

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

Wichtige Themen des Unternehmenssteuerrechts im Jahr 2012 – ein Ausblick

Zur Mitte der Legislaturperiode packt eine starke Regierungskoalition normalerweise die Themen an, die von großer Relevanz sind und in ein großes Reformwerk einfließen sollen. Themen gibt es genug: Europäisierung und Internationalisierung des Steuerrechts, Konsistenz des Unternehmenssteuerrechts, Rechtsformneutralität, Steuervereinfachung, Verlustnutzung, modernes Gruppenbesteuerungssystem und Gemeindefinanzreform. Angesichts dieser Themenliste nehmen sich die gesetzgeberischen Maßnahmen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts für 2012 ausgesprochen bescheiden aus.

Ehe über die geringfügigen Ansätze des Gesetzgebers zur Modernisierung des Steuerrechts für Unternehmen und über anstehende Entscheidungen der Finanzgerichte berichtet wird, soll aber auf einen allgemeinen Gesetzentwurf hingewiesen werden, der Aussicht auf zeitnahe Umsetzung hat: Mit dem am 7.12.2011 vom Kabinett im Entwurf beschlossenen *Gesetz zum Abbau der sog. „Kalten Progression“* soll den Bürgerinnen und Bürgern 2013 und 2014 in zwei Schritten Entlastung gewährt werden: Dabei wird der Grundfreibetrag bis 2014 um insgesamt 350 € bzw. 4,4 % auf 8.354 € angehoben. Zudem wird der Tarifverlauf bis 2014 ebenfalls um insgesamt 4,4 % angepasst. Jedes Einkommen soll danach um den Betrag entlastet werden, um den es durch den Umstand, dass mit steigendem Einkommen der Steuersatz im Tarifverlauf zunächst überproportional ansteigt, belastet wird. Die Bundesregierung soll künftig alle zwei Jahre überprüfen, wie die sog. kalte Progression wirkt und ob weitere Anpassungen erforderlich sind.

Steuervereinfachungsgesetz 2011 und andere Änderungen

Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 bringt keine grundlegenden Änderungen für Unternehmen mit sich.

– Am ehesten sind noch geänderte **umsatzsteuerliche Anforderungen an elektronische Rechnungen und deren Übermittlung** zu nennen. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um eine technische Regelung zur Gleichstellung physischer und elektronischer Rechnungen. Durch die *Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen* v. 2.12.2011 wurde die UStDV mit Wirkung vom 1.1.2012 geändert, und die **Beleg- und Buchnachweispflichten für Aus-**

fuhrlieferungen wurden angepasst. Außerdem wurden für die **Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen** neue Nachweisregelungen geschaffen. Mit Schreiben v. 9.12.2012 hat das BMF den Wirtschaftsverbänden den Entwurf eines BMF-Schreibens zu den neuen Nachweispflichten zur Stellungnahme übersandt.

– Überhaupt macht die elektronische Kommunikation im Bereich der Besteuerung Fortschritte: Bilanz und GuV sind für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz per DFÜ zu übermitteln. Das BMF hat am 28.9.2011 ein BMF-Schreiben zur Taxonomie herausgegeben. Die seit 2007 geltende, bislang aber zeitlich befristete **elektronische Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt** hat sich nach Auffassung der Verwaltung bewährt und wird weiterhin, nunmehr ohne Befristung, zugelassen. **Einkommensteuererklärungen mit Gewinneinkünften** sind ab dem Veranlagungszeitraum 2011 **verpflichtend elektronisch** zu übermitteln. Für beschränkt Steuerpflichtige kann nach Aussage der Finanzverwaltung aus technischen Gründen zum 1.1.2012 noch kein Zugang für die elektronische Übermittlung eröffnet werden, sondern nach derzeitigem Planungsstand wohl erst 2013.

– In der **Erbschaftsteuer** wird ein Feststellungsverfahren für die Bestimmung des Verschonungsabschlags bei Betriebsvermögen eingeführt. Die neuen Vorschriften sind auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2011 entstanden ist bzw. entsteht, anwendbar.

