

Frau
Dr. Birgit Reinemund, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Dietmar Gegusch
Tel: +49 211 8772 - 3826
dgegusch@deloitte.de

Per e-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

11.04.2013

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zum „Entwurf eines Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetz und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-StAnpG) – BT-Drucksache 17/12603 und der Stellungnahme des Bundesrates – BR-Drucksache 95/13 anlässlich der Anhörung im Finanzausschuss am 17. April 2013

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,
Sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Einladung zur Anhörung zum o.g. Gesetzentwurf und nehmen gerne die Möglichkeit wahr, vorab zum Gesetzentwurf Stellung zu nehmen. Dabei möchten wir im Teil Investmentsteuergesetz auf einige technische Punkte eingehen, die uns bereits im Rahmen der Beratung von Mandanten, insbesondere von Mandanten, die Immobilien-Sondervermögen verwalten im Vorgriff auf eine mögliche Umsetzung des Gesetzes aufgefallen sind.

Wir begrüßen es, dass mit dem vorgelegten Gesetzentwurf der Status Quo bei der Besteuerung von Investmentfonds weitestgehend erhalten bleibt und die Investmentkommanditgesellschaft als weiteres Vehikel für Investmentfonds zur Verfügung gestellt wird. Über diese aktuellen Reformaktivitäten hinaus sehen wir derzeit keinen weiteren Reformbedarf.

A. Investmentsteuergesetz

1. Zu Immobilien-Investmentfonds (§ 1 Abs. 1a Nr. 3, Nr. 4, Nr. 5 lit. e, f und g InvStG-E)

Der Gesetzentwurf definiert für Alternative Investmentfonds (AIF) einen vom Aufsichtsrecht losgelösten Anforderungskatalog, der erfüllt sein muss, wenn der AIF als Investmentfonds qualifizieren soll. Die Loslösung vom Aufsichtsrecht ist kritisch, soweit es um offene Immobilienfonds geht, da Immobilien einer aktiven Bewirtschaftung bedürfen, die Formulierung des Grundsatzes der Risikomischung keine Durchschau durch Immobilien-Gesellschaften ermöglicht und unklar ist, ob Beteiligungen an gewerblich geprägten Immobilien-Personengesellschaften weiterhin zulässig sind.

Die **Notwendigkeit der aktiven Bewirtschaftung** (z.B. bei direkt gehaltenen Wohnimmobilien in Form regelmäßiger Instandhaltungen und/oder (energetischer) Modernisierungen kommt zwar in § 1 Abs. 5 lit. g InvStG-E, der als zulässige Gegenstände auch Betriebsvorrichtungen und andere Bewirtschaftungsgegenstände im Sinne des § 231 Abs. 3 KAGB definiert sowie in § 1 Abs. 1a Nr. 3 Satz 2 InvStG-E, der eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung im Hinblick auf Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB-E kraft Gesetzes verneint, zum Ausdruck. Dennoch verbleiben aufgrund der Formulierung des § 1 Abs. 1a Nr. 3 Satz 1 InvStG-E, der über das Aufsichtsrecht hinausgeht, Unklarheiten.

Nach § 1 Abs. 1a Nr. 4 InvStG-E liegt ein Investmentfonds nur dann vor, wenn „sein Vermögen nach dem **Grundsatz der Risikomischung**“ angelegt wird. Eine Risikomischung liegt regelmäßig vor, wenn das Vermögen in mehr als drei Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Anlagerisiken angelegt ist. Immobilienfonds sind vielfach in Anteile an Immobilien-Gesellschaften investiert und diese Immobilien-Gesellschaften können wiederum Anteile an Immobilien-Gesellschaften halten. Für solche Fälle sollte klar sein, dass der Grundsatz der Risikomischung auch dann gewahrt ist, wenn das Vermögen Anteile an einer oder mehreren Immobilien-Gesellschaften hält und diese ihrerseits mittelbar oder unmittelbar nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sind.

