

27.06.94**Empfehlungen
der Ausschüsse****Fz**zu **Punkt** der 672. Sitzung des Bundesrates am 08. Juli 1994

Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts

Der Finanzausschuß empfiehlt dem Bundesrat, zu dem Gesetz zu verlangen, daß der Vermittlungsausschuß gemäß Artikel 77 Abs. 2 des Grundgesetzes aus folgenden Gründen einberufen wird:

1. Zum Gesetz allgemein

Die Mitbestimmungsproblematik ist im Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts (Drucksache 599/94) zufriedenstellend zu lösen.

Begründung:

Das Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts knüpft an das Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechtes an. Dieses Gesetz, das die Umwandlungsvorgänge normiert, ist in seiner gegenwärtigen Fassung nicht konsensfähig, da es keine hinreichenden Regelungen zur Mitbestimmung enthält. Es ist deshalb damit zu rechnen, daß im Gesetzgebungsverfahren zum Umwandlungsbereinigungs-gesetz der Vermittlungsausschuß wegen der Mitbestimmungsfrage einberufen wird. Der Bundesrat hat im ersten Durchgang in seiner Stellungnahme deutlich gemacht, daß er den vorgesehenen Änderungen des Umwandlungssteuerrechts nur zustimmen wird, wenn im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens die Gefahr ausgeräumt wird, daß das Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts zu einer Beeinträchtigung von Mitbestimmungsrechten der Arbeitnehmer führt. Es ist deshalb geboten, über die Zustimmung zum Umwandlungssteuergesetz in Verbindung mit den Beratungen über die Mitbestimmungsproblematik zu beschließen.

Ausgeliefert am 28. JUNI 1994

2. Zu Artikel 1 (§ 15 Abs. 3 Satz 1 und 4 UmwStG)

In Artikel 1 werden in § 15 Abs. 3

- a) in Satz 1 das Wort "drei" durch das Wort "fünf" und
- b) in Satz 4 die Zahl "20" durch die Zahl "10" ersetzt.

Begründung

Durch das neue Umwandlungsteuerrecht sollen nur betriebswirtschaftlich begründete Spaltungsvorgänge steuerneutral ermöglicht werden. Mißbräuche sollten weitestgehend ausgeschlossen werden.

- a) Das Steuerrecht geht von dem Grundsatz aus, daß die stillen Reserven beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen eines Rechtsträgers bei dem zu erfassen sind, der sie erzielt hat. Die Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens führt daher grundsätzlich zur Aufdeckung der in den Gegenständen enthaltenen stillen Reserven und zur Besteuerung. Dieser Grundsatz soll durch eine steuerneutrale Spaltung nicht umgangen werden können. Deshalb enthielt § 15 Abs. 3 Satz 1 E-UmwStG eine Mißbrauchsklausel. Danach sollten Mitunternehmeranteile und 100-prozentige Beteiligungen, die innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor der Spaltung durch Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern erworben worden sind, nicht begünstigt sein. Dieser Zeitraum entsprach einer einvernehmlichen Empfehlung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist diese Mißbrauchsklausel durch Beschluß des Finanzausschusses des Bundestages durch Herabsetzung des Zeitraum auf drei Jahre aufgeweicht worden. Die Herabsetzung fördert Mißbrauchsmöglichkeiten. Es sollte deshalb

...

(noch Ziff. 2)

bei dem ursprünglich vorgesehenen fünfjährigen Zeitraum verbleiben.

- b) Die Besteuerung der stillen Reserven kann auch dadurch umgangen werden, daß ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder eine 100-prozentige Beteiligung nicht unmittelbar, sondern - nach steuerneutraler Spaltung - nur mittelbar durch Übertragung der Anteile der an der Spaltung beteiligten Kapitalgesellschaft veräußert werden. § 15 Abs. 3 Satz 4 E-UmwStG ging deshalb von einer Veräußerung aus, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft übertragen wurden, die mehr als zehn vom Hundert der an der Körperschaft vor Spaltung bestehenden Anteile ausmachte. Dieser Prozentsatz entsprach einer einvernehmlichen Empfehlung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist diese Mißbrauchsklausel durch Beschluß des Finanzausschusses des Bundestages durch Heraufsetzung des Prozentsatzes auf zwanzig vom Hundert aufgeweicht worden. Die Heraufsetzung fördert Mißbrauchsmöglichkeiten. Es sollte deshalb bei dem ursprünglich vorgesehenen Prozentsatz von zehn vom Hundert verbleiben.

...

3. Zu Artikel 1 (§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)

In Artikel 1 werden in § 20 Abs. 2 Satz 5 a. E. nach dem Wort "anzusetzen" die Worte "; die zusätzliche Gegenleistung darf 10 vom Hundert des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten" eingefügt.

