

Dr. Götz Tobias Wiese,
Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg*

Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts im Jahr 2011 -- ein Ausblick

Die Modernisierung des Steuerrechts hin zu einem international wettbewerbsfähigen Unternehmenssteuerrecht, die Erleichterung von Umstrukturierungen und die Verbesserung der Standortattraktivität Deutschlands stehen erklärtermaßen auf dem Programm der Bundesregierung. Ist hier schon genügend getan worden? Das ist natürlich eine rhetorische Frage. Viele Themenbereiche harren der Bearbeitung: Mit den Stichworten Europäisierung und Internationalisierung des Steuerrechts, Konsistenz des Unternehmenssteuerrechts, Rechtsformneutralität, Steuervereinfachung, modernes Gruppenbesteuerungssystem und Gemeindefinanzreform sind nur einige Themen beschrieben. 2010 wurden mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz einzelne Maßnahmen zum Schutz von krisengeschüttelten Unternehmen ergriffen. 2011 stehen weitere Themen an, um die Investitionsbedingungen in Deutschland aus steuerlicher Sicht zu verbessern. Ansatzpunkte hierfür sind das Jahressteuergesetz 2010, der in Arbeit befindliche neue Umwandlungssteuererlass des BMF, der soeben veröffentlichte Ländererlass zu § 6a GrEStG und die beabsichtigte Neuordnung der Gemeindefinanzen. Auch sie sog. „Mängelliste des deutschen Steuerrechts“ des BDI mag im Neuen Jahr für neue Impulse sorgen.

Jahressteuergesetz 2010

Das Jahressteuergesetz 2010, das am 26.11.2010 überraschend ohne Anrufung des Vermittlungsausschusses vom Bundesrat gebilligt worden ist, enthält eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen. Hierunter fallen

redaktionelle Änderungen und Anpassungen, aber auch gesetzliche Klarstellungen und Neuerungen. Einzelne Änderungen sind auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben zurückzuführen, andere wiederum auf die Rechtsprechung des BFH. Auf dem Gebiet des Unternehmenssteuerrechts sind folgende Maßnahmen hervorzuheben:

- Nach Aufgabe der finalen Entnahmetheorie durch den BFH werden die **allgemeinen Entstrickungsregelungen der § 4 Abs. 1 EStG, § 12 Abs. 1 KStG** jeweils um einen Satz erweitert, der in der Form eines Regelbeispiels anordnet, dass eine Besteuerung der stillen Reserven von Wirtschaftsgütern insbesondere dann erfolgt, wenn diese innerhalb eines Unternehmens nicht mehr einer inländischen, sondern einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden. Hiermit wird die bisherige, im Betriebsstättenerlass niedergelegte Verwaltungsauffassung, der der BFH im Sommer 2008 widersprochen hatte, gesetzlich festgeschrieben. Die Neuregelung soll eine Besteuerung der stillen Reserven bei einer Überführung oder Zuweisung von einzelnen Wirtschaftsgütern, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und ganzen Betrieben ins Ausland sicherstellen. Ob diese Besteuerung einen Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungsfreiheit darstellt, wird durch den EuGH zu beurteilen sein.
- In diesem Kontext wurde zudem ein neuer **§ 16 Abs. 3a EStG** eingeführt, wonach stille Reserven in einem Betrieb auch ohne dessen Aufgabe aufzudecken und zu besteuern sind, wenn ein bisher im Inland ansässiger Betrieb vollständig in einen ausländischen Staat verlegt und von dort aus fortgeführt wird. Dies kann als gesetzgeberische Reaktion auf

die Aufgabe der finalen Betriebsaufgabetheorie durch den BFH im Herbst 2009 verstanden werden. Hiermit möchte der Gesetzgeber ebenfalls eine Besteuerung der in Deutschland entstandenen stillen Reserven sicherstellen.

