

GdW Stellungnahme

**Entwurf eines Jahressteuer-
gesetzes 2010 (JStG 2010)**

Bundestag-Drucksache 17/2249
und Stellungnahme des Bundesrates
(Bundestag-Drucksache 17/2823)

vorgelegt für die öffentliche Anhörung
im Finanzausschuss des Deutschen
Bundestages am 29. September 2010

September 2010

Herausgeber:

GdW Bundesverband
deutscher Wohnungs- und
Immobilienunternehmen e.V.
Mecklenburgische Straße 57
14197 Berlin
Telefon: +49 (0)30 82403-0
Telefax: +49 (0)30 82403-199

Brüsseler Büro des GdW
47-51, rue du Luxembourg
1050 Bruxelles
BELGIEN
Telefon: +32 2 5 50 16 11
Telefax: +32 2 5 03 56 07

E-Mail: mail@gdw.de
Internet: <http://www.gdw.de>

© GdW 2010

Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010)

Bundestag-Drucksache 17/2249 und Stellungnahme des Bundesrates (Bundestag-Drucksache 17/2823)

vorgelegt für die öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 29. September 2010

Inhalt

Seite

1		
Grundsätzliches		1
2		
Unsere Forderungen im Einzelnen		2
2.1	Abschaffung der Sonderregelung für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen (§ 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG)	2
2.2	Dividendenbesteuerung bei Wohnungsgenossenschaften – Wiedereinbeziehung der Freistellungsaufträge in das Sammelantragsverfahren	4
2.3	Einbeziehung der Gebäudereinigungsleistungen in das Verfahren zur Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft (§ 13 b Abs. 2 Nr. 8 und Abs. 5 Satz 2 UStG-E)	6
2.4	Beseitigung der steuerlichen Nachteile für Wohnungsunternehmen aus dem Betrieb von Anlagen nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)	7
3		
Stellungnahme zu einzelnen Vorschlägen des Bundesrates		8
3.1	Einschränkung der Anwendung von § 6 b EStG	8
3.2	Änderung der Ermittlung der stillen Reserven (§ 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG-E)	9
3.3	Änderung des § 36 KStG aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 17.11.2009	10
Anlage		
Nähere Erläuterung der Sonderregelung für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG		11

1 Grundsätzliches

Der GdW vertritt als größter deutscher Branchendachverband bundesweit und auf europäischer Ebene rund 3.000 kommunale, genossenschaftliche, kirchliche, privatwirtschaftliche, landes- und bundeseigene Wohnungsunternehmen. Sie bewirtschaften rund 6 Mio. Wohnungen, in denen über 13 Mio. Menschen wohnen. Der GdW repräsentiert damit Wohnungsunternehmen, die fast 30 % aller Mietwohnungen in Deutschland bewirtschaften.

Wir nehmen den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 zum Anlass, uns in unserer Stellungnahme nicht nur zu Punkten zu äußern, die bereits Gegenstand des Gesetzentwurfs sind, sondern auch solche Themen aufzugreifen, die für die Wohnungs- und Immobilienunternehmen von besonderem Belang sind und einer gesetzlichen Regelung bedürfen:

- Dringender Regelungsbedarf besteht leider nach wie vor im Hinblick auf eine endgültige Lösung der – ausschließlich die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen vor allem wohnungspolitisch belastenden – Problematik des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG. Der GdW fordert seit Jahren die Abschaffung dieser nachweislich fiskalisch wirkungslosen Vorschrift. Im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung war vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ein Prüfauftrag an das BMF und die Länder in Bezug auf die belastende Wirkung dieser Vorschrift formuliert worden. Die Länder können sich zwischenzeitlich eine Abschaffung vorstellen. Aber: Es muss nun endlich eine gesetzliche Regelung getroffen werden.
- Für die Wohnungsgenossenschaften von besonderer Bedeutung ist die Wiederzulassung des Sammelantragsverfahrens zur Erstattung der Kapitalertragsteuer bei Dividendenzahlungen (§ 45 b EStG) auch bei Freistellungsaufträgen. Diese Wiedereinbeziehung der Genossenschaften, die keine Kreditinstitute sind, in das Verfahren ist richtig und wichtig, allerdings ist im Jahressteuergesetz 2010 der falsche Weg vorgesehen. Für die Kreditinstitute gilt seit 2010 ein vereinfachtes Erstattungsverfahren im Rahmen der Kapitalertragsteueranmeldung, und wir sehen überhaupt keinen Grund, warum für Genossenschaften, die keine Kreditinstitute sind, ein deutlich aufwändigeres Verfahren gelten soll.
- Das Vorhaben, den Anwendungsbereich der Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (§ 13 b UStG) auf Gebäudereinigungsleistungen auszuweiten, trifft auch Wohnungsunternehmen – unseres Erachtens zu Unrecht. Hier muss zumindest eine adäquate Bagatellregelung wie bei Bauleistungen eingeführt werden.
- Schließlich müssen die steuerlichen Nachteile, die für Wohnungsunternehmen aus dem Betrieb von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien resultieren, endlich beseitigt werden.

Zum Abschluss unserer Stellungnahme gehen wir auf einige Änderungsvorschläge des Bundesrates ein, die ebenfalls von Bedeutung für die Wohnungs- und Immobilienwirtschaft sind.

Wir bitten Sie, diese Punkte, die im Nachfolgenden näher konkretisiert werden, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen.

