

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](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

05.09.2011

## **Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BT-Drs. 17/6263) anlässlich der Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 21. September 2011**

---

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

wir bedanken uns für die Einladung zur Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften und nehmen gerne die Möglichkeit wahr, vorab zum Gesetzentwurf sowie zur Stellungnahme des Bundesrates Stellung zu nehmen. Dabei möchten wir eingehen auf die geplante Aufhebung der sog. Sanierungsklausel, den Vorschlag des Bundesrates zur Behandlung von Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie zur geplanten Änderung der Regelung für die Erstattungsansprüche ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG).

### **Zu Art. 4 – Aufhebung des § 8c Abs. 1a KStG (sog. Sanierungsklausel)**

Der Gesetzentwurf sieht die ersatzlose Streichung des § 8c Abs. 1a KStG (sog. Sanierungsklausel) vor. Begründet wird die Aufhebung mit der notwendigen Umsetzung der Kommissionsentscheidung K(2011)275 (endgültig) vom 26.01.2011 in dem Beihilfeverfahren C 7/2010.

#### *Einfluss auf die Klage der Bundesregierung vor dem EuG*

Die Bundesregierung hat gegen die o.g. Entscheidung der Kommission Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht (EuG) eingelegt (ABI. vom 25.06.2011, C 186/28). Mit der Erhebung einer Nichtigkeitsklage gegen die Entscheidung der Kommission hat die Bundesregierung einen ersten wichtigen Schritt zur Verteidigung der Sanierungsklausel als notwendiges Korrektiv der überbordenden Auswirkungen des § 8c Abs. 1 KStG getan.

Für den Erfolg des Verfahrens dürfte es von besonderer Bedeutung sein, plausibel darzulegen, dass der grundsätzlich unbeschränkte Verlustvortrag in Deutschland der Normalfall ist – und somit für die bei-

hilfrechtliche Prüfung das sogenannte Referenzsystem darstellt – und nicht der Untergang von Verlustvorträgen in Sonderfällen (vgl. Herzig, DB 2011 Nr. 8, S. M1). Mit dieser Begründung hat das Finanzgericht Münster in einem -Beschluss (vom 01.08.2011, 19 V 357/11 K,G) sogar „erhebliche Zweifel“ an der Gültigkeit der Entscheidung der Europäischen Kommission geäußert und aus diesem Grund die Aussetzung der Vollziehung eines Bescheides gewährt, bei dem ein Verlustvortrag aufgrund der Nichtanwendung der Sanierungsklausel entsprechend der Kommissionsentscheidung erfolgte. Damit billigt das Finanzgericht umgekehrt der Bundesregierung gute Erfolgsaussichten für die Klage vor dem Europäischen Gericht auch auf Basis der Rechtslage 2008 und 2009 zu.

Eine vollständige Streichung des § 8c Abs. 1a KStG zum jetzigen Zeitpunkt würde dagegen eher signalisieren, dass die Bundesregierung der Klage selber geringe Erfolgsaussichten beimisst.

#### *Berücksichtigung der Änderungen des § 8c KStG ab dem VZ 2010*

Die Argumentation der Kommission in ihrer Entscheidung vom 26.01.2011 basiert im Wesentlichen darauf, dass die gesetzgeberische Zielsetzung des § 8c Abs. 1 KStG über die Vermeidung von Missbräuchen hinaus ginge (z.B. Rz. 71, 86 f., 92) und dass die Sanierungsklausel Unternehmen in Schwierigkeiten gegenüber anderen Unternehmen mit Verlustvorträgen bevorzugen würde (Rz. 72 f.). Sie geht dabei nicht auf die Änderungen des § 8c Abs. 1 KStG mit Wirkung ab dem VZ 2010 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WBG) ein. Die Änderungen in Form der Einführung der Konzernklausel und der stillen Reserven-Klausel haben aber den Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 KStG deutlich enger gefasst und auf diese Weise die primäre Zielsetzung der Missbrauchsverhinderung in den Vordergrund gerückt: Der Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 KStG wurde durch die Einführung der Konzernklausel und der stillen Reserven-Klausel ab dem VZ 2010 auf Anteilseignerwechsel beschränkt, bei denen

- das Unternehmen keine stillen Reserven aufweist,
- es sich nicht um eine konzerninterne Umstrukturierung handelt, und
- der Anteilseignerwechsel nicht mit einer Sanierungsmaßnahme verknüpft ist.

