

Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts

A. Einleitung

Mit dem Steuersenkungsgesetz ist eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung eingeleitet worden. Das Gesetz enthält neben einer Tarifreform mit massiven Steuerentlastungen auch eine Strukturreform bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, die dem europäischen Integrationsprozess Rechnung trägt und die notwendige Transparenz herstellt. Auf der Basis der neu geschaffenen Strukturen muss das Unternehmenssteuerrecht fortentwickelt werden.

Der Deutsche Bundestag hat die Bundesregierung aufgefordert, dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages einen Bericht zu den nachfolgenden Bereichen vorzulegen, die zur Sicherung des Wirtschaftsstandortes Deutschland von erheblicher Bedeutung sind:

- **Steuerliche Behandlung von Umstrukturierungen**
- **Besteuerung von „verbundenen Unternehmen“**
- **Besteuerung von Auslandsbeziehungen.**

Der Bericht soll eine Bestandsaufnahme des geltenden Rechts und Vorschläge zu dessen Weiterentwicklung enthalten.

Um der Aufforderung des Deutschen Bundestages an die Bundesregierung nachzukommen, wurden auf Verwaltungsebene zu den oben genannten Bereichen drei Ar-

beitsgruppen mit Vertretern der Länder eingerichtet. Die Arbeitsergebnisse wurden in Thesenpapieren zusammengestellt.

Der BDI und der DIHT haben in parallelen Arbeitsgruppen ebenfalls Positionspapiere zu den vorgenannten Bereichen erstellt.

Eine „Expertengruppe zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung“ aus Vertretern der Wirtschaft, der Wissenschaft, der Verwaltung, der Beraterschaft und der Kommunalen Spitzenverbände hat die Vorschläge der vorgenannten Arbeitsgruppen eingehend geprüft und mit Vertretern des Bundesministeriums der Finanzen in drei ganztägigen Sitzungen erörtert.

Das Bundesministerium der Finanzen erstellt seinen Bericht unter Berücksichtigung der Erörterung in der Expertengruppe.

Die öffentlichen Haushalte sind aufgrund der in Kraft gesetzten steuerlichen Entlastungen bis an die Grenzen ihrer Belastbarkeit gegangen. Die Weiterentwicklung des Unternehmenssteuerrechts muss sich deshalb auf strukturelle Änderungen konzentrieren. Zusätzliche Steuerausfälle kommen daher nicht in Betracht.

Als kurzfristig realisierbare Nahziele benennt der Bericht Vorschläge zur rechtssystematischen Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung, die noch in der laufenden Legislaturperiode gesetzlich umgesetzt werden könnten.

Darüber hinaus enthält der Bericht als Entwicklungsperspektive auch in die Zukunft gerichtete Anliegen und Vorschläge aus der Expertengruppe, die in der Folgezeit weiter aufbereitet werden sollten und als Grundlage für künftige gesetzliche Regelungen dienen könnten.

B. Umstrukturierung von Unternehmen

I. Personenunternehmen

1. Regelungen im Sinne des Mitunternehmererlasses

a) Wahlrecht zwischen Buch-, Teil- und Zwischenwert

aa) Rechtslage

Durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. I Seite 402) wurde in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem eigenen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft sowie in das Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt mit Wirkung ab dem Jahr 1999 erstmals gesetzlich geregelt. Bis dahin galt der Mitunternehmererlass vom 20. Dezember 1977 – IV B 2 – S 2241 – 231/77 (BStBl. I 1978 S. 8), der die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert, Teilwert oder Zwischenwert zuließ. Diese Wahlrechte wurden durch den neuen § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 gesetzlich ausgeschlossen. Die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes von einem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen war nunmehr nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG zwingend zum Buchwert vorzunehmen. Alle Übertragungen mit Rechtsträgerwechsel – also Übertragungen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten – waren dagegen zwingend zum Teilwert vorzunehmen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002).

Durch das StSenkG vom 23.10.2000 wurde der § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geändert und der Gedanke der Realisierung der stillen Reserven bei jedem Rechtsträgerwechsel

wieder aufgegeben. Nunmehr ist nach dem Gesetzeswortlaut die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie die Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft zwingend – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – zum Buchwert vorzunehmen. Diese Fassung findet erstmals auf Übertragungen von Wirtschaftsgütern Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen.

bb) Änderungsüberlegungen

Es bestand Einigkeit in der Expertengruppe, dass die jetzige Gesetzesfassung des § 6 Abs. 5 EStG durch das StSenkG ein Bewertungswahlrecht bei Übertragungsvorgängen nicht zulässt. Der Ansatz des Teilwerts oder eines Zwischenwerts ist nicht zulässig. Es muss vielmehr der Buchwert fortgeführt werden.

Von den Vertretern der Wirtschaft wurde die Abschaffung der Wahlrechte beanstandet und vorgeschlagen, diese zukünftig bei Übertragungsvorgängen nach § 6 Abs. 5 EStG wieder zuzulassen. Begründet wurde dieser Vorschlag damit, dass auch nach gegenwärtigem Recht durch entsprechende Gestaltungen – wie etwa die teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter – „Zwischenwertansätze“ erreicht werden könnten.

Dem wurde seitens der Finanzverwaltung entgegnet, dass die teilentgeltliche Übertragung gerade nicht die selben steuerlichen Folgen wie ein entsprechender Zwischenwertansatz auslöst, da teilentgeltliche Vorgänge aufgrund der bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern geltenden sog. „Trennungstheorie“ immer die volle Aufdeckung der in dem entgeltlich übertragenen Teil vorhandenen stillen Reserven des Wirtschaftsguts zur Folge haben und nicht nur die Differenz zwischen Zwischenwert und Buchwert des gesamten Wirtschaftsguts realisiert wird (es handelt sich insoweit also um keinen Zwischenwertansatz). Im Übrigen solle die Fortentwicklung der Unter-

nehmensbesteuerung zur Steuervereinfachung und damit auch zur Abschaffung von Wahlrechten (mit der Besteuerung „auf Antrag“) beitragen.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte an der jetzigen Regelung (Buchwertfortführung bzw. Teilwertansatz in den geregelten Ausnahmefällen) festgehalten werden und sollte es keine Wiedereinführung der Wahlrechte geben.

b) Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des StSenkG

aa) Anwendungsfälle des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bezüglich der Gegenleistung

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unterscheidet nach seiner Formulierung nicht zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern; die Vorschrift trifft demnach auch keine Aussage zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Hier wurde jedoch von den Vertretern der Finanzverwaltung ausdrücklich klargestellt, dass insbesondere die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Spezialform des Tauschs zwischen dem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft unter den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fällt, wenn die Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen eingebracht werden. Damit geht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als *lex specialis* den allgemeinen Regeln über die Gewinnrealisierung bei Tauschvorgängen (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG) vor.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft (bisher auch im Mitunternehmererlass geregelt) sowie die unentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst dagegen nicht Veräußerungsvorgänge, die nach den allgemeinen Regelungen über Veräußerungsgeschäfte wie zwischen fremden Dritten abgewickelt werden. In diesen Fällen ist das Einzelwirtschaftsgut beim Erwerber gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG mit den Anschaffungskosten anzusetzen; der Veräußerer erzielt in derselben Höhe einen Veräußerungserlös.

Diese Rechtsfolgen sollten nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** gesetzlich klargestellt werden. Im Vorgriff auf die gesetzliche Klarstellung wird ein BMF-Schreiben erlassen.

bb) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG n.F. ist zweifelhaft, ob – wie nach dem Mitunternehmererlass – die Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts vom Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Schwestergesellschaft, an der derselbe Mitunternehmer beteiligt ist, steuerneutral möglich ist.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte hier eine gesetzliche Klarstellung im Sinne der Regelung des früheren Mitunternehmererlasses erfolgen.

c) Fristenregelung zur Vermeidung von Missbräuchen

aa) Rechtslage

§ 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG schreiben grundsätzlich die Buchwertfortführung vor. Nur in den in § 6 Abs. 5 S. 4 und 5 EStG genannten Fällen, in denen sich der Anteil eines Körperschaftsteuersubjekts an einem Wirtschaftsgut erhöht, ist die Buchwertübertragung ausgeschlossen und der Teilwertansatz zwingend vorgeschrieben.

bb) Änderungsüberlegungen

Die Eröffnung von Buchwertübertragungsmöglichkeiten sollte nach dem Vorschlag einiger Länder nur bei Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zum Zwecke der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme zugelassen werden.

Dieser Zweck – nämlich die Umstrukturierung – könnte bei Veräußerungen sowie Entnahmen nach Ablauf einer bestimmten Behaltefrist unterstellt werden. Bei Veräußerungen sowie Entnahmen innerhalb der Behaltefrist könnte typisierend unterstellt werden, dass die vorausgehende steuerneutrale Übertragung des Wirtschaftsguts nicht der Umstrukturierung diene, sondern die Verlagerung stiller Reserven im Vordergrund stand. Dies hätte bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Behaltefrist zur Folge, dass die ursprüngliche Übertragung des Wirtschaftsgutes zum Buchwert korrigiert werden müsste. Dies könnte durch rückwirkenden Ansatz des Teilwertes geschehen.

In Fällen, in denen ein Überspringen von stillen Reserven durch die Zuordnung dieser stillen Reserven in Form von Ergänzungsbilanzen (freiwillig) vermieden würde, wäre eine Behaltefrist zur Vermeidung von Missbräuchen dagegen nicht notwendig. Hier könnte auch innerhalb der Behaltefrist eine für die Buchwertübertragung unschädliche Veräußerung oder Entnahme erfolgen.

Grundsätzlich wurde von den Wirtschaftsvertretern die vorgesehene Einschränkung der Buchwert-Übertragungsmöglichkeiten durch Einführung einer Fristenregelung akzeptiert. Allerdings wurde eine angedachte 7-Jahresfrist als zu lang angesehen. Die Vorschläge der Wirtschaft reichten von 5 Jahren bis zu einer Frist von einem Jahr. Auf die Ausführungen zur Einbringungsklausel unter II. 1. wird verwiesen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss die notwendige Frist jedoch in jedem Falle außerhalb der Planbarkeit liegen.

Die Einführung einer Behaltefrist müsste nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** durch eine Neufassung des § 6 Abs. 5 EStG gesetzlich abgesichert werden.

d) Ergänzungsbilanzen als Instrument zur Vermeidung der zwangsweisen Gewinnrealisierung

aa) Rechtslage

§ 6 Abs. 5 S. 4 und 5 EStG regelt die Ausnahmen von Übertragungsfällen, in denen keine wie in den Sätzen 1 bis 3 vorgesehene Buchwertfortführung möglich ist. In diesen Fällen kommt es ohne zeitliche Beschränkung zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven durch den Teilwertansatz.

bb) Änderungsüberlegungen

Die allgemeine Behaltefrist sollte sich auch auf die Anwendungsfälle des Satzes 5 erstrecken. Der Vorstellung der Wirtschaftsvertreter, dann könnten die Rechtsfolgen der Sätze 4 und 5 des § 6 Abs. 5 EStG durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen vermieden werden, traten die Vertreter der Finanzverwaltung entgegen: Die Einführung der Sätze 4 und 5 in § 6 Abs. 5 EStG durch das StSenkG habe nicht nur die Verhinderung des Überspringens stiller Reserven auf Kapitalgesellschaften zum Ziel gehabt – dies könnte in der Tat durch Ergänzungsbilanzen in vielen Fällen auch vermieden werden – , sondern sollte generell bei Übertragungsvorgängen – soweit hierbei Kapitalgesellschaften beteiligt sind – die Vorteile der Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren abfangen.

Beispiel:

A plant ein Grundstück aus seinem Einzelunternehmen zu veräußern. Der Veräußerungsgewinn unterläge der vollen Besteuerung. A überträgt daher das Grundstück aus seinem Einzelunternehmen auf die A-Personengesellschaft zum Buchwert durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz. An der A-

Personengesellschaft ist A als natürliche Person mit 10 % und die A-GmbH, deren Anteile A zu 100 % gehören, mit 90 % beteiligt. Später verkauft er seine Anteile an der GmbH und damit im wirtschaftlichen Ergebnis auch das von ihm eingebrachte Grundstück zur Hälfte steuerfrei nach § 3 Nr. 40 EStG.

Die Erfassung dieser Gestaltungen durch die Missbrauchsklausel der Sätze 4 und 5 wurde auch von den Vertretern der Wirtschaft in der Expertengruppe als sinnvoll angesehen. Die Expertengruppe war sich jedoch darin einig, dass die Umsetzung des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG praktische Schwierigkeiten bereitet, insbesondere wenn zwischen dem Übertragungsvorgang und dem Zeitpunkt, an dem sich der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar erhöht, ein langer Zeitraum liegt.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** wird vorgeschlagen, aus Gründen der Praktikabilität in Satz 5 eine zeitliche Beschränkung für den rückwirkenden Teilwertansatz einzuführen. Es ist hier an eine 7-Jahresfrist gedacht.

Im Übrigen wurde von den Wirtschaftsvertretern dargestellt, dass z.B. auch Joint-Venture-Unternehmen (Zusammenschluß von Kapitalgesellschaften) von der bisherigen Formulierung erfasst würden, was zu weitgehend sei. Daher sollte gesetzlich klargestellt werden, dass ein Missbrauch nur anzunehmen ist, soweit Wirtschaftsgüter von natürlichen Personen oder Personengesellschaften auf Kapitalgesellschaften übertragen werden und sich dadurch der Anteil von Kapitalgesellschaften an den Wirtschaftsgütern erhöht.

Aus haushaltspolitischen Erwägungen wird dieser Vorschlag vom **Bundesministeriums der Finanzen** jedoch nicht befürwortet.

2. Realteilung

a) Rechtslage

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestand bei der Realteilung einer Personengesellschaft ein Wahlrecht der Mitunternehmer zwischen der Buchwertfortführung (Überführung der Wirtschaftsgüter in ein eigenes Betriebsvermögen der Mitunternehmer) und der Behandlung als steuerbegünstigte Betriebsaufgabe der Personengesellschaft nach den allgemeinen Grundsätzen des § 16 EStG. Dabei galt das Wahlrecht zur Buchwertfortführung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch für den Fall, dass im Rahmen der Realteilung lediglich einzelne Wirtschaftsgüter zugeteilt werden, die in die eigenen Betriebe der Gesellschafter der bisherigen Personengesellschaft überführt werden.

Nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 gilt die Realteilung dagegen als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils, wenn die Mitunternehmer im Rahmen einer Realteilung weder einen Teilbetrieb noch einen Mitunternehmeranteil, sondern nur einzelne Wirtschaftsgüter erhalten. In diesen Fällen ist nach geltender Rechtslage also eine Realteilung unter Buchwertfortführung nicht mehr möglich.

b) Änderungsüberlegungen

§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG wurde im Zuge der Änderung des § 6 Abs. 5 EStG durch das StSenkG nicht angepasst. Die Regelung sollte dahingehend geändert werden, dass die Realteilung künftig wieder bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern steuerneutral durchgeführt werden kann, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt und nicht nur eine nachfolgende Veräußerung oder Entnahme vorbereitet wird.

Für eine Änderung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG in diesem Sinne spricht, dass das Konzept einer Besteuerung aufgrund eines Rechtsträgerwechsels, das dem StEntlG

1999/2000/2002 zugrunde lag, teilweise wieder aufgegeben worden ist, wie sich am Beispiel des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des StSenkG zeigt.

Die Realteilung ist – wie die Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – als Umstrukturierungsmaßnahme anzusehen; auch hier sollte durch eine Behaltefrist vermieden werden, dass eine Realteilung der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme dient.

Im übrigen wären die in § 6 Abs. 5 Satz 4 und 5 EStG i.d.F. des StSenkG enthaltenen Einschränkungen der Steuerneutralität der Übertragung (einschl. der oben vorgeschlagenen Modifikationen), soweit Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen betroffen sind, auch hier zu beachten.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG entsprechend geändert werden.

3. Reinvestitionsrücklage

a) Bildung bei Personengesellschaften (§ 6 b Abs. 10 EStG)

aa) Rechtslage

Nach § 6 b EStG kann die Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven für bestimmte Wirtschaftsgüter vermieden werden, indem sie auf andere Wirtschaftsgüter übertragen oder in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden. Nach § 6 b Abs. 10 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ist Anspruchsberechtigter für die Bildung einer Rücklage nicht der Steuerpflichtige, sondern die Gesellschaft oder Gemeinschaft, soweit Wirtschaftsgüter zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehören.

bb) Änderungsüberlegungen

Im Zuge der Änderung des § 6 Abs. 5 EStG durch das StSenkG wurde § 6 b Abs. 10 EStG nicht angepasst. Durch die Aufgabe des Gedankens des StEntlG, dass jeder Rechtsträgerwechsel zur Realisierung der stillen Reserven führt, wird auch hier die gesellschafterbezugene statt der gesellschaftsbezogenen Betrachtung gefordert. Das bedeutet, dass die Übertragung von stillen Reserven rechtsträgerübergreifend möglich ist (z.B. von einem Einzelunternehmen auf das Gesamthandvermögen einer Personengesellschaft, soweit er an dieser beteiligt ist).

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte eine zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG n.F. parallel laufende Umformulierung nicht nur bei der Realteilung, sondern entsprechend auch beim § 6 b Abs. 10 EStG vorgenommen werden.

Im übrigen wären die in § 6 Abs. 5 Satz 4 und 5 EStG i.d.F. des StSenkG enthaltenen Einschränkungen der Steuerneutralität (einschl. der oben vorgeschlagenen Modifikationen), soweit Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen betroffen sind, auch hier zu beachten.

b) Reinvestitionsrücklage bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen

aa) Rechtslage

Bisher gibt es die Möglichkeit der Bildung einer Reinvestitionsrücklage bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Personenunternehmen nicht.

bb) Änderungsüberlegungen

Als Ausgleich für die Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften wird für den Gewinn aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch Personenunternehmen die Einführung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6 b EStG gefordert.

Die Schaffung einer Reinvestitionsrücklage für Personenunternehmen wurde von den Vertretern der Wirtschaft damit begründet, dass Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften beim Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften ein Wettbewerbsnachteil entstünde. Einer GmbH würde durch den Verkauf von Anteilen an einer anderen GmbH durch die Steuerfreistellung nach § 8 b Abs. 2 KStG keine Steuerbelastung entstehen. Bei einem Personenunternehmen, das seine Anteile an einer GmbH veräußert, würden dagegen die Reinvestitionsmöglichkeiten eingeschränkt werden, da der Veräußerungsgewinn zum laufenden Gewinn gehört und insoweit der Halbeinkünftebesteuerung unterläge.

Die Wirtschaft trug vor, dass die Einführung einer Reinvestitionsrücklage insbesondere eine mittelstandsfreundliche Maßnahme sei und zudem die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse einen „Umstrukturierungs-Stimmulanz-Effekt“ auslösen würde.

Hiergegen wurde jedoch eingewandt, dass eine derartige gesetzliche Regelung nicht als eine notwendige „Parallelmaßnahme“ zu der Regelung des § 8 b Abs. 2 KStG angesehen werden könne, sondern vielmehr eine echte, nicht systemgerechtfertigte Steuerstundung darstellen würde, die hohe Steuerausfälle zur Folge hätte.

Beide Vorgänge, nämlich die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft oder durch ein Personenunternehmen sind nicht miteinander vergleichbar. Die unterschiedliche Behandlung ist systembedingt.

Die Steuerbefreiung der Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft dient dazu, steuerliche Mehrfachbelastungen zu vermeiden. Im Veräußerungsgewinn sind die offenen und stillen Reserven der Beteiligungsgesellschaft enthalten, die im Kaufpreis mitbezahlt worden sind. Die offenen Reserven haben bei der Beteiligungsgesellschaft bereits der Besteuerung mit 25 % Körperschaftsteuer unterlegen. Die stillen Reserven sind bei der Beteiligungsgesellschaft steuerlich verhaftet und werden bei ihrer Aufdeckung ebenfalls mit 25 % Körperschaftsteuer besteuert. Eine Halbeinkünftebesteuerung tritt erst hinzu, wenn die Gewinne an eine natürliche Person ausgeschüttet werden. So wird

eine steuerliche Mehrfacherfassung vermieden, aber auch eine volle steuerliche Belastung durch die Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft und die Halbeinkünftebesteuerung sichergestellt.

Anders stellt sich die Situation da, wenn ein Personenunternehmen eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft verkauft. Zwar sind auch hier die im Veräußerungsgewinn enthaltenen offenen und stillen Reserven der Beteiligungsgesellschaft bei dieser bereits versteuert worden oder sind steuerverhaftet. Eine volle Besteuerung ist aber nur sichergestellt, wenn die Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen beim Einzel- oder Mitunternehmer der Halbeinkünftebesteuerung unterworfen werden. In diesen Fällen ist aus steuerlicher Sicht bereits eine natürliche Person Letztempfänger der Gewinnausschüttung.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** ist die Einführung einer Reinvestitionsrücklage steuersystematisch nicht gerechtfertigt.

4. Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils und unentgeltlicher Eintritt einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen

a) Rechtslage

Nach der bisherigen Besteuerungspraxis in der überwiegenden Zahl der Länder ist die steuerneutrale Behandlung des unentgeltlichen Eintritts einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person trotz des Fehlens einer speziellen Rechtsgrundlage im Ergebnis nicht beanstandet worden.

b) Änderungsüberlegungen

Vom wirtschaftlichen Ergebnis sind beide Vorgänge vergleichbar. Es wird daher für erforderlich gehalten, eine gesetzliche Regelung zu schaffen, die in diesen Fällen eine

steuerneutrale Übertragung ermöglicht. Dies könnte durch eine entsprechende Ergänzung des § 6 Abs. 3 EStG erfolgen, der sich bereits mit unentgeltlichen Übertragungsvorgängen befasst.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte die steuerneutrale Behandlung dieser Vorgänge in § 6 Abs. 3 EStG gesetzlich verankert werden.

5. Entgeltliche Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils und Eintritt einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen gegen Leistung einer Zuzahlung in das Privatvermögen des bisherigen Einzelunternehmers

a) Rechtslage

Die derzeitige steuerliche Behandlung ist unterschiedlich: Die Rechtsprechung und dem folgend die Finanzverwaltung (vgl. R 139 Abs. 4 EStR) begünstigen die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils, obwohl in § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur die Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters und nicht auch eines Teils eines Anteils als begünstigter Tatbestand genannt ist. Der Eintritt einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen gegen Leistung einer Zuzahlung in das Privatvermögen des bisherigen Einzelunternehmers ist dagegen ein nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigter, sondern ein laufender Geschäftsvorfall (Beschluss des GrS des BFH vom 18. Oktober 1999, BStBl. II 2000 S. 123).

b) Änderungsüberlegungen

Vom wirtschaftlichen Ergebnis sind beide Vorgänge vergleichbar, so dass unterschiedliche Rechtsfolgen unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung nicht vertretbar sind.

Die Begünstigung der §§ 16 und 34 EStG setzt die Aufdeckung aller stillen Reserven voraus. Dies ist bei beiden Vorgängen nicht der Fall. Auch der Große Senat des

Bundesfinanzhofs hat im Beschluss vom 18. Oktober 1999 (a.a.O.) die Begünstigung eines Teils eines Mitunternehmeranteils aus rechtssystematischen Gründen für zweifelhaft gehalten und lediglich aus Gründen der Rechtssicherheit an dieser Begünstigung festgehalten.

Es ist notwendig, dass die Fälle der entgeltlichen Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils und die Fälle des Eintritts einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen gegen Leistung einer Zuzahlung in das Privatvermögen des bisherigen Einzelunternehmers steuerlich gleich behandelt werden. Aus steuersystematischen Gründen dürfte die Steuerbegünstigung in beiden Fällen nicht gewährt werden.

Auch in diesem Punkt waren alle Mitglieder der Expertengruppe übereinstimmend der Ansicht, dass zukünftig eine einheitliche steuerliche Behandlung beider Sachverhalte – entweder in der einen oder anderen Richtung – erfolgen sollte, weil beide Vorgänge jedenfalls im wirtschaftlichen Ergebnis vergleichbar sind.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils tatbestandlich nicht unter § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG fällt.

6. Gewerbesteuerfreie Veräußerung von Personengesellschaften

a) Rechtslage

Der Gewinn aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, aber auch aus der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebes gehört bei Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit zum Gewerbeertrag (§ 8 Abs. 2 KStG). Hiervon ausgenommen ist der Gewinn einer Körperschaft aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft (Abschnitt 40 Abs. 2 S. 3 GewStR). Das verschafft Kapitalgesellschaften die

Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG n.F. Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personengesellschaft (Objektgesellschaft) einzubringen, um sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung gewerbesteuerfrei zu veräußern.

Es gibt keine nachvollziehbare Begründung dafür, dass eine Kapitalgesellschaft mit dem Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt, wenn sie ihren gesamten Betrieb oder einen Teilbetrieb veräußert, aber einen Betrieb oder Teilbetrieb gewerbesteuerfrei veräußern kann, wenn sie sich mit einer anderen Kapitalgesellschaft zusammenschließt oder wenn an ihr eine andere Person – das kann auch der Anteilseigner einer Ein-Mann-GmbH sein – als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt ist.

b) Änderungsüberlegungen

Die Vertreter von Wissenschaft und Wirtschaft äußerten die Befürchtung, dass eine erweiterte gewerbesteuerliche Erfassung von Beteiligungsverkäufen möglicherweise den Mittelstand schädigen könne. Wegen einiger weniger Missbrauchsfälle sei eine allgemeine Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften nicht gerechtfertigt.

Die Vertreter der Verwaltung sind der Auffassung, dass die Möglichkeit der gewerbesteuerfreien Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft künftig beseitigt werden sollte.

Um diese Missbrauchsmöglichkeit künftig auszuschließen, sollte zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters gehören, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Personengesellschaft anzusehen ist.

Den Befürchtungen der Wirtschaft könnte durch eine Nichtanwendungsklausel für natürliche Personen als Mitunternehmer Rechnung getragen werden. Dadurch könnte sichergestellt werden, dass deren Veräußerungsgewinne wie bisher von der Gewerbesteuer befreit blieben.

II. Kapitalgesellschaften

1. Einbringungsklausel (§ 8 b Abs. 4 KStG)

a) Rechtslage

§ 8 b Abs. 2 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes stellt Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen durch Körperschaften steuerfrei, um so eine mehrfache steuerliche Belastung der im Veräußerungspreis mitbezahlten offenen und stillen Reserven der Beteiligungsgesellschaft zu vermeiden.

