

## Mitteilungen zum Deutsch-Schweizerischen Rechtsverkehr

7/2010

**Herausgeber:** Deutsch-Schweizerische Juristenvereinigung e.V. (DSJV), Postfach 1873, D-53008 Bonn, Tel: +49 (0)700 DSJV 1000, Fax: +49 (0)700 DSJV 2000, E-Mail: info@dsjv.de bzw. info@dsjv.ch, Internet: www.dsjv.de bzw. www.dsjv.ch

**Vorstand:** RA/StB Dr. Marc P. Scheunemann LL.M. (Düsseldorf), Notar Dr. Kai Bischoff LL.M. (Köln), RA/StB Marc H. Kotyrba (Hamburg), RA Dr. Leonz Meyer LL.M. (Zürich), Avocat Dr. Bernd Ehle, LL.M. (Genève), RA Dr. Dirk Jestaedt (Düsseldorf), Prof. Dr. Christian Kersting, LL.M. (Düsseldorf), RA Andreas Kolb (Bern), RAin Simone Nadelbofer (Zürich), RA Dr. Alexander Ressos (Düsseldorf/Zürich), RA Dr. Berthold Schanze, LL.M. (München), RA Michael Schmidt (Bern), Prof. Dr. Götz Schulze (Lausanne), RA Thierry Spaniol (Zürich), RAin Martina Ziffels (Hamburg)

**Redaktion:** RA Dr. Dirk Jestaedt, Düsseldorf / RA Dr. Berthold Schanze, LL.M., München (Zivil- und Wirtschaftsrecht), RA/StB Dr. Marc P. Scheunemann LL.M., Düsseldorf (Steuer- und Zollrecht), RAin Martina Ziffels, Hamburg (Arbeits- und Sozialrecht)

## Unternehmensbesteuerung: Jahressteuergesetz 2010

*Dr. jur. Marc P. Scheunemann, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Dipl.-FinW. Dr. Andre Dennisen, Rechtsanwalt, beide Clifford Chance, Düsseldorf*

### 1. Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2010

Das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 wurde am 13. Dezember 2010 im Bundesgesetzblatt verkündet.

Die wesentlichen Änderungen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts sind:

- Verschärfung des Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG
- Kodifizierung der finalen Entnahme- und Betriebsaufgabentheorie
- Verschärfung bei der Verlustfeststellung gemäß § 10d EStG

- AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlage mit Teilwert

- Änderung der Verschonungsklausel bei stillen Reserven gemäß § 8c Abs. 1 KStG

- Verschärfung bei der Ermittlung einer Niedrigbesteuerung im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG

### 2. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

#### 2.1 Verschärfung des Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG

Gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sind Betriebsausgaben und Werbungskosten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem sog. Teileinkünfteverfahren unterliegenden

Einnahmen stehen, nur zu 60% abzugsfähig. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG sieht nunmehr vor, dass für die Anwendung des Teilabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bereits die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nr. 40a EStG ausreichend ist. Mit dieser Verschärfung reagiert der Gesetzgeber auf die jüngste BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 25. Juni 2009, IX R 42/08, und 14. Juli 2009, IX R 8/09). Der BFH entschied in den beiden Urteilen, dass das vormals geltende Halbabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf einen Auflösungsverlust keine Anwendung findet, wenn der Gesellschafter aus seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt steuerfreie Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 oder Nr. 40a EStG erzielt hat. Die Neuregelung ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. Bis dahin lässt die Finanzverwaltung die Anwendung der BFH-Rechtsprechung zu. Der vom BMF ursprünglich herausgegebene Nichtanwendungserrlass zu den BFH-Urteilen wurde wieder aufgehoben.

## 2.2 **Kodifizierung der finalen Entnahme- und Betriebsaufgabetheorie**

Mit Urteil vom 17. Juli 2008 (I R 77/06) zur Rechtslage vor SEStEG hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie aufgegeben. Entgegen seiner früheren Rechtsprechung entschied der BFH, dass die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte keine gewinnrealisierende Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG darstellt, auch wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt ist. Die spätere Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven sei durch die abkommensrechtliche Freistellung ausländischer Betriebsstättengewinne nicht beeinträchtigt.