Begründung:

Der Vorschlag folgt dem Änderungsbegehren des Bundesrats in seiner Stellungnahme zu dem Gesetzesentwurf (BR-Drs. 132/94 - Beschluß - Ziffer 8).

Die bisherige Regelung gestattet im Ergebnis einen teilweisen Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens, ohne daß Ertragsteuern anfallen. Dadurch wird das Umwandlungssteuergesetz in ein Instrument zur Steuerspargestaltung denaturiert.

Beispiel: Das eingebrachte Betriebsvermögen steht per Saldo mit 1 Mio. DM zu Buche. Erhält der Einbringende neben neuen Anteilen eine Barzahlung, dann ist diese bei Buchwertansatz nur zu versteuern, soweit sie den Betrag von 1 Mio. DM überschreitet. Bis zur Höhe des Buchwerts tritt anstelle der sofortigen Besteuerung des Geldempfangs die künstliche Bildung stiller Reserven, die der Einbringende ggf. auf unabsehbare Zeit vor sich herschieben kann.

Mit der Einführung der 10%-Grenze werden diese ungerechtfertigten Gestaltungsspielräume eingeschränkt. Zugleich wird der Wirtschaftsverkehr von rein steuergestalterisch motivierten Umwandlungsvorgängen entlastet. Eine 10%-Grenze ist bereits in § 20 Abs. 6 Satz 4 und 5 derzeitiger Fassung (§ 23 Abs. 4 Satz 3 des Entwurfs) enthalten. Sie beruht auf der EU-Fusionsrichtlinie. Die allgemeine Anwendung der 10%-Grenze erscheint daher nicht zuletzt auch in Hinblick auf das Diskriminierungsverbot des EU-Rechts geboten, um eine Gleichstellung von Inlandsfällen und Ein-

(noch Ziff. 3)

bringungen im Rahmen der Europäischen Union zu erreichen. Eine Zuzahlungsgrenze von 10% ist im Handelsrecht ebenfalls bekannt (vgl. z.B. §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3, 87 Abs. 2 UmwG-Entwurf; für das bisher geltende Recht vgl. z.B. § 344 Abs. 2 AktG, § 23 Abs. 3 KapErhG).

Die steuerliche Auswirkung der Maßnahme liegt in der Größenordnung von mehreren 100 Mio. DM.

4. Zu Artikel 1 (§ 20 Abs. 5, § 21 Abs. 1 UmwStG)

Artikel 1 wird wie folgt geändert:

a) § 20 Abs. 5 wird wie folgt gefaßt:

"(5) Auf einen bei der Sacheinlage entstehenden Veräußerungsgewinn sind § 16 Abs. 4 oder § 17 Abs. 3 sowie § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschadet der weiteren einkommensteuerlichen Voraussetzungen nur anzuwenden, wenn die Einbringung zum Teilwert erfolgt. Dies gilt für die Anwendung des § 34 des Einkommensteuergesetzes nicht, soweit der Veräußerungsgewinn darauf beruht, daß nach Absatz 2 ein höherer Wert als der Buchwert angesetzt werden muß."

b) In § 21 Abs. 1 wird Satz 2 gestrichen.

Begründung:

Der Vorschlag folgt dem Änderungsbegehren des Bundesrats in seiner Stellungnahme zu dem Gesetzesentwurf (BR-Drs. 132/94 - Beschluß - Ziffer 9).

Im Steuerrecht gilt der allgemeine Grundsatz, daß die Tarifvergünstigung nach § 34 EStG nur im Fall der vollständigen Aufdeckung aller stillen Reserven zum Tragen kommt (vgl. z.B. § 24 Abs. 3 Satz 2). Die Tarifvergünstigung des § 34 EStG sollte daher auch im Rahmen des § 20 UmwStG nur bei einer Vollaufdeckung aller stillen Reserven gewährt werden, wie es auch der vor Inkrafttreten des UmwStG 69 geltenden Rechtsprechung entspricht (vgl. Widmann/Mayer, UmwStG Tz.7254). Zusätzlich ist die Vergünstigung allerdings auch vertretbar für den Fall, daß eine Teilaufdeckung nach Absatz 2 erzwungen wird (vgl. Finanzausschuß zum UmwStG 69, zitiert bei Glade/Steinfeld UmwStG 1977, 2.Aufl. Seite 379), jedenfalls aber nicht bei einer freiwilligen, regelmäßig steuergestalterisch motivierten Teilaufdeckung. Der Zweck des Umwandlungssteuerrechts wird denaturiert, wenn es als probates Mittel zur Steuerspargestaltung mißbraucht werden kann.

Die steuerliche Auswirkung der Maßnahme liegt in der Größenordnung von mehreren 100 Mio. DM.