2

Unsere Forderungen im Einzelnen

2.1

Abschaffung der Sonderregelung für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen (§ 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG)

Der GdW setzt sich seit Jahren für eine Abschaffung der Sonderregelung des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG ein und hat diese bereits in der Vergangenheit mehrfach – zuletzt anlässlich des Gesetzgebungsverfahrens zum Bürgerentlastungsgesetz im Jahr 2009 – gefordert.

Bei der abschließenden Beratung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf des Bürgerentlastungsgesetzes konnten sich die damaligen Koalitionsfraktionen zwar noch nicht auf eine Aufhebung von § 13 Abs. 3 KStG verständigen, haben allerdings in dieser Angelegenheit einen Prüfauftrag an das Bundesministerium der Finanzen formuliert. Das BMF wurde 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 (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung, BT-Drs. 16/13429 vom 17.06.2009, Seite 39).

Zwischenzeitlich haben sich das BMF und die Länder mit dem Sachverhalt beschäftigt. Der GdW hatte zudem die Gelegenheit, die Ergebnisse einer im Jahr 2008 bei allen betroffenen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen durchgeführten Befragung zur Wirksamkeit der Vorschrift den Einkommen- und Körperschaftsteuerreferatsleitern des Bundes und der Länder näher vorzustellen. Soweit uns bekannt ist, können sich die Länder eine Abschaffung der Vorschrift mehrheitlich vorstellen, sofern die fiskalischen Auswirkungen tragbar seien.

Dass aus einer Abschaffung des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG keine fiskalischen Wirkungen resultieren können, bestätigt die Befragung des GdW, deren Ergebnisse sich im Übrigen mit eigenen Erhebungen der Länder decken.

Mit der Befragung konnte eindeutig nachgewiesen werden, dass die Vorschrift fiskalisch völlig wirkungslos ist und von ihr nur große Probleme in der Abwicklung ausgehen bzw. die Veräußerungsgewinnbesteuerung, die nur zur Verhinderung der Umgehung der Verlustverrechnungsbeschränkung geschaffen wurde, ausgesprochen negative wohnungspolitische Wirkungen entfaltet. Sie verhindert, dass ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen, insbesondere kommunale und öffentliche Wohnungsgesellschaften und Wohnungsgenossenschaften, Bestände anderer ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen erwerben können.

Die Ergebnisse dieser Befragung (vgl. **Anlage**) sprechen also eindeutig für eine Abschaffung des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG!

Forderung:

Trotz aller politischen Bekundungen ist seit der Protokollnotiz des Finanzausschusses zum Bürgerentlastungsgesetz nichts passiert!

Das Problem bleibt aber: Die Veräußerungsgewinnbesteuerung des § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG verhindert stadtentwicklungs- und wohnungspolitisch wünschenswerte Veräußerungen von Wohnungsbeständen zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen. Die prohibitive Besteuerung des Verkaufs von Wohnungsbeständen zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen führt dazu, dass gerade solche Wohnungsunternehmen, die sich in besonderer Weise für eine nachhaltige Bewirtschaftung sowie eine soziale Stadt- und Quartiersentwicklung einsetzen, faktisch als Käufer ausgeschlossen werden. Dies liegt keineswegs im Interesse der Städte und der Mieter. Solange die Vorschrift des § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG besteht, werden die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen als Käufer nicht in Frage kommen.

Wir fordern deshalb, diese Vorschrift nun endlich mit dem Jahressteuergesetz 2010 abzuschaffen. Dass daraus keine fiskalischen Wirkungen resultieren, hat der GdW mit seiner Befragung aller ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen nachgewiesen. Diese Angaben und Zahlen sind repräsentativ und wurden auch von den Ländern, die sie überprüft haben, betätigt.

Nummehr ist schnelles politisches Handeln gefordert!

2.2

Dividendenbesteuerung bei Wohnungsgenossenschaften – Wiedereinbeziehung der Freistellungsaufträge in das Sammelantragsverfahren

Aufgrund einer durch das Jahressteuergesetz 2009 erfolgten Gesetzesänderung wurde das Sammelantragsverfahren für Genossenschaften erheblich eingeschränkt. Das Sammelantragsverfahren darf ab 2010 nur noch bei vorgelegten Nichtveranlagungsbescheinigungen durchgeführt werden. Eine Erstattung der Kapitalertragsteuer auf der Grundlage von Freistellungsaufträgen wurde gestrichen, und das, obwohl die Genossenschaften im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 und des Wegfalls der sog. 51-EUR-Grenze (früherer § 45 c EStG) gerade erst unter immensem personellen und finanziellen Aufwand flächendeckend von ihren Mitgliedern Freistellungsaufträge eingeholt hatten. Lediglich die Kreditinstitute dürfen erteilte Freistellungsaufträge weiterhin berücksichtigen. Hierfür wurde mit dem Bürgerentlastungsgesetz ein vereinfachtes Erstattungsverfahren im Rahmen der Kapitalertragsteueranmeldung geschaffen. In dieses Verfahren wurden aber alle anderen Sammelantragsberechtigten nicht einbezogen. Eine unglaubliche Benachteiligung der Nichtbank-Genossenschaften und eine untragbare Situation für die Genossenschaften und ihre Mitglieder!

