Steuerpflicht eintretenden Körperschaften wird das Einlagenkonto durch sämtliche Rücklagen und Einlagen, die beim Systemwechsel vorhanden waren, gespeist, ohne dass technisch ein EK-04-Bestand vorgelegen hat<sup>24</sup>.

Eine ähnliche Problematik hat sich bereits im Anrechnungssystem in § 38 Abs. 2 KStG a.F. gestellt. Hier ging es darum, bei in die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht eintretenden Körperschaften Abweichungen zwischen dem addierten verwendbaren Eigenkapital nach der Gliederungsrechnung und nach der Steuerbilanz zu beheben. Da eine Anpassung des EK 04 nicht möglich war, hat diese unmittelbar beim EK 02 zu erfolgen<sup>25</sup>.

In all den genannten Fällen traten ggf. auch die steuerliche Folge von negativem EK 04 ein.

- e) Zu den genannten Einwänden gegen die geltende Vorschrift § 39 Abs. 1 KStG kommt hinzu, dass die Regelung völlig ungeeignet ist, im Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zu berücksichtigen, dass Körperschaftsteuerzahlungen, die im Anrechnungsverfahren auf der Anteilseignerebene rückgängig gemacht worden sind, im Halbeinkünfteverfahren zur definitiven körperschaftsteuerlichen Belastung werden.

Um diese Lücke in der gesetzlichen Regelung auszugleichen, ist ein Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren vollkommen ungeeignet, weil es auch zu einer Körper-

---

Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der KSt befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

<sup>23</sup> Vgl. dazu Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, Rdn. 24-28

<sup>24</sup> Vgl. dazu Bauschatz in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., München 2009, zu § 39 KStG, Rdn. 17; Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, zu § 39 KStG, Rdn. 8

<sup>25</sup> Vgl. dazu Dötsch in Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, zu § 38 KStG a.F., Rdn. 89

schaftsteuererhöhung führen kann<sup>26</sup>. Auch hier treffen die Einwände mit der Kritik des Bundesverfassungsgerichts an den Verweis auf Ausweichgestaltungen des Steuerpflichtigen (Tz. 79), insbesondere, weil der Gesetzgeber ohne weiteres eine andere Regelung hätte wählen können. Verschärfend kommt hinzu, dass der Ausschluss von EK 04 bei der Verrechnung der Einlagekonten noch dazu führt, dass Einlagen in das EK 04 sich auf das verwendbare Eigenkapital gar nicht auswirken können<sup>27</sup>.

## **6. Zum Problem der Verfassungswidrigkeit von § 36 Abs. 4 KStG**

Dass im § 36 Abs. 4 KStG die Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals lediglich auf die Umgliederung von EK 01, EK 02 und EK 03 beschränkt bleibt, ist als verfassungsmäßig bedenklich lange bekannt<sup>28</sup>. Die Problematik liegt darin, dass nach dieser Regelung die bisher zugelassenen negativen EK-0-Bestände mit positiven EK-40-Beständen verrechnet werden und dass dadurch Körperschaftsteuerminderungspotenzial vernichtet wird. Diese Wirkung ergibt sich, wenn in die Endbestände nach § 36 KStG ein Verlustvortrag eingeht<sup>29</sup>. Als Behelf dagegen ist vorgeschlagen worden, das negative EK 02 bei der Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht zu berücksichtigen<sup>30</sup>. Dies erscheint jedoch hinsichtlich der dargestellten Problematik als willkürliches Verfahren, vor allem wenn man bedenkt, dass:

- a) § 39 KStG lediglich eine formelle Regelung zur Überleitung des bisherigen EK 04 in das Einlagekonto für das Halbeinkünfteverfahren darstellt und eine darüber hinausgehende, materielle Wirkung nicht haben soll<sup>31</sup>;

---

<sup>26</sup> Vgl. dazu Semmler, Die Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie die Einlagenrückgewähr nach StSenkG, DStR 32/2001, S. 1937 ff. [S. 1340]

<sup>27</sup> Vgl. dazu Düll/Fuhrmann/Eberhard, Verlustvortrag und –rücktrag beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, DStR 11/2001, S. 641 ff. [S. 644]

<sup>28</sup> Vgl. dazu Lornsen-Veit/Odenbach in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., zu § 36 KStG, Rdn. 86

<sup>29</sup> Vgl. dazu Düll/Fuhrmann/Eberhard, Verlustvortrag und –rücktrag beim Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem, DStR 11/2001, S. 641 ff. [S. 645]

<sup>30</sup> Vgl. dazu Rödder/Schumacher, Unternehmenssteuerreform 2001 – Eine erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DStR 9/2000, S. 353 ff. [S. 360]

<sup>31</sup> Vgl. dazu Lornsen-Veit in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2010, zu § 39 KStG, Rdn. 8

- b) der Gesetzgeber in der Begründung zur Stelle - trotz der Festsetzung des Anfangsbestands des Einlagekontos auf mindestens „0“ - schlichtweg davon ausgeht, dass „der Endbestand an EK 04 ... als Anfangsbestand aus dem nach § 27 KStG zu führenden steuerlichen Einlagekonto gebucht“ wird<sup>32</sup>;
- c) nach der Ankündigung zu § 27 Abs. 1 KStG die Funktion des Einlagekontos darauf beschränkt wird, dass sich bei der Rückgewähr von Einlagen gegenüber der steuerlichen Praxis im System des Anrechnungsverfahrens nichts ändern soll,<sup>33</sup> obwohl in § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG a.F. sogar angeordnet wird, dass die Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an die Steuerbilanz im Fall von Verschmelzungen über das EK 04 vonstatten zu gehen hat, was auch negatives EK 04 zur Folge haben kann.