§ 21 Absatz 1 Satz 2 enthält eine Selbstverständlichkeit und ist daher überflüssig.

...

5. Zu Artikel 1 (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 5 -neu- UmwStG)

Bei
Annahme
von Ziff. 5
entfällt
Ziff. 6.

In Artikel 1 wird § 21 Abs. 2 Satz 1 wie folgt geändert:

- a) In Nummer 4 wird der Punkt durch das Wort "oder" ersetzt.
- b) Nach Nummer 4 wird folgende Nummer 5 angefügt:

"5. soweit stille Reserven im Rahmen der Gründung einer Kapitalgesellschaft oder einer Kapitalerhöhung auf andere Anteile des steuerpflichtigen oder einer nahestehenden Person übergehen, es sei denn, diese Anteile sind ihrerseits durch eine Sacheinlage i.S.d. Absatzes 1 erworben. Ist der Steuerpflichtige Inhaber der Anteile, kann er beantragen, daß diese so behandelt werden, als seien sie durch eine Sacheinlage i.S. d. Absatzes 1 erworben."

Begründung:

Stille Reserven werden verlagert, wenn im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile zu einem Wert ausgegeben werden, der unter dem Wert der Altanteile liegt. Sind die Anteile, auf die stille Reserven übergehen, nicht steuerverstrickt, drohen Steuerausfälle. Tz. 66 des UmwSt-Erlasses vom 16.6.1978 (BStBl I 78, 235) hat deshalb für derartige Fälle eine Gewinnrealisierung angenommen. Nach den BFH-Urteilen vom 8.4.1992, BStBl II 92, 761 ff. kommt es statt zu einer Gewinnrealisierung zu einer quotalen Mitverstrickung der Anteile, auf die stille Reserven übergehen. Auf diese Anteile sind die Regeln des § 21 UmwStG anzuwenden.

Die Rechtsprechung ist in der Praxis für Steuerpflichtige und Verwaltung äußerst schwierig zu handhaben. Sie erfordert es, zu ermitteln, und u.U. jahrzehntelang bis zur Veräußerung des mitverstrickten Anteils festzuhalten:

- in welchem Umfang die durch den Übergang der stillen Reserven begünstigten anderen Anteile nach § 21 Abs. 1 steuerverstrickt sind;
- in welchem Umfang die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4) des wertgeminderten Anteils dem anderen Anteil zuzurechnen sind;

(noch Ziff. 5)

- in welchem Umfang der andere Anteil an den für den wertgeminderten Anteil maßgeblichen Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 bzw. § 17 Abs. 3 und § 34 EStG teilhat;
- welche Anschaffungskosten auf den nicht nach Absatz 1 verstrickten Teil des anderen Anteils entfallen.

Die vorgeschlagene Lösung vermeidet diese Schwierigkeiten. Anders als die frühere Tz. 66 der Verwaltungsregelung zum Umwandlungssteuergesetz sieht sie keinen Zwang zur Aufdeckung der stillen Reserven vor. Vielmehr wird es zugelassen, daß die Anteile, auf die stille Reserven übergehen, wie durch Sacheinlage erworbene Anteile behandelt werden. Einer gesetzlichen Ausnahme für Fälle, in denen die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden, bedarf es nicht, da es für die Betroffenen steuerlich günstiger ist (Anwendung der §§ 16, 34 EStG), das eingeräumte Wahlrecht auszuüben.

6. Hilfsweise für den Fall, daß der Bundesrat der Empfehlung zu Ziffer 5 nicht folgt:

Zu Artikel 1 (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 5 -neu- UmwStG)

In Artikel 1 wird § 21 Abs. 2 Satz 1 wie folgt geändert:

- a) In Nummer 4 wird der Punkt durch das Wort "oder" ersetzt.
- b) Nach Nummer 4 wird folgende Nummer 5 angefügt:

"5. soweit stille Reserven im Rahmen der Gründung einer Kapitalgesellschaft oder einer Kapitalerhöhung auf andere Anteile des Steuerpflichtigen oder einer nahestehenden Person übergehen, es sei denn, diese Anteile sind ihrerseits durch eine Sacheinlage i.S.d. Absatzes 1 erworben oder gehören zu einem inländischen Betriebsvermögen."

Begründung:

Der Vorschlag folgt dem Beschluß des Bundesrats vom 18.03.94, BR-Drs. 132/94 - Beschluß - Ziffer 12).