Die sogenannte Einbringungsklausel des § 8 b Abs. 4 KStG enthält Ausnahmeregelungen, die Gestaltungen unter Nutzung der Möglichkeit der steuerneutralen Einbringung nach § 20 UmwStG verhindern sollen. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll so die missbräuchliche Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft und die anschließende steuerfreie Veräußerung des Kapitalgesellschaftsanteils verhindert werden. Ohne die Einbringungsklausel könnte sonst eine Kapitalgesellschaft künftig nicht nur Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften, sondern z.B. auch einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil steuerfrei veräußern, indem der Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zunächst nach § 20 UmwStG steuerneutral in eine GmbH eingebracht und anschließend der durch die Einbringung erworbene GmbH-Anteil steuerfrei veräußert wird. Daher wird im Grundsatz die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile im Sinne des § 21 UmwStG während einer Frist von 7 Jahren von der Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8 b Abs. 2 KStG ausgenommen. Aus dem Charakter der Missbrauchsregelung folgt, dass Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste während der 7-Jahrsfrist steuerlich nicht geltend gemacht werden können (§ 8 b Abs. 3 KStG), obwohl der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig ist.

b) Änderungsüberlegungen

aa) Verkürzung der 7-Jahresfrist

Die Vertreter der Wirtschaft sprachen sich gegen die Versteuerung der Veräußerungsgewinne innerhalb der 7-jährigen Sperrfrist aus. Zur Vermeidung von Umgehungen genüge eine Einjahresfrist. Die Einbringungsklausel führe zu einer mit dem neuen Körperschaftsteuersystem nicht zu vereinbarenden definitiven Doppelbesteuerung der offenen und stillen Reserven der Beteiligungsgesellschaft. Die offenen und die stillen Reserven der Beteiligungsgesellschaft seien bei der Beteiligungsgesellschaft bereits versteuert oder würden bei ihrer Aufdeckung versteuert. Die Versteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Beteiligung führe dann zu einer zusätzlichen Besteuerung, die durch § 8 b KStG gerade ausgeschlossen werden solle. Die Einbringungsklausel führe auch zu einer Benachteiligung von Stammhauskonzernen, die ihre Geschäftsbereiche nicht in Gesellschaften sondern in Teilbetrieben organisiert hätten.

Die Vertreter der Verwaltung sprachen sich dafür aus, die Einbringungsklausel des § 8 b Abs. 4 KStG beizubehalten. Ziel des § 8 b Abs. 2 KStG sei es, steuerliche Hemmnisse der Umstrukturierung von Unternehmen abzubauen. Es sei aber nicht Sinn und Zweck der Veräußerungsgewinnbefreiung, den Verkauf von Betrieben und Teilbetrieben steuerneutral zu ermöglichen. Bei der Beurteilung, ob eine Gestaltung auf eine Veräußerung abzielt oder auf eine längerfristige Umstrukturierung angelegt ist, könne typisierend daran angeknüpft werden, ob und in welchem Zeitraum nach der Einbringung tatsächlich eine Veräußerung erfolge. In Anlehnung an andere gesetzliche Fristen (z.B. § 26 Abs. 2 UmwStG) sei der im Steuersenkungsgesetz zugrundegelegte Zeitraum von sieben Jahren durchaus sachgerecht.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** könnte die Frist des § 8 b Abs. 4 KStG verkürzt werden, um betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht zu behindern. Sie sollte aber so bemessen sein, dass die Veräußerungsgewinnbefreiung für Beteiligungen nicht zum Verkauf von Betrieben und Teilbetrieben genutzt werden kann.

bb) Verschärfung der Rückausnahme

Die Einbringungsklausel des § 8 b Abs. 4 KStG soll auch verhindern, dass natürliche Personen die – für sie nicht anwendbare – Vorschrift des § 8 b Abs. 2 KStG nutzen.

Daher wird der Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Beteiligung durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft nach § 8 b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 KStG von der Veräußerungsgewinnbefreiung ausgenommen, wenn sie innerhalb der 7-Jahresfrist erfolgt.

Beispiel: Der Einzelunternehmer U hält eine Beteiligung an der X-GmbH, deren Veräußerung für U steuerpflichtig wäre. Der Veräußerungsgewinn unterläge bei U der Halbeinkünftebesteuerung. Um diese Besteuerung zu vermeiden, bringt U die X-Beteiligung zu Buchwerten in die Y-GmbH ein. Nun veräußert die Y-GmbH die X-Anteile an einen Dritten nach § 8 b Abs. 2 KStG steuerfrei weiter.

Die derzeitige Regelung des § 8 b Abs. 4 S. 2 Nr. 2 KStG (sogenannte Rückausnahme) nimmt die Fälle der vorangegangenen Beteiligungseinbringung durch natürliche Personen jedoch wieder aus dem Anwendungsbereich der Einbringungsklausel des § 8 b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 KStG aus, so dass derzeit die Halbeinkünftebesteuerung vermieden werden kann. Die Veräußerung von Beteiligungen, die – wie in dem obigen Beispielfall – aus einer Beteiligungseinbringung hervorgegangen sind, ist nur dann steuerpflichtig, wenn innerhalb der 7-Jahresfrist eine Sacheinbringung eines Betriebs- oder Teilbetriebs vorangegangen ist.

Es bestand Einigkeit in der Expertengruppe, dass die Rückausnahme eingeschränkt werden sollte, um eine Nutzung der Veräußerungsgewinnbefreiung durch natürliche Personen zu verhindern.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte die Rückausnahme wie von der Expertengruppe vorgeschlagen eingeschränkt werden, so dass die Halb-

einkünftebesteuerung des Veräußerungsgewinns durch eine natürliche Person nicht durch eine Beteiligungseinbringung nach § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG vermieden werden kann.

cc) Ausdehnung der Rückausnahme auf § 23 Abs. 4 UmwStG

Die Rückausnahme würde nach einer Einschränkung in dem oben beschriebenen Sinne nur noch die Veräußerung von Beteiligungen durch Körperschaften erfassen, die aus einer Beteiligungseinbringung hervorgegangen sind. Die Rückausnahme ist für diese Fälle auch gerechtfertigt, da die einbringende Körperschaft die Beteiligung vor der Einbringung auch steuerfrei nach § 8 b Abs. 2 KStG hätte veräußern können. Durch die Einbringung verschafft sich die einbringende Körperschaft keinen steuerlichen Vorteil.

Die Vertreter von Wirtschaft, Wissenschaft und Verwaltung waren sich einig, dass auch die Veräußerung von Beteiligungen, die aus der Einbringung von Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften nach § 23 Abs. 4 UmwStG hervorgegangen sind, in den Regelungsbereich der Rückausnahme des § 8 b Abs. 4 S. 2 Nr. 2 KStG einzubeziehen ist. Die Vorschrift müsste entsprechend ergänzt werden.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte die Rückausnahme des § 8 b Abs. 4 S. 2 Nr. 2 KStG um die Fälle der Einbringung von Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften nach § 23 Abs. 4 UmwStG ergänzt werden.

**2. Übergang des Vermögens einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 2 S. 1
3. Alt. KStG)**

a) Rechtslage

Nach geltendem Recht sind in Fällen der Übertragung des Vermögens einer im Inland belegenen Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personen-

vereinigung oder Vermögensmasse als Ganzes auf einen anderen die im inländischen Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Ein Ausscheiden der stillen Reserven aus der deutschen Steuerhoheit ist nicht Tatbestandsvoraussetzung; eine konkrete oder abstrakte Gefährdung der steuerlichen Erfassung von stillen Reserven wird ebenfalls nicht gefordert.

b) Änderungsüberlegungen

Es wird kritisiert, dass § 12 Abs. 2 S. 1 3. Alt. KStG auch Fälle erfasst, in denen die stillen Reserven des Betriebsvermögens der Betriebsstätte nicht der inländischen Besteuerung entzogen werden. Das ist z.B. der Fall, wenn die bisherige ausländische Stammhausgesellschaft auf eine andere in- oder ausländische Gesellschaft verschmolzen wird und die inländische Betriebsstätte beibehalten wird.

Das **Bundesministerium der Finanzen ist der Auffassung**, dass § 12 Abs. 2 S. 1 3. Alt. KStG geändert werden sollte. Es sollten nur die Fälle erfasst werden, in denen durch die Übertragung des Vermögens der Betriebsstätte tatsächlich stille Reserven der inländischen Besteuerung entzogen werden. Dies entspricht auch dem Ziel des § 12 KStG. Die Regelungen dieser Vorschrift sollen sicherstellen, dass beim Ausscheiden eines Körperschaftsteuerpflichtigen aus der deutschen Steuerhoheit die im inländischen Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden. § 12 Abs. 2 S. 1 3. Alt. KStG geht in seiner jetzigen Fassung über dieses Ziel hinaus, soweit das Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte steuerverhaftet bleibt und eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet bleibt.

Ein Änderung des § 12 Abs. 2 S. 1 3. Alt. KStG muss auch vor dem Hintergrund der vorgesehenen Einführung einer Europäischen Aktiengesellschaft (Societas Europaea - SE) gesehen werden. Die vorgeschlagene Änderung des § 12 KStG würde insoweit steuerliche Hemmnisse bei der Gründung einer solchen SE z.B. durch Umwandlung einer EU-ausländischen Aktiengesellschaft auf eine andere in- oder ausländische Aktiengesellschaft beseitigen.

III. Umwandlungssteuerrecht

1. Allgemeines

Im Zuge der Beratungen der Expertengruppe zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts wurde auch darüber diskutiert, inwieweit ein Änderungsbedarf hinsichtlich des Umwandlungssteuerrechts besteht.

Die Vertreter der Wirtschaft kritisieren insbesondere die vorwiegend nationale Ausrichtung des deutschen Umwandlungssteuerrechts. Das Umwandlungssteuerrecht könne sich bei grenzüberschreitenden Vorgängen vom Zivilrecht lösen, wie dies bei Einbringungsfällen bereits der Fall sei. Als weitere Komplexe, die einer Überarbeitung bedürften, wurden von den Vertretern der Wirtschaft genannt: die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, die Verlustberücksichtigung sowie der Teilbetriebsbegriff. Bei der Maßgeblichkeit wurde die Einschränkung steuerlicher Wahlrechte durch das Handelsrecht beklagt. Die Einschränkungen des § 12 UmwStG bei der Verlustübertragung behindern nach Auffassung der Wirtschaftsvertreter – ebenso wie die verschärfte Mantelkaufregelung des KStG – Verschmelzungs- und Spaltungsvorgänge und schließlich stelle das Verständnis der Verwaltung vom Begriff des Teilbetriebs eine erhebliche Erschwernis bei Spaltungen dar.

Die Expertengruppe gelangte übereinstimmend zu der Erkenntnis, dass eine gesetzgeberische Lösung der angesprochenen Probleme wegen deren Komplexität und des Gesamtzusammenhangs mit anderen Themen kurzfristig, d.h. in diesem Jahr, nicht möglich ist. Für die weitere Entwicklung könnte hilfreich sein, dass die EU-Kommission den Entwurf der 10. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie zu grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgängen vorantreibt.

Die aufgeworfenen umwandlungssteuerrechtlichen Fragen waren deshalb nicht Gegenstand vertiefter Erörterungen in der Expertengruppe. Lediglich zu den nachfolgenden Einzelpunkten, die in Zusammenhang mit dem Komplex der grenz-

überschreitenden Umwandlungsvorgänge stehen, fand ein ausführlicherer Meinungs austausch statt:

2. Einzelpunkte

a) Austausch der Anteile an der übertragenden gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 13 UmwStG)

aa) Rechtslage

Die Vorschrift lässt den Austausch der Anteile bei der Verschmelzung inländischer Körperschaften für die Anteilseigner steuerneutral zu. Der Austausch der Anteile bei ausländischen Umwandlungsvorgängen ist dagegen steuerpflichtig, da das Umwandlungssteuergesetz nur inländische Umwandlungsvorgänge erfasst.

bb) Änderungsüberlegungen

Die Vertreter der Wirtschaft haben gefordert, auch den Austausch von Anteilen in Folge von Umwandlungsvorgängen im Ausland steuerneutral zuzulassen und den § 13 Abs. 1 UmwStG entsprechend zu ändern.

Aus Sicht des **Bundesministeriums der Finanzen** sollte § 13 Abs. 1 UmwStG derzeit nicht geändert werden. Änderungsüberlegungen sollten bei der grundlegenden Überarbeitung des Umwandlungssteuergesetzes aufgegriffen werden.

Das Umwandlungssteuergesetz regelt nur die steuerlichen Folgen inländischer Umwandlungsvorgänge. Es knüpft an das zivilrechtliche Umwandlungsgesetz an, das nur die Umwandlung inländischer Rechtsträger regelt. Die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes können nicht ohne weiteres – wie von den Vertretern der Wirtschaft vorgeschlagen – auf solche Vorgänge im Ausland erstreckt werden, die bei

wirtschaftlicher Betrachtung inländischen Umwandlungsvorgängen vergleichbar sind. Bei einer Einbeziehung ausländischer Umwandlungsvorgänge müsste dann nämlich ein erfahrungsgemäß schwieriger und streitanfälliger Typenvergleich vorgenommen werden. Dabei wäre insbesondere zu berücksichtigen, dass für die Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften andere Grundsätze gelten als für die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft. Problematisch ist vielfach schon die Beurteilung der Frage, ob ein ausländischer übertragender oder übernehmender Rechtsträger aus hiesiger Sicht als Kapitalgesellschaft oder als Personengesellschaft einzuordnen ist. Dies wird noch dadurch erschwert, dass Rechtsträger in einigen Staaten (z.B. in den USA oder Frankreich) für die steuerliche Behandlung als Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft optieren können. Darüber hinaus kann sich im Rahmen von Umwandlungsvorgängen auch die Zuordnung der stillen Reserven zu den Anteilen verschieben (sogenannte disproportionale Spaltung). Dieser Effekt ist schon bei inländischen Umwandlungsvorgängen problematisch. Die Problematik würde sich durch Einbeziehung ausländischer Umwandlungsvorgänge noch verschärfen, da den deutschen Steuerbehörden die Einzelheiten des ausländischen Umwandlungsvorgangs vielfach nicht zugänglich sind.

Neben diesen Praktikabilitätsüberlegungen ist darauf hinzuweisen, dass die vorgeschlagene Änderung des § 13 Abs. 1 UmwStG durch die Regelung des § 8 b Abs. 2 KStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes größtenteils an Bedeutung verloren hat. Selbst wenn es im Rahmen einer Umwandlung von ausländischen Gesellschaften zu einer Realisierung der stillen Reserven der Anteile kommt, wird der Realisationsgewinn steuerlich nach § 8 b Abs. 2 KStG nicht erfasst, soweit die Anteile von einer Körperschaft gehalten werden. Für den deutschen Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft hat ein Verschmelzungsvorgang deshalb nur dann steuerliche Auswirkungen, wenn er als natürliche Person die Anteile im Betriebsvermögen hält oder ein Fall der §§ 17, 23 EStG vorliegt. In diesem Fall unterliegt der realisierte Gewinn beim Anteilseigner der Halbeinkünftebesteuerung.

b) Teilwertansatz bei Verlust des deutschen Besteuerungsrechts (§ 20 Abs. 3 UmwStG)

aa) Rechtslage

Diese Vorschrift verhindert die steuerneutrale Einbringung einer inländischen Personengesellschaft in eine inländische Kapitalgesellschaft, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die dem Einbringenden gewährten Anteile verloren geht. Diese Regelung ist dann zu beachten, wenn an einer inländischen Personengesellschaft ausländische Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) beteiligt sind. Veräußern die beteiligten ausländischen Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile, so ist der Veräußerungsgewinn in jedem Fall nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Inland steuerpflichtig. Bringen die ausländischen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile nach § 20 UmwStG zu Teilwerten in eine inländische Kapitalgesellschaft ein, ist der nach § 20 Abs. 4 UmwStG entstehende Einbringungsgewinn ebenfalls im Inland steuerpflichtig; bei einer Einbringung zum Teilwert entstehen bei den einbringenden Mitunternehmern keine sog. einbringungsgeborenen Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, deren spätere Veräußerung nach § 21 UmwStG steuerpflichtig wäre.

Bringen die ausländischen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile dagegen nach § 20 UmwStG zu Buch- oder Zwischenwerten in die inländische Kapitalgesellschaft ein, entstehen bei den einbringenden Gesellschaftern einbringungsgeborene Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, deren spätere Veräußerung nach § 21 UmwStG im Inland steuerlich nicht mehr erfasst werden kann. Denn in diesem Fall steht das Besteuerungsrecht für die neu ausgegebenen Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft im Regelfall (nach DBA) dem Sitzstaat des ausländischen Anteilseigners zu. Der Bundesrepublik Deutschland geht also hier im Falle einer Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten ein bestehendes Besteuerungsrecht verloren. Die Erfassung der in der inländischen Personengesellschaft bei der Einbringung vorhandenen stillen Reserven ist, soweit diese stillen Reserven auf ausländische Gesellschafter entfallen, nicht mehr möglich.

Um den dargestellten – endgültigen – Verlust des deutschen Besteuerungsrechts zu verhindern, bestimmt § 20 Abs. 3 UmwStG, dass die aufnehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert anzusetzen, d.h. also die stillen Reserven aufzudecken hat, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist (was – wie dargestellt – bei den ausländischen Anteilseignern der aufnehmenden Kapitalgesellschaft der Fall ist).

bb) Änderungsüberlegungen

Nach Auffassung der Wirtschaftsvertreter sollte der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 3 UmwStG eingeschränkt werden, so dass generell eine steuerneutrale Einbringung auch im Falle der Beteiligung ausländischer Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft ermöglicht wird. Zur Lösung des Problems ließe sich nach Auffassung der Wirtschaftsvertreter auf die für das zum Optionsmodell vorgesehenen Bestimmungen zurückgreifen (BT-Drucksache 14/2683). Diese sahen bei einer Option für den beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter die Festsetzung und zinslose Stundung der auf den Einbringungsgewinn entfallenden Einkommensteuer vor; die Stundung sollte bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile dauern (§ 4 a Abs. 3 Satz 3 KStG-E, a.a.O. S.77).

Folgende Gründe sprechen gegen die von der Wirtschaft in Anlehnung an die Lösung zum Optionsmodell geforderte „Stundungslösung“ in § 20 Abs. 3 UmwStG:

- Die Besonderheit in den von § 20 Abs. 3 UmwStG erfassten Fällen besteht darin, dass durch eine Einbringung unter dem Teilwert das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der von der Kapitalgesellschaft dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile bereits im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen wird. Es steht also bereits im Zeitpunkt der Einbringung fest, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der in den gewährten Anteilen an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft steckenden stillen Reserven, soweit sie auf ausländische Gesellschafter entfallen, definitiv verloren geht. In

diesem besonderen Fall erscheint eine großzügige Stundung der festgesetzten Einkommensteuer bis zum Zeitpunkt der späteren Veräußerung der Anteile nicht gerechtfertigt.

- Bereits im Rahmen der Diskussion des – durch das StSenkG letztlich nicht verwirklichten – Optionsmodells ist die von der Wirtschaft angesprochene Stundungsregelung im Rahmen des Optionsmodells zum Teil kritisch gesehen worden. Sie ist seinerzeit nur als konkret auf das Optionsmodell begrenzte Sonderregelung vorgesehen worden.
- Die Umsetzung des Vorschlags der Wirtschaft würde auch große praktische Schwierigkeiten mit sich bringen. Nach dem Optionsmodell sollte in den Fällen des § 20 Abs. 3 UmwStG die auf den Gewinn des Einbringenden entfallende Steuer bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile gestundet werden. Diese Veräußerung findet im Ausland statt. Es ist daher nicht sichergestellt, dass der inländische Fiskus von der späteren Veräußerung im Ausland überhaupt Kenntnis erlangt. Unter diesem Blickwinkel würde die damals vorgesehene Stundungsregelung im Ergebnis eine Stundung „auf den Sankt-Nimmerleinstag“ bedeuten und – faktisch - zu einem echten Besteuerungsverzicht führen – ein Ergebnis, das durch die Regelung des § 20 Abs. 3 UmwStG gerade vermieden werden soll.

Nach Ansicht des **Bundesministeriums der Finanzen** sollte die Problematik im Rahmen der in diesem Jahr nicht mehr zu bewältigenden grundlegenden Überarbeitung des Umwandlungssteuergesetzes aufgegriffen werden.

c) Buchwertverknüpfung bei Einbringung von Beteiligungen in eine EU-Kapitalgesellschaft (§ 23 Abs. 4 UmwStG)

aa) Rechtslage

Die Vorschrift des § 23 Abs. 4 UmwStG lässt die steuerneutrale Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegen Gewährung neuer Anteile („Anteilstausch“) über die Grenze innerhalb des Bereichs der Europäischen Union zu. Voraussetzung für die Buchwertfortführung (Steuerneutralität) beim Anteilstausch ist aus deutscher Sicht, dass die ausländische (aufnehmende) Kapitalgesellschaft die eingebrachten Anteile ebenfalls mit dem Buchwert ansetzt (sog. Buchwertverknüpfung).

bb) Änderungsüberlegungen

Die Vertreter der Wirtschaft sind der Auffassung, dass Gründe für die Beibehaltung der Buchwertverknüpfung bei Einbringungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze nach § 23 Abs. 4 UmwStG (EU-Einbringungen) nicht mehr ersichtlich sind, nachdem die inländischen Realisationsgewinne aus Veräußerungsvorgängen mit Beteiligungen an inländischen und auch ausländischen Kapitalgesellschaften nach § 8 b Abs. 2 KStG steuerfrei bleiben.

Folgende Gründe sprechen gegen die Aufgabe der Buchwertverknüpfung „über die Grenze“:

- Bei Einbringungen von Beteiligungen in reinen „Inlandsfällen“ nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ist der Realisationsgewinn aus der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile ebenfalls nach § 8 b Abs. 2 KStG steuerfrei. Trotzdem schreibt § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG für Einbringungen von mehrheitsvermittelnden Beteiligungen im Inland die Buchwertverknüpfung vor. Bei der derzeitigen Regelung für inländische Einbringungen ist es gerechtfertigt, auch für EU-Einbringungen die Buchwertverknüpfung zu fordern. Andernfalls würden nämlich Einbringungen von mehrheitsvermittelnden Beteiligungen innerhalb der EU günstiger behandelt werden als Einbringungen mehrheitsvermittelnder Beteiligungen nur im Inland. Dies

könnte einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beinhalten.

- Eine Lösung der oben angesprochenen Problematik (keine Günstigerbehandlung von Einbringungen in der EU) kann nicht darin liegen, beim Anteilstausch in Inlandsfällen (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) ebenfalls auf die Buchwertverknüpfung zu verzichten. Denn eine solche Lösung würde übersehen, dass – im Gegensatz zu den in § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG geregelten Fällen der Betriebseinbringung über die Grenze, in denen vom Gesetz vorausgesetzt wird, dass Einbringender stets eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft sein muss – bei dem in § 23 Abs. 4 UmwStG geregelten Anteilstausch über die Grenze Einbringender jeder, d.h. auch eine natürliche Person sein kann. Für den Gewinn aus der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile durch eine natürliche Person gilt § 8 b Abs. 2 KStG nicht (Veräußerer muss bei § 8 b Abs. 2 KStG wiederum eine Kapitalgesellschaft sein), sondern dieser Gewinn wäre durch die natürliche Person aufgrund der Regelung des § 3 Nr.40 EStG in jedem Fall zur Hälfte steuerpflichtig. Die Überlegung, bei dem angedachten Wegfall der Buchwertverknüpfung über die Grenze aufgrund des § 8 b Abs. 2 KStG auf das Konstrukt der einbringungsgeborenen Anteile insgesamt verzichten zu können, würde also – wenn überhaupt – nur zum Teil greifen, weil bei Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen durch natürliche Personen weiterhin Veräußerungsgewinne anfallen würden.

- Weiter ist zu beachten, dass die Expertengruppe sich dafür ausgesprochen hat, die Rückausnahme des § 8 b Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 KStG für Einbringungen von mehrheitsvermittelnden Beteiligungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG einzuschränken [siehe oben, unter II. 1. b) bb)]. Würde dieser Beschluss umgesetzt, so wäre, wenn eine einbringungsgeborene Beteiligung, die aus einer inländischen oder EU-Einbringung stammt, innerhalb der 7-Jahresfrist verkauft wird, der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Auf die Buchwertverknüpfung könnte daher nicht verzichtet werden, solange die „erweiterte“ Einbringungsklausel gelten würde.

Die Problematik sollte aus Sicht des **Bundesministeriums der Finanzen** Im Zusammenhang mit einer in diesem Jahr nicht mehr zu realisierenden grundlegenden Überarbeitung des Umwandlungssteuergesetzes aufgegriffen werden.

d) Verkauf einbringungsgeborener Anteile durch die aufnehmende EU-Kapitalgesellschaft (§ 26 Abs. 2 UmwStG)

aa) Rechtslage

Nach § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist § 23 Abs. 4 UmwStG (vgl. oben unter 1.) nicht anzuwenden, wenn die aufnehmende Kapitalgesellschaft die eingebrachten Anteile innerhalb eines Zeitraums von 7 Jahren nach der Einbringung veräußert.

bb) Änderungsüberlegungen

Die Vertreter der Wirtschaft sind der Auffassung, dass auch diese Vorschrift aufgrund der Einführung der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8 b Abs. 2 KStG im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes entbehrlich geworden ist.

Folgende Erwägungen sprechen gegen eine Aufhebung dieser Vorschrift:

Wie unter 1. zu § 23 Abs. 4 UmwStG ausgeführt, dürfte zwar der Gewinn aus der Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen sowie ein etwaiger Realisationsgewinn i.S.d. § 20 Abs. 4 UmwStG unter die Veräußerungsgewinn-Befreiung nach § 8 b Abs. 2 KStG fallen. Allerdings sind wegen des Verweises auf § 23 Abs. 4 UmwStG in § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auch hier die unter 1.b) genannten Einschränkungen zu beachten, soweit einbringungsgeborene Anteile durch natürliche Personen veräußert werden; der Veräußerungsgewinn wird – wie oben ausgeführt – nur zur Hälfte steuerfrei gestellt.

Würde die oben unter 1.c) genannte Rückausnahme für mehrheitsvermittelnde Beteiligungen nach § 8 b Abs. 4 Satz 2 Nr.2 entsprechend dem Vorschlag der Experten-

gruppe eingeschränkt, stellt sich außerdem die Frage nach der Konkurrenz zwischen § 26 Abs. 2 UmwStG und § 8 b Abs. 4 KStG. Die Vorschriften müssen aufeinander abgestimmt werden.

Nach Auffassung des **Bundesministeriums der Finanzen** sollte auch diese Problematik bei der grundlegenden Überarbeitung des Umwandlungssteuergesetzes aufgegriffen werden.

IV. Entstrickung

Vermögensmehrungen, die im Bereich des Betriebsvermögens entstanden sind, unterliegen grundsätzlich der Einkommensbesteuerung. Nach dem Realisationsprinzip gelangen sie gemeinhin jedoch erst dann zur Besteuerung, wenn sie sich verwirklicht haben (im Normalfall durch Veräußerung). Bloße Wertsteigerungen der Vermögensgegenstände führen zu stillen Reserven, werden ertragsteuerlich jedoch nicht sofort erfasst.