Kurz vor Jahresende 2009 wurde die Benachteiligung erkannt und durch eine Verwaltungsanweisung – im Vorgriff auf eine gesetzliche Änderung – das Sammelantragsverfahren ab 2010 auch für Freistellungsaufträge wieder zugelassen. Mit dem Jahressteuergesetz 2010 soll nun die gesetzliche Klarstellung erfolgen. Mit der jetzt vorgesehenen Formulierung erfolgt aber schon wieder eine Benachteiligung der Nichtbank-Genossenschaften, die sachlich nicht gerechtfertigt ist.

Für Banken gilt – wie oben dargestellt – ein vereinfachtes Erstattungsverfahren im Rahmen der Kapitalertragsteueranmeldung. Für Wohnungsgenossenschaften und alle anderen Genossenschaften, die keine Kreditinstitute sind, soll es beim aufwändigeren Sammelantragsverfahren gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern verbleiben.

Die Begründung, mit der das vereinfachte Verfahren nur für die Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute eingeführt wurde (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung, BT-Drs. 16/13429 vom 17.06.2009, S. 47 f.), überzeugt unseres Erachtens nicht. Die Nichteinbeziehung der Nichtbank-Genossenschaften wird unter anderem damit begründet, dass bei diesen die "Beschäftigung mit dem Steuerabzug nicht so regelmäßig Teil der alltäglichen Arbeit" sei, so dass nicht "wie bei der Kreditwirtschaft von einer gesetzeskonformen Erledigung der mitunter rechtlich schwierigen Arbeiten ausgegangen werden" könne. Dies ist eine aus unserer Sicht völlig haltlose Begründung, denn: Wer mit dem komplizierten Sammelantragsverfahren gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern gesetzeskonform umgehen kann, wird dies erst recht mit dem einfachen Verfahren gegenüber dem Finanzamt tun können.

Forderung:

Auch die Genossenschaften, die keine Kreditinstitute sind, müssen in das vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 44 b Abs. 6 EStG einbezogen werden.

Unseres Erachtens gibt es keinen sachlichen Grund, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigt. Im Gegenteil, muss auch den Nichtbanken diese Maßnahme zum Bürokratieabbau zugutekommen.

2.3

Einbeziehung der Gebäudereinigungsleistungen in das Verfahren zur Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft (§ 13 b Abs. 2 Nr. 8 und Abs. 5 Satz 2 UStG-E)

Die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers soll ab 2011 auf das steuerpflichtige Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen ausgeweitet werden (§ 13 b Abs. 2 Nr. 8 UStG-E). Dies soll nur gelten, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der selbst derartige Leistungen erbringt (§ 13 b Abs. 5 Satz 2 UStG-E).

Die Einbeziehung der Gebäudereinigungsleistungen in den Katalog des § 13 b UStG soll insbesondere wegen der Feststellungen der obersten Finanzbehörden der Länder erfolgen, wonach vielfach die Steuer vom Gebäudereiniger (Subunternehmer) dem Leistungsempfänger in Rechnung gestellt wird, dieser die in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzieht, der leistende Unternehmer aber die in Rechnung gestellte Steuer nicht an das Finanzamt abführt – so die Gesetzesbegründung.

Das Bestreben des Gesetzgebers, Umsatzsteuerbetrug bekämpfen und Umsatzsteuerausfälle durch gesetzliche Regelungen verhindern zu wollen, ist nachvollziehbar, sollte aber nicht auf die Unternehmen abgewälzt werden. Die nunmehr vorgesehene Ausweitung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft geht unseres Erachtens aber deutlich über das Regelungsziel hinaus. Nach der vorgeschlagenen Formulierung trifft die geplante Neuregelung nämlich nicht nur die Branche der Gebäudereiniger an sich, die wohl ursächlich für die angestrebte Gesetzesänderung ist, sondern auch Wohnungs- und Immobilienunternehmen, die einerseits Empfänger von steuerpflichtigen Reinigungsleistungen sind, die aber andererseits auch selbst Reinigungsleistungen erbringen.

Wir gehen davon aus, dass die Erbringung von Reinigungsleistungen an die eigenen Mieter als Nebenleistung zur steuerbefreiten Vermietung und Verpachtung nicht zur Anwendung der geplanten Neuregelung führt. Dies sollte aus unserer Sicht in der Begründung noch einmal klargestellt werden.

Allerdings erbringen Wohnungsunternehmen – wenn auch nur in geringem Umfang – darüber hinaus häufig auch steuerpflichtige Reinigungsleistungen an Dritte (z. B. Wohnungseigentümergeinschaften). Nach dem strengen Gesetzeswortlaut wären sie damit von der Neuregelung voll erfasst.

Forderung:

Unseres Erachtens schießt die geplante Gesetzesänderung über das Ziel hinaus und trifft auch solche Unternehmen, die nicht im Regelungsfokus des Gesetzgebers stehen. Sollte von der Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Gebäudereinigungsleistungen nicht Abstand genommen werden, ist zumindest eine adäquate Bagatellregelung einzuführen. Als Vorbild für eine solche Bagatellregelung könnte die bei Bauleistungen geltende Bagatellregelung (10%-Grenze) dienen.