Durch das SEStEG vom 7. Dezember 2006 wurden in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG Entstrickungstatbestände eingeführt. Auf-

grund der neuen Rechtsprechung des BFH war es jedoch höchst umstritten, ob die Entstrickungstatbestände in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG "ins Leere laufen".

Durch das JStG 2010 erfolgt eine Ergänzung der Entstrickungstatbestände. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG sollen den vom Gesetzgeber beabsichtigten Hauptanwendungsfall der finalen Entnahmetheorie kodifizieren. Danach wird eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke fingiert, wenn ein Wirtschaftsgut, das bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen war, künftig einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Betriebsstättengewinne der DBA-Freistellungs- oder Anrechnungsmethode unterliegen. Durch die fingierte Entnahme sind die stillen Reserven aufzudecken. Die sofortige Gewinnrealisierung kann durch Bildung eines Ausgleichspostens (§ 4g EStG) hinausgeschoben werden, wenn das Wirtschaftsgut in eine ausländische EU-Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen überführt wird.

Die neuen Regelungen sollen rückwirkend für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2005 enden, angewendet werden. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2006 enden, soll durch rückwirkende Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG die finale Entnahmetheorie auch für Altjahre gelten (§ 52 Abs. 8b EStG, § 34 Abs. 8 KStG). Damit wird die Nichtanwendung der neuen BFH-Rechtsprechung für Altjahre gesetzlich angeordnet. Der Gesetzgeber verneint eine unzulässige Rückwirkung mit Verweis auf die langjährige gefestigte Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Da eine gerichtliche Klärung der Rückwirkungsproblematik zu erwarten ist, sollten betroffene Steuerbescheide offen gehalten werden.

Die Neufassung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG basiert ebenfalls auf dem Gedanken der finalen Entnahmetheorie. Werden im Rahmen einer Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirt-

schaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet, führt dies insoweit zur Aufdeckung der stillen Reserven. Der Gesetzgeber hat den Anwendungszeitpunkt der Vorschrift nicht ausdrücklich geregelt. Unklar ist, ob der Anwendungszeitpunkt des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG entsprechend gilt und ob die Bildung eines Ausgleichspostens gemäß § 4g EStG möglich ist.

Schließlich regelt § 16 Abs. 3a EStG die Fälle der sog. finalen Betriebsaufgabe. Verlegt ein Unternehmer seinen bisher im Inland ansässigen Betrieb vollständig in einen anderen Staat (Totalentnahme im Inland), sind die stillen Reserven im inländischen Betriebsvermögen (wie bei einer tatsächlichen Betriebsaufgabe) aufzudecken und zu versteuern. Die Regelung soll auf alle noch offenen Fälle angewendet werden. Auch hier stellt sich das Problem der Rückwirkung. Bei Verlegung des Betriebs in einen EU/EWR-Staat kann nach § 36 Abs. 5 EStG ein über fünf Jahre aufzulösender Ausgleichsposten gebildet werden.

### **2.3 Verschärfung der Regeln zur Verlustfeststellung, § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG**

Die verfahrensrechtlichen Regelungen zur Verlustfeststellung in § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG wurden verschärft. Mit der Änderung reagiert der Gesetzgeber auf das Urteil des BFH vom 17. September 2008 (IX R 70/06). Der BFH ließ die erstmalige Feststellung des Verlustvortrags auch für den Fall zu, dass der Einkommensteuerbescheid zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG berücksichtigt sind. Das Urteil hatte zur Folge, dass der Steuerpflichtige in größerem zeitlichen Abstand nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung neue, z.B. in Folge einer für ihn günstigen Rechtsprechungsänderung entstandene, Gründe für die Feststellung eines Verlustvortrags anbringen konnten. Durch die Neufassung des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG ist dies nicht mehr möglich. Der Einkommensteuerbescheid bekommt die Wirkung eines Grundlagenbescheids für die Verlustfeststellung. Erstmalige oder korrigierte

Verlustfeststellungen sollen damit nur noch dann möglich sein, wenn der Einkommensteuerbescheid noch geändert werden könnte.