Zulässiger Vermögensstand für Investmentfonds sind Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB-E. Wir verstehen die Regelung dahin gehend, dass hierunter sowohl Kapital- wie **Personengesellschaften** fallen und zwar sowohl vermögensverwaltende wie gewerblich oder gewerblich geprägte Personengesellschaften. Im Ausland erwerben offene Immobilienfonds Immobilien regelmäßig über gewerblich geprägte ausländische Personengesellschaften. Wir gehen davon aus, dass dies auch weiterhin möglich ist, sofern gesetzlich klar gestellt wird, dass die Tätigkeit von offenen Immobilien-AIF keine „aktive unternehmerische Tätigkeit“ ist.

Petitum

In § 1 Abs. 1a Nr. 3 Satz 1 InvStG-E sollte die Formulierung „...und eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände ist ausgeschlossen“ gestrichen werden. In diesem Fall kann auch Satz 2 ersatzlos gestrichen werden. Alternativ ist § 1 Abs. 1a Nr. 3 InvStG-E so zu formulieren, dass eine aktive unternehmerische Bewirtschaftung nicht nur im Hinblick auf die Beteiligung an Immobiliengesellschaften, sondern insgesamt bei offenen Immobilien-AIFs kraft Gesetzes nicht gegeben ist z.B. dadurch, dass ein Satz 2 eingefügt wird: **„Die von offenen Immobilien-AIF und ihren Immobilien-Gesellschaften im Sinne von §§ 230 ff. Kapitalanlagebuch erbrachten Tätigkeiten einschließlich der Verwaltung der Immobilien-Gesellschaften gelten nicht als aktive unternehmerische Tätigkeit.“**. Satz 3 könnte in diesem Fall gestrichen werden.

§ 1 Abs. 1a Nr. 4 InvStG-E ist dahingehend zu ergänzen, dass der Grundsatz der Risikomischung auch dann gewahrt ist, wenn der AIF Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB-E hält und diese unmittelbar oder mittelbar nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sind.

Der § 1 Abs. 1a InvStG ist so auszuformulieren, dass klar ist, dass offene Immobilien-AIF als Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 19 Nr. 22 auch **Personengesellschaften** erwerben dürfen und zwar unabhängig davon, ob diese

vermögensverwaltend, gewerblich oder gewerblich geprägt sind. Mit einer Formulierung wie oben für § 1 Abs. 1a Nr. 3 Satz 2 InvStG-E vorgeschlagen, sollte dies klar gestellt sein.

2. Zu Verlust des Status als Investmentvermögen bei „Wesentlichen Verstößen“ (§ 1 Abs. 1d InvStG-E und § 15 Abs. 3 InvStG-E)

Neben der Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG sieht § 1 Abs. 1d InvStG-E als weitere Sanktion den Entzug des Steuerstatus als Investmentfonds vor. Nach der Gesetzesbegründung soll der Steuerstatus als Investmentfonds nur als Ultima Ratio entzogen werden können, nämlich dann, „wenn ein Verstoß bewusst und zweckgerichtet für missbräuchliche Steuergestaltungen herbeigeführt wird“. Ein wesentlicher Verstoß hat gravierende Folgen für die Anleger und die Kapitalverwaltungsgesellschaft. Es ist daher im Interesse der Rechtssicherheit notwendig bereits im Gesetzestext näher zu definieren, in welchem Fall ein „wesentlicher Verstoß“ vorliegt. Andernfalls könnte z.B. bereits jegliche kurzfristige Überschreitung der Kreditaufnahmegrenzen bei Änderung der Verkehrswerte von Immobilien zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung führen.