2.4

Beseitigung der steuerlichen Nachteile für Wohnungsunternehmen aus dem Betrieb von Anlagen nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)

Die Bundesregierung fordert seit Jahren den verstärkten Einsatz erneuerbarer Energien. Wohnungs- und Immobilienunternehmen wollen ihren Beitrag zum Klimaschutz leisten. Die Dächer der Wohngebäude bieten sich neben der Nutzung für Solarthermie auch zur Errichtung von Photovoltaikanlagen an. Ein Engagement im Bereich von Photovoltaikanlagen kann jedoch erhebliche negative steuerliche Auswirkungen haben: Aufgrund der durch die Finanzverwaltung erfolgenden Beurteilung des Betriebs von Anlagen nach EEG als gewerbliche Tätigkeit und der gewährten Einspeisevergütung als gewerbliche Einnahme verlieren voll steuerpflichtige Wohnungsgesellschaften und Wohnungsgenossenschaften die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der sog. erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG) insgesamt, steuerbefreite Vermietungsgenossenschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG) können – bei Überschreiten der 10%-Grenze – den Status einer steuerbefreiten Vermietungsgenossenschaft verlieren.

Dies hat zur Folge, dass in den entsprechenden Fällen ein Engagement der Wohnungsunternehmen unterbleibt und unterbleiben muss. Dies ist im Blick auf die Klimaschutzziele nicht gewollt. Die Politik kennt diese Problematik seit Jahren, nur: Maßnahmen sind bislang nicht getroffen worden, um diese Situation zu beheben.

Forderung:

Damit Wohnungsunternehmen das Erreichen der Klima- und Umweltschutzziele durch den Betrieb erneuerbarer Energieanlagen unterstützen bzw. befördern können und die beschriebenen steuerlichen Nachteile nicht eintreten, ist es dringend erforderlich, den Betrieb von Anlagen entsprechend EEG – verbunden mit dem daraus resultierenden Erhalt von Einspeisevergütungen –

1. bei den voll steuerpflichtigen Wohnungsgesellschaften und Wohnungsgenossenschaften als für die erweiterte Kürzung unschädliche gesetzlich zugelassene Nebentätigkeit zur Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes zuzulassen
und
2. bei den steuerbefreiten Vermietungsgenossenschaften als begünstigte Tätigkeit einzuqualifizieren.

Nur so lassen sich unseres Erachtens die derzeit bestehenden Hemmnisse bei der Nutzung erneuerbarer Energien durch Wohnungsunternehmen abbauen bzw. beseitigen.

3

Stellungnahme zu einzelnen Vorschlägen des Bundesrates

3.1

Einschränkung der Anwendung von § 6 b EStG

Nach dem Vorschlag des Bundesrates sollen steuerliche Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter, unter anderem von Grundstücken und Gebäuden, nur noch dann steuerfrei auf neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter übertragen werden können, wenn diese nicht zum Zweck der Vermietung oder Verpachtung genutzt werden. Eine Ausnahme ist nur vorgesehen, wenn auch das veräußerte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung ausschließlich für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt wurde.

Nach der Begründung zu diesem Vorschlag sollen Unternehmen, deren originärer Geschäftszweck die Vermietung oder Verpachtung ist, durch die vorgeschlagene Änderung keine steuerlichen Nachteile erleiden.

Unseres Erachtens geht die geplante Einschränkung aber deutlich über die in der Begründung genannte Zielsetzung – keine Begünstigung von sog. § 6 b-Fonds – hinaus.

Für die Wohnungs- und Immobilienwirtschaft hat § 6 b EStG traditionell eine große Bedeutung. Zwar verfolgen die im GdW organisierten Wohnungs- und Immobilienunternehmen ein nachhaltiges Geschäftsmodell, das von der Bestandshaltung, d. h. von der Vermietung und Verpachtung der Bestände, geprägt ist. Allerdings werden daneben auch andere Grundstücksgeschäfte ausgeübt, vor allem werden immer wieder Verwaltungsgebäude, die vorher selbstgenutzt wurden, veräußert. Häufig werden aber auch Gebäude abgerissen und der dann unbebaute Grund und Boden veräußert. In beiden Fällen wäre eine Übertragung des entstehenden Veräußerungsgewinns auf neu angeschaffte oder hergestellte Miet-(wohnungs-)objekte nicht mehr möglich.

Forderung:

Die geplante Änderung hat somit auch nachteilige Wirkungen für Wohnungs- und Immobilienunternehmen, deren originäres Hauptgeschäftsfeld die Vermietung und Verpachtung ist. Insoweit muss der Vorschlag des Bundesrates nachgebessert werden, so dass tatsächlich nur unerwünschte Fondsgestaltungen verhindert werden und nicht übliche Geschäfte der Wohnungs- und Immobilienunternehmen.

3.2

Änderung der Ermittlung der stillen Reserven (§ 8 c Abs. 1 Satz 7 KStG-E)

Nach dem Vorschlag des Bundesrates soll bei der Ermittlung der stillen Reserven, in deren Höhe bei einem schädlichen Beteiligungserwerb eine Verlustnutzung erhalten bleibt, nur noch positives steuerliches Eigenkapital berücksichtigt werden; negatives steuerliches Eigenkapital bliebe demnach unberücksichtigt. Dies ist generell nicht sachgerecht.

Im Bereich der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft kommen immer wieder Fälle vor (insbesondere im Konzern), in denen bei den Grundstücken und Gebäuden stille Reserven bestehen und aufgrund eines hohen Fremdfinanzierungsvolumens und hoher laufender Instandhaltung ein negatives Eigenkapital vorliegt.

Die Frage, ob das Eigenkapital gerade noch positiv oder negativ ist, kann nicht relevant sein für die Frage, in welcher Höhe bei einem Übergang der Anteile der Verlust weiter genutzt werden kann. Der Gesetzgeber hat sich diesbezüglich im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für die stillen Reserven entschieden. Dies muss aus unserer Sicht weiter gelten.