Somit wurde der Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 KStG auf die Ausnahmefälle reduziert: anders als ggf. noch in den Jahren 2008 und 2009 kann man nicht mehr argumentieren, dass Unternehmen, bei denen aufgrund eines Anteilseignerwechsels die Verlustvorträge untergehen, sich hinsichtlich des Zwecks des Steuersystems in einer vergleichbaren Situation befinden wie diejenigen Unternehmen, die sich auf die Sanierungsklausel berufen konnten (so aber die Kommission, Rz. 71). Ein Anteilseignerwechsel führt nur noch bei Unternehmen, die weder sanierungsbedürftig sind, noch über stille Reserven verfügen, zum Untergang der Verluste. In diesen Fällen deuten aber die ersten objektiven Kriterien darauf hin, dass der neue Anteilseigner vorwiegend an den steuerlichen Verlustvorträgen Interesse hat und somit ein missbräuchlicher Fall vorliegt. Diese Änderungen haben damit insgesamt dazu geführt, dass nicht mehr der nur im Missbrauchsfall vorgesehene Untergang von Verlusten der Regelfall ist, sondern vielmehr der Normalfall des periodenübergreifenden Vortrags und somit Erhalts der Verluste. Dies führt dazu, dass spätestens mit den Änderungen von § 8c KStG ab dem VZ 2010:

- der Erhalt der Verlustvorträge als Referenzsystem angesehen werden kann,
- die Sanierungsklausel ein konsequenter Baustein in einer auf Missbrauchsfälle begrenzten Mantelkaufregelung ist, und
- die Sanierungsklausel nicht mehr als selektive Begünstigung und damit nicht mehr als unvereinbare staatliche Beihilfe angesehen werden kann.

Insgesamt haben sich die Aussichten der Klage der Bundesregierung gegen die Kommissionsentscheidung durch die Änderungen des § 8c KStG ab dem VZ 2010 noch einmal deutlich verbessert. Deshalb sollte von der Streichung der Sanierungsklausel Abstand genommen werden.

*Alternative gesetzliche Lösungen zur Beachtung des beihilferechtlichen Durchführungsverbots*

Eine unionsrechtkompatible Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung der Kommission erfordert nicht zwangsläufig eine ersatzlose Streichung der Sanierungsklausel, wie sie die Bundesregierung mit dem Entwurf des BeitrRUMsG vorschlägt. Es trifft zwar zu, dass die Klage der Bundesregierung gegen die Entscheidung der Kommission keine aufschiebende Wirkung hat und der Mitgliedsstaat die beanstandete gesetzliche Regelung durch eine gleichermaßen gesetzliche Regelung korrigieren muss. Dies bedeutet aber nicht zwingend, dass die Sanierungsklausel schlicht aufzuheben ist. Das Beispiel des Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG, BGBl. I 2008, S. 1672) hat vielmehr gezeigt, wie eine beihilfenrechtskonforme Beachtung des Durchführungsverbots aussehen könnte. Durch Art. 8 Abs. 2 MoRaKG wurde das Inkrafttreten des vorgeschlagenen § 8c Abs. 2 KStG bis zum Ergehen einer positiven Entscheidung der Kommission aufgeschoben.