Die Sanktion ist grundsätzlich zukunftsgerichtet, da der Entzug erst mit Ablauf des Geschäftsjahres greifen soll, in dem der Feststellungsbescheid wirksam geworden ist. Eine Ausnahme hiervon soll für Spezialfonds gelten. Hier soll der Entzug rückwirkend mit Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen, dass vor dem Geschäftsjahr liegt, in dem es zum Verstoß kam. Nachdem in Spezialfonds häufig Versorgungswerke und Pensionskassen investiert sind, die persönlich steuerbefreit sind, würde ein wesentlicher Verstoß gegen den steuerlichen Anforderungskatalog rückwirkend eine Steuerlast auslösen können, die im Falle der Direktanlage nicht entstehen würde und die, wenn es zum Rechtsstreit kommt, einen erheblichen Zeitraum umfassen kann. Die Rechtsfolgen eines wesentlichen Verstoßes sollten daher einheitlich bei Publikumsfonds und Spezialfonds nur mit Wirkung für die Zukunft eintreten.

Petitum

Wir plädieren dafür in § 1 Abs. 1d InvStG-E einen Satz anzufügen, der einen wesentlichen Verstoß nur bei Vorsatz annimmt. Der Satz könnte wie folgt lauten: **„Ein wesentlicher Verstoß liegt vor, wenn ein AIF vorsätzlich die in Absatz 1b genannten Anlagebestimmungen verletzt, um dadurch für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.“**

Der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Satz 1 InvStG sollte an den Wortlaut des § 1 Abs. 1d InvStG angepasst werden, so dass die Rechtsfolgen bei Spezialfonds ebenfalls zukunftsgerichtet sind.

3. Zu Ausschüttungsreihenfolge (§ 3a InvStG-E)

In § 3a InvStG-E soll eine steuerliche Ausschüttungsreihenfolge gesetzlich geregelt werden. Die gesetzliche Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Den Vorschlag des Bundesrates die Ausschüttungsreihenfolge restriktiver zu gestalten teilen wir nicht. Eine vorrangige Ausschüttung bereits beim Anleger versteuerter Erträge muss möglich sein.

In Satz 4 soll die sog. „negative Thesaurierung“ geregelt werden. Wir gehen nach der Gesetzesbegründung davon aus, dass der aufgrund der steuerlichen Abschreibungen entstehende zusätzliche „Cash-Flow“ ein weiterer (untechnisch gesprochen) „Ertragstopf“ ist, über dessen Verwendung unabhängig von den Erträgen zu entscheiden ist, sofern der Ausweis der Abschreibungen unter § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 g InvStG unverändert bleibt. Dies sollte deutlich zum Ausdruck kommen.

Nach der Gesetzesbegründung sollen auch Beträge aus der Einlagenrückgewähr z.B. bei Immobilien-Gesellschaften vorrangig ausgeschüttet werden können. Der Gesetzestext bringt dies nicht zum Ausdruck. Damit kann es in der Praxis zu Unsicherheiten kommen, die vermieden werden, wenn der Wortlaut der Vorschrift ergänzt wird.

Wir möchten im Folgenden auf einige u.E. redaktionelle Punkte bei der Ausgestaltung der Vorschrift hinweisen und zu Abschreibungen und Kapitalmaßnahmen Stellung nehmen.

Petitum

Der Wortlaut des § 3a Satz 2 InvStG-E ist zu weitgehend. Wir gehen davon aus, dass in Satz 2 mit „Gesamtbetrag der Erträge“ nur der „Gesamtbetrag“ nach Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 nicht jedoch insgesamt nach Satz 1 gemeint ist.

Der Satz 3 in § 3a InvStG-E kann gestrichen werden, da nach Satz 2 die Möglichkeit besteht, bei jeder Ausschüttung per Beschluss zu entscheiden, vorrangig die ausschüttungsgleichen Erträge der Vorjahre auszuschütten.

In § 3a Satz 4 InvStG-E wird auf Satz 1 Nr. 1 – 3 Bezug genommen. Dann sollte aber nach dem Wort „Erträgen“ noch das Wort „Beträgen“ eingefügt werden. Andernfalls wird nur auf Satz 1 Nr. 1 und 2 verwiesen.