Forderung:

Auf die erneute Änderung des § 8 c KStG sollte verzichtet werden.

3.3

Änderung des § 36 KStG aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 17.11.2009

Die vorgeschlagene Änderung des § 36 KStG soll der Umsetzung der vom BVerfG vom 17.11.2009 beanstandeten Umgliederungsvorschriften beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren dienen.

In diesem Zusammenhang möchten wir einen weiteren Punkt ansprechen, der im Rahmen der Umgliederungsvorschriften der §§ 36 ff. KStG ebenfalls verfassungsrechtlich bedenklich ist, nämlich die Nicht-Berücksichtigung negativer EK 04-Endbestände, was bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen zu negativen Auswirkungen führt. Negatives EK 04 entstand insbesondere im Fall von Verschmelzungen sowie aus der Einziehung von Anteilen.

Nach § 39 Abs. 1 KStG durfte nur ein positiver Endbestand an EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos erfasst werden; Endbestände an negativem EK 04 blieben unberücksichtigt. Dies führte in der Konsequenz einerseits dazu, dass vorrangig unbelastetes ausschüttbares "neutrales Vermögen" vernichtet wurde. Andererseits führt die Nicht-Berücksichtigung von negativem EK 04 und gleichzeitig vorhandenem EK 02 bei zukünftigen Gewinnausschüttungen zu einer Verwendung von EK 02, obwohl es tatsächlich zur Ausschüttung der Neugewinne kam.

Diese negativen steuerlichen Konsequenzen bzw. ein Ausgleich hierfür wurden damals nicht berücksichtigt.

Forderung:

Da der Gesetzgeber aufgrund des Beschlusses des BVerfG gezwungen ist, sich noch einmal mit den Umgliederungsvorschriften auseinanderzusetzen, wäre es unseres Erachtens sinnvoll, die oben beschriebene Problematik ebenfalls in die Diskussion einzubeziehen und einer Lösung zuzuführen.

Anlage
Nähere Erläuterung der Sonderregelung für ehemals gemein-
nützige Wohnungsunternehmen nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10
KStG

Nähere Erläuterung der Sonderregelung für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG

1

Entstehungsgeschichte des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG

Mit der Abschaffung der Wohnungsgemeinnützigkeit wurde 1990 eine ganze Branche aus der Steuerfreiheit in die Steuerpflicht entlassen. Entsprechend der Regelung des § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG war in der steuerlichen Eröffnungsbilanz zu Beginn der Steuerpflicht das Betriebsvermögen, insbesondere die Grundstücke und Gebäude, mit dem Teilwert, also dem Verkehrswert, anzusetzen. Durch die Vorschrift soll generell sichergestellt werden, dass während der Steuerfreiheit angesammeltes Vermögen, auch stille Reserven, nicht besteuert wird.

Da es bis dahin noch nicht vorgekommen war, dass eine ganze Branche den steuerlichen Status wechseln musste, war die Vorschrift nicht unumstritten. Politischer Konsens war es aber, dass die Branche nicht mit Sonderrecht in die Steuerpflicht entlassen werden sollte, die sie zum damaligen Zeitpunkt auch nicht wünschte.

Durch den Ansatz der Grundstücke und Gebäude mit dem Teilwert und die Abschreibungen auf diese Werte war das steuerliche Ergebnis regelmäßig wesentlich niedriger, als das handelsrechtliche; steuerliche Verluste waren die Folge. Die wenigen Wohnungsunternehmen, die sich als Tochterunternehmen in einem Konzernverbund befanden, konnten diese steuerlichen Verluste im Wege von Organschaftsverhältnissen direkt an ihr Mutterunternehmen weitergeben.

Dies war der Grund dafür, dass bereits im Jahr 1993 durch das Standortsicherungsgesetz der § 13 Abs. 3 KStG um die Sätze 2 – 10 erweitert wurde. In der Gesetzesbegründung zum Standortsicherungsgesetz heißt es zu der Änderung (vgl. BT-Drucksache 12/5016, Seite 94):

"Mit der vorgeschlagenen Ergänzung des § 13 Abs. 3 KStG soll insbesondere verhindert werden, dass Verluste aus der Wohnungsvermietung ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, soweit sie auf Abschreibungen von den hohen Teilwerten beruhen, von anderen Unternehmen berücksichtigt werden, mit denen sie lediglich konzernrechtlich verbunden sind."

Nach der Begründung konnte man also davon ausgehen, dass nur Konzerne von der Änderung betroffen seien. Tatsächlich sind seither **alle** ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen betroffen, mit Ausnahme der über § 13 Abs. 3 Satz 11 KStG ausgenommenen steuerbefreiten Vermietungsgenossenschaften.

2

Regelungsinhalt des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG

- Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG

Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG zielt darauf ab, die Verluste aus der Vermietung der in der steuerlichen Eröffnungsbilanz mit dem Teilwert angesetzten Gebäude nicht mehr ohne Weiteres mit anderen Einkünften des Wohnungsunternehmens verrechnen zu lassen. Zu den anderen Einkünften zählen auch die Einkünfte aus der Vermietung von nach Beginn der Steuerpflicht angeschafften und hergestellten Gebäuden, die Ergebnisse aus dem Bauträgergeschäft und aus vielfältigen anderen wohnungswirtschaftlichen Aktivitäten und Dienstleistungen.