– Schließlich sollen künftig bei Bagatellfällen mit einem Gegenstandswert von weniger als 10.000 € keine **Gebühren mehr auf verbindliche Auskünfte** erhoben werden.

Verlustnutzung, Organschaft, Gewerbesteuer

Während die vorstehenden Regeln recht kleinteilig sind, ist im Bereich der vertikalen und horizontalen Verlustnutzung der große Wurf denkbar. Die gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern zur „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ hat am 15.9.2011 ihren Bericht vorgelegt. Die Arbeitsgruppe sollte Möglichkeiten der Neuordnung der Regeln zur Verlustverrechnung (einschließlich Mindestbesteuerung) und zur Organschaft (einschließlich alternativer Modelle der Gruppenbesteuerung) prüfen. Dabei wurde im Hinblick auf das Urteil des EuGH insbesondere in der Rechtssache „Marks & Spencer“ (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, GmbHHR 2006, 153), aber auch auf weitere Entschei-

* LATHAM & WATKINS LLP. Der Autor ist Mitglied des Herausgeber-Beirats der GmbH-Rundschau und Lehrbeauftragter an der Bucerius Law School.

dungen des EuGH und verschiedene Entscheidungen des BFH, ein Schwerpunkt auf die internationale Dimension der grenzüberschreitenden Verlustnutzung gelegt. Der Bericht, der in der Darstellung des *Status quo* lesenswert ist, ist mit zahlreichen Anlagen auf der Website des BMF abrufbar. Politische Vorgabe der Arbeitsgruppe war die Aufkommensneutralität möglicher Änderungen. Diese Vorgabe hat für grundlegende Änderungen nicht genügend Spielraum gelassen.

– Beim Thema **Verlustnutzung** empfiehlt die Arbeitsgruppe eine Analyse der Frage, warum Deutschland im internationalen Vergleich ein besonders hohes Verlustvortragsvolumen aufweist. Sie schlägt im Hinblick darauf, dass der Verlustrücktrag insbesondere kleineren Unternehmen in Krisenzeiten Liquidität verschafft, die Beibehaltung des Verlustrücktrags vor. Bei Betriebsstättenverlusten schlägt sie eine enge Definition der „Finalität“ solcher Verluste als Voraussetzung ihrer Nutzung vor. § 8c KStG soll ohne Änderung beibehalten werden (N.B.: Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG gilt übrigens gemäß § 34 Abs. 7c KStG i.d.F. des BeitrRLUmsG weiter).

– Beim Thema **Organschaft und Gruppenbesteuerung** setzt sich die Arbeitsgruppe intensiv mit der Rechtsprechung, praktischen Gegebenheiten und insbesondere dem Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung vertikaler Konsolidierung auseinander und untersucht drei Modelle zur Fortentwicklung bzw. Ersetzung des Organschaftsrechts. Unter Berücksichtigung der Vorgabe der Aufkommensneutralität kommt nach Ansicht der Arbeitsgruppe nur in Betracht, die Regelungen zur Organschaft ggf. mit Modifikationen beizubehalten. Sollte die geforderte Aufkommensneutralität im Rahmen einer Gesamtabwägung in den Hintergrund treten, empfiehlt die Arbeitsgruppe dagegen das sog. Gruppenbeitrags-Modell. Dieses Modell knüpft die Übernahme von steuerlichen Verlusten an die Erbringung von „Gruppenbeiträgen“, die zum Verlustausgleich innerhalb einer Gruppe mit steuerlicher Wirkung geleistet werden. Wie dieses Modell allerdings gesellschaftsrechtlich (Kapitalaufbringung und -erhaltung, etc.) funktionieren soll, lässt die Arbeitsgruppe offen.

So interessant sich der Bericht der Arbeitsgruppe liest, so gering sind indes die Chancen auf eine Umsetzung in dieser Legislaturperiode einzuschätzen. Bedenkt man (neben allen technischen Themen und der Vorgabe der Aufkommensneutralität), dass auch die Finanzverfassung des Grundgesetzes geändert werden müsste, um eine grundlegende Änderung herbeizuführen, kann dieses Vorhaben wohl nur als „vorerst gescheitert“ betrachtet werden. Dies gilt natürlich erst recht für das andere große Reformgebiet, die Gewerbesteuer.