Um deutlich zu machen, dass ein Betrag in Höhe der Abschreibungen gesondert ausgeschüttet werden kann, sollte in § 3a Satz 4 InvStG-E das Wort „zusammen“ gestrichen werden. Des Weiteren sollte in Satz 4 aufgenommen werden, dass Beträge aus Einlagenrückgewähr oder Kapitalherabsetzungen vorrangig ausgeschüttet werden können, so dass Satz 4 wie folgt angepasst werden könnte: **„Ein aufgrund der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung entstehender Liquiditätsüberhang sowie Beträge aus Einlagenrückgewähr und Kapitalherabsetzungen können mit den jeweiligen Erträgen nach Satz 1 Nummer 1-3 ausgeschüttet werden.“**

4. Zu Offene Investmentkommanditgesellschaft (§ 15a InvStG-E)

Die erstmals in § 15a InvStG-E geregelte Investmentkommanditgesellschaft sollte entgegen der Stellungnahme des Bundesrates weiter unter die steuerlichen Regelungen für Investmentfonds fallen können. Dadurch wird ein nationales im Inland wie Ausland voll transparentes Vehikel für Pension Pooling geschaffen, wodurch der Finanzplatz Deutschland gestärkt wird. Zudem wäre für inländische Pensionseinrichtungen weiterhin ein Vehikel gegeben mit dem diese, sofern die Regelungen für Kapital-Investmentgesellschaften in der derzeitigen Fassung Bestand haben sollten, Quellensteuerbelastungen bei ausländischen Dividenden vermeiden und die Steuerfreistellung von ausländischen Mieterträgen und Veräußerungsgewinnen aus Immobilien erreichen könnten (vgl. dazu auch unten Ziff. 5).

Petitum

Beibehaltung der Regelungen zur Offene Investmentkommanditgesellschaft.

5. Zu Kapital-Investitionsgesellschaften (§ 19 InvStG-E)

In § 19 InvStG-E soll eine Regelung zur Besteuerung der sog. Kapital-Investitionsgesellschaften, d.h. der körperschaftlich strukturierten AIF, die nicht die vorgeschlagenen Voraussetzungen eines Investmentfonds i.S.d. InvStG-E erfüllen, aufgenommen werden. Hierunter fallen z.B. auch inländische Sondervermögen oder ausländische Investmentvermögen in Vertragsform, bei denen es zu einem wesentlichen Verstoß im Sinne des § 1 Abs. 1d InvStG-E kommt. Der Referentenentwurf sah für Kapital-Investitionsgesellschaften und deren Anleger eine Pauschalbesteuerung in Anlehnung an § 6 InvStG vor. Hiervon ist der Regierungsentwurf zutreffend abgewichen, ohne allerdings – wie bei den Personen-Investitionsgesellschaften – auf die allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen (einschließlich AStG) zu verweisen. Stattdessen sollen die Ausschüttungen aus Kapital-Investitionsgesellschaften im Regelfall voll steuerpflichtig sein. Diese Abkehr vom Trennungsprinzip ist systemfremd und führt für die Anleger zu erheblichen Steuernachteilen.

Für inländische Sondervermögen oder ausländische Investmentvermögen in Vertragsform können aus der gesetzlichen Fiktion des Status solcher Investmentvermögen als Vermögensmassen i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG bzw. sonstige juristische Personen des privaten Rechts i.S.d. § 2 Nr. 3 GewStG Probleme hinsichtlich der Anerkennung dieser Strukturen als aus Sicht ausländischer Steuerrechtssysteme transparente Rechtsgebilde entstehen. Insbesondere besteht die Gefahr, dass aufgrund der aus Sicht des deutschen Steuerrechts anzunehmenden steuerlichen Intransparenz dieser Investmentvermögen künftig erheblich höhere Quellensteuerbelastungen für inländische Pensionseinrichtungen entstünden, die bei einer Direktinvestition nicht entstehen würden. Letztlich entstünden – allein aufgrund der Erfüllung bzw. Nichterfüllung der neuen Investmentkriterien durch inländische Sondervermögen oder ausländische Investmentvermögen in Vertragsform letztlich willkürlich erscheinende Folgen hinsichtlich der Steuerbelastung quellensteuerbelasteter ausländischer Kapitalerträge (insbesondere Dividenden) für inländische Pensionseinrichtungen. Fondsgestaltungen außerhalb von OGAW bzw. qualifizierenden AIF würden damit künftig für diese Investitionen nicht mehr in Frage kommen, da diese Fonds keine DBA-Transparenz mehr gewährleisten könnten.