In bestimmten Fallkonstellationen kann es jedoch zu einer Beendigung dieser Steuerhaftung kommen, ohne dass die stillen Reserven im Wege einer „Außentransaktion“, also eines Umsatzaktes gegenüber Dritten, verwirklicht worden sind. Diese Vorgänge, durch die in Wirtschaftsgütern gebildete stille Reserven der Besteuerung entzogen werden, werden als „Steuerentstrickung“ bezeichnet.

Die steuerliche Behandlung solcher Entstrickungsvorgänge ist gesetzlich nur unvollkommen geregelt. So werden beispielsweise Fälle des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus der steuerlich relevanten Erwerbssphäre (Entnahme, § 6 Abs. Nr. 4 EStG und Betriebsaufgabe, § 16 Abs. 3 EStG) ertragsteuerlich erfasst. Weitere Regelungen betreffen die Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland (§ 12 KStG) oder den Wechsel zur Steuerbefreiung (§ 13 KStG) für Körperschaften oder den Wegzug einer seit 10 Jahren unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person mit inländischen Kapitalbeteiligungen (§ 6 AStG).

Diese Normen, die eine Steuerentstrickung tatbestandlich erfassen, statuieren entsprechende Ersatzrealisationstatbestände. Diese bewirken eine Abrechnung der stillen Reserven für steuerliche Zwecke zum letztmöglichen Zeitpunkt.

Andererseits gibt es eine Vielzahl von Regelungen, die das Realisationsprinzip durchbrechen. Diese Normen regeln Fälle, in denen auf eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven verzichtet wird, obwohl eine „Außentransaktion“, also ein Gewinnrealisierungstatbestand, gegeben ist.

Hierunter fallen beispielsweise die Regelungen des UmwStG oder die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten diversen Möglichkeiten zum steuerneutralen Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter. Auch die vorgeschlagene Änderung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (steuerneutrale Zuteilung einzelner Wirtschaftsgüter bei der Realteilung) wäre eine solche Durchbrechung des Realisationsprinzips. Gemeinsamer Grundgedanke dieser Regelungen ist das Prinzip der Buchwertverknüpfung. Danach ist eine künftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt.

1. gegenwärtige Rechtslage

Sowohl die existierenden Einzelregelungen zur Steuerentstrickung als auch die gesetzlichen Ausnahmetatbestände zum Realisationsprinzip basieren auf einem einheitlichen Grundgedanken:

Solange stille Reserven steuerlich erfasst bleiben, kann die Realisation abgewartet und können Buchwerte fortgeführt werden. Erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerverstrickung wird es erforderlich, als ultima ratio nicht realisierte Werte ertragsteuerlich abzurechnen.

Gleichwohl kann aus diesen Einzelvorschriften nach der Rechtsprechung nicht auf ein allgemeines Entstrickungsprinzip geschlossen werden, auch wenn der Bundesfinanzhof ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung umgekehrt auf eine Gewinnrealisierung über den finalen Entnahmebegriff verzichtet, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut aus seinem einen in seinen anderen Betrieb überführt.

2. Einführung einer allgemeinen Entstrickungsklausel

Durch einzelgesetzliche Maßnahmen lässt sich die Vielzahl möglicher Entstrickungssachverhalte nicht befriedigend bewältigen. Nach der Diskussion in der Expertengruppe bestand grundsätzliches Einvernehmen dahingehend, dass es einer grundsätzli-

chen Regelung bedarf, die die Grundgedanken der bisherigen Einzelbestimmungen als allgemeines Prinzip festschreibt.

Durch eine solche allgemeine Entstrickungsklausel können Erfassungslücken geschlossen werden. Sie hätte zudem gegenüber Einzelschriften den Vorteil, dass sie auch noch unerkannte oder neuartige Gestaltungen umfasst und damit künftige Steuer ausfälle verhindern könnte. Eine Vereinheitlichung der bestehenden Einzelregelungen würde nicht nur eine Vereinfachung bedeuten, sondern eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit mehr Systemgerechtigkeit herbeiführen.

Die Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes setzt indessen weitergehende und tiefere Untersuchungen und Erörterungen der damit einhergehenden Fragen voraus, bevor eine praktische Umsetzung möglich ist. Das Vorhaben ist in der gegenwärtigen Phase der Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts deshalb noch nicht realisierbar. Einer eingehenden Klärung bedarf in diesem Zusammenhang auch die Frage, inwieweit Sachverhalte der bislang steuerneutralen Übertragung von gewerblich nicht mehr genutzten Wirtschaftsgütern in eine gewerblich geprägte Gesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) künftig einen Fall der Entstrickung darstellen sollen, wenn die Übertragung allein zum Zwecke der Vermietung erfolgt. Gleiches gilt für die Ausübung des Verpächterwahlrechtes, sofern es beim Steuerpflichtigen an der ernsthaften Möglichkeit oder Absicht der Wiederaufnahme des Betriebes fehlt. Es sind ferner Fallgestaltungen mit Auslandsbezug in die Überlegungen einzubeziehen, in denen es – z.B. durch Inkrafttreten einer DBA-Regelung, Wohnsitzverlegung ins Ausland oder uneinheitliche Steuerbemessungsgrundlagen bei internationalen Vorgängen – zu einer Entstrickung stiller Reserven kommt.

Die Bedeutung einer solchen Entstrickungsklausel steigt in dem Umfang, in dem im Rahmen der bisherigen und der künftigen Gesetzgebung vermehrt die Realisierung stiller Reserven, z.B. in Umwandlungs- oder Umstrukturierungsvorgängen, aufgeschoben wird.

V. Grunderwerbsteuer

1. Rechtslage

Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, unterliegen der Grunderwerbsteuer auch dann, wenn sich der Erwerbsvorgang zwischen miteinander organschaftlich oder anderweitig verbundenen Unternehmen vollzieht (§ 1 GrEStG).

2. Änderungsüberlegungen

Die Vertreter der Wirtschaft sind der Auffassung, dass konzerninterne Umstrukturierungsmaßnahmen grunderwerbsteuerfrei bleiben müssen, da es sich um Vorgänge innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit handle. Die Grundstücke verließen den Unternehmensverbund weder wirtschaftlich noch rechtlich. Sie sehen darin eine bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zu rechtfertigende Doppelbelastung, die sich aus der Besteuerung bei Eintritt eines Grundstücks in den Konzern und der nachfolgenden Besteuerung der Umstrukturierungsmaßnahme ergibt. Dadurch würden betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen verhindert oder die Unternehmen gezwungen, allein zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer aufwendige Lösungen über die Grundstücksverpachtung durch Konzerngesellschaften zu suchen.

Konkret schlagen sie vor, bestimmte Umwandlungs-, Einbringungs- und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sowie unter § 1 Abs. 2 a und 3 GrEStG fallende Vorgänge (unmittelbarer oder mittelbarer Übergang bzw. Vereinigung von mindestens 95 v.H. der Anteile am Vermögen einer Gesellschaft) nicht als Erwerbsvorgang zu betrachten.

Zudem soll für börsennotierte Aktiengesellschaften, die an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind und durch den Aktienhandel den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG u.U. mehrmals jährlich verwirklichen können, eine gesetzliche Sonderregelung geschaffen werden, da von einem Rechtsträgerwechsel keine Rede sein könne und der mittelbare Gesellschafterwechsel auch praktisch nicht nachvollzogen werden könne.

Die Bundesländer lehnen die Forderung der Wirtschaft aus grundsätzlichen Erwägungen mehrheitlich ab. Sie befürchten, dass Vergünstigungen für konzerninterne Umstrukturierungsmaßnahmen bei anderen Gruppen von Steuerpflichtigen den Wunsch nach neuen Steuerbefreiungsvorschriften auslöst, und zwar selbst dann, wenn Rechtsvorgänge innerhalb von Konzernen nicht unter eine Befreiungsvorschrift fielen, sondern darin schon kein Rechtsträgerwechsel gesehen würde (Erwerbsausschlusstatbestand). Dies gefährde die Ziele der Grunderwerbsteuerreform 1983, nämlich den Abbau von Befreiungsvorschriften zugunsten einer Steuersatzminderung. Außerdem verstoße die vorgeschlagene Regelung gegen die zivilrechtliche Betrachtungsweise als Systembestandteil des Grunderwerbsteuerrechts. Auf die Sachherrschaft stelle das Gesetz nur ab, um dem Willen des Gesetzgebers zuwiderlaufende Gestaltungen zu verhindern.

Insgesamt rechnen die Länder mit jährlichen Steuerausfällen von 300 bis 500 Mio. DM, die sie allein zu tragen hätten. Die vorgeschlagene Regelung machte die erst in den letzten Jahren vollzogene Einführung bzw. Verschärfung der Steuertatbestände hinfällig. Demgegenüber sollten nach der Intention des Jahressteuergesetzes 1997 höhere Grunderwerbsteuereinnahmen den Wegfall der Vermögensteuer kompensieren. Letztere habe die Wirtschaft stärker belastet.

Die Länder lehnten auch eine Kompromissüberlegung ab, in den problematisierten Fällen für eine Übergangszeit einen ermäßigten Grunderwerbsteuersatz anzuwenden, um so einmalig eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung zu ermöglichen, da eine solche Vorgehensweise systematisch einer teilweisen Steuerbefreiung mit der oben dargestellten Präjudizwirkung entspräche.

Das **Bundesministerium der Finanzen** hält den rechtssystematischen Ansatz der Wirtschaft für erwägenswert. Konzerne werden definitionsgemäß aus Unternehmen gebildet, die unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind (vgl. § 15 AktG). Dadurch werden Einflussnahme und Zugriff auf die Grundstücke der Konzerntochtergesellschaften ebenfalls unter der einheitlichen Leitung der Konzernobergesellschaft zusammengefasst. Diese Sachherrschaft wechselt selbst dann

nicht, wenn das zivilrechtliche Eigentum am Grundstück von einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft auf eine andere übergeht. Insofern könnte ein Konzern nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen grunderwerbsteuerlich als ein einheitlicher Rechtsträger gesehen werden.

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass das Grunderwerbsteuergesetz im wesentlichen auf Grundstücksübertragungen zwischen selbständigen Rechtsträgern abstelle. Zulasten der Steuerpflichtigen – insbesondere solcher mit gesellschaftsrechtlichen Beziehungen – fingiert das Gesetz Erwerbsvorgänge auch ohne Eigentumsübertragungsakt, und zwar beim Erwerb bzw. Wechsel einer eigentümerähnlichen Position sowie bei der Änderung der Rechtszuständigkeit durch Anwachsung von Gesellschaftsanteilen bei neuen Gesellschaftern (§ 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG). Abzustellen ist demzufolge auf ein allen Erwerbstatbeständen zugrundeliegendes Prinzip. Es ist der Wechsel der Sachherrschaft. Liegt ein solcher nicht vor – wie bei konzerninternen Umstrukturierungsmaßnahmen – sollte das Gesetz auch zugunsten der Steuerpflichtigen nicht nur auf die formale Änderung der Eigentümer- bzw. eigentümerähnlichen Position abstellen.

Inwieweit es dadurch zu Steuerausfällen kommt, ist nicht abzusehen. Gegen nennenswerte Ausfälle spricht, dass Konzerne zur Zeit betriebswirtschaftlich komplizierte Konstruktionen wählen (Pachtverträge), die ebenfalls keine Grunderwerbsteuer auslösen. Berufungsmöglichkeiten anderer Gruppen von Steuerpflichtigen sind ebenfalls nicht zu befürchten, da es sich bei der vorgeschlagenen Regelung nicht um eine Befreiungsvorschrift handelt und außerdem andere Gruppen von Steuerpflichtigen, die wie Konzerne eine unter einheitlicher Sachherrschaft stehende Gesamtheit darstellen, nicht zu erkennen sind.

Da auch die Haushalte der Länder an die Grenzen ihrer finanziellen Belastbarkeit gelangt sind, setzt eine positive Entscheidung die Bereitschaft der Länder hierzu voraus.

C. Besteuerung verbundener Unternehmen

I. Einführung

Das deutsche Steuerrecht geht grundsätzlich von der Besteuerung der einzelnen Rechtssubjekte aus, d.h. jedes Rechtssubjekt ist für sich steuerpflichtig. Eine Ausnahme hiervon stellt die Besteuerung sogenannter Organschaften dar. Sie gilt für die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer.

Das Organschaftsrecht geht zurück auf die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs. Danach wurden mehrere Unternehmen trotz ihrer zivilrechtlichen Selbständigkeit bei besonders enger Verflechtung steuerlich als wirtschaftliche Einheit behandelt. Die theoretische Basis war dabei ebenso wie die Zielsetzung innerhalb der einzelnen Steuerarten unterschiedlich.

Die heutigen gesetzlichen Regelungen zur Organschaft haben sich eng an die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze angelehnt. Die Voraussetzungen und die Wirkungen der Organschaft sind deshalb nach wie vor nicht einheitlich.

Mit dem Steuersenkungsgesetz sind die Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft im Körperschaftsteuerrecht mit dem Verzicht auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung bereits vereinfacht worden. Im Bereich der gewerbesteuerlichen Organschaft sind die Eingliederungsvoraussetzungen mit Rücksicht auf das Votum der kommunalen Spitzenverbände vorläufig unverändert geblieben, so dass sich die körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft noch weiter auseinander entwickelt haben.

1. Rechtslage

Gegenwärtig stellen sich die gesetzlichen Regelungen zur Organschaft wie folgt dar:

a) körperschaftsteuerliche Organschaft

Nach § 14 ff. KStG setzt eine körperschaftsteuerliche Organschaft die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in einen Organträger voraus. Daneben ist ein Gewinnabführungsvertrag zwischen diesen beiden Rechtsträgern erforderlich.

- Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft setzt grundsätzlich voraus, dass der Organträger an der Organgesellschaft mittelbar oder unmittelbar in einem solche Maße beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht.
- Ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG ist ein Unternehmensvertrag, durch den sich eine AG oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an das herrschende Unternehmen abzuführen. Der Gewinnabführungsvertrag muss mindestens auf fünf Jahre abgeschlossen und durchgeführt werden.

Liegen diese Voraussetzungen vor, wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet (Zurechnungstheorie). Die Organgesellschaft bleibt hierbei persönlich und auch sachlich steuerpflichtig. Die wesentliche Bedeutung der körperschaftsteuerlichen Organschaft besteht hiernach in der Möglichkeit, innerhalb des Organkreises Gewinne und Verluste verrechnen zu können.

b) gewerbsteuerliche Organschaft

Eine gewerbsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines Organträgers eingliedert ist. Ein Ergebnisabführungsvertrag ist nicht erforderlich.

- Eine finanzielle Eingliederung liegt unter den gleichen Voraussetzungen vor, wie bei der körperschaftsteuerlichen Organgesellschaft, mit dem Unterschied,

dass hier eine Stimmenmehrheit unmittelbar gegeben sein muss. Ausnahmsweise genügt eine mittelbare Beteiligung, wenn jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt. Für die mittelbare Beteiligung ist daher eine Beteiligungskette erforderlich, die auf jeder Stufe für sich alleine die Mehrheit der Stimmrechte begründet. Durch Zusammenrechnung einer unmittelbaren mit einer mittelbaren Beteiligung oder von mehreren mittelbaren Beteiligungen kann die finanzielle Eingliederung daher nicht erreicht werden (sog. „Additionsverbot“).

- Die wirtschaftliche Eingliederung verlangt nach einer wirtschaftlichen Abhängigkeit des beherrschten von dem beherrschendem Unternehmen. Dies bedeutet zweierlei: Auf der einen Seite muss das herrschende Unternehmen eigene gewerbliche Zwecke verfolgen, denen sich das beherrschte Unternehmen unterordnen kann. Auf der anderen Seite muss das beherrschte Unternehmen nach Art einer unselbständigen Geschäftsabteilung des herrschenden Unternehmens auftreten. Hiernach fehlt es an der wirtschaftlichen Eingliederung, wenn das herrschende Unternehmen nur ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform ist oder nur eine Tätigkeit ausübt, die ausschließlich den Zwecken des beherrschten Unternehmens dient. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verneinte daher bisher die wirtschaftliche Eingliederung in den Fällen einer bloßen Betriebsaufspaltung und für den Fall, dass ein Unternehmen ohne sonstige unternehmerische Betätigung nur eine Untergesellschaft beherrscht. Demgegenüber hat die Rechtsprechung jedoch bereits eine wirtschaftliche Eingliederung bei einer geschäftleitenden Holding, die die einheitliche Leitung über mehrere abhängige Kapitalgesellschaften ausübt, anerkannt (BFH-Urteil v. 14.10.1987, BFH/NV 1989 S. 192).
- Die organisatorische Eingliederung soll gewährleisten, dass in der Geschäftsführung der Organgesellschaft der Wille des Organträgers tatsächlich durchgeführt wird. In zwei Fällen unterstellt das Gesetz die organisatorische Eingliederung,

- wenn die Organgesellschaft durch einen Beherrschungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 AktG die Leitung ihres Unternehmens dem Unternehmen des Organträgers unterstellt, oder
- wenn die Organgesellschaft eine nach den §§ 319 bis 327 AktG eingegliederte Gesellschaft ist.

Liegen diese Voraussetzungen vor, so gilt die Organgesellschaft nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG als Betriebsstätte des Organträgers. Steuerschuldner ist hiernach allein der Organträger. Die Fiktion des § 2 GewStG geht jedoch nicht so weit, dass Gewinnrealisierungen im Verhältnis von Organgesellschaft und Organträger ausgeschlossen sind; vielmehr wird der Gewerbeertrag des Organs getrennt ermittelt und dem Organträger zur Berechnung der Steuermessbeträge zugerechnet (eingeschränkte Filialtheorie, vgl. BFH-Urteil v. 25. Juli 1995, BStBl. II S. 794).

c) umsatzsteuerliche Organschaft

Voraussetzung für die umsatzsteuerliche Organschaft ist die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers. Ebenso wie bei der Gewbesteuer ist die umsatzsteuerliche Organschaft nicht abhängig von einem Gewinnabführungsvertrag.

- Eine finanzielle Eingliederung liegt im Wesentlichen unter den gleichen Voraussetzungen vor, wie bei der körperschaftsteuerlichen Organgesellschaft.
- Hinsichtlich der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung besteht weitgehende Übereinstimmung mit der gewerbsteuerlichen Organschaft.
- Im Gegensatz zu den Anforderungen bei der Körperschaftsteuer und der Gewbesteuer ist es hier jedoch unschädlich, wenn das eine oder andere Merkmal „weniger stark“ in Erscheinung tritt. Maßgeblich ist lediglich, ob das Gesamt-

bild eine „völlige Unterordnung“ erkennen lässt (vgl. BFH-Urteil v. 23. April 1964, BStBl. II S. 346).

Die umsatzsteuerliche Organgesellschaft wird als unselbständig angesehen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Unternehmer ist der Organträger. Dieser ist nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG auch Steuerschuldner. Innenumsätze innerhalb des Organkreises sind daher nicht steuerbar (Einheitstheorie).

2. Änderungsüberlegungen

Die verschiedenen Vorstellungen über eine Reform bzw. Fortentwicklung der Organisationsregelungen in Deutschland zielen in unterschiedliche Richtungen. Sie reichen von der gänzlichen Abschaffung insbesondere der gewerbesteuerlichen Organschaft über Vereinheitlichungsüberlegungen bis zur Forderung nach einer Konzernbesteuerung.

a) Abschaffung der Organschaft

aa) körperschaftsteuerliche Organschaft

Durch den Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (Definitivbesteuerung) hat die körperschaftsteuerliche Organschaft an Bedeutung gewonnen. Nach dem Wegfall der Möglichkeit, über das Anrechnungsverfahren eine körperschaftsteuerliche Verrechnung von Verlusten der Muttergesellschaft mit Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften herbeizuführen, ist ein Ausgleich von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen nur noch in den engen Grenzen der Organschaft möglich.

Eine Abschaffung der Organschaft würde die Möglichkeit der Ergebnisverrechnung zwischen selbständigen Steuersubjekten vollständig beseitigen.

bb) gewerbesteuerliche Organschaft

Forderungen nach einer gänzlichen Abschaffung der Organschaft zielen primär auf die gewerbesteuerliche Organschaft.

Die vollständige Abschaffung des Rechtsinstituts der gewerbesteuerlichen Organschaft, wie sie bisher in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG geregelt ist, würde das Steuerrecht erheblich vereinfachen, weil steuersubjektübergreifende Ergebnisverrechnungen entbehrlich würden. Endgültige Steuermindereinnahmen oder zeitweilige Aufkommensverschiebungen durch Verrechnung negativer und positiver Ergebnisse der verschiedenen Steuersubjekte entfielen.

Bei der gewerbesteuerlichen Organschaft hat die Möglichkeit der Verlustverrechnung innerhalb des Organkreises nicht nur Auswirkungen auf die Höhe des Gewerbesteueraufkommens insgesamt, sondern auch auf die Verteilung zwischen den Kommunen. Einige Kommunen würden von einer Abschaffung der Organschaft erheblich profitieren, während andere schlechter gestellt würden.

Bisher wird der Steuermessbetrag nach der Ergebnisverrechnung im Organkreis entsprechend dem Verhältnis der Arbeitslöhne zerlegt. Das hat zur Folge, dass bei einem Verlust einer der beteiligten Gesellschaften das Gesamtergebnis im Organkreis gemindert wird. Damit erhält die Gemeinde der Gewinngesellschaft eine geringere Gewerbesteuer als ohne Organschaft.

Auch wenn ohne gewerbesteuerliche Organschaft eine unmittelbare Ergebnisverrechnung im Organkreis nicht mehr möglich wäre, könnten andererseits Gewinne zum Teil durch vertragliche Gestaltungen in die Gemeinde mit dem niedrigsten Hebesatz verlagert werden. Eine Absenkung des gewerbesteuerlichen Gesamtaufkommens und die Verschiebung zwischen den Gemeinden kann durch die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft daher nicht verhindert werden.

Die kommunalen Spitzenverbände haben sich in ihrer Stellungnahme vom 28. März 2001 gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen ausdrücklich für die vollständige Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft ausgesprochen. Sie weisen darauf hin, dass aufgrund der jüngsten Steuerrechtsänderungen die für viele Kommunen positiven Effekte der gewerbsteuerlichen Organschaft mittlerweile zurückgetreten seien. Die kommunalen Spitzenverbände sehen durchaus, dass ein Verzicht auf die gewerbsteuerliche Organschaft zur Folge hätte, dass sich die räumliche Verteilung des Gewerbesteueraufkommen wieder am tatsächlichen entstandenen Gewerbeertrag des Unternehmens in der Gemeinde orientieren würde. Die hieraus folgende Umverteilung des Gewerbesteueraufkommens zwischen den Kommunen würden aber in Kauf genommen. In diesem Zusammenhang wird auch auf gewerbsteuerliche Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes bei Versicherungsunternehmen aufmerksam gemacht, die insbesondere bei Vorliegen einer gewerbsteuerlichen Organschaft zwischen Lebensversicherungsunternehmen und Sachversicherern zu erheblichen Einnahmeausfällen führen könnten. Hierzu haben die kommunalen Spitzenverbände noch eine gesonderte Stellungnahme angekündigt.

Nach den Überlegungen der Wirtschaftsvertreter zur Vereinheitlichung und Verbesserung der Organschaftsbestimmungen kommt eine Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft nicht in Betracht.

cc) umsatzsteuerliche Organschaft

Die umsatzsteuerliche Organschaft, wie sie in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG gesetzlich geregelt ist, entspricht Artikel 4 Abs. 4 S. 2 der 6. EG-Richtlinie. Die Vorgaben der 6. EG-Richtlinie lassen keine Spielräume, die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft auf nationaler Ebene abweichend zu regeln. Lediglich die Abschaffung der umsatzsteuerlichen Organschaft wäre ohne Verstoß gegen EU-Recht möglich. Eine solche Maßnahme wird jedoch zur Zeit nicht erwogen. Nach Auffassung der Wirtschaft besteht aus praktischer Sicht grundsätzlich auch kein Bedürfnis einer Harmonisierung mit den körperschaft- und gewerbsteuerlichen Vorschriften.

b) Konzernbesteuerung

Die Organschaftsregeln bedingen, dass die Gesellschaften im Organkreis ihr steuerliches Ergebnis als selbständige Unternehmen ermitteln. Zwischengewinneliminierungen bei organschaftsinternen Vorgängen (wie der Übertragung von Wirtschaftsgütern) finden daher nicht statt.

Die Vertreter der Wirtschaft regen an, eine umfassende Ergebnisverrechnung zwischen wirtschaftlich verbundenen Unternehmen zuzulassen. Insoweit wird auf entsprechende Regelungen in anderen Staaten (z.B. Großbritannien) verwiesen. Ein derartiges Konzernsteuerrecht könnte an handelsrechtliche Regelungen anknüpfen, nach denen wirtschaftlich verbundene Unternehmen eine konsolidierte Bilanz aufzustellen haben.

c) Vereinheitlichung

Eine Vereinheitlichung der Voraussetzungen für die körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerliche Organschaft entspräche dem Interesse einer Harmonisierung und Vereinfachung des Steuerrechts. Vorschläge zur Angleichung der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft betreffen jeweils Einzelüberlegungen zu spezifischen Problembereichen. Sie werden daher im Zusammenhang mit den weiter unten ausführlich dargestellten Einzelpunkten angesprochen und dargelegt.

3. Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Eine Eliminierung von Zwischenergebnissen innerhalb des Konzernverbands würde Grundsätze des deutschen Besteuerungsrechts berühren. Konzernunternehmen sind zivilrechtlich selbstständig und insofern grundsätzlich eigenständige Steuersubjekte. Ausnahmen von der subjektsbezogenen Besteuerung sind nur bei sachlich gebotener Begründung in engen Grenzen zulässig.

Eine solche Ausnahme ist die Möglichkeit der Verlustverrechnung innerhalb des Organkreises. Sie hat ihre Rechtfertigung hauptsächlich in der Verpflichtung zur Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme, die sicherstellt, dass dem Organträger die ihm steuerlich zuzurechnenden Ergebnisse auch tatsächlich zugute kommen beziehungsweise ihn belasten. Der Gewinnabführungsvertrag beeinflusst tatsächlich die Leistungsfähigkeit der Organgesellschaft und des Organträgers (wegen der Voraussetzungen des Gewinnabführungsvertrages vgl. unter II 1.).

Einer nur aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründeten Konzernbesteuerung fehlt es hingegen an einer klaren und eindeutigen Anknüpfung. Zudem müsste das Gesamtergebnis im Konzern aufwendig konsolidiert und um konzerninterne Leistungsbeziehungen bereinigt werden. Der Kreis der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen und der Grad der Konsolidierung müsste bestimmt werden und würde zu weiteren Komplikationen im Steuerrecht führen.

Im Übrigen könnten kleinere Unternehmen von der Schaffung eines Konzernsteuerrechts kaum profitieren. Im Ergebnis würde deshalb der Mittelstand durch solche einseitigen Maßnahmen vornehmlich zugunsten größerer gegliederter Unternehmen benachteiligt.