Bei diesen beiden Maßnahmen handelt es sich um Vorschriften, die auf eine krisenbedingte Umstrukturierung mit Auslandsbezug nachteilig wirken. Zwar besteht im Fall der Auslandsverlagerung des gesamten Betriebs die Möglichkeit, die festgesetzte Steuer zinslos in fünf gleichen Jahresraten zu entrichten (§ 36 Abs. 5 EStG). Dies ist allerdings nur ein schwacher Trost, und in der Gestaltungsberatung wird mit geeigneten Maßnahmen reagiert werden müssen.

- Die „**Stille-Reserven-Klausel**“ **im Rahmen der Verlustabzugsbeschränkung beim Beteiligungserwerb nach § 8c KStG** wird dahingehend geändert, dass auch ausländisches Betriebsvermögen, das im Inland steuerpflichtig ist, bei der Berechnung der stillen Reserven zukünftig berücksichtigt wird. Dies kann dazu führen, dass die Summe der stillen Reserven aufgrund der Berücksichtigung des ausländischen Betriebsvermögens größer ist, so dass ein bisher nicht genutzter Verlust nun in einem größeren Umfang, nämlich in Höhe der zusätzlich zu berücksichtigenden ausländischen stillen Reserven, abgezogen werden kann. Mit dieser Maßnahme wird das Ziel der Erleichterung von Umstrukturierungen gefördert, wobei sicherlich eine noch beherrztere Umgestaltung des § 8c KStG, wie durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz begonnen, wünschenswert gewesen wäre.
- Auf verfahrensrechtlicher Ebene ist die Änderung des **§ 146 Abs. 2a AO** zu erwähnen, die die Voraussetzungen der **Verlagerung der Buchführung**

ins Ausland erheblich vereinfacht. Erfreulich ist insbesondere, dass die Möglichkeit der Verlagerung nicht nur auf Staaten der EU bzw. des EWR beschränkt ist, sondern auch in andere Staaten ermöglicht wird.

Koordinierter Ländererlass zu § 6a GrEStG vom 1.12.2010

Während der Drucklegung dieser Ausgabe ist der mit hoher Spannung erwartete koordinierte Ländererlass zu der sog. Konzernklausel des § 6a GrEStG erschienen. Nach dieser Klausel wird bei bestimmten grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgängen im Zuge von bestimmten Umwandlungen und unter ausschließlicher Beteiligung von herrschenden Unternehmen und abhängigen Gesellschaften die Grunderwerbsteuer nicht erhoben. Durch den Erlass ist insbesondere die konkrete Ausgestaltung der einzuhaltenden Vor- und Nachbehaltensfrist geklärt worden. Zustimmung verdient die Finanzverwaltung in ihrer Entscheidung, dass nun auch eine Personengesellschaft als abhängige Gesellschaft i.S.d. § 6a GrEStG in Betracht kommt. Eine ausführliche Besprechung dieses Erlasses samt der praktischen Konsequenzen soll alsbald an dieser Stelle erfolgen.

Geplanter Umwandlungssteuererlass 2011

Mit großer Spannung wartet die Praxis bereits seit langem auf die Veröffentlichung des neuen Umwandlungssteuererlasses durch das Bundesfinanzministerium. Der Erlass ist aufgrund der umfassenden Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG vom Dezember 2006 dringend erforderlich. Die Verwaltung tut sich -- insbesondere in der internen Abstimmung -- mit diesem Thema nicht leicht. Die Rechtsunsicherheit zeigt sich in der Praxis insbesondere darin, dass vor der Veröffentlichung des Erlasses in wichtigen Teilbereichen keine

verbindlichen Auskünfte durch die Finanzverwaltung erteilt werden. Dies ist erstaunlich: Vier Jahre nach Inkrafttreten des SEStEG ist es schwer zu definieren, was seinerzeit in dem von der Verwaltung vorbereiteten Gesetzentwurf gewollt war und geregelt sein sollte. Einzelthemen dringen bereits nach außen: Thematisch sind Entstrickungsfragen bei grenzüberschreitenden Umwandlungen von großer Relevanz. Die Frage, wer bei welchem Finanzamt und bis wann den Antrag auf Buch- und Zwischenwertansatz im Rahmen der §§ 3, 11, 20, 24 UmwStG gestellt haben muss, wird intensiv diskutiert. Das gleiche gilt für den Zeitpunkt, zu dem bestimmte tatbestandliche Voraussetzungen vorgelegen haben müssen, um steuerliche Rückwirkung in Anspruch zu nehmen. Hier scheint die Verwaltung sogar vom jetzigen Erlass abweichen zu wollen, obgleich das Gesetz in diesem Punkt gar nicht geändert wurde. Eine Übergangsregelung wird damit erforderlich. Wird der Umwandlungssteuererlass „das“ steuerliche Thema des Jahres 2011? Wohl ja, denn der Erlassentwurf dürfte voraussichtlich im Frühjahr an die Verbände gehen, und dann ist die Diskussion in vollem Gang.