Welcher Betrag unterliegt der Verlustverrechnungsbeschränkung?

Der Verlustverrechnungsbeschränkung unterliegt der sog. Abschreibungsunterschiedsbetrag. Das ist die Differenz zwischen den Abschreibungen auf die Teilwerte und den Abschreibungen auf die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Gebäude jeweils bei Beginn der Steuerpflicht 1990.

Welche Bedeutung hat das Investitionsvolumen?

Die Verlustverrechnungsbeschränkung kommt nicht zum Tragen, wenn die Wohnungsunternehmen in ausreichendem Maße investieren. Das sog. begünstigte Investitionsvolumen ergibt sich aus dem Doppelten der jährlichen Modernisierungskosten. Ist das begünstigte Investitionsvolumen mindestens so hoch wie der Abschreibungsunterschiedsbetrag läuft die Verlustverrechnungsbeschränkung ins Leere.

Wenn die Vorschrift ins Leere läuft, warum sind dann die Wohnungsunternehmen belastet?

Um die erforderlichen Daten, die mit der sog. Anlage "WoBau" im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung erhoben werden, beizubringen, sind erhebliche steuerliche Nebenrechnungen erforderlich – konkret eine getrennte Rechnungslegung der verschiedenen Ergebnisse des Wohnungsunternehmens, die sog. Spartenrechnung.¹ Das bedeutet einen erheblichen Verwaltungsaufwand für die Wohnungsunternehmen.

¹ Diese Spartenrechnung hat der GdW im Rahmen eines Fachbuchs auf über 100 Seiten kommentiert, was die Kompliziertheit der Vorschrift erahnen lässt.

- **Die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG**

Wozu dient die Veräußerungsgewinnbesteuerung?

Die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG soll verhindern, dass sich ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen durch die Veräußerung ihrer Bestände der Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG) entziehen können.

Die Vorschrift kommt nur zur Anwendung, wenn Bestände von ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen an andere (nicht steuerbefreite) ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen veräußert werden.

Wie wirkt die Veräußerungsgewinnbesteuerung?

Bei Veräußerungen von Wohnungsbeständen zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen erfolgt nicht die Besteuerung des tatsächlich entstehenden steuerlichen Gewinns, sondern eines fiktiven Gewinns, der um ein Vielfaches höher ist als der tatsächlich entstehende.

Was bedeutet diese Veräußerungsgewinnbesteuerung wohnungs- und stadtentwicklungspolitisch?

Die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG führt allerdings aufgrund ihrer prohibitiven Wirkung für Bestandstransaktionen zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen zu wohnungs- und stadtentwicklungspolitisch sehr unerwünschten Wirkungen. Durch diese Vorschrift werden seit vielen Jahren eigentlich im Interesse der Entwicklung der Stadt und ihrer Wohnquartiere zu präferierende Veräußerungen von Beständen von ehemals gemeinnützigen an ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen verhindert. Der Kreis der potenziellen Erwerber von Beständen insbesondere kommunaler oder öffentlicher Wohnungsunternehmen wird sehr stark eingeschränkt, was nicht im Interesse der kommunalen oder sonstigen öffentlichen Anteilseigner liegt. Vor allem steuerpflichtige Wohnungsgenossenschaften scheiden von vornherein als Erwerber aus.

3

Wirkung der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG – Befragung aller ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen

Der GdW setzt sich seit Jahren für eine Abschaffung der Sonderregelung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG ein. Bislang wurde aber von Seiten der Finanzverwaltung darauf hingewiesen, dass die Vorschrift sinnvoll und wirkungsvoll sei. Daten, die dies belegt hätten, lagen aber nicht vor. Deshalb hat der GdW im Sommer 2008 eine Befragung aller ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen (mit Ausnahme der Vermietungsgenossenschaften) im GdW vorgenommen:

Überblick

befragte Unternehmen	660
berichtende Unternehmen	509
Rücklaufquote	77 %
berichtende Unternehmen ohne Anlage WoBau	16
berichtende Unternehmen mit Anlage WoBau	493
Vortrags-(Investitions-)volumen	48.202.932.924 EUR
Verbleibender Abschreibungsverlust	108.717.305 EUR
(Abschreibungs-)Unterschiedsbetrag	819.126.248 EUR

3.1

Erläuterung zur Datengrundlage

Befragt wurden **alle** in den Mitgliedsverbänden des GdW organisierten, ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, mit Ausnahme der – ohnehin steuerbefreiten – Vermietungsgenossenschaften, d. h. insgesamt 660 ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen. Von diesen 660 Unternehmen konnten die Daten von 509 Unternehmen in die Auswertung einbezogen werden.

Alle Daten dieser Unternehmen sind hinsichtlich Plausibilität überprüft worden.

Im Ergebnis der Vollerhebung liegen von knapp 80 % (genau 77 %) der befragten Unternehmen valide Daten vor. Die Repräsentativität dieser Daten ergibt sich erstens aus der hohen Rücklaufquote von 77 % der betroffenen Unternehmen. Zweitens besteht ein sehr enger Zusammenhang zwischen der Unternehmens-Rücklaufquote und den Rücklaufquoten weiterer Unternehmenskenngrößen. In der **Anlage "Repräsentativitätskennzahlen nach Ländern"** sind der Unternehmens-Rücklaufquote die Rücklaufquoten nach Bilanzsumme und nach eigenem Wohnungsbestand gegenübergestellt. Lediglich für das Land Hamburg ist eine im Vergleich zu den übrigen Ländern etwas geringere Repräsentativität festzustellen.