Die Neuregelung gilt erstmals für Verluste, für die nach dem 13. Dezember 2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird.

### **2.4 AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlage mit Teilwert, § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG**

Bei der Einlage von zuvor im Privatvermögen zur Einkunftserzielung genutzten Wirtschaftsgütern vertrat die Finanzverwaltung bisher die Auffassung, dass als AfA-Bemessungsgrundlage die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen seien (vgl. R 7.3 Abs. 6, Satz 1 bis 3 EStR 2008). Dieser Auffassung widersprach der BFH in seinen Urteilen vom 18. August 2009 (X R 40/06) und 28. Oktober 2009 (VIII R 46/07). Der BFH legte § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG dahingehend aus, dass für eingelegte Wirtschaftsgüter nicht die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern der fortgeführte Einlagewert (Teilwert) maßgebend sei. Der Gesetzgeber hat sich der BFH-Rechtsprechung mit der Neufassung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG angeschlossen. Bereits vorab wurde das BMF-Schreiben vom 27. Oktober 2010 (IV C 3 – S 2190/09/10007) erlassen, das verschiedene Fallkonstellationen regelt.

Die Neufassung des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG gilt für Einlagevorgänge nach dem 31. Dezember 2010. Nach dem BMF-Schreiben vom 27. Oktober 2010 wird die Finanzverwaltung die Grundsätze bereits auf alle offenen Fälle anwenden. Ausgenommen von der vorgezogenen Anwendung ist allein der Fall, dass der Einlagewert niedriger als die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten ist.

## **3. Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

### **Änderung der Verschonungsklausel bei stillen Reserven, § 8c Abs. 1 Sätze 6 und 8 KStG**

### 3.1 Änderung der Definition des maßgeblichen Betriebsvermögens

Gemäß § 8c Abs. 1 Sätze 6 bis 8 KStG bleiben nicht genutzte körperschaftsteuerliche Verluste und Verlustvorträge im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs (mehr als 25% der Anteile) in Höhe der auf den erworbenen Anteil entfallenden stillen Reserven der übernommenen Körperschaft erhalten. Bisher stellte das Gesetz nur auf die stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft ab. Stille Reserven im Betriebsvermögen ausländischer Betriebsstätten oder in ausländischem Immobilienvermögen konnten bisher nicht zum Verlusterhalt beitragen. Die europarechtlich bedenkliche Beschränkung auf das inländische Betriebsvermögen wurde durch § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG aufgegeben. Nunmehr tragen zum Verlusterhalt "die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven des Betriebsvermögens" bei. Dadurch wird künftig auch ausländisches Betriebsvermögen erfasst, für das Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht.

### 3.2 Abweichende Ermittlung der stillen Reserven bei negativem Eigenkapital

Mit dem neuen § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG will der Gesetzgeber unerwünschte Verlustnutzungsfälle verhindern. Grundsätzlich werden die stillen Reserven durch Gegenüberstellung des Eigenkapitals der Verlust tragenden Körperschaft und des gemeinen Werts der erworbenen Anteile ermittelt. Der gemeine Wert der erworbenen Anteile soll aus Vereinfachungsgründen regelmäßig dem im Rahmen des Beteiligungserwerbs gezahlten Entgelt entsprechen. Sofern das Eigenkapital der Verlust tragenden Körperschaft jedoch negativ ist, muss künftig eine abweichende Ermittlung der stillen Reserven vorgenommen werden. Nach der bisherigen Regelung können sich rechnerisch stille Reserven ergeben, obwohl die Körperschaft betriebswirtschaftlich nicht über solche verfügt. Die Ermittlung der stillen Reserven erfolgt bei negativem Eigenkapital nunmehr durch Gegenüberstellung des Eigenkapitals der Körperschaft und des gemeinen Werts der Wirt-

schaftsgüter des Betriebsvermögens der Körperschaft (anstelle des gemeinen Werts der Anteile). Nachteil der Neuregelung ist, dass sich der gemeine Wert des Betriebsvermögens regelmäßig nur durch eine Unternehmensbewertung ermitteln lässt.