Neuordnung der Gemeindefinanzierung

Wie im Koalitionsvertrag der Bundesregierung vereinbart, wurde am 24.2.2010 eine Kommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung eingesetzt. Bekanntermaßen weist das kommunale Finanzsystem gravierende Schwächen auf, und die Kommunen waren von der Finanz-, Wirtschafts- und Arbeitsmarktkrise besonders hart betroffen. Zwar konnten vorübergehende finanzielle Engpässe mit den Mitteln aus dem Konjunkturpaket II überbrückt werden. Dennoch ist das System weiterhin fragil, so dass eine Reform unentbehrlich ist. Potentielle zukünftige Ansatzpunkte für eine

Reform sind der aufkommensneutrale Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer, ein kommunaler Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz sowie eine Beteiligung der Gemeinden am Lohnsteueraufkommen. Bei alledem sollte der Schwerpunkt stets auf der Förderung von Unternehmensumstrukturierungen und der Erweiterung der Handlungsspielräume der Gemeinden liegen, denn nur dann sind diese in der Lage, eine unternehmensfreundliche Standortpolitik zu betreiben. Eine zeitnahe Erarbeitung von Reformvorschlägen im Jahr 2011 wäre hierbei erstrebenswert. Jedoch: Der Beobachter bleibt skeptisch.

Moderne Gruppenbesteuerung

Die im Koalitionsvertrag vereinbarte Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung anstelle der bisherigen Organschaft ist durch den Gesetzgeber auch noch nicht umgesetzt worden. Leitbild für eine solche Gruppenbesteuerung sollte die Organisations- bzw. Konzernneutralität der Besteuerung sein. Eine gute Orientierung bieten dabei die Ergebnisse des CCCTB-Projekts der EU-Kommission (*Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*), und natürlich kommt den Entscheidungen des BFH zu Betriebsstättenverlusten gesteigerte Bedeutung zu. Die eingerichtete Arbeitsgruppe der Finanzverwaltung wird sich denn auch zugleich mit der im Koalitionsvertrag vereinbarten Neuordnung der Verlustverrechnung befassen. Der Druck wird sich hier noch erhöhen, wenn der BFH sich zur Übernahme von endgültigen Verlusten von Tochtergesellschaften in der EU äußert. Natürlich ist die Konzernbesteuerung ein wichtiger steuerlicher Standortfaktor, und Deutschland sollte, insbesondere unter Beachtung der internationalen Entwicklung, zeitnah in diesem Bereich tätig werden.

Ausblick

Alles in allem: Ansatzpunkte für eine Verbesserung der Standortbedingungen für Unternehmen aus steuerlicher Sicht sind erkennbar. Der große Wurf steht indes aus. Möglicherweise wird hier der Austausch zwischen Finanzverwaltung und Industrie auf Grundlage einer konsolidierten und gewichteten Mängelliste des BDI noch einmal intensiviert. Zudem steht die Umsetzung der jüngst vom Koalitionsausschuss angekündigten Maßnahmen zur Steuervereinfachung und zur Bürokratieentlastung an. Und schließlich sind Gruppenbesteuerung und Gemeindefinanzreform so wichtige Projekte, dass sie im Jahr 2011 angepackt werden sollten, damit sie in dieser Legislaturperiode noch erfolgreich bewältigt werden können.

- * LATHAM & WATKINS LLP. Der Autor ist Mitglied des Herausgeber-Beirats der GmbH-Rundschau.