Auch gegenüber dem Hinweis auf internationale Entwicklungen ist Zurückhaltung geboten. Auch wenn es im Ausland vielfach Tendenzen einer Gruppenbesteuerung geben mag, so bestehen im Detail, bedingt durch das jeweils andersartige steuerliche Umfeld, erhebliche Unterschiede. Es bedarf insoweit einer sehr differenzierten und sorgfältigen Gesamtbetrachtung..

Die Anregung der Wirtschaft ist daher auch nach ihrem eigenen Verständnis gegenwärtig lediglich als allgemeiner Denkanstoß mit langfristiger Ausrichtung zu verstehen.

Der Forderung der Kommunalen Spitzenverbände, die gewerbsteuerliche Organgesellschaft abzuschaffen, sollte derzeit nicht gefolgt werden. Der Belastung der Unternehmen durch die Gewerbesteuer ist im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes weit-

gehend durch die Tarifgestaltung bei der Körperschaftsteuer und durch die pauschale Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer in § 35 EStG Rechnung getragen worden, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern. Dem würde es widersprechen, wenn die gewerbesteuerliche Ergebniskonsolidierung zu Lasten der Unternehmen verändert würde.

Das Institut der Organschaft in seiner traditionellen Ausgestaltung sollte auch in der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer beibehalten werden. Ertragsteuerlich ermöglicht es eine Ergebniskonsolidierung innerhalb unternehmerischer Einheiten, die den Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts entspricht. Insbesondere bietet sie die Grundlage für die Durchbrechung des Subjektsprinzips und berücksichtigt den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

II. Körperschaftsteuer

1. Wegfall des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftsteuer

a) Rechtslage

Mit dem Verzicht auf die Merkmale der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung im Steuersenkungsgesetz wurden die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft wesentlich vereinfacht. Maßgebliche Voraussetzung für eine Organschaft ist weiterhin aber – neben der finanziellen Eingliederung – ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes.

b) Änderungsüberlegungen

Nach den Ausführungen der Wirtschaftsvertreter hat der Zwang zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages weitreichende außersteuerliche Wirkungen, die es nahe legen, sich für Zwecke der steuerlichen Ergebnisverrechnung von dem zivilrechtlichen Merkmal des Gewinnabführungsvertrages zu lösen.

So könne ein Gewinnabführungsvertrag – wegen des eingeschränkten Erfolgsdrucks – die Motivation der Geschäftsleitung einer Organgesellschaft beeinträchtigen, da Gewinne zwingend entzogen, andererseits Verluste stets ausgeglichen werden. Zudem schmälere der Ausgleich von Verlusten die Dividendenfähigkeit des Organträgers, während die Übernahme von Gewinnen Ausschüttungszwänge auslösen könne. Da sich der Organträger der Verlustübernahmeverpflichtung selbst bei Gefährdung der eigenen Existenz nicht durch Kündigung entziehen könne, werde die Haftungsbeschränkung auf das Eigenkapital der Organgesellschaft faktisch aufgehoben. Auch habe der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages weitreichende gesellschaftsrechtliche Konsequenzen, bedingt etwa durch das bestehende Genehmigungserfordernis durch die Hauptversammlung des Organträgers oder die garantierte Mindestdividende gegenüber Minderheitsaktionären, die häufig zu zusätzlichen finanziellen Belastungen

führe. Bei Konzernen mit einer Buchführung nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen könne ein Gewinnabführungsvertrag mit einer Tochtergesellschaft problematisch sein.

Soweit aus solchen Erwägungen der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages unterbleiben müsse, bliebe den betreffenden Unternehmen die steuerliche Ergebnisverrechnung verwehrt.

Es wird auch darauf hingewiesen, dass im Ausland ein Gewinnabführungsvertrag regelmäßig nicht als Voraussetzung für die steuerliche Ergebniszurechnung gefordert werde.

Die Vertreter der Wirtschaft schlagen deshalb vor, denjenigen Unternehmen, die keinen Gewinnabführungsvertrag abschließen, ein Wahlrecht für die steuerliche Ergebnisverrechnung einzuräumen, das durch einen Antrag ausgeübt wird.

Als vermittelnde Lösung sei es auch denkbar für die steuerliche Ergebnisverrechnung an einen Beherrschungsvertrag, eine harte Patronatserklärung oder an die Voraussetzungen des faktischen Konzerns anzuknüpfen, da die Muttergesellschaft auch in diesen Fällen zivilrechtlich für die Tochtergesellschaft einstehen müsse.

Für die Beibehaltung des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftsteuer wird von den Vertretern der Finanzverwaltung insbesondere angeführt, dass der Gewinnabführungsvertrag die sachliche Rechtfertigung für die vom Subjektprinzip abweichende steuerliche Ergebniszurechnung bei der Muttergesellschaft darstellt. Er sei erforderlich, um die Verlustverrechnung der Höhe nach auf die von der Muttergesellschaft tatsächlich getragenen Verluste einer notleidenden Tochtergesellschaft zu beschränken.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** erfüllt nur der Gewinnabführungsvertrag die obigen Funktionen. Auf ihn kann auch nicht, wie von den Vertretern der Wirtschaft vorgeschlagen, verzichtet werden, weil sich eine gesellschaftsrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung auch aus anderen Rechtsgründen ergeben

kann (z.B. aus einem Beherrschungsvertrag, einer Patronatserklärung oder aus dem Vorliegen eines faktischen Konzerns). Nur der Gewinnabführungsvertrag rechtfertigt die umfassende Ergebniszurechnung beim Organträger, da er sowohl die Abführung des Gewinns als auch die Verpflichtung zur Verlustübernahme regelt. Aus den von den Vertretern der Wirtschaft vorgeschlagenen Anspruchsgrundlagen kann sich jedoch nur eine Verlustübernahmeverpflichtung ergeben. Im Übrigen würde das Besteuerungsverfahren bei einem Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag mit Streitigkeiten über zivilrechtliche Vorfragen belastet, wenn für die steuerliche Ergebniszurechnung im jeweiligen Einzelfall festgestellt werden müsste, ob sich eine Verlustübernahmeverpflichtung aus anderen Anspruchsgrundlagen ergibt.

Der Vorschlag, die Höhe der Verlustübernahme bei Fehlen eines Gewinnabführungsvertrages auf die Höhe des Eigenkapitals der Tochtergesellschaft zu begrenzen, würde zu erheblichen Komplizierungen führen, wie die Erfahrung mit der Regelung des § 15 a EStG zeigt.

Soweit die Wirtschaft damit argumentiert, dass es im Ausland vielfältige Strukturen der Ergebnisverrechnung gibt, ist zu berücksichtigen, dass sich das steuerliche Umfeld in diesen Staaten zum Teil erheblich vom hiesigen unterscheidet. Diese Unterschiede und deren Wirkungen bedürfen einer eingehenden Prüfung bevor entschieden werden kann, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen im Inland auf den Gewinnabführungsvertrag verzichtet werden kann.

Ein Verzicht auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages würde die körperschaftsteuerliche Organschaft nochmals erheblich erleichtern und zu einer Ausweitung der Organschaft führen. Der daraus resultierenden erweiterte Umfang an Verlustverrechnungsmöglichkeiten hätte erhebliche Aufkommenseinbußen zur Folge.

Ein Folgeproblem der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages wäre auch die Frage, in welchem Umfang das Einkommen dem Organträger zugerechnet werden soll (in vollem Umfang oder entsprechend der Beteiligungsquote).

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** scheint ein Verzicht auf das Merkmal des Gewinnabführungsvertrages zur Zeit nicht möglich. Die Frage einer Besteuerung verbundener Unternehmen unter stärkerer Berücksichtigung von Konzerngesichtspunkten bedarf einer umfassenderen Aufbereitung im Rahmen längerfristiger Überlegungen (vgl. unter I.).

2. Organschaftliche Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen

a) Versicherungsaktiengesellschaften

aa) Rechtslage

Die deutsche Versicherungswirtschaft weist auf das Problem hin, dass aufgrund des traditionell in Deutschland bestehenden (aufsichtsrechtlichen) Spartenentrennungsprinzips die Sparten Lebensversicherung, Krankenversicherung sowie Schaden- und Unfallversicherung jeweils nur von separaten Versicherungsunternehmen betrieben werden dürfen. Bisher wurde im Anrechnungsverfahren innerhalb der Gruppe durch die Möglichkeit der Steueranrechnung bei kapitalmäßig verflochtenen Unternehmen eine Ergebnisverrechnung ermöglicht – das Vorliegen einer Organschaft war nicht notwendig.

Die Versicherungsaktiengesellschaften können derzeit in der Regel keine Ergebnisverrechnung im Rahmen einer Organschaft erreichen. Die Zustimmung zum Abschluss von Ergebnisabführungsverträgen wird vom Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen im Rahmen seiner Aufsichtsfunktion, insbesondere bei der Beteiligung von Personenversicherern (Lebens- und Krankenversicherern) als potentielle Organträger, regelmäßig versagt.

bb) Änderungsüberlegungen

Die Versicherungswirtschaft spricht sich für einen Wegfall des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrages, gegebenenfalls als Sonderregelung für das Versicherungswesen, aus.

Ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen kann Organgesellschaft eines Sachversicherers sein und auch einen entsprechenden Ergebnisabführungsvertrag abschließen.

Aus Sicht der Versicherungsaufsicht hat das BAV für den Fall, dass ein privates Krankenversicherungsunternehmen Organgesellschaft eines Sachversicherers (Organträger) ist, einen Gewinnabführungsvertrag für grundsätzlich genehmigungsfähig erachtet. In dem Vertrag sei lediglich klarzustellen, dass als Gewinn nur das abgeführt werden darf, was nach Abzug der durch Gesetz, Verordnung oder von der Aufsichtsbehörde vorgeschriebenen Zuführungen verbleibt. Dem abführenden Unternehmen muss vertraglich die Befugnis eingeräumt werden, im erforderlichen Umfang freie Rücklagen zu bilden. Insbesondere um den gesetzlichen Solvabilitätsanforderungen zu genügen. Im Vertrag muss festgehalten werden, dass ein Kündigungsverlangen des BAV ein wichtiger Grund ist, der zur Auflösung des Vertrages führt. Zudem wird nur eine befristete Genehmigung eines Gewinnabführungsvertrages erteilt.

Das BAV hat früher Gewinnabführungsverträge aufsichtsrechtlich für nicht zulässig erachtet, wenn ein Lebensversicherungsunternehmen Organgesellschaft eines Sachversicherers war. Dieser Standpunkt wird nunmehr aufgegeben. Nach Änderung des § 81c VAG in Verbindung mit dem Inkrafttreten der Verordnung über die Mindestbeitragsrückerstattung in der Lebensversicherung vom 23. Juli 1996 (ZRQuotenV) ist sichergestellt, dass die Versicherten in angemessenem Umfang an den Überschüssen eines Lebensversicherungsunternehmens beteiligt werden.

Eine Genehmigung soll auch dort bei Einhaltung der entsprechenden Parameter erfolgen.

Im Übrigen kann dem Vorschlag der Versicherungswirtschaft, bei den Versicherungsaktiengesellschaften auf den Gewinnabführungsvertrag zu verzichten, nicht gefolgt werden. Eine solche Ausnahmeregelung ließe sich nicht auf die Versicherungswirtschaft begrenzen und würde Präcedenzwirkung entfalten. Ziel der Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts ist nicht die Schaffung weiterer Sonderregelungen, sondern eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.

Ein Verzicht auf einen Gewinnabführungsvertrag verbunden mit einem Antragsrecht für eine Organschaftsbesteuerung wäre auch deshalb nicht zu rechtfertigen, da der Organträger rechtlich nicht verpflichtet wäre, für die Verluste der Organgesellschaft einzustehen.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** kommen organschaftliche Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen nicht in Betracht.

b) Öffentlich-rechtliche Unternehmen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

aa) Rechtslage

Bei öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (VvaG) scheidet die Möglichkeit der steuerlichen Organschaft bereits daran, dass es im Gegensatz zu Versicherungs-Aktiengesellschaften nicht möglich ist, untereinander eine Organschaft zu bilden. Sie können rechtsformbedingt die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nicht herstellen.

bb) Änderungsüberlegungen

Die Versicherungswirtschaft regt eine umfassende Sonderregelung für öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen, VvaG und sonstige körperschaftsteuerliche Subjekte im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 6 KStG an, die die Herstellung einer Organschaft ohne finanzielle Eingliederung ermöglichen soll. Anstelle der finanziellen

Eingliederung soll dabei daran angeknüpft werden, ob die Körperschaften unter einheitlicher Leitung mit einheitlicher Willenbildung stehen oder die Voraussetzungen des § 18 Abs. 2 AktG für Konzerne erfüllen (horizontale Eingliederung).

Den öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen entstehen durch den Systemwechsel keine Nachteile. Die Verlustverrechnungsmöglichkeiten ändern sich durch die Steuerreform nicht, da auch bisher schon eine Definitivbesteuerung erfolgte (vgl. § 8 Abs. 5 KStG a.F.).

Auch hier spricht die zu erwartende Präzedenzwirkung gegen die Schaffung von Sonderrecht. Das Merkmal der finanziellen Eingliederung ist eindeutig und sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung leicht zu handhaben. Demgegenüber wäre das Merkmal „unter einheitlicher Leitung“ auslegungsbedürftig und streitanfällig.

Die Schaffung organschaftlicher Sonderregelungen für öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen sollte nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** bereits aus grundsätzlichen Erwägungen unterbleiben.

3. Vororganschaftliche Verluste

a) Rechtslage

Die steuerliche Berücksichtigung vororganschaftlicher Verluste ist in der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterschiedlich geregelt. Körperschaftsteuerlich darf nach § 15 Nr. 1 KStG ein Verlustabzug aus der Zeit vor dem Abschluss des Gewinnabführungsvertrags das Einkommen der Organgesellschaft, das diese während der Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags bezieht, nicht mindern (Abschnitt 61 S. 1 KStR).

Gewerbesteuerlich sind die vor der Gründung des Organschaftsverhältnisses beim Organ entstandenen Gewerbeverluste von dem getrennt ermittelten positiven Gewer-

beertrag des Organs abzuziehen (Abschnitt 68 Abs. 5 GewStR). Sie kommen damit über die Zurechnung des gekürzten Gewerbeertrags an den Organträger im Organkreis zur Anrechnung.

b) Änderungsüberlegungen

Die Wirtschaft fordert eine Berücksichtigung vororganschaftlicher Verluste – so wie bei der Gewerbesteuer schon jetzt – auch bei der Körperschaftsteuer. Danach sollen die vororganschaftlichen Verluste auf der Ebene der Organgesellschaft verrechnet werden, bevor das verbleibende Einkommen dann dem Organträger zugerechnet wird.

Aus Sicht der Finanzverwaltung sollten die Regelungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft angeglichen werden. Die Verwaltung spricht sich tendenziell gegen eine steuerliche Berücksichtigung von vororganschaftlichen Verlusten sowohl bei der körperschaftsteuerlichen als auch bei der gewerbesteuerlichen Organschaft aus. Eine Berücksichtigung vororganschaftlicher Verluste im Organkreis würde die Verlustübernahme wesentlich erleichtern und könnte als Gestaltungsinstrument genutzt werden. Dadurch könnten insbesondere andere Regelungen zur Beschränkung oder Verhinderung der Verlustnutzung (z.B. § 8 Abs. 4 KStG) umgangen werden.

4. Organschaft zu ausländischen Rechtsträgern

a) Rechtslage

Nach gegenwärtiger Rechtslage müssen sowohl der Organträger (§ 14 Nr. 2 KStG) als auch die Organgesellschaft (§ 14 S. 1 KStG) Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben. Damit werden an die Voraussetzungen der Organschaft höhere Anforderungen gestellt als an eine unbeschränkte Steuerpflicht.

b) Änderungsüberlegungen

In der Expertengruppe wurde erörtert, ob auf diesen „doppelten Inlandsbezug“ verzichtet werden kann und die Voraussetzungen der Organschaft an die der unbeschränkten Steuerpflicht angeglichen werden können.

Nach einer Anpassung der Organschaftsvoraussetzungen an die Voraussetzungen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht würde es ausreichen, wenn sich der Sitz oder die Geschäftsleitung des Organträgers im Inland befindet.

Dies setzt voraus, dass ein ausländischer Rechtsträger einen Gewinnabführungsvertrag abschließen kann, der den Voraussetzungen des § 14 KStG (§ 291 Abs. 1 AktG) oder zumindest des § 17 KStG entspricht.

Problematisch ist, dass Gesellschaften, die nur ihre Geschäftsleitung im Inland haben, in Deutschland die Rechtsfähigkeit fehlen könnte. Nach der vom Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen sogenannten „Sitztheorie“ besitzt eine Gesellschaft nur solange die inländische Rechtsfähigkeit, wie sie ihren Verwaltungssitz im Staat ihrer Gründung hat. Bei einer Verlagerung des Sitzes in einen anderen Staat würde sie die ursprünglich vorhanden gewesene Rechtsfähigkeit verlieren und könnte demnach keine zivilrechtlich wirksamen Verträge abschließen, also auch keinen Gewinnabführungsvertrag.

Nach der „Centros-Entscheidung“ des EuGH vom 9. März 1999 (Rechtssache C 212/97, DB 1999 S. 625) ist gegenwärtig ungewiss, ob die „Sitztheorie“ gegen EU-Recht verstößt. Der Bundesgerichtshof hat diese Frage dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt (VII ZR 370/98).

Die Vertreter der Wirtschaft sprechen sich unabhängig vom Ausgang des laufenden Vorlageverfahrens vor dem EuGH für eine sofortige Gesetzesänderung aus. Die Begriffe „Sitz“ und „Geschäftsleitung“ in steuerrechtlichem Sinne stimmten nicht mit

den Begriffen nach internationalem Privatrecht („Verwaltungssitz“) überein, so dass eine steuerliche Regelung unabhängig von der zivilrechtlichen Rechtslage möglich sei.

Auch die Vertreter der Finanzverwaltung vertreten die Auffassung, es künftig als Voraussetzung für die Organschaft ausreichen zu lassen, wenn sich der Sitz oder die Geschäftsleitung des Organträgers im Inland befindet. Es wird davon ausgegangen, dass die Unternehmen regelmäßig eine deutsche Buchführung erstellen, die der Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden kann.

Es besteht Einigkeit darüber, dass eine gesetzlichen Regelung zur Anpassung der Organschaftsvoraussetzungen an die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht auch kurzfristig möglich ist. Soweit der ausländische Rechträger nach der Sitztheorie nicht rechtsfähig sei und er daher keinen Gewinnabführungsvertrag abschließen könne, liefe die Regelung allenfalls leer.

5. Organschaftsausgleichsposten

a) Rechtslage

Dem Organträger wird das Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet. Bei der Ermittlung des Einkommens beim Organträger bleibt die Gewinnabführung außer Ansatz (A 57 Abs. 1 KStR). Stimmen das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und die handelsrechtliche Gewinnabführung überein, wird so eine organkreisinterne Doppelbelastung von Vermögensmehrungen vermieden.

Wenn handelsrechtliche Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung voneinander abweichen, kann es dagegen zu einer doppelten Belastung bzw. einer Nichtbesteuerung im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung kommen, weil „abgeführter Gewinn“ und „zuzurechnendes Einkommen“ nicht übereinstimmen.

Die Praxis hilft sich hier mit den sogenannten Ausgleichsposten (Abschnitt 59 KStR). Der aktive Ausgleichsposten beim Organträger soll die Doppelbesteuerung im Or-

gankreis vermeiden (Minderabführung). Der passive Ausgleichsposten soll die Einmalbesteuerung sicherstellen (Mehrabführung).

Auch nach der Systemumstellung zum Halbeinkünfteverfahren sind Korrekturinstrumente in den Fällen der Mehr- oder Minderabführung zumindest noch in den Fällen erforderlich, in denen Organträger ein Personenunternehmen ist, da eventuelle Ausgleichsposten hälftig in die Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn eingehen.

b) Änderungsüberlegungen

Die Vertreter der Wirtschaft schlagen vor, aus Vereinfachungsgründen Minderabführungen wie Einlagen des Organträgers in das Vermögen der Organgesellschaft und Mehrabführungen wie (andere) Ausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln.

Nach Ansicht der Verwaltung könnte der Vorschlag der Wirtschaft eine denkbare Alternative darstellen, da der Ansatz von Ausgleichsposten oder die Ausschüttungs-/Einlage-Lösung im Grundsatz zu gleichen Ergebnissen führen dürfte. Die gesetzliche Ausgestaltung der Regelung bedürfte jedoch einer eingehenderen Prüfung.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** besteht kurzfristig kein gesetzlicher Änderungsbedarf.

III. Gewerbesteuer

1. Angleichung an die Körperschaftsteuerliche Organschaft

a) Rechtslage

Bei der Gewerbesteuer ist der Gewinnabführungsvertrag bisher nicht Voraussetzung für das Vorliegen der Organschaft.

Der Grund dafür ist, dass die Organschaft bei der Gewerbesteuer eine Gemeindefunktion erfüllt. Durch das Institut der Organschaft im Gewerbesteuerrecht soll eine Manipulation bei der Verteilung des Gewerbesteueraufkommens auf unterschiedliche Gemeinden vermieden werden. Dem wird mit den Regeln der Zerlegung im Organschaftskreis durch die Fiktion der Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers entgegengewirkt.

Die Gemeindefunktion der Organschaft als Begründung für die unterschiedlichen Voraussetzungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer trägt nicht mehr, da sich die Wirkungen der Organschaft durch die atypische stille Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft leicht aushebeln lassen (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juli 1995, BStBl. II S. 794). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden die Gewerbeerträge der Organgesellschaft in den Fällen der atypischen stillen Gesellschaft nicht dem Organträger zugerechnet. Sie sind vorrangig bei der Mitunternehmerschaft (Organgesellschaft und Still) zu erfassen. Damit bleibt es im Ergebnis bei der getrennten Besteuerung wie ohne Organschaft.

b) Änderungsüberlegungen

Wegen der verteilungspolitischen Aufgabe der Organschaft im Gewerbesteuerrecht wurde bisher auf den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages verzichtet.

Nachdem die Gemeindefunktion der gewerbsteuerlichen Organschaft eingeschränkt ist, scheint es sinnvoll, den Gleichklang zwischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer herzustellen und auch die gewerbsteuerliche Organschaft vom Vorliegen eines Gewinnabführungsvertrages – bei gleichzeitigem Verzicht auf die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung – abhängig zu machen. Für die Wirtschaft hätte dies den Vorteil, dass bei einem Wegfall der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung als Voraussetzung auch für die gewerbsteuerliche Organschaft ein Gestaltungselement bleibt, welches Mutter- und Tochterunternehmen nicht allein wegen der finanziellen Verflechtung in die (Zwangs-)Organschaft treibt. Den Bedenken der Kommunen, dass sich bei Abschaffung der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung als Voraussetzung für das Vorliegen der gewerbsteuerlichen Organschaft das Gewerbesteueraufkommen der Kommunen grundlegend verändert, würde man mit der Voraussetzung eines Gewinnabführungsvertrages ebenfalls entgegentreten können. So wäre sichergestellt, dass in den Fällen der körperschaftsteuerlichen Organschaft – wie bisher – gleichzeitig auch eine gewerbsteuerliche Organschaft vorliegt.

Die Vertreter der Wirtschaft befürworten zwar eine Angleichung der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen, insbesondere einen Verzicht auf die Erfordernisse der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung. Sie sprechen sich jedoch nachdrücklich gegen die Einführung des Gewinnabführungsvertrages als Voraussetzung für die gewerbsteuerliche Organschaft aus. Neben ihren grundsätzlichen Einwänden gegen den „Zwang zum Gewinnabführungsvertrag“ (vgl. oben unter II.1.b.) äußern sie die Befürchtung, dass Änderungen zu zusätzlichen Gewerbesteuerbelastungen insbesondere für Personengesellschaftskonzerne führen könnten.

Die kommunalen Spitzenverbände haben sich in ihrer Stellungnahme vom 28. März 2001 an das Bundesministerium der Finanzen für den Fall, dass die Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft nicht durchsetzbar sei, dafür ausgesprochen, auch für die Gewerbesteuer das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages zu fordern. Notwendig sei sogar, dass neben dem Ergebnisabführungsvertrag auch noch die wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung hinzutreten müssten.

Die Teilnehmer der Expertengruppe sind sich darin einig, dass eine gewerbesteuerliche Zwangsorganschaft vermieden werden sollte. Die Vertreter der Wirtschaft schlagen vor, für Zwecke der Gewerbesteuer an der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung festzuhalten und eine solche Eingliederung immer dann zu vermuten, wenn ein Gewinnabführungsvertrag vorliegt. Damit wäre weiterhin eine gewerbesteuerliche Organschaft nach den bisherigen Kriterien (ohne GAV) möglich. Eine solche Lösung würde auch größere Verwerfungen beim örtlichen Gewerbesteueraufkommen vermeiden, da wie bisher in den Fällen der körperschaftsteuerlichen Organschaft regelmäßig auch eine gewerbesteuerliche Organschaft vorliegt.

Das **Bundesministerium der Finanzen** befürwortet die vorgeschlagene Kompromisslösung.

2. Ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte als Organgesellschaft

a) Rechtslage

Nach derzeitigem Recht kann bei der Gewerbesteuer eine ausländische Kapitalgesellschaft Organgesellschaft sein, soweit sie im Inland einen Gewerbebetrieb unterhält. Diese Rechtslage geht auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 28. März 1979 (BStBl II S. 447) zurück.

Danach nimmt die für die Organgesellschaft zuständige Gemeinde an der Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags des Organträgers teil. Der Zweck der Organschaft erfordert es nicht, dass die Organgesellschaft ein inländisches Unternehmen ist, da der Bezug des Organunternehmens zum Inland schon dadurch hergestellt ist, dass es im Inland einen Gewerbebetrieb unterhält.

b) Änderungsüberlegungen

Sollte ein Gewinnabführungsvertrag zukünftig auch bei der Gewerbesteuer für die Anerkennung der Organschaft verlangt werden, wäre eine gewerbesteuerliche Organschaft mit einer ausländischen Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft nicht mehr möglich.

Zwar kann ein inländischer Organträger einen Gewinnabführungsvertrag mit der ausländischen Stammhausgesellschaft bezogen auf den inländischen Betriebsstättengewinn abschließen. Ein solcher Teil-Gewinnabführungsvertrag stellt aber keinen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 S. 1 2. Alt. AktG dar, der den Anforderungen für eine steuerliche Organschaft genügt. Es handelt sich vielmehr um einen anderen Unternehmensvertrag i.S. des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG, der eine besondere schuldrechtliche Vereinbarung über die Gewinnabführung enthält. Eine abhängige ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte könnte danach keinen den Anforderungen einer steuerlichen Organschaft genügenden Gewinnabführungsvertrag abschließen. Ein steuerliches Organschaftsverhältnis wäre nicht möglich.