Kapitalertragsteuer auf Dividenden

Zum Schluss daher etwas Konkretes und etwas Erfreuliches. Hier ließ das Unionsrecht dem Gesetzgeber keine andere Wahl:

– Der EuGH befasste sich in seinem Ur. v. 20.10.2011 – Rs.C-284/09, GmbHR 2011, 1211 (dazu *Rehm/Nagler*, GmbHR 2011, 1190 ff.) mit der **Kapitalertragsteuer bei sog. Streubesitzdividenden**, die von deutschen Körperschaften an Körperschaften in anderen EU-Mitgliedstaaten gezahlt werden, die nicht die für die Anwendung des § 43b EStG er-

forderliche Mindestbeteiligung von 10 % halten. Die Kommission sah darin, dass die Bundesrepublik Deutschland Steuerinländern den Weg zur vollen Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer öffnet, während Steuerausländer mit einer definitiven Wirkung der Steuer leben müssen, einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Die Bundesrepublik Deutschland rechtfertigte die beanstandeten Regelungen, indem sie u.a. auf die Gewerbesteuerbelastung bei Inländern und auf Anrechnungsmöglichkeiten nach bestehenden DBA hinwies. Den EuGH überzeugten diese Argumente nicht. Das Gericht bescheinigte dem deutschen Kapitalertragsteuersystem – wie zuvor entsprechenden italienischen Vorschriften – eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit. Aufgrund der durch den EuGH festgestellten Rechtslage bestehen Rückerstattungsansprüche der Gesellschafter wegen abgeführter Kapitalertragsteuer. Daneben wirft die EuGH-Entscheidung die rechtspolitische Frage auf, wie Streubesitzdividenden an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften zukünftig behandelt werden sollen. Ihre Gleichbehandlung mit Streubesitzdividenden an gebietsansässige Anteilseigner könnte theoretisch erreicht werden, indem für die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG generell ein Mindestbeteiligungserfordernis eingeführt wird. Damit wäre aber eine Doppelbesteuerung, die durch § 8b Abs. 1 KStG gerade vermieden werden soll, bei Streubesitzdividenden verbunden. Zudem würden in- und ausländische Anteilseigner immer noch ungleich behandelt, wenn inländische Dividendenempfänger ihre Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen können, Kapitalertragsteuer jedoch von der Bruttodividende abgezogen wird. Der Gesetzgeber sollte sich daher mit einem allgemeinen Erstattungssystem befassen, wie es in ähnlicher Form in Österreich bereits eingeführt worden ist.

– Eine andere unionsrechtswidrige Vorschrift hat der Gesetzgeber nunmehr mit „Hilfe“ der Europäischen Kommission entschärft: Die **Änderung des § 50d Abs. 3 EStG** i.d.F. des BeitrRLUmsG geht auf ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV zurück. § 50d Abs. 3 EStG zielt auf die **Vermeidung des sog. „Treaty Shopping“ oder „Directive Shopping“** ab, also Strukturen, bei denen Investoren, die bei direkter Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft nicht in den Genuss der Privilegien des § 43b EStG oder eines DBA kämen, die Beteiligung mittelbar über eine Gesellschaft halten, die entweder in der Europäischen Union oder in einem DBA-Staat ansässig ist. Diesen Regelungszweck erkennt auch die Kommission grundsätzlich an; es bedarf aber einer unionsrechtskonformen Ausgestaltung. Die Vorschrift wird daher geändert: Künftig werden Bruttoerträge „aus eigener Wirtschaftstätigkeit“ stets als begünstigt angesehen, unabhängig von der bisherigen 10%-Grenze. Im Hinblick auf andere Erträge müssen weiterhin für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft „in Bezug auf diese Erträge“ wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe bestehen, und die ausländische Gesellschaft muss mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Einzelheiten der neugefassten Vorschrift bleiben durchaus umstritten, aber die Änderung weist in die richtige Richtung.