Bezieht man den Ausschluss von EK 04 bei der Verrechnung des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 4 KStG mit ein, ergibt sich, dass ohne Begründung für diesen Ausschluss vom Gesetzgeber die Minderung des belasteten EK und damit der Verlust an Steuerminderungspotenzial angeordnet werden<sup>34</sup>.

**Fazit:** Der Gesetzgeber hat mit § 39 Abs. 1 KStG und § 36 Abs. 4 KStG für eine Übernahme des EK 04 aus dem Anrechnungsverfahren in das Halbeinkünfteverfahren gesorgt, die bei den betroffenen Körperschaften ganz erhebliche negative steuerliche Folgen hat.

Zum einen wird indirekt im Fall von Verschmelzungen und dem Einziehen eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft die Verwendung von Körperschaftsteuererhöhungspotenzial aufgezwungen und bei der Endbesteuerung nach § 38 Abs. 4 ff. KStG eine Besteuerung von nicht mehr durch Angleichung an die Steuerbilanz vermindertes EK 02 ausgelöst.

---

<sup>32</sup> Vgl. dazu Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 15.2.2000, BT-Drs. 14/2683, S. 127

<sup>33</sup> Vgl. ebd. S. 125

<sup>34</sup> Vgl. dazu Frotscher in Frotscher/Maas, Kommentar zum KStG und UmwStG, 83. Lfg., 5/2006, zu § 36 KStG, Rdn. 58; Binnewies in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 36 KStG, Rdn. 38 f.

Zum anderen wird im Fall der Verrechnungsvorschrift in § 36 Abs. 4 KStG Körperschaftsteuererminderungspotenzial vernichtet, sodass hier sogar eine direkte Entsprechung mit dem vom Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17.11.2009 für die EK-45-Falle bemängelte Vernichtung von Körperschaftsteuererminderungspotenzial durch dieselbe Vorschrift vorliegt. Sowohl für einen Ausschluss von negativem EK 04 vom Einlagekonto nach § 39 Abs. 1 KStG als auch beim Ausschluss von EK 04 überhaupt von der Verrechnung nach § 36 Abs. 4 KStG kann eine wie auch immer geartete typisierende Betrachtung nicht geltend gemacht werden, da sie im Gesetzgebungsverfahren erst gar nicht versucht worden ist.

Selbst wenn man die vom Bundesverfassungsgericht gegen das Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren geltend gemachten Einwände wegen ggf. mangelnder Liquidität (Tz. 80) außer Acht lassen würde, ist dem Argument nicht auszuweichen, dass durch eine entsprechende Einlage allenfalls ein handelsrechtlich höheres Ausschüttungspotenzial geschaffen worden wäre. Aufgrund der nicht zugelassenen EK-04-Verrechnung in § 36 Abs. 4 KStG kann die Vernichtung von Steuererminderungspotenzial jedoch so nicht verhindert werden<sup>35</sup>.

## **7. Vorschlag zu einer verfassungsgemäßen Neuformulierung zur Erfassung von Einlagekonten im Fall von Verschmelzungen und der Einziehung von Anteilen an Kapitalgesellschaften**

- a) Grundsätzlich muss in § 39 Abs. 1 KStG die Anforderung, dass EK 04 nur positiv in die Anfangsbestände nach § 36 Abs. 7 KStG Eingang finden darf, aufgeben werden. In § 39 Abs. 1 KStG ist also die Einschränkung, dass nur ein „**positiver**“ Endbetrag des EK 04 in das Einlagekonto eingehen darf, zu streichen. Infolge einer solchen Änderung würde nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG negatives EK 04 den ausschüttbaren Gewinn erhöhen.

---

<sup>35</sup> Vgl. dazu Uhl/Geißelmaier, „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren“ zur optimalen Nutzung des Körperschaftsteueranrechnungsguthabens? DStR 10/2001, S. 385 ff. [S. 386 f.]



- b) Durch diese Änderung würde nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG, ohne Eingriffe in die Formulierung, das negative EK 04 zu einer Erhöhung des verwendbaren Eigenkapitals führen, sodass im Fall von Verschmelzungen oder des Einzugs von Anteilen mit Hilfe des negativen EK 04 eine Körperschaftsteuererhöhung aus dem aufgeblähten EK 02 vermieden werden könnte.
- c) Allerdings ist zur Einbeziehung des EK 04, das nach § 36 Abs. 7 KStG zu den Anfangsbeständen bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals gehört, eine entsprechende Verrechnungsvorschrift in § 36 Abs. 4 KStG erforderlich. Dazu muss die Verrechnungsvorschrift „... *im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 – 4 in der Fassung des Art. 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) ...*“ erweitert werden. Diese Erweiterung erfasst ggf. auch negatives EK 04<sup>36</sup>.

Durch die vorgeschlagene Erweiterung in § 36 Abs. 4 KStG wird allgemein die verfassungsrechtliche Problematik gelöst, dass bei der Umgliederung des unbelasteten verwendbaren Einkommens bisher nicht das EK 04 einbezogen worden ist.

---

<sup>36</sup> Vgl. dazu Streck in Streck, KStG, 7. Aufl., München 2008, zu § 30 KStG a.F., Rdn. 17