Da jedoch die Einführung des Gewinnabführungsvertrages als Voraussetzung der gewerbesteuerlichen Organschaft kurzfristig nicht erwogen wird, bleibt die gegenwärtige Rechtslage unberührt.

3. Additionsverbot

a) Rechtslage

Mit dem Steuersenkungsgesetz wurde für die körperschaftsteuerliche Organschaft das sogenannte Additionsverbot bei mittelbaren Beteiligungen abgeschafft. Die Organschaftsvoraussetzung der „finanziellen Eingliederung“ (vgl. oben unter I.1.b.bb) kann nach § 14 Nr. 1 Satz 2 KStG nunmehr auch unter Zusammenrechnung von mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen erfüllt werden.

Für die gewerbesteuerliche Organschaft muss sich die Mehrheit der Stimmrechte weiterhin aus der unmittelbaren Beteiligung ergeben. Eine mittelbare Beteiligung genügt ausnahmsweise dann, wenn jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.

b) Änderungsüberlegungen

Die Forderungen nach einer Vereinheitlichung und Vereinfachung der Organschaftsvoraussetzungen beziehen sich auch auf die Abschaffung des Additionsverbots für die gewerbesteuerliche Organschaft. Es bestehen keine Bedenken, das Gewerbesteuergesetz diesbezüglich an die Regelungen bei der Körperschaftsteuer anzupassen.

Nach **Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen** sollte das Additionsverbot bei der gewerbesteuerlichen Organschaft abgeschafft werden.

4. Gewerbesteuerumlage

a) Rechtslage

Die bislang anerkannte Methode zur Ermittlung der Gewerbesteuerumlage im Konzernkreis nach dem sog. „stand alone-Verfahren“ wurde durch den BGH in seinem Urteil vom 1. März 1999 II ZR 312/97 in Frage gestellt. Nach diesem Verfahren wird die an den Organträger abzuführende Gewerbesteuerumlage auf Grundlage einer fiktiven Steuerpflicht der Organgesellschaft ohne Bestehen einer Organschaft ermittelt.

b) Änderungsüberlegungen

Da in der Praxis momentan erhebliche Unsicherheit bestehe, spricht sich die Wirtschaft für eine Verwaltungsanweisung aus, nach der die bisherige Übung (stand-alone-Verfahren) nicht zu beanstanden sei.

Derzeit ist ein Verfahren beim Bundesfinanzhof unter I R 57/00 (Vorinstanz FG Köln vom 11. April 2000 - 13 K 2707/96) zu der Frage anhängig, ob eine GmbH als Organgesellschaft die Umlage der Gewerbesteuerbelastung des Organträgers nur bis zur Höhe der tatsächlich gezahlten Steuerbeträge als Betriebsausgabe absetzen kann. Mit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist noch im Laufe dieses Jahres zu rechnen. Aus diesem Grunde besteht gegenwärtig kein Handlungsbedarf.

5. Rechtsform der Organgesellschaft

a) Rechtslage

Nach geltendem Recht ist eine Personengesellschaft gewerbesteuerlich selbständig. Sind mehrere zivilrechtlich selbständige Personengesellschaften in einer Unternehmensgruppe verbunden, so unterliegt jede Gesellschaft getrennt der Gewerbesteuer. Zwangsläufig unterbleibt damit auch eine Verrechnung von positiven und negativen Gewerbeerträgen.

b) Änderungsüberlegungen

Die Vertreter der Wirtschaft fordern die Schaffung organschaftsähnlicher Regelungen für Personengesellschaften mit der Möglichkeit einer Konsolidierung der gewerbesteuerlichen Ergebnisse. Die derzeit fehlende Konsolidierungsmöglichkeit für gewerbesteuerliche Ergebnisse in Personengesellschaftskonzernen werde künftig im Rahmen der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG zusätzliche Bedeutung gewinnen. Wenn die Mutterpersonengesellschaft und/oder eine oder mehrere Tochterpersonengesellschaften Gewerbeverluste erleiden, könne es zu Anrechnungsüberhängen und

Verwerfungen kommen. Denkbar wäre auch eine besondere gewerbsteuerliche Konsolidierungsmöglichkeit, z.B. bei 100%iger Tochterpersonengesellschaft (GmbH & Co KG mit Komplementär, der nur Haftungsfunktion hat).

Nach übereinstimmender Ansicht handelt sich um einen komplexen Problemkreis, der einer vertieften Erörterung bedarf. Eine konzeptionelle Lösung kann allenfalls längerfristig entwickelt werden.

IV. Sonstiges

1. Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden

a) Rechtslage

Das Abzugsverbot des § 3 c Abs. 1 EStG bezweckt, die Gewährung doppelter Steuervorteile zu vermeiden, indem einem Steuerpflichtigen neben dem Vorteil der Steuerbefreiung nicht noch der weitere Vorteil des Abzugs korrespondierender Ausgaben eingeräumt wird.

Unter den Anwendungsbereich von § 3 c Abs. 1 EStG fallen nach dem Steuersenkungsgesetz auch Dividendenzahlungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften. Nach § 8 b Abs. 1 KStG ist eine Dividende, die eine Körperschaft bezieht, nicht steuerpflichtig. Aufwendungen, z.B. Schuldzinsen aus der Fremdfinanzierung des Anteilerwerbs, können somit nach § 3 c Abs. 1 EStG nicht mehr als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie mit „steuerfreien“ Inlandsdividenden in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erfasst das Abzugsverbot nur Aufwendungen bis zur Höhe der in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich zufließenden Dividenden. Die die steuerfreien Dividenden übersteigenden Aufwendungen sind in vollem Umfang steuerlich abziehbar.

b) Änderungsüberlegungen

Unter dem Hinweis darauf, dass diese Dividenden nicht „steuerfrei“ im eigentlichen Sinne seien, wird gefordert, die Anwendung des § 3 c Abs. 1 EStG auf Inlandsdividenden auszuschließen. Tatsächlich habe die Dividende in Folge der Definitivbesteuerung im Halbeinkünfteverfahren bereits einer vollen Gewinnbesteuerung bei der ausschüttenden Tochter unterlegen. Sie werde deshalb lediglich zur Vermeidung einer doppelten Inlandsbesteuerung nach § 8 b Abs. 1 KStG außer Ansatz gelassen werden.

Nach der gegenwärtigen Regelung sei die steuerliche Gesamtbelastung innerhalb einer Konzernstruktur letztlich davon abhängig, auf welcher Beteiligungsstufe Finanzierungsaufwendungen anfallen.

Im Übrigen könnte der volle Betriebsausgabenabzug auch durch eine entsprechende Gestaltung des steuerlichen Sachverhalts (z.B. dadurch, dass in den Jahren, in denen Aufwendungen auf die Beteiligung anfallen, keine Ausschüttungen vorgenommen werden – sogenanntes ballooning –, durch Begründung einer steuerlichen Organschaft oder durch Verlagerung der Finanzierungsaufwendungen in die Tochtergesellschaft) erreicht werden.

Aus Sicht des **Bundesministeriums der Finanzen** würde die Nichtanwendung des § 3 c Abs. 1 EStG von einer rechtssubjektbezogenen Besteuerung hin zu einer konzernorientierten Besteuerung führen. Soweit die Konzernbetrachtung insgesamt nicht verlassen wird, wäre dies vertretbar, da die Belastungswirkungen nicht mehr davon abhängig sind, auf welcher Konzernstufe Aufwendungen anfallen. Eine solche Konzernbetrachtung würde jedoch verlassen, wenn steuerliche Ergebnisse konzernübergreifend verrechnet werden könnten.

Größere Steuerausfälle würde eine Anpassung der Vorschrift des § 3 c Abs. 1 EStG voraussichtlich nicht verursachen, da es verschiedene steuerliche Gestaltungen (z.B. Ballooning, Organschaft, Umfinanzierung etc.) ohnehin ermöglichen, den Abzug der Aufwendungen zu erreichen.

Die Anpassung der Vorschrift des § 3 c Abs. 1 EStG schafft kein Präjudiz für ein entsprechendes Vorgehen bei § 3 c Abs. 2 EStG. Die Streichung dieser Vorschrift wird unter dem Gesichtspunkt der Finanzierungsneutralität verlangt. Die Aufwendungen müssten sich innerhalb einer Beteiligungskette bei einer Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung der Ebene der Kapitalgesellschaft und der Anteilseigner einmal in voller Höhe auswirken. Diese Betrachtungsweise wird jedoch dem Wesen des Halbeinkünfteverfahrens nicht gerecht.

Das Halbeinkünfteverfahren unterscheidet klar zwischen den Besteuerungsebenen der Körperschaft und des Anteilseigners als natürliche Person. Die Ebene der Körperschaft wird im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens mit einem Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25% abschließend und definitiv besteuert. Diese Belastung bleibt auch bei der Ausschüttung an den Anteilseigner erhalten.

Demgegenüber unterliegt der Anteilseigner der Einkommensteuer. Die Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinn mit Körperschaftsteuer wird auf der Ebene des Anteilseigners in typisierender Form durch den Ansatz nur der halben Einkünfte berücksichtigt (§§ 3 Nr. 40 und 3 c Abs. 2 EStG). Das Halbeinkünfteverfahren ist jedoch kein pauschaliertes Anrechnungsverfahren. Aufwendungen können daher systembedingt auf der Ebene des Anteilseigners nur zur Hälfte abgezogen werden. So hätte der Gesetzgeber statt des Halbeinkünfteverfahrens ausgeschüttete Gewinne beim Anteilseigner – wie z.B. im österreichischen Steuerrecht – auch nur mit dem halben persönlichen Einkommensteuersatz besteuern können. In diesem Fall hätten sich die Aufwendungen auf der Ebene des Anteilseigners steuerlich nur in Höhe des halben Einkommensteuersatzes ausgewirkt. Das Halbeinkünfteverfahren ist insoweit nur eine andere Technik zur Berücksichtigung der Vorbelastung ausgeschütteter Gewinn mit Körperschaftsteuer.

2. Gewerbesteuerliche Behandlung der Gewinne von Anteilen an einer Körperschaft

a) Rechtslage

Mit dem Steuersenkungsgesetz ist nach § 8 b Abs. 1 KStG für der Körperschaftsteuer unterliegende Körperschaften eine allgemeine Steuerbefreiung für inländische und ausländische Beteiligungserträge eingeführt worden. Die Gewinne aus der Veräußerung in- und ausländischer Beteiligungen sind ebenfalls steuerfrei gestellt (§ 8 b Abs. 2 KStG).

Diese Regelungen schlagen über § 7 GewStG auf den Gewerbeertrag durch (BT-Drucks. 14/2683 S. 124).

Für natürliche Personen sind Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne zur Hälfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40, § 3 c Abs. 2 EStG). Diese hälftige Freistellung schlägt nach § 7 GewStG ebenfalls auf die Ermittlung des Gewerbeertrags durch, weil sie schon bei der Ermittlung des Gewinns zu berücksichtigen ist.

Bei Personengesellschaften sind die Auswirkungen der oben genannten Vorschriften strittig.

Zum einen wird die Auffassung vertreten, dass § 8 b Abs. 6 KStG auf Personengesellschaften nicht anzuwenden ist mit der Folge, dass die Steuerbefreiungen nach § 8 b Abs. 1 und 2 KStG für Personengesellschaften nicht zur Anwendung kommen.

Andererseits wird auch die Auffassung vertreten, bei § 3 Nr. 40 EStG und § 8 b Abs. 1 und 2 KStG handele es sich um Gewinnermittlungsvorschriften, die auch im Fall von Personengesellschaften über § 7 GewStG, nach dem die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn ist, anzuwenden sind, so dass die Wirkungen des § 8 b Abs. 6 KStG bei Personengesellschaften mittelbar eintreten. Bei Personengesellschaften hängt die Ermittlung des Gewinns somit davon ab, ob Gesellschafter der Personengesellschaft eine natürliche Person oder eine Körperschaft ist. Bei natürlichen Personen als Gesellschafter sind Dividenden und Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte und bei Körperschaften als Gesellschafter nach § 8 b KStG in voller Höhe steuerfrei.

Damit ist im Ergebnis die Höhe des Gewerbeertrags u.a. von der Rechtsform des Mitunternehmers einer Personengesellschaft abhängig.

Abgesehen davon, dass dies mit dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer schwer vereinbar ist, führt es auch zu erheblichen praktischen Problemen.

Bei Beteiligungen einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft, insbesondere bei mehrstufiger Verschachtelung dieser Art, ist auf der untersten Stufe vielfach nicht erkennbar, ob der letzte Mitunternehmer in der Kette eine natürliche oder eine juristische Person ist. Die praktische Durchführbarkeit der Regelungen wird damit nicht nur erschwert, sondern ist vielfach nahezu unmöglich.

b) Änderungsüberlegungen

Der Vorschlag der Wirtschaft, durch einen einfachen Verweis in § 7 GewStG klarzustellen, dass das „Außer-Ansatz-Bleiben“ gemäß § 8 b Abs. 1 und 2 KStG auch in den Fällen der Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft auf die Gewerbesteuer durchschlägt, ist vom Ergebnis zwar sinnvoll, vermag dieses praktische Problem aber nicht zu lösen.

Eine Lösung zur Beseitigung der praktischen Anwendungsschwierigkeiten bestände darin, die Erwägungen zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung derselben Erträge nach dem neuen Körperschaftsteuersystem vollständig auf die Gewerbesteuer zu übertragen.

Bereits gegenwärtig sind zur Vermeidung der Doppelbelastung mit Gewerbesteuer Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft gemäß § 9 Nr. 2 a GewStG gewerbesteuerfrei, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraumes mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt.

Gewinne aus Anteilen einer ausländischen Kapitalgesellschaft sind unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG ebenfalls von der Gewerbesteuer befreit.

Zu einer vollständigen Beseitigung der Doppelbelastung derselben Gewerbeerträge mit Gewerbesteuer müssten Bezüge im Sinne des § 8 b Abs. 1 KStG (auch bei natürlichen Personen und Personengesellschaften) und Gewinne im Sinne des § 8 b Abs. 2 KStG über eine Kürzung nach § 9 GewStG von der Gewerbesteuer freigestellt werden.

Damit korrespondierend wären Gewinnminderungen im Sinne des § 8 b Abs. 3 KStG und anteilige Abzüge i.S. des § 3 c EStG über § 8 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen.

Durch eine solche Regelung würden Steuerbefreiungen (soweit Anteile an inländischen steuerbefreiten Körperschaften betroffen sind) materiell aufrecht erhalten und die Gewerbesteuer gebietsmäßig auf inländische Gewerbeerträge beschränkt (soweit Anteile an ausländischen Körperschaften betroffen sind).

Das **Bundesministerium der Finanzen** unterstützt den Vorschlag zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes dahingehend, dass Erträge aus Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften (einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen) zur Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 9 GewStG ohne die bisher geltenden Einschränkungen gekürzt und damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen nach § 8 GewStG hinzugerechnet werden.

D. Außensteuerrecht

I. Einführung

1. Zielsetzung des Außensteuerrechts

Innerhalb der Reform der Unternehmensbesteuerung kommt der Fortentwicklung des Außensteuerrechts eine wichtige Aufgabe zu. Das Ziel ist ein Doppeltes. Die äußeren Grenzen des deutschen Steuerzugriffs müssen so festgelegt werden, dass die wachsende weltwirtschaftliche Verflechtung Deutschlands und seine Einbindung in die europäische Integration gefördert wird. Zugleich ist gesetzlich sicherzustellen, dass die Verpflichtung zur Zahlung deutscher Steuer nicht durch eine unakzeptable Art der Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen unterlaufen werden kann. Rahmenbedingungen, die hierbei eingehalten werden müssen, sind insbesondere der deutsche Gleichbehandlungsgrundsatz und das EG-Recht, darunter namentlich die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit.

Als Folge des Steuersenkungsgesetzes ist dem deutschen Außensteuerrecht die zusätzliche Aufgabe zugewachsen, die Freistellung der Beteiligungserträge inländischer Körperschaften und die sog. Halbeinkünftebesteuerung bei Dividendenbezügen inländischer natürlicher Personen mit dem Instrument der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. Außensteuergesetz (AStG) belastungsmäßig zu „flankieren“, d.h., die Gesamtbelastung ausländischer Beteiligungserträge, die aus niedrig besteuerten sog. passiven Tätigkeiten stammen, auf das Belastungsniveau vergleichbarer inländischer Erträge anzuheben.

2. Stand des Außensteuerrechts

a) Abgrenzung von Besteuerungszuständigkeiten

Die steuerliche Einbettung der deutschen Wirtschaft in den Gemeinsamen Markt und in die Weltwirtschaft verläuft überwiegend nach traditionellem Schema. Maßgeblich sind hierfür die Regeln über die internationale Abgrenzung von Besteuerungszuständigkeiten und die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, wie sie im deutschen innerstaatlichen Steuerrecht und vor allem in den Doppelbesteuerungsabkommen, zu einem kleinen Teil auch in EG-Richtlinien niedergelegt sind.

Diese Abgrenzungsregeln haben sich nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen, als Ganzes gesehen, bewährt. Das gilt auch für das Abkommensrecht. Diesem haftet allerdings der Mangel an, dass es in Sprache und Systematik stark vom deutschen Steuerrecht abweicht, was seine Verständlichkeit für den weniger erfahrenen Rechtsanwender erschwert. Außerdem weisen die deutschen Abkommen trotz weitgehender Anlehnung an das OECD-Musterabkommen immer noch zahlreiche Unterschiede auf. Das Bundesministerium der Finanzen wird mit den Ländern erörtern, ob es hilfreich sein könnte, zu einzelnen, für die Praxis besonders wichtigen Abkommensbereichen vermehrt amtliche Erläuterungen (z.B. sog. Merkblätter) herauszugeben.

Die Hauptverantwortung für grundsätzliche Änderungen des Abkommensrechts, auch für neue Fragen wie z.B. Finanzinnovationen und elektronischer Handel, liegt anerkanntermaßen bei der OECD. Das Bundesministerium der Finanzen beurteilt die von dieser Organisation hierzu durchgeführten Arbeiten, insbesondere die Aktualisierung des Musterabkommens und des dazugehörigen Kommentars sowie ihre Spezialberichte, sehr positiv und beabsichtigt, die deutsche Mitwirkung daran zu verstärken.

Die heutige deutsche Abkommenspolitik ist darauf gerichtet, vorhandene Lücken im deutschen Abkommensnetz zu schließen, soweit dafür ein sachliches Bedürfnis gegeben ist, und die bestehenden Abkommen auf den neuesten Stand zu bringen, sie also vor allem an die zwischenzeitlichen Änderungen des innerdeutschen Steuerrechts an-

zupassen sowie die Texte möglichst zu vereinheitlichen. Das Bundesministerium der Finanzen strebt zu diesem Zweck an, ein eigenes „Abkommensmuster“ zu schaffen.

b) Abwehr der Verlagerung von Besteuerungspotential

Die internationalen Gestaltungen, durch die eine Verlagerung deutschen Besteuerungspotentials ins Ausland droht, lassen sich in drei Haupttypen unterteilen: die verdeckte Gewinnverlagerung, die geschäftliche Nutzung einer ausländischen „Briefkastengesellschaft“ und die Übertragung von Unternehmensfunktionen auf eine ausländische Untergesellschaft. Entsprechend gibt es drei Arten von „Abwehrmechanismen“. Im Mittelpunkt der gegenwärtigen Reformüberlegungen steht davon die Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne der §§ 7 bis 14 AStG.

aa) Verdeckte Gewinnverlagerung

Eine verdeckte Gewinnverlagerung ins Ausland liegt vor, wenn die geschäftlichen Beziehungen zwischen einem inländischen und einem verbundenen ausländischen Unternehmen (jeweils in Form einer Kapitalgesellschaft) so gestaltet sind, dass ein Gewinn, der wirtschaftlich dem inländischen Unternehmen zuzuordnen ist, nach außen hin (buchmäßig) als Gewinn des ausländischen Unternehmens erscheint.

Verwirklicht wird die verdeckte Gewinnverlagerung durch unangemessene Vergütung untereinander erbrachter geschäftlicher Leistungen. Eine Vergütung gilt als unangemessen, wenn sie von der Vergütung abweicht, die voneinander unabhängige Unternehmen in der gleichen Lage vereinbart hätten („Fremdvergleich“, „Arm´s-length-Prinzip“).

Die rechtlichen Mittel zur Verhinderung der nachteiligen Steuerfolgen einer Gewinnverlagerung sind die Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage sowie § 1 AStG (internationale Gewinnberichtigung). Eine Norm, die einer Gewinnverlagerung besonderer Art (der „übermäßigen“ Gesellschafterfremdfi-

nanzierung) entgegenwirkt, ist § 8a KStG. Sie sieht vor, dass die von einem inländischen Unternehmen gezahlten Zinsen für Fremdkapital, das von einem ausländischen Gesellschafter aufgenommen worden ist, unter bestimmten Voraussetzungen in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind.

Dieses Instrumentarium bildet nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen eine ausreichende Rechtsgrundlage, um Aufkommensverluste durch internationale Gewinnverlagerungen unterbinden zu können. Die Schwierigkeiten liegen im Wesentlichen in der praktischen Umsetzung.

Das Bundesministerium der Finanzen wird im Übrigen die Möglichkeit prüfen, die bestehenden mehreren Vorschriften im Interesse der Rechtsvereinheitlichung und -vereinfachung durch eine einzige, allgemein geltende Gewinnabgrenzungsnorm zu ersetzen. Dabei sind insbesondere die Konsequenzen zu klären, die ein solcher Schritt für die steuerliche Behandlung entsprechender Inlandsvorgänge hätte.

bb) Verwendung einer ausländischen „Briefkastengesellschaft“

Die Verwendung ausländischer „Briefkastengesellschaften“ bildet die klassische Form der „internationalen Steuerflucht“. Ihre typischen Merkmale sind: Ein Inländer gründet in einer sog. Steueroase eine Kapitalgesellschaft oder kauft deren Anteile. Danach wickelt er seine Geschäfte formell über diese Gesellschaft ab, so dass die erzielten Gewinne im Ausland anfallen. Solche Gewinne unterliegen wegen der sog. Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft normalerweise nicht der deutschen Steuer. Die Besonderheit besteht hier darin, dass die ausländische Gesellschaft weder über das erforderliche Personal noch über die nötigen Sachmittel verfügt.

Der Einsatz einer derartigen "Briefkastengesellschaft" erfüllt nach geltendem Recht, sofern nicht bereits ein Scheinakt anzunehmen ist, den Tatbestand des Missbrauchs im Sinne der allgemeinen steuerlichen Missbrauchsregel (§ 42 AO).

Hierzu gibt es eine langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Danach ist die Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft (das Gericht spricht in diesem Zusammenhang regelmäßig von einer „Basisgesellschaft“) im niedrig besteuerten Ausland als Missbrauch zu werten, wenn für die Zwischenschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen. Denn es besteht nach Auffassung des Gerichts die „tatsächliche Vermutung“, dass derjenige, der für die Zwischenschaltung einer Gesellschaft im niedrig besteuerten Ausland keinen überzeugenden Grund angeben kann, mit dieser Gestaltung die Umgehung der Besteuerung im Inland verfolgt. Allerdings kann diese Vermutung durch eine beachtliche eigene, selbständige wirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft entkräftet werden. Den Einsatz einer „Briefkastengesellschaft“ sieht der Bundesfinanzhof in jedem Fall als Missbrauch an („Irland“-Urteile des Bundesfinanzhofes vom 19. 1. 2000).

Die Feststellung eines Missbrauchs hat zur Folge, dass die Einkünfte der ausländischen „Briefkastengesellschaft“ im Rahmen der deutschen Besteuerung des inländischen Gesellschafters als dessen eigene Einkünfte anzusehen und dementsprechend im Inland zu versteuern sind. Die Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens bildet hierfür kein Hindernis.

Das deutsche Steuerrecht ist nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen somit hinreichend rechtlich gerüstet, um auch ausländischen „Briefkasten-Konstruktionen“ die steuermindernde Wirkung zu nehmen. Das Problem besteht wiederum in der Sachaufklärung, insbesondere in der Schwierigkeit der Feststellung, wer die wahren „Hintermänner“ einer ausländischen „Briefkastengesellschaft“ sind.

cc) Übertragung „passiver“ Unternehmensfunktionen auf eine ausländische Unter- gesellschaft

aaa) Grundzüge der Hinzurechnungsbesteuerung

Die Übertragung „passiver“ Unternehmensfunktionen auf eine ausländische Untergesellschaft ist der internationale Gestaltungstyp, auf den die Hinzurechnungsbe-

steuerung im Sinne der §§ 7 bis 14 AStG zugeschnitten ist. Der Hauptunterschied zur Nutzung einer ausländischen „Briefkastengesellschaft“ liegt darin, dass in diesem Falle die ausländische Gesellschaft real tätig ist und im Ausland den entsprechenden unternehmerischen Organismus unterhält.

Für die Abgrenzung derjenigen ausländischen Untergesellschaften, für die eine Hinzurechnung in Betracht kommt, von anderen ausländischen Gesellschaften benutzt das Gesetz vier Kriterien:

- **Hinzurechnungsbeteiligung**

Eine Hinzurechnung ist nur bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Person (Inländer) möglich, die am Kapital der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Der Umfang der Beteiligung ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Auch im Falle von Kleinbeteiligungen kann es zur allgemeinen Hinzurechnung kommen. Für die sog. verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, die bei ausländischen Gesellschaften durchgeführt werden kann, die niedrig besteuerte Einkünfte mit „Kapitalanlagecharakter“ haben (Kapitalanlagegesellschaften), muss die Beteiligung des einzelnen Inländers aber mindestens 10 v.H. betragen.

- **Beherrschung durch Inländer, ggf. zehnprozentige Einzelbeteiligung**

Die Gesamtbeteiligung aller inländischen Gesellschafter an der ausländischen Gesellschaft muss einen Mindestumfang haben. Dieser beträgt für die allgemeine Hinzurechnung mehr als 50 v.H. Demgegenüber kann die sog. verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung im Falle einer ausländischen Kapitalanlagegesellschaft jeden Inländer treffen, der an dieser Gesellschaft zu mindestens 10 v.H. beteiligt ist, unabhängig davon, wie hoch die Gesamtbeteiligung aller inländischen Gesellschafter ist.

- **Passive Tätigkeit**

Die Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft muss (im Sinne der international üblichen Terminologie) „passiven“ Charakter haben oder, wie es oftmals heißt, „passiver Erwerb“ sein. Was hierunter zu verstehen ist, wird vom Außensteuergesetz nur negativ definiert. Es zählt die einzelnen Tätigkeiten auf, die

es als unschädlich, d.h. als „aktiv“ ansieht. Tätigkeiten, die nicht unter diese Aufzählung fallen, gelten für das Gesetz als passiv.

Einkünfte aus passiver Tätigkeit werden auch "passive Einkünfte" genannt, alle anderen: „aktive Einkünfte“. Eine Gesellschaft, deren Einkünfte aus passiver Tätigkeit stammen und niedrig besteuert sind, wird vom Gesetz als "Zwischengesellschaft" bezeichnet, ihre Einkünfte als „Zwischeneinkünfte". Häufig spricht man auch von einer „passiven Gesellschaft". Ihr Gegenstück ist die "aktive Gesellschaft".