Petitum

Genau wie bei Personen-Investitionsgesellschaften sollte entweder auf die allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen verwiesen werden oder die Ertragsermittlungsvorschriften für Investmentfonds und deren Anleger analog gelten mit der Maßgabe, dass **sämtliche** Erträge bei Ausschüttung oder Thesaurierung steuerlich zugerechnet werden. Würde man eine solche „Volltransparenz auf Basis der Regelungen für Investmentfonds“ annehmen, würden auch die Folgen eines wesentlichen Verstoßes im Sinne des § 1 Abs. 1d InvStG-E abgemildert werden. Überdies könnte durch eine solche Regelung erreicht werden, dass die Quellensteuerbelastung bei Investitionen inländischer steuerbefreiter Pensionseinrichtungen in ausländische Sondervermögen unabhängig von der Erfüllung der Investmentfondskriterien sichergestellt werden könnte.

6. Zu Anwendungsvorschriften (§ 22 Abs. 2 InvStG-E)

In § 22 Abs. 2 InvStG-E in der Fassung des Regierungsentwurfs wird eine zeitlich unbefristete Bestandsgarantie für die Anwendung des Investmentsteuerregimes für solche Investmentvermögen vorgesehen, die die Voraussetzungen des InvStG und InvG in der am 21. Juli 2013 geltenden Voraussetzungen erfüllen. Die Empfehlungen des Bundesrats (BR DrS 95/1/13 vom 8. März 2013 sprechen sich für eine zeitliche Befristung der Bestandsgarantie auf ein Jahr aus.

Petium

Die zeitlich unbefristete Bestandsgarantie für Investmentvermögen nach derzeitigem Recht sollte beibehalten werden, da für eine Vielzahl von Investmentvermögen nicht lediglich Anpassungen der Vertragsbedingungen bzw. andere „Übergangsarbeiten“ erforderlich sein werden, um den steuerlichen Status als Investmentvermögen bzw. die Besteuerung deutscher Anleger nach dem Investmentsteuergesetz sicherzustellen. Für deutsche Investoren ausländischer Investmentvermögen dürfte in der überwiegenden Zahl der Fälle eine Umstellung der Vertragsbedingungen des Investmentvermögens nicht erreichbar sein. Zudem ist für bestimmte Fondskonstruktionen – auch aufgrund inländischer (versicherung-)aufsichtsrechtlicher Vorgaben – die Erfüllung des Rückgabepflichts bzw. in anderen Fällen die erforderliche Aufsicht nicht darstellbar.

Darüber hinaus sollte die Bestandsgarantie erweitert werden, um zu vermeiden, dass ein zeitlich befristetes bzw. unwesentliches Nichtvorliegen der derzeit geltenden Voraussetzungen eines ausländischen Investmentvermögens nicht zum Verlust des Steuerstatus führt.

B. Einkommensteuergesetz

Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzentwurf: Anwendung der steuerrechtlichen Passivierungsbeschränkungen bei übernommenen Verpflichtungen (§ 4f, § 5 Abs. 7, § 52 Abs. 14a EStG)

Der Vorschlag zielt auf eine Korrektur der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Anwendbarkeit steuerlicher Passivierungsbeschränkungen bei Anschaffungsvorgängen. Diese Passivierungsbeschränkungen beruhen in erster Linie auf fiskalpolitischen Überlegungen und führen insbesondere durch (i) die steuerliche Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen, (ii) die Fiktion von Zinssätzen für die Diskontierung ungewisser Verbindlichkeiten (Rückstellungen), die nicht dem Marktzins entsprechen und (iii) die Nichtberücksichtigung von Kostensteigerungen zu Abweichungen von der handelsrechtlichen Bilanzierung. Die von der Rechtsprechung aufgegriffene Thematik würde nicht bestehen, wenn der Gesetzgeber die durch fiskalische Überlegungen getriebenen gesetzlichen Passivierungsbeschränkungen aufgeben würde.