Ein gesetzlich verankertes Aussetzen der Sanierungsklausel analog zum Vorgehen bei der Einführung des MoRaKG wäre eine Möglichkeit, die Kommissionsentscheidung umzusetzen, ohne sich der Möglichkeit der späteren Anwendung der wirtschaftlich sinnvollen und erforderlichen Sanierungsklausel zu berauben. Durch ein Aussetzen könnte die Bundesregierung auch im Hinblick auf das anhängige Klageverfahren ein Zeichen setzen, dass sie grundsätzlich an dem Ziel der Sanierungsklausel festzuhalten beabsichtigt.

**Petitum**

§ 8c Abs. 1a KStG sollte nicht ersatzlos gestrichen werden, sondern – analog zu Art. 8 Abs. 2 MoRaKG – bis zu einem für die Bundesregierung positiven Gerichtsurteil des Europäischen Gerichts oder des Europäischen Gerichtshofs ausgesetzt werden.

In einem weiteren Schritt sollte geprüft werden, ob die Aussetzung durch eine gesetzlich basierte Stützung der Einstufung der Sanierungsklausel als Vehikel der Eindämmung überschießender Auswirkungen des § 8c KStG ergänzt werden kann. Da die Nichtigkeitsklage sich gegen die Kommissionsentscheidung als Ganzes richtet bzw. richten kann, und da die Kommissionsentscheidung selbst keine Unterscheidung zwischen dem Zeitraum VZ 2008/2009 einerseits und dem Zeitraum ab VZ 2010 andererseits beinhaltet, sollte geprüft werden, ob der Gesetzgeber im laufenden Verfahren die geänderte Rechtslage noch als maßgebliches Referenzsystem auch für die Jahre 2008 und 2009 etablieren kann. Anstelle der jetzt vorgeschlagenen Gesetzesänderung der Streichung der Sanierungsklausel wäre es daher angebrachter, den Anwendungszeitraum der Konzernklausel und der stille Reserven Klausel auf die Jahre 2008 und 2009 auszudehnen (vgl. Herzig, a.a.O.; Welling, DB 2011, Nr. 9, S. 23/24; Blumenberg DB 2011, Nr. 9, S. 21/22).

**Zu Art. 11 Nummer 1a -neu-, 1b -neu- und 6 - Änderung § 7 Abs. 8 -neu-, § 15 Abs. 4 -neu- und § 37 Abs. 7 ErbStG (Schenkungssteuer im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) – Stellungnahme Bundesrat**

*Begünstigung der Werterhöhung nach §§ 13a und 13b ErbStG*

Der vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vorgeschlagene neue § 7 Abs. 8 ErbStG sieht in Satz 1 vor, dass als eine Schenkung auch eine Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt.

Diese Regelung ist als Missbrauchsvorschrift grundsätzlich nachvollziehbar. Jedoch sollte eine Begünstigung der erfassten Werterhöhung nach §§ 13a und 13b ErbStG sichergestellt werden, sofern die Voraussetzung dafür vorliegen, was bisher nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Anderenfalls droht eine kaum zu rechtfertigende Ungleichbehandlung einer direkten Anteilsschenkung und der nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG-E fiktiv angenommenen Schenkung, die wirtschaftlich nichts anderes ist als eine Anteilsschenkung unter den beiden Gesellschaftern.

**Petitum**

Es sollte klargestellt werden, dass eine nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG-E zu erfassende Werterhöhung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wie der Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach §§ 13a und 13b ErbStG begünstigt wird. Dabei könnte auf die Beteiligungsquote des Einlegenden (Schenker) vor Einlage abgestellt werden, d. h. diese müsste mehr als 25 % betragen.

*Schenkungssteuer im Konzern*

Nach der Stellungnahme des Bundesrates sollen Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften zu freigebigen Zuwendungen führen, soweit sie nicht betrieblich veranlasst sind und soweit an den Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind.