Der gegenwärtige gesetzliche Katalog der aktiven Tätigkeiten umfasst: Land- und Forstwirtschaft, industrielle Tätigkeit, Energieerzeugung, Gewinnung von Bodenschätzen, Tätigkeit als sog. Landes- oder Funktionsholding sowie mit Einschränkungen: Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel, Dienstleistungen, Vermietung und Verpachtung, Finanzierungsgeschäfte.

Eine gesetzliche Sonderform passiver Tätigkeit, die bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer sog. verschärften Hinzurechnungsbesteuerung führt, ist das Halten und Verwalten von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen und ähnlichen Vermögenswerten.

- **Niedrigbesteuerung**

Die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft müssen einer Steuerbelastung von weniger als 25 v.H. unterlegen haben. Sie gelten damit im Sinne des Außensteuergesetzes als „niedrig besteuert".

Sind alle vier Voraussetzungen erfüllt, ist eine sog. Hinzurechnungsbesteuerung durchzuführen. Die durch passive Tätigkeiten erzielten Einkünfte sind – nach Abzug von Dividenden aktiver ausländischer Gesellschaften und Aufstockung um niedrig besteuerte passive Einkünfte von Untergesellschaften - in vollem Umfang oder im Falle bestimmter Finanzierungseinkünfte zu 80 v.H. Teil der Besteuerungsgrundlage des inländischen Gesellschafters. Darauf wird gegenwärtig eine Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer von 38 v.H. erhoben. Die von der ausländischen Gesellschaft

gezahlten Steuern werden durch Anrechnung auf die deutsche Steuer des inländischen Gesellschafters berücksichtigt.

Diese Regelung erfasst also in indirekter Form auch ausländische Gesellschaften, die einer ausländischen Obergesellschaft in einer oder mehreren Stufen "nachgeschaltet" sind. In solchen Fällen werden die niedrig besteuerten passiven Einkünfte einer nachgeschalteten Gesellschaft der ausländischen Obergesellschaft zugerechnet (sog. übertragende Zurechnung).

bbb) Einschränkung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen

Unter bestimmten Umständen wird die Hinzurechnungsbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) blockiert. Verantwortlich dafür ist eine besondere Regelung im AStG (§ 10 Abs. 5 und 6). Sie sieht vor, dass die Hinzurechnung – außer in Fällen von Kapitalanlageeinkünften – den Abkommensregeln über Gewinnausschüttungen unterliegt. Folglich hat eine Hinzurechnung zu unterbleiben, soweit Deutschland nach dem jeweils anwendbaren DBA kein Recht hätte, Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft an den inländischen Gesellschafter zu besteuern. Die Effektivität des AStG hängt demgemäß ab von der Art der Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft, vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), das bei einer Gewinnausschüttung anwendbar wäre, und vom Inhalt des eventuell bestehenden Abkommens. Somit sind vier Fallgruppen zu unterscheiden.

- **Passive Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter**

Passive Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter führen immer zur Besteuerung beim inländischen Gesellschafter. Unerheblich ist, ob und mit welchem Inhalt ein DBA mit dem Staat besteht, in dem die ausländische Gesellschaft ansässig ist.

- Andere passive Einkünfte bei Fehlen eines Abkommens

Passive Einkünfte, die keinen Kapitalanlagecharakter haben, führen bei Fehlen eines Abkommens ebenfalls immer zur Besteuerung beim inländischen Gesellschafter.

- Andere passive Einkünfte im Falle von Abkommen mit sog. DBA-Aktivitätsklausel

Passive Einkünfte, die keinen Kapitalanlagecharakter haben, führen unter folgenden Voraussetzungen ebenfalls immer zur Besteuerung beim inländischen Gesellschafter:

Mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft besteht zwar ein DBA. Dieses schränkt aber die abkommensübliche Steuerbefreiung von Gewinnausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft (das sog. DBA-Schachtelprivileg) auf im DBA näher bezeichnete aktive Einkünfte ein (sog. DBA-Aktivitätsklausel oder Aktivitätsvorbehalt).

Die Definition der aktiven Einkünfte im Sinne des Außensteuergesetzes deckt sich weitgehend mit der (nicht immer ganz einheitlichen) Abkommensdefinition der Einkünfte, die Gegenstand der DBA-Aktivitätsklauseln sind. Aktivitätsklauseln finden sich inzwischen in den meisten deutschen Abkommen.

- Andere passive Einkünfte im Falle von Abkommen ohne sog. DBA-Aktivitätsklausel

Passive Einkünfte, die keinen Kapitalanlagecharakter haben, führen beim inländischen Gesellschafter ausnahmsweise dann nicht zur Besteuerung aus, wenn

- mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das für die Gewinnausschüttungen einer ausländischen Gesellschaft an eine deutsche Muttergesellschaft das uneingeschränkte DBA-Schachtelprivileg vorsieht, dieses DBA also keine sog. DBA-Aktivitätsklausel enthält (§ 10 Abs. 5 AStG) und
- zugleich die Voraussetzungen des DBA-Schachtelprivilegs erfüllt sind, insbesondere die vom Abkommen geforderte Mindestbeteiligung vorliegt (in der Regel 25 v.H.).

Deutschland hat inzwischen nur noch zehn, überwiegend mit europäischen Staaten abgeschlossene Doppelsteuerungsabkommen, die keine Aktivitätsklausel aufweisen. Das Bundesministerium der Finanzen bemüht sich seit langem darum, auch in diese Abkommen eine solche Klausel einzufügen. Für eine entsprechende Abkommensänderung bedarf es jedoch der Mitwirkung der jeweiligen Vertragspartner.

II. Notwendigkeit einer Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Die neue Ausgleichsfunktion der Hinzurechnungsbesteuerung

Das Erfordernis eines außensteuerlichen Ausgleichs für die „unbegrenzte Freistellung von Beteiligungserträgen inländischer Körperschaften“ (§ 8 b Abs. 1 und 2 KStG) und die „Halbeinkünftebesteuerung“ bei Dividendenbezügen (§ 3 Nr. 40 EStG) ergibt sich aus dem mit der Reform vollzogenen Systemwechsel. Die eingeführte generelle Steuerfreiheit in- und ausländischer Beteiligungserträge beruht auf dem Gedanken, dass der von einer Untergesellschaft erzielte und bereits einmal versteuerte Gewinn nach Ausschüttung an die inländische Obergesellschaft von dieser nicht noch ein weiteres Mal versteuert werden sollte (Prinzip der Vermeidung innerkonzernlicher Mehrfachbelastungen). Die innere Rechtfertigung für die Gewährung der Steuerfreiheit liegt demgemäß im Vorhandensein einer „normalen“ Vorbelastung.

Das gleiche gilt für das neue Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG), das im Ergebnis eine Halbierung der deutschen Steuer auf Dividendenbezüge inländischer natürlicher Personen bewirkt. Auch diese Steuerermäßigung findet ihre rechtsdogmatische Erklärung darin, dass der bereits auf Gesellschaftsebene versteuerte Gewinn nach Ausschüttung an den „Endanteileigner“ bei diesem nicht nochmals einer vollen Steuer unterworfen werden soll. Das „Halbeinkünfteverfahren“ baut also, systematisch betrachtet, ebenfalls auf dem Vorliegen einer „normalen“ Vorbelastung auf.

Erträge aus der Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften tragen regelmäßig eine körperschaftsteuerliche Vorbelastung von 25 v.H. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung können ausländische Beteiligungserträge demgemäß erst dann als „normal“ vorbelastet angesehen werden, wenn die ausländische Steuer mindestens dieselbe Höhe hat.

Aus rechtssystematischer Sicht konsequent wäre darum eine Regelung, die sowohl die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge als auch das Halbeinkünfteverfahren von vornherein und generell vom Bestehen einer mindestens fünfundzwanzigprozentigen Vorbelastung abhängig machen würde.

Der Effekt wäre jedoch, dass die ausländischen Steuerordnungen, die für im Ausland ansässige Untergesellschaften deutscher Konzerne eine geringere Steuer als 25 v.H. vorsehen, für deutsche Unternehmen ohne Entlastungswirkung wären, selbst bei einem rein „aktiven“ Charakter der im Ausland ausgeübten Tätigkeit (z.B. einer Produktion) und einer Beschränkung des Absatzes auf den dortigen nationalen Markt. Die daraus folgende Einschränkung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen, die in diesen Ländern ein „aktives“ Engagement anstreben, wie auch das Konterkarieren jeder ausländischen Wirtschaftsförderung, die mit Steueranreizen in Form von Steuersätzen unter 25 v.H. operiert, erscheint dem Bundesministerium für Finanzen nicht vertretbar.

Ein weiterer, mindestens ebenso wichtiger Aspekt ist der Mangel an Praktikabilität. Müsste die Vorbelastungshöhe bei allen von Inländern erzielten Beteiligungserträgen ermittelt werden, so ergäben sich für den zahlenmäßig größten Teil der inländischen Aktionäre, aber auch für die deutsche Steuerverwaltung nicht zu bewältigende Aufklärungs- und Kontrollprobleme. Das betrifft besonders ausländische Beteiligungserträge. Am schwierigsten wäre die Ermittlungsaufgabe bei den zahlreichen kleinen und kleinsten Beteiligungen, den mehrfachen Verschachtelungen und den Fällen, in denen nur ein Teil des Gewinns ausgeschüttet wird und der Gewinn aus im Ausland unterschiedlich hoch besteuerten Unterbeteiligungen stammt. Dem „normalen“ Kleinaktionär, zumindest wenn er ausländische Aktien hält, wäre das Halbeinkünfteverfahren im Ergebnis praktisch versperrt.

Aus diesen Gründen blieb nur der Weg, die Vorbelastungsfrage statt durch eine generelle Einschränkung im Körperschaftsteuer- und im Einkommensteuergesetz gezielt mit den Mitteln des Außensteuergesetzes (§§ 7 ff. AStG) zu lösen, d.h., diejenigen ausländischen Beteiligungserträge, die aus niedrig besteuerten passiven

Tätigkeiten stammen, einer Zusatzsteuer in Gestalt der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen.

2. Allgemeine Bewertung der Hinzurechnungsbesteuerung

Das generelle Konzept eines detaillierten Hinzurechnungsregimes, wie es im Außensteuergesetz verwirklicht ist, hat sich nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen als Ganzes bewährt. Es bietet deutlich mehr Planungs- und Rechtsanwendungssicherheit als eine Generalklausel. Auch seine Barrierenfunktion hat es weitgehend erfüllt. Doch bedarf es der weiteren Überarbeitung, vor allem im Hinblick auf zwischenzeitlich eingetretene wirtschaftliche Entwicklungen. Anzustreben ist außerdem eine Vereinfachung der Regelungstechnik und der Sprachform, soweit dies bei dem schwierigen Gegenstand möglich ist.

Das sachliche Bedürfnis für eine Regelung, die der missbräuchlichen Verlegung von Unternehmensfunktionen in Niedrigsteuerländer entgegenwirkt, besteht nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen unverändert fort. Aus Fiskalsicht ist ein Verlust an Steueraufkommen infolge missbräuchlicher Funktionsauslagerungen grundsätzlich nicht hinnehmbar. Betroffen von Verlagerungen sind aber auch Investitionen und Arbeitsplätze. Nicht zuletzt kann die durch ausländische Nicht- oder Geringbesteuerung verbesserte Ertragslage den Wettbewerb mit allen jenen Unternehmen verfälschen, die sich nicht an der Auslagerungspraxis beteiligen, so insbesondere den Wettbewerb mit den kleineren und mittleren Unternehmen im Inland. Gesehen werden muss schließlich auch die Gefahr einer sich selbst antreibenden Sogwirkung.

Der Anreiz, der von ausländischer Niedrigbesteuerung ausgeht, dürfte zwar durch die Senkung der deutschen Unternehmenssteuer zurückgegangen sein. An der grundsätzlichen „Oasenproblematik“ hat sich aber kaum etwas geändert.

Bedenklich erscheinen vor allem diejenigen ausländischen Steuervergünstigungen, die nur für Gebietsfremde, und die Steuervergünstigungen, die auch ohne Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit gewährt werden. Dazu zählen namentlich

- die sog. Offshore-Vergünstigungen, die sonst nicht oder kaum für Aktivitäten auf den eigenen Märkten gewährt werden,
- punktuelle, meist auf bestimmte Aktivitäten bezogene Steuerermäßigungen, die verdeckt über eine verkürzte Steuerbemessungsgrundlage oder in Form von gegen Null hin tendierenden Steuersätzen eingeräumt werden und
- Steuerermäßigungen für „mobile“ Einkünfte, die im ausländischen Standort keine substanzielle Investition erfordern.

Ein Beispiel für ein „hochrentables“, aber wenig Aufwand erforderndes Unternehmenssegment, das sich für die Verlagerung in einen Niedrigsteuerstaat „aufdrängt“, ist die Anlage des im Gesamtkonzern vorhandenen Geldvermögens. Das hat sich an der Errichtung einer steuerbegünstigten „Sonderzone“ (International Financial Services Centre) in Dublin vor gut 10 Jahren gezeigt. Sie führte bei Unternehmen aller größeren Länder geradezu zu einem Run auf Irland.

Die Höhe der staatlichen Mindereinnahmen, die auf die missbräuchliche Verlegung von Unternehmensfunktionen in Niedrigsteuerländer zurückgehen oder zu denen es bei einem Fehlen von Abwehrmaßnahmen kommen würde, lässt sich aus mehreren Gründen schwer abschätzen.

Drohende Hinzurechnungen konnten bis zum Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes durch Ausschüttungen abgewendet werden.

Bei den Gestaltungen, die schon ins Strafrechtliche hineinreichen, muss mit einer beträchtlichen Dunkelziffer gerechnet werden. Zu denken ist dabei vornehmlich an die Fälle, in denen die Beteiligung an niedrig besteuerten ausländischen Gesellschaften

ohne Wissen der Verwaltung über ausländische Mittelsmänner oder zwischengeschaltete Gesellschaften in Hochsteuerländern gehalten wird.

Gegenwärtig unterbleibt eine Hinzurechnungsbesteuerung, soweit Doppelbesteuerungsabkommen eingreifen, die noch keine Aktivitätsklausel enthalten, es sei denn, es liegen Kapitalanlageeinkünfte vor.

3. Die EU- und OECD-Aktivitäten gegen den unfairen Steuerwettbewerb

Das Bundesministerium der Finanzen unterstützt nachdrücklich die Aktivitäten der EU und OECD, die darauf abzielen, Niedrigsteuerstaaten zu bewegen, ihre Steuerordnungen an einem internationalen „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“ auszurichten.

Für das Verfahren sind drei Phasen vorgesehen. In der ersten Phase werden die existierenden Minderbesteuerungen ermittelt. In der zweiten Phase geht es um die Bewertung dieser Minderbesteuerungen als akzeptabel oder als „schädlich“ (harmful) bzw. „unfair“. In der dritten, der politisch brisantesten Phase, steht die Beseitigung aller unfairen Regelungen auf dem Programm. Für den EU-Prozess haben parallel die zweite und die dritte Phase schon begonnen.

Daneben hat die EU-Kommission die Möglichkeit, im Rahmen der Beihilfeaufsicht nach Art. 87 ff. EGV mit juristischen Mitteln gegen Minderbesteuerungen eines Mitgliedstaates, die eine wettbewerbsverzerrende staatliche Beihilfe darstellen, vorzugehen.

Ob und wann es einmal zu einer weltweiten vollständigen Eliminierung des unfairen Steuerwettbewerbs kommen wird, ist ungewiss. Deshalb ist auf absehbare Zukunft nicht damit zu rechnen, dass die internationalen Bemühungen die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung obsolet machen könnten.

Allerdings ist in letzter Zeit, vor allem von Vertretern der Länder, angeregt worden, die Möglichkeit einer Erweiterung der deutschen Hinzurechnungstatbestände um einzelne Elemente des internationalen „Verhaltenskodexes“ zu prüfen. Gedacht wird dabei insbesondere an die Vorzugsbesteuerung für Gebietsfremde. Der Vorteil eines solchen Schrittes wird – neben EG-rechtlichen Aspekten – darin gesehen, dass sich die deutsche Hinzurechnungsregelung damit bruchlos in das internationale Bemühen um eine Aufhebung unfairer Steuerregelungen einfügen würde. Insoweit könnte auch die oftmals schwierige Qualifizierung der Tätigkeiten in einem Niedrigsteuerland als aktiv oder passiv entfallen.

Die Wirtschaft lehnt eine in diese Richtung gehende Umgestaltung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ab. Ihr Hauptkritikpunkt ist, dass bei Anwendung der geltenden Unfairness-Kriterien auch niedrig besteuerte aktive Tätigkeiten zu einer Hinzurechnung führen könnten. Sie verweist auf das Beispiel einer Produktionstätigkeit in einem Entwicklungsland, das ausländischen Investoren in der Anfangsphase, wie es international Brauch ist, eine Steuervergünstigung gewährt. Würde in solchen Fällen eine Hinzurechnungsbesteuerung durchgeführt, müsste die internationale Konkurrenzfähigkeit der deutschen Unternehmen schweren Schaden nehmen, solange nicht die ausländischen Konkurrenten nach den gleichen Maßstäben besteuert würden. Vor einem deutschen Alleingang in dieser Frage wird daher von der Wirtschaft nachdrücklich gewarnt.

4. Schwerpunkte der angestrebten Änderung der Hinzurechnungsbesteuerung

Die vorgesehene Überarbeitung der Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung wird sich nach den Vorstellungen des Bundesministeriums der Finanzen in einem ersten Schritt darauf konzentrieren, insbesondere folgende Rechtsänderungen auf den Weg der Gesetzgebung zu bringen:

- Anerkennung der Unschädlichkeit mehrstufiger Holdingstrukturen, unabhängig davon, ob die Formen der sog. Landes- oder Funktionsholding gegeben sind - unter Beibehaltung des Zugriffs auf passiv tätige Untergesellschaften.
- Einbeziehung des sog. Hinzurechnungsbetrages in das steuerliche Einkommen des inländischen Anteilseigners, unter Einbeziehung natürlicher Personen, und zwar bei diesen ohne Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens, aber mit Freistellung der späteren Dividende.
- Senkung der Quote, mit der ein Inländer an einer Gesellschaft mit Kapitalanlagecharakter mindestens beteiligt sein muss, um mit den anteiligen Kapitalanlageeinkünften von der sog. verschärften Hinzurechnungsbesteuerung erfasst zu werden, von 10 v.H. auf 1 v.H., unter Umständen auch auf einen noch niedrigeren Prozentsatz.

Wegen der übrigen Punkte wird auf Abschnitt III. verwiesen.

Eine inhaltliche und gesetzestechnische Gesamtreform des Außensteuergesetzes bleibt weiterhin Programm. Die verwaltungsinternen Vorarbeiten und die Beratungen in der Expertengruppe haben indessen deutlich werden lassen, dass solch ein weit ausgreifendes Vorhaben nur stufenweise realisierbar ist. Vor allem für die angestrebte Neuformulierung des für die Hinzurechnungsbesteuerung zentralen Aktiv-/Passivkatalogs sind wegen der Komplexität der Materie, der erheblichen Auswirkung von Änderungen und der zu fordernden Praktikabilität noch intensive Untersuchungen nötig.

III. Kurzfristig vorgesehene Änderungen des Außensteuergesetzes, des Auslandsinvestmentgesetzes und des Einkommensteuergesetzes

1. Außensteuergesetz

a) Holdingbesteuerung (§ 8 Abs. 1 und 2 AStG)

aa) Rechtslage

Zu den Einkünften, die auch ohne Ausschüttung in das Inland der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz unterliegen (den sog. Zwischeneinkünften), gehören nach bisherigem Recht grundsätzlich auch Erträge aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (Dividenden und Veräußerungsgewinne). Das können auch Erträge von ausländischen Holdings sein. Von der Zugriffsbesteuerung ausgenommen werden Holdingenerträge nur, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft eine sog. Landes- oder Funktionsholding ist oder soweit sie Dividenden von einer aktiv tätigen ausländischen Gesellschaft bezieht. Ein spezielles Holdingprivileg besteht für Kapitalanlagegesellschaften (vgl. unter III.1.b.bb).

Eine ausländische Gesellschaft ist eine Landesholding, soweit sie Dividenden von einer anderen ausländischen Gesellschaft (Untergesellschaft) erhält, die Geschäftsleitung und Sitz in demselben Staat hat. Eine Funktionsholding liegt vor, wenn die Beteiligung an einer ausländischen Untergesellschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigener aktiver Tätigkeit gehalten wird. Sowohl für die Landes- als auch für die Funktionsholding gilt ferner: Die Holding muss mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Nennkapital der Untergesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung muss ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten bestanden haben und die Untergesellschaft muss ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten bezogen haben.

Diese Regelungen bedeuten im Ergebnis, dass Ausschüttungen einer ausländischen Konzernuntergesellschaft, die über zwei und mehr Beteiligungsstufen zu der ausländischen Konzernobergesellschaft gelangen, bei dieser stets als passiv einzustufen sind. Beteiligungserträge sind damit nur innerhalb eines dreistufigen Konzernaufbaus (inländischer Anteilseigner, ausländische Tochtergesellschaft, ausländische Enkelgesellschaft) nicht passiv und infolgedessen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen. Das gilt selbst dann, wenn die Gewinne oder Erträge, aus denen sie stammen, dem aktiven Bereich der tiefer gestuften Untergesellschaften zuzuordnen sind.

bb) Änderungsüberlegungen

Die Beschränkung der Dividendenfreistellung auf einen dreistufigen Konzernaufbau bereitet der Wirtschaft erhebliche Schwierigkeiten. Internationale Umstrukturierungen und Erwerbe von Teilkonzernen führen dazu, dass tiefer gegliederte Konzernstrukturen heutzutage fast die Regel sind. Außerdem ist nach den Regelungen des Steuersenkungsgesetzes für alle inländischen Körperschaften eine generelle Freistellung von Dividenden vorgesehen. Das gilt weitestgehend auch für die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung inländischer und ausländischer Beteiligungen. Es gibt danach keine hinreichenden Gründe mehr, weiter an der alten Regelung festzuhalten.

Das Bundesministerium der Finanzen schlägt deshalb vor, die bisherige Beschränkung der Holdingbegünstigungen auf den dreistufigen Konzernaufbau fallen zu lassen.

Mit einer entsprechenden Änderung des § 8 Abs. 1 und 2 AStG wird erreicht, dass bei der ausländischen Obergesellschaft nicht nur Dividenden aus unmittelbaren Beteiligungen, sondern auch aus mittelbaren Beteiligungen von der Zugriffsbesteuerung ausgenommen werden. Das bedeutet zugleich eine generelle Freistellung aller Ausschüttungen von der Hinzurechnungsbesteuerung. Untergesellschaften mit passiven Einkünften, zu denen Beteiligungserträge dann nicht mehr rechnen, bleiben aber weiterhin der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen.

Auf § 13 AStG, wonach Dividenden, die eine ausländische Gesellschaft von einer anderen ausländischen Gesellschaft bezieht, unter bestimmten Voraussetzungen von der Hinzurechnung freigestellt werden, könnte dann verzichtet werden.

Die Freistellung von Beteiligungserträgen sollte entsprechend dem Systemwechsel bei inländischen Körperschaften auch nicht mehr von einer Mindestbeteiligung am Nennkapital abhängig gemacht werden.

Der Verzicht auf den Zugriff auf Beteiligungserträge müsste allerdings von einer Regelung begleitet sein, die sicherstellt, dass die notwendigen Nachweise zu Art und Umfang der Einkünfte der einzelnen Konzerngesellschaften auch bei tief gegliederten Konzernen von dem inländischen Anteilseigner vollständig erbracht werden. Für Kleinaktionäre können durch Verwaltungsanweisung Erleichterungen vorgesehen werden.

b) Ausländische Zwischengesellschaften mit Kapitalanlageeinkünften

aa. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 AStG)

aaa) Rechtslage

Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Ihre Besonderheit besteht darin, dass sie der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, unabhängig davon, ob sie unter das Schachtelprivileg eines Doppelbesteuerungsabkommens fallen (sog. verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung).

Die Erfassung ausländischer Kapitalanlageeinkünfte ist derzeit auf solche Beteiligungen beschränkt, die ein Inländer in Höhe von mindestens 10 v.H. hält.

Für geringere Beteiligungen bestand bislang kein Regelungsbedarf, weil die Freistellung der ausländischen Dividenden nach den Doppelbesteuerungsabkommen erst bei einer Beteiligungshöhe von 10 v.H. oder mehr ansetzte.

bbb) Änderungsüberlegungen

Nachdem aufgrund der Unternehmenssteuerreform nunmehr alle Dividenden, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft bezogen werden, bei dieser steuerbefreit sind, hält das Bundesministerium der Finanzen es für angebracht, auch für Beteiligungen von weniger als 10 v.H. den Zugriff vorzusehen. Andernfalls könnte die gesetzliche Regelung durch starke Aufspaltung der Anteile an Kapitalanlagegesellschaften unterlaufen werden.

Das Bundesministerium der Finanzen schlägt vor, die Mindestbeteiligung entsprechend der Regelung in § 17 EStG grundsätzlich auf 1 v.H. festzulegen. Nach Meinung des Bundesministeriums der Finanzen sollte aber angestrebt werden, bei Kapitalanlagegesellschaften, deren Anteile in Form von „Sparmodellen“ angeboten werden, auf die Festlegung einer Mindestbeteiligungsquote völlig zu verzichten. Der Vorteil wäre, dass einerseits nicht alle Kleinstanleger von der Zugriffsbesteuerung erfasst, andererseits aber unerwünschte „Sammelgestaltungen“ in Form von Kapitalanlagen in Niedrigsteuerländern mit einbezogen werden.

bb) Holdingprivileg für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 10 Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 AStG)

aaa) Rechtslage

Beteiligungserträge ausländischer Holdings erfüllen grundsätzlich auch die Voraussetzungen der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung. Von einem Zugriff auf diese Zwischeneinkünfte wird bisher unter der Voraussetzung abgesehen, dass die Erträge von Gesellschaften stammen, an denen die ausländische Holding zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist. Mit dem Steuersenkungsgesetz ist eine weitere Einschränkung dieses Holdingprivilegs eingeführt worden. Danach müssen die Einkünfte im Sitzstaat der ausländischen Untergesellschaft (der Enkelgesellschaft der inländischen Muttergesellschaft) zusätzlich einer Belastung durch Ertragsteuern in Höhe von mindestens 25 v.H. unterlegen haben. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Gesellschaft, die die Dividende ausschüttet, aktiv oder passiv tätig ist.