Die Änderungen in § 8c KStG gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2010 (§ 34 Abs. 1 KStG).

## 4. Änderung des Außensteuergesetzes

### 4.1 Änderung des § 8 Abs. 3 AStG (Verhinderung des sog. "Malta-Modells")

Eine Niedrigbesteuerung liegt nach § 8 Abs. 3 AStG vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Ertragsbesteuerung von weniger als 25% unterliegen. Bisher wurde allein auf die Ebene der Gesellschaft abgestellt, während es unschädlich war, dass der Gesellschafter in demselben Land eine Steuererstattung erhielt. Die Definition der Niedrigbesteuerung in § 8 Abs. 3 AStG für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung wurde nun durch das Jahressteuergesetz 2010 verschärft. Künftig werden auch Erstattungs- oder Anrechnungsansprüche von unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern der ausländischen Zwischengesellschaft in die Prüfung mit einbezogen.

Die bisherige Rechtslage eröffnete Gestaltungsmöglichkeiten, die z.B. mit dem sog. Malta-Modell genutzt wurden: Eine maltesische Kapitalgesellschaft unterliegt grundsätzlich einem pauschalen Körperschaftsteuersatz von 35%. Im Falle einer Gewinnausschüttung werden aber bis zu 6/7 der erhobenen Steuer (d.h. bis zu 30%) an den Gesellschafter erstattet. Somit ergibt sich eine effektive Ertragsteuerbelastung von ca. 5%. Weil nur auf die Ertragsteuerbelastung der Gesellschaft (35%) abgestellt wurde, griff die Hinzurechnungsbesteuerung mangels niedriger Besteuerung nicht ein. Jetzt führt der Gesetzgeber eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ein und bezieht neben der Gesellschafts- auch die Gesellschafterebene mit ein. Im Falle des sog. Malta-Modells

liegt somit künftig eine Niedrigbesteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG vor, da die Ertragsbesteuerung insgesamt bei ca. 5% liegt.

Ergänzt wird die Neuregelung durch die Einfügung eines zweiten Satzes in § 10 Abs. 1 AStG. Bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags werden ebenfalls die ausländischen Anrechnungs- und Erstattungsansprüche berücksichtigt, sodass nur die effektive Steuerlast abgezogen werden kann.

Die Neuregelungen gelten erstmals für die Wirtschaftsjahre der ausländischen Zwischengesellschaften, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen.

#### **4.2 Einschränkung der sog. switch-over-Klausel in § 20 Abs. 2 AStG**

§ 20 Abs. 2 AStG sieht für Betriebsstätteninkünfte in bestimmten Fällen den Übergang von der DBA-Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode vor (sog. switch-over-Klausel). Die Vorschrift greift ein, wenn die Betriebsstätte Einkünfte erzielt, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, sofern die Betriebsstätte eine ausländische Zwischengesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG wäre. Im Rahmen des JStG 2010 hat der Gesetzgeber einen ungewollten Anwendungsfall der Vorschrift beseitigt. Dieser liegt vor, wenn die Betriebsstätte Einkünfte aus Dienstleistungen erzielt und sich dabei eines in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person bedient. Wegen des Mitwirkungstatbestands des § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AStG waren diese Fälle regelmäßig von § 20 Abs. 2 AStG erfasst. Um die unerwünschte Rechtsfolge zu vermeiden, wird der Mitwirkungstatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AStG aus dem Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 AStG ausgenommen. Die Regelung ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden (§ 21 Abs. 19 Satz 2 AStG).

\* \* \*