Der vorliegende Gesetzesvorschlag behebt nicht die Ursache des Problems, sondern er schafft nur weitere Durchbrechungen tragender Grundsätze des Bilanzsteuerrechts (Anschaffungskostenprinzip), die nicht nur rechtspolitisch fragwürdig, sondern auch verfassungsrechtlich bedenklich sind. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass es durch die vorgeschlagene Regelung zu einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne und damit letztlich zu einer Belastung der Unternehmenssubstanz kommt. Die Regelung ist aus diesem Grunde insgesamt abzulehnen. Angemessener wäre es, stattdessen die fiskalpolitisch motivierten Passivierungsbeschränkungen abzuschaffen.

Im Einzelnen ist zu den vorgeschlagenen Regelungen zu bemerken:

1. Zu § 4f EStG-E

Die Vorschrift soll nach der Gesetzesbegründung in Konzernfällen missbräuchliche Gestaltungen auf der Seite des ursprünglich Verpflichteten verhindern. Die Missbräuchlichkeit wird dabei durch die bloße Zugehörigkeit von ursprünglich Verpflichtetem und Unternehmer zu demselben Konzern

unterstellt, ohne dass weitere Anhaltspunkte hinzukommen müssen. Die Regelung schießt insoweit deutlich über das Ziel einer Missbrauchsbekämpfung hinaus, da auch solche konzerninternen Vorgänge erfasst werden, die wie unter fremden Dritten abgewickelt werden. Auch ist bei Rechtsnachfolgern des ursprünglich Verpflichteten, die selbst nicht dem Konzern angehören, eine Missbräuchlichkeit schlechterdings nicht ersichtlich.

Verfassungsrechtlich dürfte ein derart weitgehendes Abzugsverbot mit dem aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) folgenden Gebot, die Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten (vgl. BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 117, 1 <30>; 122, 210 <231>), nicht zu vereinbaren sein. Die Verhinderung von Missbräuchen in Einzelfällen kann eine Durchbrechung dieses Gebots nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht rechtfertigen.

Nicht sachgerecht erscheint es zudem, die Zugehörigkeit zu einem Konzern nach den für die Zinsschranke geltenden Regeln (§ 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG) zu bestimmen. Diese Regeln knüpfen - wegen des notwendigen Vergleichs der Eigenkapitalquoten von Einzelbetrieb und Konzern - grundsätzlich an den für den Konzernabschluss maßgebenden Rechnungslegungsstandard, in der Regel die International Financial Reporting Standards (IFRS), ggf. aber auch die Generally Accepted Accounting Principles der Vereinigten Staaten (US GAAP) oder das Handelsrecht eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union, an. Den Anwendungsbereich des Abzugsverbots gemäß § 4f EStG von dem im jeweiligen Konzern angewandten, ggf. ausländischen Rechnungslegungsstandard und dessen jeweiliger Fassung abhängig zu machen, dürfte im Hinblick auf die dadurch entstehenden Ungleichheiten verfassungsrechtlich schwerlich zu begründen sein.