Unter diesen Bedingungen werden zwar Kapitalanlageeinkünfte in einem dreistufigen Konzernaufbau von der Zugriffsteuerung ausgenommen. Die Konsequenz ist aber, dass Ausschüttungen von Gesellschaften, die in der Beteiligungskette unterhalb der Enkelgesellschaft angesiedelt sind, unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen, unabhängig davon, ob den Ausschüttungen der Gesellschaften aktive oder passive Einkünfte zugrunde gelegen haben. Hierdurch werden also aktive Einkünfte in passive Einkünfte umqualifiziert und in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen.

bbb) Änderungsüberlegungen

Die gegenwärtige Regelung führt aus der Sicht der deutschen Wirtschaft zu einer Benachteiligung im internationalen Wettbewerb. Umstrukturierungen und weltweite Aktivitäten, die oft einen mehrstufigen Konzernaufbau erfordern, werden beeinträchtigt. Der Erwerb von Teilkonzernen mit tiefgestaffelten Beteiligungsstrukturen kann dazu führen, dass der Käufer zwangsläufig in die Hinzurechnungsbesteuerung gerät.

Das Bundesministerium der Finanzen teilt diese Einschätzung und spricht sich dafür aus, dass entsprechend den Vorschlägen zur Holdingbesteuerung (vgl. unter III.1.a) auch bei Kapitalanlagegesellschaften die Begrenzung des Holdingprivilegs auf den dreistufigen Konzernaufbau fallen gelassen werden sollte. Beteiligungserträge von Kapitalanlagegesellschaften werden dann generell nicht mehr von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst. Es bleibt aber auch hier beim Zugriff auf ausländische Untergesellschaften mit passiven Einkünften, zu denen allerdings Beteiligungserträge nicht mehr rechnen.

Auf das Erfordernis einer Ertragsteuermindestbelastung von 25 v.H. kann als Folge der vorgeschlagenen Änderungen verzichtet werden, weil eine Zugriffsbesteuerung nur stattfindet, wenn die Kapitalanlageeinkünfte im ausländischen Staat niedrigbesteuert worden sind.

Bei einem Verzicht auf den Zugriff auf Beteiligungserträge sollte ebenfalls eine Regelung getroffen werden, die sicherstellt, dass die notwendigen Nachweise über Art und Umfang der Einkünfte der einzelnen Konzerngesellschaften vom inländischen Anteilseigner vollständig erbracht werden. Für Kleinaktionäre könnten auch in diesem Falle durch Verwaltungsanweisung Erleichterungen vorgesehen werden.

cc) Erträge aus der Konzernfinanzierung (§ 10 Abs. 6 Satz 3 AStG)

aaa) Rechtslage

Für Erträge, die eine ausländische Gesellschaft aus der Finanzierung von aktiven Konzerngesellschaften erzielt, besteht eine Sonderregelung. Diese Erträge sind in voller Höhe passiv. Sie gelten aber nach dem Steuersenkungsgesetz nur zu 80 v.H. als Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter.

bbb) Änderungsüberlegungen

Die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 v.H. erfordert eine Anpassung der Bemessungsgrundlage.

Zum anderen gilt diese Regelung bisher nicht für Erträge, die eine Betriebsstätte im Ausland aus der Finanzierung von aktiven Konzerngesellschaften erzielt (§ 20 Abs. 2 AStG). Hinreichende Gründe für die unterschiedliche Behandlung sind nicht ersichtlich.

Das Bundesministerium der Finanzen ist deshalb der Auffassung, dass die Regelung auch auf solche Betriebsstätteneinkünfte erstreckt werden sollte.

c) Veräußerungsgewinne (§ 8 AStG)

aa) Rechtslage

Veräußerungsgewinne gehören zu den Beteiligungserträgen. Beteiligungserträge sind nach dem Außensteuergesetz bisher passive Einkünfte. Soweit Veräußerungsgewinne niedrig besteuert werden, kommt es zur Hinzurechnungsbesteuerung. Das gilt unabhängig davon, ob die ausländische Gesellschaft aktive oder passive Einkünfte erzielt, es sei denn, die Anteile an einer aktiven Gesellschaft werden innerhalb desselben Konzerns veräußert (§ 13 Abs. 3 AStG).

Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften sind nach § 8 b Abs. 2 KStG weitestgehend von der Besteuerung freigestellt, soweit die Beteiligungen von Kapitalgesellschaften gehalten werden, unabhängig davon, ob die Einkünfte der Untergesellschaften aktiv oder passiv sind und ob sie niedrigbesteuert sind.

bb) Änderungsüberlegungen

Das Bundesministerium der Finanzen schlägt vor, diesen Grundsatz auf die Zugriffsbesteuerung zu übertragen und Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen wie andere Beteiligungserträge grundsätzlich von der Zugriffsbesteuerung auszunehmen. Soweit Veräußerungsgewinne bei Anteilen an niedrig besteuerten Kapitalanlagegesellschaften erzielt werden, sollte es allerdings bei der Zugriffsbesteuerung bleiben.

d) Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag (§ 10 Abs. 2 AStG)

aa) Rechtslage

Der Hinzurechnungsbetrag ist gegenwärtig definitiv mit 38 v.H. Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer belastet. Der Steuersatz entspricht annähernd dem Betrag, mit dem inländische Kapitalgesellschaften unter Einbeziehung der Gewerbesteuer und des Solidaritätsbeitrages mit Ertragsteuern belastet sind.

Im Gegensatz zum früheren System, bei dem der Hinzurechnungsbetrag zu den regulären Einkünften oder, wenn die Anteile an der ausländischen Gesellschaft im Betriebvermögen gehalten wurden, zum regulären Gewinn gehörte, wird der Hinzurechnungsbetrag nicht mehr in die individuelle ertragssteuerliche Bemessungsgrundlage des Anteilseigners einbezogen. Der Hinzurechnungsbetrag kann folglich nicht mit Verlusten verrechnet werden. Bei Anteilseignern, die natürliche Personen sind, wird außerdem der individuelle Steuersatz nicht berücksichtigt. Diese Regelung wird von der Wirtschaft kritisiert. Sie sieht hierin eine Überbesteuerung.

bb) Änderungsüberlegungen

Das Bundesministerium der Finanzen hält diese Bedenken für berechtigt und schlägt vor, die Definitivbelastung mit 38 v.H. aufzugeben. Der Hinzurechnungsbetrag sollte vielmehr entsprechend der Regelung vor dem Steuersenkungsgesetz wieder dem regulären Einkommen der Anteilseigner zugerechnet werden. Das hat sowohl für Körperschaften als auch für natürliche Personen und Personengesellschaften zu gelten. In diese Richtung geht auch die Empfehlung der Wirtschaftsvertreter in der Expertengruppe.

Die vorgeschlagenen Änderungen wirken sich bei der Besteuerung der inländischen Anteilseigner wie folgt aus:

Bei Anteilseignern, die Kapitalgesellschaften sind, ist der Hinzurechnungsbetrag in Höhe der von inländischen Kapitalgesellschaften erhobenen Ertragsteuern belastet. Nachfolgende Ausschüttungen werden entsprechend § 8 b Abs. 1 KStG bei der Kapitalgesellschaft steuerfrei gelassen.

Bei Anteilseignern, die natürliche Personen (einschließlich Personengesellschaften) sind, wird der Hinzurechnungsbetrag in das reguläre steuerliche Einkommen einbezogen und dem persönlichen Steuersatz unterworfen. Das Halbeinkünfteverfahren findet auf den Hinzurechnungsbetrag keine Anwendung. Wenn Hinzurechnungsbeträge in einem späteren Jahr ausgeschüttet werden, sind die Ausschüttungen nur dann von der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren auszunehmen, wenn vom Anteilseigner nachgewiesen wird, dass er die ausgeschütteten Gewinne bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung versteuert hat.

e) Ausschüttungen von Gewinnanteilen an natürliche Personen und Personengesellschaften (§ 11 Abs. 1 und 2 AStG)

aa) Rechtslage

Wenn der Hinzurechnungsbetrag dem Einkommen zugerechnet wird, sind Gewinnanteile, die unbeschränkt steuerpflichtige Personen von einer ausländischen Kapitalgesellschaft beziehen, um die Hinzurechnungsbeträge zu kürzen, die bereits versteuert worden sind. Mit dieser Regelung wird vermieden, dass Gewinnanteile im Halbeinkünfteverfahren ein zweites Mal von der Einkommensteuer erfasst werden. Für Ausschüttungen an inländische Kapitalgesellschaften besteht kein entsprechender Regelungsbedarf, weil sie seit dem Steuerentlastungsgesetz steuerfrei sind.

Zwischen dem Zeitpunkt der Hinzurechnung der Gewinne und dem Zeitpunkt der Ausschüttung können mehrere Jahre liegen. Aus diesem Grund müssen nachfolgende Ausschüttungen für einen überschaubaren Zeitraum auch um Hinzurechnungsbeträge aus Vorjahren gemindert werden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Die bisherigen Regelungen greifen auf die vergangenen vier Kalender- oder Wirtschaftsjahre zurück. In der Praxis hat sich herausgestellt, dass der Zeitraum zu kurz gefasst ist. Hinzurechnungstatbestände werden häufig erst nachträglich festgestellt (z.B. durch Betriebsprüfungen).

bb) Änderungsüberlegungen

Das Bundesministerium der Finanzen ist der Auffassung, dass der Zeitraum für die mögliche Verrechnung der hinzugerechneten Gewinne mit Ausschüttungen ausgedehnt werden sollte.

f) Übertragende Hinzurechnung (§ 14 Abs. 4 AStG)

aa) Rechtslage

Durch die übertragende Hinzurechnung wird verhindert, dass die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften durch die Zwischenschaltung einer Obergesellschaft in einem DBA-Staat mit Schachtelprivileg umgangen werden kann.

bb) Änderungsüberlegungen

Nach den Änderungen durch das Steuersenkungsgesetz muss die Vorschrift redaktionell angepasst werden. Es sollte sichergestellt werden, dass Zwischeneinkünfte von Untergesellschaften in derartigen Fällen auch künftig steuerlich erfasst werden.

g) Gewinnermittlungsvorschriften (§ 10 Abs. 3 Satz 1 und 4 AStG)

aa) Rechtslage

Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte werden in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts ermittelt.

Von den Wirtschaftsverbänden werden dagegen Bedenken vorgetragen. Sie sind der Ansicht, es sollten die nach ausländischem Recht ermittelten Einkünfte angesetzt werden, soweit sie im Ausland der Besteuerung zugrunde liegen.

bb) Änderungsüberlegungen

Das Bundesministerium der Finanzen hält daran fest, dass die Einkünfte weiter in Anlehnung an das deutsche Steuerrecht ermittelt werden müssen. Den deutschen Rechtsanwendern wäre die Feststellung der oft unterschiedlichen Vorschriften

ausländischer Rechtssysteme nur mit großen Schwierigkeiten möglich. Bei der Ermittlung der Einkünfte sollten in der Praxis aber keine überhöhten Anforderungen gestellt werden. Zweifelsfragen könnten nach Bedarf in einer Verwaltungsanweisung geregelt werden.

h) Feststellung der Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG)

aa) Rechtslage

Eine Hinzurechnungsbesteuerung wird durchgeführt, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt sind, deren passive Einkünfte niedrig besteuert werden, d.h. einer Belastung durch Ertragssteuern von weniger als 25 v.H. unterliegen. Steuern, die die ausländische Kapitalgesellschaft außerhalb des Sitzstaates entrichtet (z.B. Steuern auf Betriebsstätteinkünfte in einem anderen Staat und Quellensteuern auf Lizenzen), können bei der Feststellung, ob eine Niedrigbesteuerung gegeben ist, nicht berücksichtigt werden. Das bedeutet im Ergebnis, dass ausländische Gesellschaften der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können, auch wenn ihre Erträge insgesamt mit Ertragssteuern von mehr als 25 v.H. belastet sind.

bb) Änderungsüberlegungen

Es gibt keine hinreichenden Gründe, diese Steuern, soweit sie von der Gesellschaft tatsächlich gezahlt worden sind, außer Acht zu lassen. Das Bundesministerium der Finanzen schlägt deshalb vor, für die Feststellung der niedrigen Besteuerung alle Steuern zu berücksichtigen, mit denen die passiven Einkünfte der Gesellschaft belastet sind, unabhängig davon, in welchem Staat sie erhoben worden sind. Die Steuern, die die ausländische Gesellschaft für andere Konzerngesellschaften zahlt, sollten allerdings nicht einbezogen werden.

Eine Niedrigbesteuerung liegt auch vor, wenn Steuern nicht anfallen, weil im ausländischen Staat eine Verlustverrechnung vorgenommen worden ist. Die Wirtschaft fordert, Verlustverrechnungen grundsätzlich zu berücksichtigen, weil sie in vielen Staaten zur normalen Besteuerung gehören.

Das Bundesministerium der Finanzen hält die Frage, wie Verlustverrechnungen bei der Feststellung einer niedrigen Besteuerung berücksichtigt werden können, für noch nicht ausreichend geklärt. Eventuelle Änderungen sollten daher für die zweite Stufe der Reform vorgemerkt werden. Dabei wäre auch zu überlegen, ob eine Regelung durch Gesetz oder durch Verwaltungsanweisung getroffen werden sollte.

2. Auslandsinvestmentgesetz

a) §§ 17, 18 Auslandsinvestmentgesetz (AusInvestmG) - Einbeziehung der ausländischen Fonds in das Halbeinkünfteverfahren -

aa) Rechtslage

Das Steuersenkungsgesetz hat die §§ 17, 18 AusInvestmG in der Weise geändert, dass das Halbeinkünfteverfahren nicht auf Dividendenerträge ausländischer Fonds anzuwenden ist. Dagegen wird vorgebracht, dass diese neue Regelung ausländische Investmentfonds, die in in- und ausländischen Aktien investieren, gegenüber inländischen Fonds diskriminiere, bei denen das Halbeinkünfteverfahren gilt.

bb) Änderungsüberlegungen

Das Bundesministerium der Finanzen schlägt vor, das Halbeinkünfteverfahren auf die sog. weißen Fonds im Sinne des § 17 AusInvestmG (im Inland registrierte ausländische Investmentfonds) auszudehnen. Dies lässt sich damit rechtfertigen, dass

ihre Ergebnisaufstellung für den privaten Anleger keine Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften enthält.

Demgegenüber enthält die Ertragnisaufstellung der sog. grauen Fonds des § 18 Abs. 1 AuslInvestmG (im Inland nicht registrierte Investmentfonds, aber mit inländischem Vertreter) solche Veräußerungsgewinne, auf die das Halbeinkünfteverfahren nicht angewandt werden kann. Da die sog. schwarzen Fonds im Sinne des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG (im Inland nicht registrierte Investmentfonds) keine Ertragnisaufstellung fertigen, kann das Halbeinkünfteverfahren auch hier nicht angewandt werden.

3. Einkommensteuergesetz

a) Mindeststeuersatz nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG

aa) Rechtslage

Der gegenwärtige Mindeststeuersatz des § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG in Höhe von 25 v.H. stößt auf Bedenken. Beschränkt Steuerpflichtige, deren Steuersatz über dem Eingangssteuersatz liegt, erhalten den Grundfreibetrag. Beschränkt Steuerpflichtige, deren Einkommen unter dem Grundfreibetrag liegt, werden mit dem Mindeststeuersatz besteuert und erhalten den Grundfreibetrag nicht.

bb) Änderungsüberlegungen

Das Bundesministerium der Finanzen ist der Auffassung, auf das zu versteuernde Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger sollte grundsätzlich der Steuersatz für unbeschränkt Steuerpflichtige angewendet werden. Der Grundfreibetrag sollte ihnen aber nicht generell gewährt werden. Beschränkt Steuerpflichtige erhalten bereits den

Grundfreibetrag unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG, d.h. wenn z.B. mehr als 90 v.H. ihrer Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

IV. Mittelfristige Änderungen

1. Außensteuergesetz

a) Aktiv-/Passivkatalog (§ 8 Abs. 1 AStG)

Die in § 8 Abs. 1 AStG enthaltene Aufzählung definiert die Tätigkeiten, die nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Der Katalog bedarf nach Auffassung der Verwaltung und der Wirtschaft der Überarbeitung. Die Vertreter der Wirtschaft treten für eine deutliche Liberalisierung des Kataloges ein. Sie halten eine Beschränkung des Zugriffs auf Einkünfte aus Vermögensverwaltung für ausreichend, zumindest sollten aber die Mitwirkungstatbestände beim Handel und bei den Dienstleistungen aufgegeben sowie der Aktivbereich bei Kreditinstituten, Versicherungen und Finanzierungen weiter gefasst werden.

Das Bundesministerium der Finanzen ist ebenfalls der Auffassung, dass der gegenwärtige Aktiv-/Passivkatalog überarbeitet und modernisiert werden sollte. Insbesondere sind die neueren wirtschaftlichen und rechtlichen Entwicklungen zu berücksichtigen. Dies erfordert eine gründliche Vorbereitung. Auf jeden Fall sollte eine Aufhebung des § 10 Abs. 5 AStG (vgl. unter IV.1.b) mit einer Überarbeitung des Aktiv-/Passivkatalogs einhergehen (vgl. auch II. 2.).

b) Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 10 Abs. 5 AStG)

Auf den Hinzurechnungsbetrag sind nach geltendem Recht die Abkommensbestimmungen anzuwenden, die für Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft (Zwischengesellschaft) an den inländischen Anteilseigner gelten würden (§ 10 Abs. 5 AStG). Diese Bestimmungen sehen regelmäßig vor, dass Ausschüttungen, die einer wesentlich (d.h. in der Regel mit 25 v.H.) beteiligten deutschen Kapitalgesellschaft zufließen, in Deutschland steuerfrei sind (sog. DBA-Schachtelprivileg). Nach den meisten deutschen Abkommen gilt dies jedoch nicht für

die Ausschüttung von Einkünften aus passiver Tätigkeit. Folglich kann in diesem Rahmen die Hinzurechnungsbesteuerung ungehindert greifen. Soweit aber in einem Abkommen eine solche Ausnahmebestimmung fehlt, muss die Hinzurechnung unterbleiben [vgl. unter I. 2. b) cc) bbb)].

Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen sollte diese teilweise Einschränkung der Hinzurechnungsbesteuerung nicht mehr aufrecht erhalten werden. Damit wird der Rechtszustand erreicht, auf den die deutsche Abkommenspolitik mit ihren Revisionsbegehren ohnehin abzielt.

Auch die Ausgleichsfunktion, die der Hinzurechnungsbesteuerung durch die generelle Freistellung von Beteiligungserträgen (§ 8 b Abs. 1 und 2 KStG) und durch die Halbeinkünftebesteuerung (§ 3 Nr. 40 EStG) zugewachsen ist (vgl. unter II.1), erfordert eine vollständige Erfassung aller niedrigbesteuerten passiven Einkünfte ausländischer Beteiligungsgesellschaften.

In die gleiche Richtung geht eine vor kurzem abgegebene Stellungnahme der Untergruppe der sog. Verhaltens-Kodex-Gruppe der EU. Danach wird die Freistellung der Beteiligungserträge von dieser Gruppe als unfair betrachtet, sofern Deutschland keine wirksame Abwehrgesetzgebung vorzuweisen hat. Auch dies spricht für eine Aufhebung des § 10 Abs. 5 AStG.

Das Bundesministerium der Finanzen hält es allerdings für geboten, die Aufhebung dieser Vorschrift mit der Überarbeitung und Modernisierung des Aktiv-/Passivkatalogs zu verbinden.

Als Folge einer Aufhebung des § 10 Abs. 5 AStG kann § 10 Abs. 6 AStG, der die Erfassung von Kapitalanlagegesellschaften regelt, gestrichen werden. Das dient der Vereinfachung der Hinzurechnungsbesteuerung.

Die Wirtschaftsvertreter in der Expertengruppe sehen in der Aufhebung des § 10 Abs. 5 AStG einen Verstoß gegen Abkommensrecht, jedenfalls in den Fällen, in denen ein Abkommen bereits eine detaillierte, zweiseitig ausgehandelte Missbrauchsregelung

enthält. Sie verweisen außerdem auf die Notwendigkeit von Vertrauensschutz. Die heutigen internationalen Unternehmensstrukturen seien auf der Basis des geltenden Rechts errichtet worden und könnten nicht kurzfristig verändert werden. Erforderlich seien zumindest längere Übergangsfristen.

Die Wirtschaftsvertreter in der Expertengruppe halten es darüber hinaus für unumgänglich, die eventuelle Aufhebung des § 10 Abs. 5 AStG mit der zeitgleichen Einführung eines „bereinigten“ Katalogs der passiven Tätigkeiten im Sinne des Außensteuergesetzes zu verknüpfen.

Das Bundesministerium der Finanzen sieht - wie schon im Falle der Kapitalanlageeinkünfte - im Abkommensrecht keinen Hinderungsgrund für eine innerstaatliche Neuregelung, mit der die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung durchsetzbar gemacht wird. Auch bei der OECD geht die Mehrheitsmeinung dahin, dass nationale Maßnahmen der Missbrauchsbekämpfung das Abkommensrecht nicht tangieren.

c) Gewinne aus Umwandlungen im Ausland (§ 10 Abs. 3 Satz 4 AStG, § 13 UmwStG)

Nach der derzeitigen Rechtslage führen Umwandlungen im Ausland zur Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven und damit zur Hinzurechnungsbesteuerung bei inländischen Anteilseignern der ausländischen Zwischengesellschaft, weil das Umwandlungssteuergesetz in diesen Fällen nicht greift. Die aufgedeckten stillen Reserven werden dann in der Regel wie Veräußerungsgewinne behandelt (vgl. unter III.1.c).

Aus Kreisen der Wirtschaft wird gefordert, das Umwandlungssteuergesetz analog auch auf Umwandlungen im Ausland anzuwenden.

Das Bundesministerium der Finanzen beabsichtigt, diese Frage im Zusammenhang mit der vorgesehenen generellen Überarbeitung der steuerlichen Bestimmungen über Umstrukturierungen zu prüfen.

d) Feststellung der Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG)

Bezüglich der Frage einer möglichen Verlustverrechnung bei der Feststellung der Niedrigsteuergrenze wird auf die Ausführungen unter III.1.h verwiesen.

e) Börsennotierte Gesellschaften (§ 7 Abs. 2 AStG)

Das Außensteuergesetz ist auch auf börsennotierte ausländische Gesellschaften anwendbar. An börsennotierten Gesellschaften sind häufig Kleinstanleger beteiligt. Diese stehen regelmäßig vor dem Problem, dass sie nicht feststellen können, ob die Gesellschaft von Steuerinländern beherrscht wird und ob die Gesellschaft niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt. Das Bundesministerium der Finanzen ist dennoch der Meinung, dass die bisherige Regelung bestehen bleiben sollte. Es sollte aber untersucht werden, wie bei ausländischen Gesellschaften, deren Aktien mehrheitlich an der Börse gehandelt werden, Kleinstanleger in bestimmten Fällen von vornherein von der Erklärungspflicht nach dem Außensteuergesetz befreit werden können. Dies könnte ggf. im Wege einer Verwaltungsanweisung geregelt werden.

f) Bagatell-Grenzen (§ 7 Abs. 6, § 9, § 10 Abs. 6 AStG)

Das Bundesministerium der Finanzen ist der Meinung, dass die für die Hinzurechnung bisher geltenden Bagatell-Grenzen von 120.000 DM im Zuge der Umstellung von

Deutscher Mark auf Euro ungefähr auf den doppelten Betrag angehoben werden sollten, um der zwischenzeitlichen wirtschaftlichen Entwicklung Rechnung zu tragen.

2. Einkommensteuer

a) Verluste aus Betriebsstätten in DBA-Staaten (§ 2a Abs. 3 EStG)

Mit dem Steuerentlastungsgesetz ist die Möglichkeit weggefallen, ausländische Verluste aus Betriebsstätten in DBA-Staaten steuermindernd zu berücksichtigen.

Diese Vorschrift hatte nach Angaben der Wirtschaftsverbände große Bedeutung als Finanzierungshilfe bei der Erschließung ausländischer Märkte. Insbesondere seien mit der Regelung ausländische Montage-Betriebsstätten gefördert worden. Gerade in diesen Fällen würden die gesamten Entwicklungs-, Konstruktions-, Vertriebs- und Logistikaktivitäten im Inland verbleiben.

Das Bundesministerium der Finanzen wird die Frage einer Verlustverrechnung mittelfristig aufgreifen. Zu berücksichtigen sind auch eventuelle EU-Regelungen zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich/-abzug.

b) Anpassung der Quellensteuersätze für beschränkt Steuerpflichtige (insbesondere des § 50a EStG)

Mit dem Steuerentlastungsgesetz werden die Einkommensteuersätze bis zum Jahre 2005 in mehreren Schritten gesenkt.

Das Bundesministerium der Finanzen wird prüfen, ob und wann die Quellensteuersätze und die Abgeltungssteuer für die Inlandseinkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Steuerausländern entsprechend angepasst werden sollten.

E. Zusammenfassung

I. Übersicht

Die Mitglieder der Expertengruppe haben ihre Vorstellungen und Anliegen umfassend dargelegt und erörtert. Dabei konnte auch in wesentlichen Punkten Übereinstimmung erzielt werden. Andere Punkte wurden kontrovers diskutiert. Das Bundesministerium der Finanzen hat aufgrund der Diskussion die nachfolgenden Vorschläge entwickelt:

1. Umstrukturierung von Unternehmen

a) Personenunternehmen

Durch das StSenkG wurde der mit dem StEntlG abgeschaffte sog. Mitunternehmererlass teilweise wieder eingeführt. Damit ist es wieder zulässig, Wirtschaftsgüter im Rahmen von Mitunternehmerschaften steuerneutral zum Buchwert zu übertragen (§ 6 Abs. 5 EStG – **teilweise Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses**). Das darüber hinaus von der Wirtschaft geforderte Wahlrecht zum Teil- oder Zwischenwert wird nicht eingeräumt (Komplizierung, Möglichkeit zur Steueroptimierung).

Als Voraussetzung für den Buchwertansatz wurde aus dem Kreis der Länder vorgeschlagen, eine **Mindest-Behaltefrist**, einzuführen. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb einer Mitunternehmerschaft soll nur für Zwecke der Umstrukturierung, jedoch nicht zur Vorbereitung einer Veräußerung steuerneutral zulässig sein.

Geht ein steuerneutral übertragenes Wirtschaftsgut ganz oder teilweise auf eine Kapitalgesellschaft über, müssen nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 5 EStG durch den rückwirkenden Ansatz des Teilwertes die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. So soll verhindert werden, dass die Möglichkeit der steuerneutralen Veräußerung von Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 8 b Abs. 2 KStG) für Gestaltungen genutzt

werden kann. Bisher ist für diese „Nachversteuerung“ keine Frist vorgesehen. Aus Gründen der Praktikabilität wird vorgeschlagen, in Satz 5 eine **zeitliche Beschränkung für den rückwirkenden Teilwertansatz** einzuführen. Es ist hier an eine 7-Jahresfrist gedacht.