Wir begrüßen die Einführung dieser Konzernklausel ausdrücklich, da anderenfalls (fast) jede verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern die Schenkungssteuerpflicht auslösen könnte. Im Detail sehen wir jedoch Verbesserungsbedarf. Der Begriff „Vermögensverschiebungen“ ist dem bisherigen ErbStG fremd und schon deswegen auslegungsbedürftig und streitanfällig. Einerseits sehen wir die Gefahr, dass er (zu) eng ausgelegt werden könnte – z. B. als Gegenstück zu „Aufwandsverschiebungen“. In diesem Falle würde die Konzernklausel Vorteile in Form von ersparten Aufwendungen (derzeit wohl steuerbar nach H 18 Rz. 1.6 Satz 2 ErbStH) nicht abdecken. Andererseits ist eine „Verschiebung“ rein technisch eine nicht glückliche Formulierung, da es auf eine „Verschiebung“ gar nicht ankommt, sondern auf eine „Gewährung“ oder „Zuwendung“ eines Vorteils.

**Petitum**

Wir regen an, den Begriff „Vermögensverschiebung“ durch den Begriff „Vorteilsgewährung“ oder „Vorteilszuwendung“ zu ersetzen.

*Härtefallklausel bei Zuwendung durch eine Kapitalgesellschaft*

Bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft soll nach dem Vorschlag des Bundesrates der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder

mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde gelegt werden, durch die sie veranlasst ist (§ 15 Abs. 4 ErbStG-E).

Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Nach deren ausdrücklichem Wortlaut gilt sie aber nur, wenn die Kapitalgesellschaft Schenkerin ist – nicht aber, wenn sie als Beschenkte gilt. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung gilt die Kapitalgesellschaft beim verbilligten Erwerb eigener Anteile als Beschenkte (H 18 Rz. 4.1 ErbStH). Falls diese Anweisung nicht durch den neuen § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG-E verdrängt wird, sollte § 15 Abs. 4 ErbStG-E auch den Fall abdecken, dass die Kapitalgesellschaft als Beschenkte gilt.

Das Abstellen auf den veranlassenden Gesellschafter kann in der Praxis zu sehr fragwürdigen Ergebnissen führen. Der veranlassende Gesellschafter kann sich durchaus von dem Gesellschafter unterscheiden, der durch die Handlung des veranlassenden Gesellschafters (mit-)entreichert wird. Beispiel: An einer GmbH sind A und B zu jeweils 10 % und C zu 80 % beteiligt. A ist zugleich Geschäftsführer. A veranlasst nun eine verdeckte Gewinnausschüttung an B im Wert von 100. Dessen Bereicherung entspricht 90 (da insoweit über seine Beteiligungshöhe hinausgehend). Die Bereicherung erfolgte aber nur in Höhe von 10 auf Kosten des veranlassenden A, im Übrigen aber auf Kosten des C. Es wäre unsachgerecht, nur A als Schenker zu definieren. Richtigerweise sollte eine Schenkung von A an B in Höhe von 10 und im Übrigen eine Schenkung von C an B angenommen werden.

Zudem könnte die Vorschrift vollständig leerlaufen, wenn eine Vorteilsgewährung nicht durch einen Gesellschafter, sondern z. B. durch einen fremden Geschäftsführer veranlasst würde. In einem solchen Fall käme die ungünstigste Steuerklasse III zur Anwendung, was nicht sachgerecht erscheint.

#### **Petitum**

1. Es sollte sichergestellt werden, dass die Härtefallklausel sinngemäß auch für Fälle gilt, bei denen die Kapitalgesellschaft als Beschenkte gilt.
2. Die Anknüpfung bei der Ermittlung der persönlichen Verhältnisse des Erwerbers zum Schenkenden an die veranlassende Person sollte noch einmal überdacht werden. Zutreffender könnte es sein, in Anlehnung an die Definition einer Schenkung in § 7 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, auf den bzw. die Gesellschafter abzustellen, auf dessen/deren Kosten der Bedachte bereichert wird.

Mit freundlichen Grüßen

**Deloitte & Touche** GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Manfred Günkel  
Partner



Dietmar Gegusch  
Director