2. Zu § 5 Abs. 7 EStG-E

Die Regelung führt in den von ihr erfassten Fällen (Schuldübernahme, Erfüllungsübernahme gemäß § 329 BGB und Schuldbeitritt mit Schuldfreistellung sowie Erwerb eines Mitunternehmeranteils) beim Übernehmer bzw. Erwerber zur Besteuerung eines noch nicht realisierten, rein fiktiven Gewinns, da ein Vermögenszuwachs für den Erwerber mit dem als bloße Vermögensumschichtung zu betrachtenden Anschaffungsvorgang nicht verbunden ist. Die darin liegende Besteuerung der Unternehmenssubstanz widerspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot der Ausrichtung der Steuerlast nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

§ 5 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG-E greifen nicht ein bei der Übernahme von Verpflichtungen, die bei dem ursprünglich Verpflichteten keinen Passivierungsbeschränkungen unterlegen haben. Die Regelung erfasst ihrem Wortlaut nach somit nicht Fälle, in denen der ursprünglich Verpflichtete z.B. im Ausland ansässig ist und dort entsprechende Beschränkungen nicht unterworfen ist. Bei dem Übernehmer kann sich daher - je nach den Verhältnissen des ursprünglich Verpflichteten - eine unterschiedliche steuerliche Behandlung ergeben. Dies erscheint unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch.

Bedenklich ist ebenfalls, dass in die vorgeschlagene Regelung auch die Erfüllungsübernahme ohne Schuldbeitritt einbezogen werden soll. Diese unterscheidet sich von den beiden anderen geregelten Fällen - Schuldübernahme und Schuldbeitritt mit Schuldfreistellung - dadurch, dass der ursprünglich Verpflichtete hier nach herrschender Meinung und Auffassung der Finanzverwaltung die Verpflichtung weiterhin zu bilanzieren hat und dementsprechend auch weiterhin mit ihr den Passivierungsbeschränkungen, z. B. aus § 6a EStG, unterliegt. Die Erfüllungsübernahme hat der ursprünglich Verpflichtete in seiner Bilanz nicht durch Ausbuchung der Verpflichtung, sondern durch Einbuchung einer Forderung auf Erfüllungsübernahme abzubilden (vgl. M. Prinz, Finanz-Rundschau 2011, 551 und Die Unternehmensbesteuerung 2013, 57, 59; Institut der Wirtschaftsprüfer [IDW],

Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen [IDW RS HFA 30], Tz. 21, 101 a.E., 102; BMF-Schreiben vom 24.06.2011, IV C 6-S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627, Rz. 6). Daneben zusätzlich die entsprechende Verpflichtung des Erfüllungsverpflichteten auf Erfüllungsübernahme den Passivierungsbeschränkungen zu unterwerfen, hätte eine doppelten Berücksichtigung der Passivierungsbeschränkungen (auf Ebene des ursprünglich Verpflichteten und auf Ebene des Erfüllungsverpflichteten) zur Folge. Damit würden sich die Passivierungsbeschränkungen - anders als in den Fällen der Schuldübernahme und des Schuldbeitritts mit Schuldfreistellung - zweifach gewinnerhöhend auswirken. Das ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Beispiel (in Anlehnung an das BMF-Schreiben vom 24.06.2011, IV C 6-S 2137/0-03, BStBl. I 2011, S. 627, Rz. 8): Im Rahmen einer Betriebsübernahme verpflichtet sich der Erwerber B gegenüber dem Veräußerer A, diesen von Zahlungsverpflichtungen aus einem nicht auf B übergegangenem, für den Betrieb nutzlosen Mietvertrag freizustellen (Erstattung der Mieten). B hat für die zu übernehmenden Mietzahlungen im Zeitpunkt des Erwerbs eine (gewisse) Verbindlichkeit zu passivieren, die er nach der vorgeschlagenen Regel in dem auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtag gewinnwirksam aufzulösen hat. A hat einen Freistellungsanspruch (gewinnwirksam) zu aktivieren, die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften darf er nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG nicht ansetzen.

Offen ist nach dem Regelungsvorschlag, ob § 5 Abs. 7 Sätze 1, 2 EStG-E auf die Übernahme betrieblicher Versorgungsverpflichtungen durch externe Versorgungsträger, z. B. Pensionsfonds, Anwendung finden, wie dies der Wortlaut nahelegen könnte. Bestimmte Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung würden damit wirtschaftlich unattraktiv.