3.2

Fragestellung

Die befragten Unternehmen wurden gebeten, die Angaben zum begünstigten Vortrags- (Investitions-)volumen, zum verbleibenden Abschreibungsverlust und zum (Abschreibungs-) Unterschiedsbetrag dem letzten "Bescheid über die gesonderte Feststellung des Vortrags- (Investitions-)volumens und des verbleibenden Abschreibungsverlustes nach § 13 Abs. 3 KStG" und der letzten Anlage "WoBau" zur Körperschaftsteuererklärung zu entnehmen.

3.3

Ergebnis der Befragung

Die Befragung ergab, dass 16 Unternehmen (3 %) in Abstimmung mit ihren Finanzämtern die Anlage "WoBau" nicht mehr führen, da offensichtlich keine Ergebnisse aus der Verlustverrechnungsbeschränkung zu erwarten sind. Für die restlichen 493 Unternehmen ergibt sich ein kumuliertes Vortragsvolumen von rd. 48 Mrd. EUR bei einem (grundsätzlich in der Verrechnung beschränkten) Abschreibungsunterschiedsbetrag von rd. 820 Mio. EUR.

Das heißt: Das Vortragsvolumen, das eine Nutzung der grundsätzlich verrechnungsbeschränkten Abschreibungsverluste ermöglicht, beträgt heute bereits das 60fache des Abschreibungsunterschiedsbetrages.

Anders ausgedrückt: Auch wenn die Unternehmen in der Zukunft nicht mehr investierten, würden sie in den nächsten 60 Jahren von der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG nicht betroffen werden. Da die Verlustverrechnungsbeschränkung demnach nachweislich ins Leere läuft, ist auch die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG nicht nötig zur Vermeidung der Umgehung der Verlustverrechnungsbeschränkung.

Das Ergebnis der Befragung differenziert nach den betroffenen Ländern ist der **Anlage "Ergebnis nach Ländern"** zu entnehmen. Das Vortragsvolumen beträgt in den aufgeführten Ländern – wiederum kumuliert – ein Vielfaches des Abschreibungsunterschiedsbetrages.

Die Befragung hat auch ergeben, dass nur insgesamt 27 Unternehmen einen verbleibenden Abschreibungsverlust aufweisen. Davon verfügen aber 13 Unternehmen auch in hohem Maße über begünstigtes Vortragsvolumen.

4

GdW Forderung nach Abschaffung von § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG

Die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG führt aufgrund ihrer prohibitiven Wirkung für Bestandstransaktionen zwischen ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen zu wohnungs- und stadtentwicklungspolitisch sehr unerwünschten Wirkungen.

Durch diese Vorschrift werden seit vielen Jahren eigentlich im Interesse der Entwicklung der Stadt und ihrer Wohnquartiere zu präferierende Veräußerungen von Beständen von ehemals gemeinnützigen an ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen verhindert. Der Kreis der potenziellen Erwerber von Beständen insbesondere kommunaler oder öffentlicher Wohnungsunternehmen wird sehr stark eingeschränkt, was nicht im Interesse der kommunalen oder sonstigen öffentlichen Anteilseigner liegt. Vor allem steuerpflichtige Wohnungsgenossenschaften scheiden von vornherein als Erwerber aus.

Die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG soll verhindern, dass sich ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen aus der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG durch Veräußerung ihrer Bestände an andere ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen entziehen können.

Da die Verlustverrechnungsbeschränkung – wie unter Punkt 3 dargestellt – nachweislich keine fiskalische Wirkung entfaltet, braucht man folgerichtig auch keine Veräußerungsgewinnbesteuerung, um deren Umgehung zu vermeiden. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung des § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG muss daher abgeschafft werden.

Parallel muss auch die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG abgeschafft werden. Aufgrund der nachhaltigen Investitionstätigkeit der betroffenen Wohnungsunternehmen läuft die Verlustverrechnungsbeschränkung ins Leere, verursacht wegen der notwendigen getrennten Rechnungslegung aber einen immensen – völlig unnötigen – Verwaltungsaufwand.

5

GdW-Vorschlag zum Umgang mit dem vorhandenen "verbleibenden Abschreibungsverlust"

Wie kann der "verbleibende Abschreibungsverlust" entstanden sein?

Ein auch nach Berücksichtigung des begünstigten Vortrags-(Investitions-)volumens nicht mit anderen Einkünften des Wohnungsunternehmens verrechenbarer Abschreibungsverlust wird als sog. verbleibender Abschreibungsverlust bezeichnet. Dieser mindert den sog. Mietgewinn² im laufenden oder in späteren Wirtschaftsjahren (§ 13 Abs. 3 Satz 6 KStG). Er ist unbeschränkt vortragsfähig. Der verbleibende Abschreibungsverlust ist gesondert festzustellen (§ 13 Abs. 3 Satz 8 KStG).

Ein verbleibender Abschreibungsverlust kann somit unseres Erachtens nur aus den Anfangsjahren der Steuerpflicht stammen, als noch nicht in genügendem Maße begünstigtes Vortrags-(Investitions-)volumen zur vollständigen Verrechnung des Abschreibungsverlusts zur Verfügung stand. Dieser Abschreibungsverlust konnte bei den betroffenen Unternehmen bislang nicht abgebaut werden, da es an einem entsprechenden Mietgewinn mangelte. In der Regel liegen bei den Unternehmen sowohl ein verbleibender Abschreibungsverlust als auch ein begünstigtes Vortrags-(Investitions-)volumen vor.