Die Wirtschaft hat gefordert, die Nachversteuerung der stillen Reserven bei Übergang eines Wirtschaftsguts auf eine Kapitalgesellschaft nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 5 EStG nur anzuwenden, wenn die ursprüngliche steuerneutrale Einbringung durch eine natürliche Person erfolgt ist. Damit sollen Auswirkungen der Nachversteuerungsregelung auf Joint-Ventures vermieden werden. Das Bundesministerium der Finanzen befürwortet diesen Vorschlag aus haushaltspolitischen Erwägungen nicht.

Es soll durch eine Gesetzesergänzung klargestellt werden, dass die steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG auch **die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften** umfasst und bezüglich der Gegenleistung sowohl **unentgeltliche Übertragungen** als auch **Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten** von § 6 Abs. 5 EStG erfasst sind.

Bei der Auflösung von Personenunternehmen wird vorgeschlagen, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG dahingehend zu ändern, dass die **Realteilung** künftig auch wieder bei Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern steuerneutral durchgeführt werden kann. Es muss aber sichergestellt werden, dass die Regelung nicht zur Vorbereitung der Veräußerung von Wirtschaftsgütern (Behaltefrist) oder Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Kapitalgesellschaften (mit anschließender steuerfreier Veräußerung der Beteiligung nach § 8 b Abs. 2 KStG) genutzt werden kann.

Im Rahmen des **§ 6b Abs. 10 EStG** wird vorgeschlagen, für die Bildung der Rücklage nicht mehr die Gesellschaft oder Gemeinschaft, sondern wieder den Steuerpflichtigen als Anspruchsberechtigten anzusehen (**gesellschafterbezogene statt gesellschaftsbezogene Betrachtung**). Allerdings sollen auch hier Steuergestaltungen verhindert werden.

Die von der Wirtschaft und einigen Ländern geforderte Einführung der Möglichkeit für Personenunternehmen, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine **steuerfreien Reinvestitionsrücklage** einzustellen, ist aus steuersystematischen Gründen nicht gerechtfertigt.

Hinsichtlich der **unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils** und des **unentgeltlichen Eintritts einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen** wird vorgeschlagen, die steuerneutrale Regelung dieser Vorgänge in § 6 Abs. 3 EStG gesetzlich zu verankern.

Die **entgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils** wird derzeit genauso steuerlich begünstigt, wie die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (z.B. Freibetrag für Betriebsaufgabe nach § 16 EStG, halber Steuersatz nach § 34 EStG), obwohl nicht die gesamten stillen Reserven des Mitunternehmeranteils aufgedeckt werden. Es wird daher vorgeschlagen, die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nicht mehr steuerlich zu begünstigen. Damit würde dieser Fall mit dem entgeltlichen Eintritt eines Dritten in ein Einzelunternehmen steuerlich gleichbehandelt.

Die für Kapitalgesellschaften bestehende Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Einzelwirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personengesellschaft (Objektgesellschaft) einzubringen, um sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung gewerbesteuerfrei zu veräußern, sollte künftig beseitigt werden (**gewerbesteuerfreie Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft**).

b) Kapitalgesellschaften

Die Steuerbefreiung der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen durch Kapitalgesellschaften (§ 8 b Abs. 2 KStG) soll nicht über die Möglichkeit der steuerneutralen Einbringung nach § 20 UmwStG zur steuerfreien Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben genutzt werden können. Hierzu enthält § 8 b Abs. 4 KStG Ausnahmen von der Veräußerungsgewinnbefreiung, wenn einbringungsgeborene Anteile

innerhalb einer 7-Jahresfrist veräußert werden. Die **Frist** kann verkürzt werden. Sie sollte allerdings so bemessen sein, dass der Zweck der Einbringungsklausel nicht unterlaufen werden kann.

Im Rahmen der Einbringungsklausel soll sichergestellt werden, dass die Ausnahmeregelung nicht auch solche Fälle erfasst, in denen sich durch die Anwendung des § 8 b Abs. 2 KStG keine steuerlichen Vorteile ergeben. Die Ausnahmeregelung wird daher durch die sogenannte Rückausnahme eingeschränkt. Diese **Rückausnahme zur Einbringungsklausel des § 8 b Abs. 4 KStG** geht derzeit zu weit. Sie ermöglicht es, dass die Halbeinkünftebesteuerung des Veräußerungsgewinns durch eine natürliche Person durch eine Beteiligungseinbringung nach § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG vermieden werden kann. Dies sollte verhindert werden.

Die Rückausnahme sollte andererseits um die Fälle der **Einbringung von Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften nach § 23 Abs. 4 UmwStG** ergänzt werden, da sie derzeit insoweit zu eng ist.

Nach § 12 Abs. 2 3. Alt. KStG findet eine **Schlussbesteuerung** statt, wenn das Vermögen einer inländischen Betriebsstätte auf einen Dritten übergeht (z.B. die ausländische Stammhausgesellschaft wird auf eine andere ausländische Gesellschaft verschmolzen). Der Anwendungsbereich der Vorschrift sollte so eingeschränkt werden, dass künftig eine Schlussbesteuerung nur greift, wenn die Übertragung des Vermögens der inländischen Betriebsstätte auf einen Dritten den Wegfall der inländischen Steuerhaftung der Betriebsstätte zur Folge hat.

c) Umwandlungssteuerrecht

Das Umwandlungssteuerrecht wurde im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes lediglich an den Systemwechsel bei der Körperschaftsbesteuerung angepasst. Es besteht jedoch der Bedarf einer grundlegenden Überarbeitung (Themen u.a.: Grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, Verlustnutzung, Teilbetriebsbegriff). Eine solche grundlegende Überarbeitung ist we-

gen der Komplexität der Materie und auch, weil sich derzeit noch gesellschaftsrechtliche Änderungen abzeichnen (10. gesellschaftsrechtliche Richtlinie der EU, Europäische Aktiengesellschaft), nicht kurzfristig möglich. Im Vorgriff auf die grundlegende Überarbeitung sollten auch die von der Wirtschaft geforderten nachfolgenden Einzelmaßnahmen nicht aufgegriffen werden:

- steuerneutraler Austausch der Anteile bei Umwandlungen im Ausland - § 13 UmwStG;
- Steuerstundung bei Umwandlung einer inländischen Personengesellschaft, an der ausländische Anteilseigner beteiligt sind - § 20 Abs. 3 UmwStG,
- Aufgabe des Buchwertzwangs bei Einbringung in eine EU-Kapitalgesellschaft - § 23 Abs. 4 UmwStG,
- Streichung der Sperrfrist bei Veräußerung von Anteilen, die in eine EU-Kapitalgesellschaft eingebracht wurden - § 26 Abs. 2 UmwStG.

d) Entstrickung

Die Einführung eines allgemeinen Entstrickungstatbestandes scheint im Hinblick auf die Tendenz, die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven (z.B. im Rahmen von Umstrukturierungen) aufzuschieben, zunehmend erforderlich, um endgültige Steuer ausfälle zu vermeiden. Eine solche Entstrickungsklausel setzt die weitergehende Untersuchung der damit einhergehenden Fragen voraus. Das Vorhaben ist in der gegenwärtigen Phase der Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts deshalb noch nicht realisierbar.

e) Grunderwerbsteuer

Derzeit lösen auch konzerninterne Umstrukturierungen vielfach eine Grunderwerbsteuerbelastung aus. Zur Beseitigung von steuerlichen Hemmnissen bei der Umstrukturierung sollte in §1 GrEStG daher ein Erwerbsschlussstatbestand für Erwerbsvorgänge zwischen miteinander organschaftlich oder anderweitig verbundenen Unternehmen (Konzern) aufgenommen werden. Damit würde auch das Ziel der Bun-

desregierung unterstützt, Umstrukturierungen zu erleichtern. Um sicherzustellen, dass diese Regelung nicht für Umgehungsgeschäfte missbraucht wird, wird zugleich ein Nacherhebungstatbestand vorgeschlagen. Dieser sollte Anwendung finden, wenn ein Grundstück, das unter die Erwerbsausschlussregelung gefallen ist, innerhalb von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang zusammen mit der grundbesitzenden Konzerngesellschaft aus dem Konzern ausscheidet.

Um das Prinzip des Sachherrschaftswechsels auch bei Kapitalgesellschaften, die an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind (Problem u.a. der börsennotierten Aktiengesellschaften), zur Geltung kommen zu lassen, wird vorgeschlagen, § 1 Abs. 3 GrEStG dergestalt einzuschränken, dass eine Anteilsveränderung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nur dann für die Feststellung des Übergangs von Anteilen am Vermögen der Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) erheblich ist, wenn hierdurch mindestens 95 v.H. der Anteile der Kapitalgesellschaft in einer Hand zusammengefasst werden.

Eine Entscheidung ist im Einvernehmen mit den Ländern zu treffen.

2. Besteuerung verbundener Unternehmen

a) Überlegungen zu einer grundlegenden Reform

Die Wirtschaft fordert bei der Ergebnisverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen eine stärkere konzernbezogene Betrachtung. Diese Überlegungen gehen weit über das bisherige Instrument der Organschaft hinaus.

Das Institut der Organschaft sollte in seiner traditionellen Ausgestaltung sowohl in der Körperschaftsteuer als auch in der Gewerbesteuer und Umsatzsteuer beibehalten werden. Ertragsteuerlich ermöglicht es eine Ergebniskonsolidierung innerhalb unternehmerischer Einheiten, die den Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts entspricht. Insbesondere bietet sie die Grundlage für die Durchbrechung des Subjektsprinzips und berücksichtigt den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

b) Körperschaftsteuer

Auf das **Merkmal des Gewinnabführungsvertrages** kann nicht verzichtet werden. Er bietet die Rechtfertigung für die Durchbrechung des steuerlichen Subjektsprinzips und begrenzt die Verlustberücksichtigung entsprechend dem Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit.

Einzelne Unternehmen können aus rechtlichen Gründen die Voraussetzungen der steuerlichen Organschaft nicht herstellen (z.B. öffentlich rechtliche Versicherungsunternehmen oder Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit). Die **Schaffung organ-schaftlicher Sonderregelungen** für diese Unternehmen würde Grundprinzipien der traditionellen Organschaft aufweichen und würde die Gefahr einer nicht mehr absehbaren Ausweitung der steuerlichen Verlustverrechnung begründen.

Organgesellschaft oder Organträger können derzeit nur Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland sein. Diese kumulativen Voraussetzungen erscheinen insbesondere unter Berücksichtigung der zunehmenden internationalen Verflechtung der Unternehmen als zu eng. Die Organschaftsvoraussetzungen sollten daher an die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht angepasst werden. Dann könnte Organträger (§ 14 Nr. 2 KStG) auch eine Gesellschaft sein, die **Sitz oder Geschäftsleitung** im Inland hat.

c) Gewerbesteuer

Der nachdrücklichen Forderung der Kommunalen Spitzenverbände, **die gewerbesteuerliche Organschaft abzuschaffen**, sollte derzeit nicht gefolgt werden. Der Belastung der Unternehmen durch die Gewerbesteuer ist im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes weitgehend durch die Tarifgestaltung bei der Körperschaftsteuer und durch die pauschale Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer in § 35 EStG Rechnung getragen worden, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit zu verbes-

sern. Dem würde es widersprechen, wenn die gewerbesteuerliche Ergebniskonsolidierung zu Lasten der Unternehmen verändert würde.

Das **Merkmal des Gewinnabführungsvertrages** sollte nicht als generelle Voraussetzung für die gewerbesteuerliche Organschaft eingeführt werden. Es besteht keine zwingende Notwendigkeit, die körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen (kurzfristig) zu vereinheitlichen. Als Kompromisslösung wird vorgeschlagen, zumindest für eine Übergangszeit in allen Fällen der körperschaftsteuerlichen Organschaft (mit Gewinnabführungsvertrag) auch eine gewerbesteuerliche Organschaft anzunehmen.

Zur Erfüllung der Organschaftsvoraussetzung der „finanziellen Eingliederung“ sollte das bestehende **Additionsverbot** hinsichtlich der Zusammenrechnung von mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen abgeschafft werden. Damit würde diese Organschaftsvoraussetzung an die Körperschaftsteuer angepasst.

Die Forderung der Wirtschaft nach **Schaffung organschaftsähnlicher Regelungen für Personengesellschaften** sollte bei der Aufbereitung der weitergehenden Reformüberlegungen zur Ergebnisverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen aufgegriffen werden.

d) Aufwendungen in Zusammenhang mit steuerfreien Dividendeneinnahmen

Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen nach § 8 b KStG sind nach § 3 c Abs. 1 EStG steuerlich nicht abziehbar. Die Wirtschaft fordert, § 3 c Abs. 1 EStG zwischen Kapitalgesellschaften nicht anzuwenden. § 8 b KStG enthalte keine Steuerbefreiung im engeren Sinne, da die nach § 8 b KStG steuerfreigestellten Erträge bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft bereits versteuert worden seien.

Der Forderung sollte entsprochen werden.

e) **Gewerbsteuerliche Behandlung mittelbarer Beteiligungen an einer Körperschaft**

Nach dem Steuersenkungsgesetz ist zweifelhaft, ob die Steuerbefreiungen des § 8b KStG auch bei der Ermittlung der Gewerbesteuer zu berücksichtigen ist, wenn eine Kapitalgesellschaft die Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft über eine gewerbliche Personengesellschaft hält. Das Problem ergibt sich, weil die gewerbliche Personengesellschaft selbst Gewerbesteuersubjekt ist. Zur Klärung der Zweifelsfrage wird vorgeschlagen, den im neuen Körperschaftsteuerrecht zugrundegelegten Gedanken der Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen auch auf die Gewerbesteuer anzuwenden. Steuerfreie Erträge im Sinne des § 8b KStG würden dann bei der Ermittlung des Gewerbeertrages gekürzt.

3. Außensteuerrecht

a) **Außensteuergesetz**

Im Außensteuergesetz sollte die Freistellung von Dividenden nicht mehr auf **Landes- und Funktionsholdings** in einem dreistufigen Konzernaufbau beschränkt werden. Das bedeutet eine generelle Freistellung aller Ausschüttungen von der Hinzurechnungsbesteuerung. Ausländische Untergesellschaften mit passiven Einkünften (zu denen Beteiligungserträge dann nicht mehr zählen) unterliegen weiter der Hinzurechnungsbesteuerung.

Der steuerliche Zugriff auf die **Einkünfte ausländischer Kapitalanlagegesellschaften** ist bisher auf solche Beteiligungen beschränkt, die ein Inländer in Höhe von mindestens 10 v. H. hält. Die Mindestbeteiligungsquote sollte auf 1 v. H. herabgesetzt werden. Darüber hinaus wird angestrebt, bei Kapitalanlagegesellschaften, deren Anteile in Form von „Sparmodellen“ angeboten werden, auf die Festlegung einer Mindestbeteiligungsquote völlig zu verzichten.

Auch bei Kapitalanlagegesellschaften sollte entsprechend den Vorschlägen zu den Landes- und Funktionsholdings die Begrenzung des **Holdingprivilegs** auf den dreistufigen Konzernaufbau fallen gelassen werden. Beteiligungserträge von Kapitalanlagegesellschaften werden dann generell nicht mehr von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst. Es bleibt aber auch hier beim Zugriff auf ausländische Untergesellschaften mit passiven Einkünften. Auf das Erfordernis einer Ertragsteuermindestbelastung von 25 v. H. kann als Folge der vorgeschlagenen Änderungen verzichtet werden.

Erträge aus der **Finanzierung von „aktiven“ Konzerngesellschaften** sind Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter. Die Bemessungsgrundlage, mit der die Einkünfte in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden, sollte an die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 v. H angepasst werden.

Veräußerungsgewinne gehören zu den Beteiligungserträgen. Sie sollten wie andere Beteiligungserträge grundsätzlich von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden. Soweit Veräußerungsgewinne bei Anteilen an niedrig besteuerten Kapitalgesellschaften erzielt werden, sollte es bei der Zugriffsbesteuerung bleiben.

Die **Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag** beträgt derzeit 38 v.H.. Es wird vorgeschlagen, diese Definitivbelastung aufzugeben. Der Hinzurechnungsbetrag sollte entsprechend der Regelung vor dem Steuersenkungsgesetz dem regulären Einkommen der Anteilseigner zugerechnet und damit in die individuelle ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Dies ermöglicht vor allem eine Berücksichtigung von Verlusten.

Zwischen dem Zeitpunkt der Hinzurechnung der Gewinne und dem Zeitpunkt der **Ausschüttung von Gewinnanteilen** können mehrere Jahre liegen. Der Zeitraum für eine mögliche Verrechnung der in vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahren hinzugerechneten Gewinne mit ausgeschütteten Gewinnen sollte über den bisherigen Zeitraum von vier Jahren hinaus ausgedehnt werden.

Nach den Änderungen durch das Steuersenkungsgesetz sollte redaktionell klargestellt werden, dass die **übertragende Hinzurechnung** von Zwischeneinkünften durch die Zwischenschaltung einer Obergesellschaft in einem DBA-Staat mit Schachtelprivileg nicht umgangen werden kann.

Die zur Hinzurechnung führenden Einkünfte sollten – entgegen dem Vorschlag der Wirtschaftsverbände, die ausländisches Recht zugrunde legen wollen – weiter in entsprechender Anwendung der **Vorschriften des deutschen Steuerrechts** ermittelt werden.

Für die **Feststellung der niedrigen Besteuerung** sollten alle Steuern berücksichtigt werden, mit denen die passiven Einkünfte der Gesellschaft belastet sind, unabhängig davon, in welchem Staat sie erhoben wurden. Die Steuern, die die ausländische Gesellschaft für andere Konzerngesellschaften zahlt, sollten aber außer Acht bleiben.

Eine **Niedrigbesteuerung** liegt derzeit auch vor, wenn Steuern deshalb nicht anfallen, weil im ausländischen Staat eine Verlustverrechnung vorgenommen worden ist. Die Frage einer eventuellen Änderung dieses Rechtszustandes, ist nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen noch nicht ausreichend geklärt. Sie sollte für die zweite Stufe der Reform vorgemerkt werden.

Die im **Aktiv-/Passivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG** enthaltene Aufzählung definiert die Tätigkeiten, die nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Der Katalog bedarf mittelfristig der Überarbeitung.

Überprüft werden muss auch die gegenwärtige teilweise **Blockierung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen (§ 10 Abs. 5 AStG)**. Das Bundesministerium der Finanzen ist der Auffassung, dass diese Einengung des Anwendungsbereichs der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung im Hinblick auf die neu eingeführte generelle Steuerbefreiung der Beteiligungserträge inländischer Kapitalgesellschaften aufgehoben werden sollte. Auch bei der EU (Verhaltens-Kodex-Gruppe) stößt die gegenwärtige Regelung auf Kritik. Die Aufhebung des § 10 Abs. 5

AStG muß jedoch mit der Überarbeitung und Modernisierung des Aktiv-/Passivkatalogs einhergehen.

Nach der derzeitigen Rechtslage führen **Umwandlungen** im Ausland zur Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven und damit zur Hinzurechnungsbesteuerung bei inländischen Anteilseignern der ausländischen Zwischengesellschaft. Die Frage der analogen Anwendung des UmwStG auch auf Umwandlungen im Ausland sollte im Zusammenhang mit der vorgesehenen generellen Überarbeitung der steuerlichen Bestimmungen über Umstrukturierungen geprüft werden.

Das Außensteuergesetz ist auch auf **börsennotierte ausländische Gesellschaften** anwendbar. An börsennotierten Gesellschaften sind häufig Kleinstanleger beteiligt. Diese stehen regelmäßig vor dem Problem, dass sie nicht feststellen können, ob die Gesellschaft von Steuerinländern beherrscht wird und ob die Gesellschaft niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt. Es sollte untersucht werden, wie bei ausländischen Gesellschaften, deren Aktien mehrheitlich an der Börse gehandelt werden, Kleinstanleger von vornherein von der Erklärungspflicht nach dem Außensteuergesetz befreit werden können.

Die für die Hinzurechnung bisher geltenden **Bagatell-Grenzen** von 120.000 DM sollten im Zuge der Umstellung von Deutscher Mark auf Euro ungefähr auf den doppelten Betrag angehoben werden, um der zwischenzeitlichen wirtschaftlichen Entwicklung Rechnung zu tragen.

b) Auslandsinvestmentgesetz

Das **Halbeinkünfteverfahren** sollte auf die sog. weißen Fonds im Sinne des § 17 AuslInvestmG ausgedehnt werden. Bei den sog. grauen und schwarzen Fonds (§§ 18 Abs. 1 und 3 AuslInvestmG) bleibt es bei der Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens.

c) Einkommensteuergesetz

Im Einkommensteuergesetz sollte nicht mehr am **Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige** festgehalten werden. Es wird vorgeschlagen, auf das zu versteuernde Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich den Steuersatz für unbeschränkt Steuerpflichtige anzuwenden. Der Grundfreibetrag sollte aber nicht generell gewährt werden.

Mit dem Steuerentlastungsgesetz ist die Möglichkeit weggefallen, **ausländische Verluste aus Betriebsstätten in DBA-Staaten** steuermindernd zu berücksichtigen. Die Wirtschaftsverbände fordern ihre Wiedereinführung. Die Frage sollte mittelfristig aufgegriffen werden. Zu berücksichtigen wären dann auch eventuelle EU-Regelungen zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich/-abzug.

Mit dem Steuerentlastungsgesetz werden die Einkommensteuersätze bis zum Jahre 2005 in mehreren Schritten gesenkt. Es ist zu prüfen, ob und gegebenenfalls wann die **Quellensteuersätze** und die Abgeltungssteuern für die Inlandseinkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Steuerausländern dem angepasst werden können.

II. Zeitplan

1. Die Diskussion in der Expertengruppe hat ergeben, dass etliche Vorschläge noch in dieser Legislaturperiode umgesetzt werden könnten (**Nahziele**).

Hierunter fallen insbesondere:

- die Erleichterung von Umstrukturierungen im Einkommensteuergesetz entsprechend der Wiedereinführung des „Mitunternehmererlasses“ bei Realteilungen und im Zusammenhang mit der Übertragung steuerfreier Rücklagen nach § 6 b EStG,
- evtl. Erleichterungen bei der Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit Umstrukturierungen,
- die Anpassung der Voraussetzungen der gewerbsteuerlichen Organschaft an die körperschaftsteuerliche Organschaft oder deren Abschaffung,
- Streichung des Abzugsverbots § 3 c Abs. 1 EStG in einem mehrstufigen Konzern auf der Ebene der Körperschaften,
- Anpassungsmaßnahmen bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG.

Darüber hinaus enthält der Bericht als **Entwicklungsperspektive** auch in die Zukunft gerichtete Anliegen und Vorschläge aus der Expertenkommission, die in der Folgezeit aufbereitet werden und dann als Grundlage für künftige gesetzliche Regelungen in der nächsten Legislaturperiode dienen sollen.

Bei diesen Themen handelt es sich um

- die Überarbeitung des Umwandlungssteuergesetzes insbesondere zur stärkeren Berücksichtigung von grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgängen.
- die Schaffung einer allgemeinen Entstrickungsklausel zur Verhinderung endgültiger Steuerverluste im Zusammenhang mit weitergehenden Möglichkeiten, Umstrukturierungen steuerneutral vornehmen zu können,
- die Revision der deutschen DBA-Vertragspolitik und die grundlegende Überarbeitung der einseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung und der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz.

Inhalt

A. Einleitung	1
B. Umstrukturierung von Unternehmen	<u>33</u>
I. Personenunternehmen	<u>33</u>
1. Regelungen im Sinne des Mitunternehmererlasses	<u>33</u>
2. Realteilung.....	<u>1040</u>
3. Reinvestitionsrücklage	<u>1144</u>
4. Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils und unentgeltlicher Eintritt einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen	<u>1444</u>
5. Entgeltliche Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils und Eintritt einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen gegen Leistung einer Zuzahlung in das Privatver- mögen des bisherigen Einzelunternehmers	<u>1545</u>
6. Gewerbesteuerfreie Veräußerung von Personengesellschaften	<u>1646</u>
II. Kapitalgesellschaften	<u>1848</u>
1. Einbringungsklausel (§ 8 b Abs. 4 KStG)	<u>1848</u>
2. Übergang des Vermögens einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 Abs. 2 S. 1 3. Alt. KStG)	<u>2121</u>
III. Umwandlungssteuerrecht	<u>2323</u>
1. Allgemeines	<u>2323</u>
2. Einzelpunkte.....	<u>2424</u>
IV. Entstrickung	<u>3333</u>
1. gegenwärtige Rechtslage.....	<u>3434</u>
2. Einführung einer allgemeinen Entstrickungsklausel.....	<u>3434</u>
V. Grunderwerbsteuer	<u>3636</u>
1. Rechtslage.....	<u>3636</u>
2. Änderungsüberlegungen	<u>3636</u>
C. Besteuerung verbundener Unternehmen	<u>3939</u>
I. Einführung	<u>3939</u>
1. Rechtslage.....	<u>3939</u>
2. Änderungsüberlegungen	<u>4343</u>
3. Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen.....	<u>4646</u>

II. Körperschaftsteuer	4949
1. Wegfall des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftsteuer.....	4949
2. Organschaftliche Sonderregelungen für Versicherungsunternehmen.....	5252
3. Vororganschaftliche Verluste.....	5555
4. Organschaft zu ausländischen Rechtsträgern.....	5656
5. Organschaftsausgleichsposten.....	5858
III. Gewerbesteuer	6060
1. Angleichung an die körperschaftsteuerliche Organschaft.....	6060
2. Ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte als Organgesellschaft.....	6262
3. Additionsverbot.....	6363
4. Gewerbesteuerumlage.....	6464
5. Rechtsform der Organgesellschaft.....	6565
IV. Sonstiges	6767
1. Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden.....	6767
2. Gewerbesteuerliche Behandlung der Gewinne von Anteilen an einer Körperschaft.....	6969
D. Außensteuerrecht	7373
I. Einführung	7373
1. Zielsetzung des Außensteuerrechts.....	7373
2. Stand des Außensteuerrechts.....	7474
II. Notwendigkeit einer Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung	8383
1. Die neue Ausgleichsfunktion der Hinzurechnungsbesteuerung.....	8383
2. Allgemeine Bewertung der Hinzurechnungsbesteuerung.....	8585
3. Die EU- und OECD-Aktivitäten gegen den unfairen Steuerwettbewerb.....	8787
4. Schwerpunkte der angestrebten Änderung der Hinzurechnungsbesteuerung.....	8888
III. Kurzfristig vorgesehene Änderungen des Außensteuergesetzes, des Auslandsinvestmentgesetzes und des Einkommensteuergesetzes	9090
1. Außensteuergesetz.....	9090
2. Auslandsinvestmentgesetz.....	102102
3. Einkommensteuergesetz.....	103103
IV. Mittelfristige Änderungen	105105
1. Außensteuergesetz.....	105105
2. Einkommensteuer.....	109109
E. Zusammenfassung	110110
I. Übersicht	110110
1. Umstrukturierung von Unternehmen.....	110110

2. Besteuerung verbundener Unternehmen	115115
3. Außensteuerrecht.....	118118
II. Zeitplan	123123