Unklar ist des Weiteren, wie Fälle nach der vorgeschlagenen Regelung zu behandeln sind, in denen stille Lasten entgeltlich übernommen werden, denen keine rückstellungsfähigen Verpflichtungen zugrunde liegen.

Beispiele: Übernahme von PSV-Beitragspflichten oder von sonstigen nicht bilanzierungsfähigen stillen Lasten oder Risiken wie etwa im Falle des BFH-Urteils vom 26.04.2006, I R 49, 50/04, I R 49/04, I R 50/04, BStBl. II 2006, S. 656: dort waren Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Zuzahlung des Veräußerers erworben worden; der BFH entschied, dass der Erwerber einen passiven Ausgleichsposten zu bilden hat, der den „Anschaffungsertrag“ neutralisiert.

Ein Novum im Bilanzsteuerrecht ist der Vorschlag des Bundesrats, die Bilanzierung beim Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger steuerlich an die fiktive Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten zu knüpfen. Da sich die vorgeschlagene Regelung nicht allein auf Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte nach deutschem Steuerrecht bezieht, wären bei Übernahme von Verpflichtungen einer ausländischen Gesellschaft demzufolge ggf. ausländische Steuervorschriften anzuwenden.

Dem Übernehmer (oder dessen Rechtsnachfolger) können im Einzelfall überdies Informationen darüber fehlen, wie der ursprünglich Verpflichtete die Verpflichtung zu bilanzieren gehabt hätte, z. B. dann, wenn ihm bei Übernahme einer Pensionsverpflichtung nicht bekannt ist, ob bei dem ursprünglich Verpflichteten das Nachholverbot (§ 6a Abs. 4 Satz 1 EStG) eingreift, weil etwa in Vorjahren eine zu niedrige Zuführung durch eine überhöhte Zuführung ausgeglichen worden ist. Dem Übernehmer wäre es damit nicht möglich, eine zutreffende Steuererklärung abzugeben. Es stellt sich

auch die Frage, wie sich nachträgliche Änderungen der Beurteilung bei dem Verpflichteten, z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, beim Übernehmer auswirken.

3. Zu § 52 Abs. 14a EStG-E

Die vorgeschlagene Anwendungsregelung bezieht sich dem Wortlaut nach nur auf § 5 Abs. 7 EStG-E, nicht aber auf die damit zusammenhängende Vorschrift des § 4f EStG-E. Die letztgenannte Vorschrift sollte, sofern sie in das Gesetz aufgenommen wird, ebenfalls in der Anwendungsregelung aufgeführt werden.

Die Anwendungsregelung hat eine unechte Rückwirkung zur Folge, indem sie den Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt vor der Verkündung des Gesetzes festlegt. Verfassungsrechtlich ist eine unechte Rückwirkung nach der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 127, 1, 31, 61) nicht grundsätzlich unzulässig. Die Regelung muss aber dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maße Rechnung tragen. Daran bestehen hier erhebliche Zweifel, da Schuld- und Erfüllungsübernahmen, die in der Vergangenheit auf der Grundlage der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteile vom 16.12.2009, I R 102/08; vom 14.12.2011, I R 72/10; vom 12.12.2012, I R 69/11) und – bei Erfüllungsübernahmen – des Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 24.06.2011 (IV C 6 – S 2137/0 – 03, BStBl. I 2011, S. 627) vorgenommen wurden, beim Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger nachträglich belastenden Rechtsfolgen unterworfen werden, die die Betroffenen bei Abschluss der Übernahmevereinbarungen berücksichtigen konnten (z. B. im Kaufpreis).

Es wird deshalb angeregt, die Anwendung der neuen Regelung auf Übernahmen zu beschränken, die nach Verkündung des Gesetzes erfolgen.

Mit freundlichen Grüßen

Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Andreas Schulz
Partner



Thomas Wana
Direktor