Wie könnte mit dem "verbleibenden Abschreibungsverlust" im Rahmen einer Abschaffung der Regelung nach § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG verfahren werden?

Unseres Erachtens wären folgende Möglichkeiten denkbar:

1

Überführung des am [letzten Stichtag] festgestellten verbleibenden Abschreibungsverlusts in den allgemeinen Verlustvortrag i. S. v. § 10 d EStG.

2

Mit Abschaffung von § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG entfällt auch der verbleibende Abschreibungsverlust (ohne irgendwelche steuerlichen Konsequenzen).

3

Für den am [letzten Stichtag] festgestellten verbleibenden Abschreibungsverlust gilt § 13 Abs. 3 Satz 2 – 10 KStG i. d. F. der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), weiter.

Die vorgeschlagene Variante 1 scheidet sicherlich deshalb aus, da sie zu weiteren unbeschränkt nutzbaren Verlustvorträgen führen würde, was mit zukünftigen Steuerausfällen verbunden wäre. Variante 3 ist die systematisch richtige Variante, würde allerdings dazu führen, dass die von uns kritisierte, sehr verwaltungsaufwendige Regelung des § 13 Abs. 3 Satz 2 – 9 KStG ggf. für eine sehr lange Übergangszeit fortgeführt werden müsste.

² Als Mietgewinn wird der Gewinn aus der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden und Gebäudeteilen bezeichnet. Da hier nicht nur auf die Gebäude und Gebäudeteile, die beim Eintritt in die Steuerpflicht mit dem Teilwert angesetzt worden sind, Bezug genommen wird, gilt als Mietgewinn auch der Gewinn aus der Vermietung und Verpachtung der Gebäude und Gebäudeteile, die erst nach Eintritt in die Steuerpflicht angeschafft oder hergestellt worden sind.

Deshalb haben wir Variante 2 mit den uns angeschlossenen Mitgliedsverbänden und den steuerlichen Beratern der betroffenen Mitgliedsunternehmen diskutiert und können mitteilen, dass alle Verbände diese Variante mittragen könnten. Der Verzicht auf die festgestellten verbleibenden Abschreibungsverluste wäre insoweit unter dem Gesichtspunkt der generellen der Abschaffung der Norm akzeptabel.

Unternehmensbefragung zu § 13 III S. 2-10 KStG

Repräsentativitätskennzahlen nach Ländern

Kennzahl für Rücklaufquote	Rücklaufquoten											
	nach Ländern											
	Baden- Württemberg	Bayern	Berlin	Bremen	Hamburg	Hessen	Nieder- sachsen	Nordrhein- Westfalen	Rheinland- Pfalz	Saar- land	Schleswig- Holstein	
Unternehmen	77%	85%	83%	69%	83%	22%	72%	77%	72%	67%	100%	74%
Bilanzsumme	70%	85%	82%	86%	88%	4%	78%	69%	64%	28%	100%	78%
eigener Wohnungsbestand	72%	89%	82%	90%	89%	3%	83%	74%	66%	49%	100%	81%

Unternehmensbefragung zu § 13 III S. 2-10 KStG Ergebnis nach Ländern

Alle Währungsangaben in Euro.

	Gesamtergebnis											
	Baden- Württemberg	Bayern	Berlin	Bremen	Hamburg	Hessen	Nieder- sachsen	Nordrhein- Westfalen	Rheinland- Pfalz	Saarland	Schleswig- Holstein	
befragte Unternehmen	660	136	157	32	6	9	46	73	148	27	7	19
berichtende Unternehmen	509	115	130	22	5	2	33	56	107	18	7	14
Rücklaufquote	77%	85%	83%	69%	83%	22%	72%	77%	72%	67%	100%	74%
berichtende Unternehmen ohne Anlage Wobau	16	0	1	5	0	0	0	2	2	3	0	3
berichtende Unternehmen mit Anlage Wobau	493	115	129	17	5	2	33	54	105	15	7	11
Vortrags-(investitions-) volumen	48.202.932.924	8.821.768.663	8.803.748.427	4.135.977.171	1.299.249.797	162.948.802	4.123.474.751	3.296.661.989	15.348.513.709	542.122.852	335.875.951	1.332.590.812
Verbleibender Abschreibungsverlust	108.717.305	2.416.113	42.810.579	12.253.908	0	0	14.367.839	15.526.123	21.342.743	0	0	0
(Abschreibungs-) Unterschiedsbetrag	819.126.248	105.500.643	303.738.832	89.823.074	610.962	1.149.868	54.655.191	46.725.259	192.265.068	10.792.673	2.214.630	11.650.048

GdW Bundesverband
deutscher Wohnungs- und
Immobilienunternehmen e.V.

Mecklenburgische Str. 57
14197 Berlin
Telefon: +49 (0)30 82403-0
Telefax: +49 (0)30 82403-199

Brüsseler Büro des GdW
47-51, rue du Luxembourg
1050 Bruxelles
BELGIEN
Telefon: +32 2 5 50 16 11
Telefax: +32 2 5 03 56 07

E-Mail: mail@gdw.de
Internet: <http://www.gdw.de>