Stille Reserven verlagern sich zum Beispiel dann, wenn im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile zu einem Wert ausgegeben werden, der unter dem Wert der Altanteile liegt. Ist der durch die Verlagerung begünstigte andere Anteil nicht steuerverstrickt, so drohen u.U. Steuerausfälle. Tz. 66 des UmwSt-Erlasses vom 16.06.78 (BStBl. I 78,235) hat deshalb für derartige Fälle eine Gewinnrealisierung angenommen. Nach den BFH-Urteilen vom 08.04.92, BStBl. II 92,761 ff soll es statt zu einer Gewinnrealisierung zu einer quotalen Mitverstrickung des begünstigten Anteils kommen, d.h. auf diesen Anteil sind die Regeln des § 21 UmwStG anteilig mit anzuwenden. Inzwischen häufen sich bereits die Urteile, in denen diese Rechtsprechung auch zulasten der Steuerpflichtigen ausschlägt, da die BFH-Rechtsprechung ein Wiederaufgreifen von Sachverhalten ermöglicht, die auf Basis der früheren Verwaltungsauffassung als eigentlich bereits abgeschlossen anzusehen waren.

(noch Ziff. 6)

Die Rechtsprechung ist in der Praxis für Steuerpflichtige und Verwaltung kaum zu handhaben. Sie erfordert es, zu ermitteln und unter Umständen jahrzehntelang bis zur Veräußerung des mitverstrickten Anteils festzuhalten:

- in welchem Umfang die durch den Übergang der stillen Reserven begünstigten anderen Anteile nach § 21 Abs. 1 steuer-
verstrickt sind;
- in welchem Umfang die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4) des
wertgeminderten Anteils dem anderen Anteil zuzurechnen sind;
- in welchem Umfang der andere Anteil an den für den wertge-
minderten Anteil maßgeblichen Vergünstigungen nach § 16
Abs. 4 bzw. § 17 Abs. 3 und § 34 EStG teilhat;
- welche Anschaffungskosten auf den nicht nach Absatz 1
verstrickten Teil des anderen Anteils entfallen.

Die Ermittlung dieser Daten ist im Einzelfall äußerst schwierig. Gehören der wertgeminderte und der andere Anteil verschiedenen Gesellschaftern, sind unter Umständen erhebliche Konflikte vorprogrammiert. Dabei schießt die Rechtsprechung noch über das gebotene Ziel hinaus, indem sie prinzipiell auch Verlagerungen stiller Reserven auf (fremde) Dritte erfaßt (vgl. Leitsatz der Entscheidung I R 128/88) und selbst dann zum Tragen kommt, wenn die anderen Anteile ohnehin steuerverstrickt sind, so daß Steuerausfälle nicht befürchtet werden müssen.

Die vorgeschlagene Lösung vermeidet diese Schwierigkeiten durch Rückgriff auf die bewährte Regelung in Tz. 66 des UmwSt-Erlasses, wobei deren Anwendungsbereich auf die eigentlichen Problemfälle konzentriert wird. Dabei werden auch die Fälle geregelt, in denen stille Reserven auf alte Anteile übergehen (etwa nach einer Bargründung, auf die eine Kapitalerhöhung durch Sacheinlage nachfolgt). Zudem wird zur Vermeidung von Härten ergänzend eine Stundungsmöglichkeit geschaffen.

...

7. Zu Artikel 1 (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)

In Artikel 1 wird § 21 Abs. 2 Satz 2 wie folgt gefaßt:

"Dabei tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert; § 11 Abs. 2 Satz 3 bis 5 des Bewertungsgesetzes findet keine Anwendung."

Begründung:

In den Fällen des § 21 Abs. 2 UmwStG sind die in den einbringungsgeborenen Anteilen steckenden stillen Reserven zu realisieren und damit zu versteuern. Dabei ist der Veräußerungsgewinn nach § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu ermitteln, allerdings mit der Besonderheit, daß an die Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert der Anteile tritt. Da das Umwandlungssteuergesetz zu der Frage, wie der gemeine Wert zu ermitteln ist, keine nähere Regelung vorsieht, sind gemäß § 1 Abs. 1 BewG die Vorschriften des § 9 BewG und insbesondere des § 11 BewG heranzuziehen.

Handelt es sich um einbringungsgeborene Anteile, deren Wert sich nicht aus Verkäufen innerhalb des letzten Jahres ableiten läßt und die nicht unter § 11 Abs. 1 BewG fallen, ist für die Ermittlung ihres gemeinen Werts aufgrund der Neuregelung durch das Steueränderungsgesetz 1992 der Vermögenswert mit dem Einheitswert anzusetzen, der im wesentlichen lediglich auf der Grundlage der Steuerbilanzwerte ermittelt wird. Der sich im Betriebsvermögen befindliche Grundbesitz wird ebenfalls nur mit seinem Einheitswert angesetzt. Hinzu kommen weitere Herabsetzungen im Vergleich zum tatsächlichen Wert der Anteile infolge der Annahme einer Kapitalverzinsung von 10 v.H. für einen gedachten Erwerber der Anteile (Abschnitt 8 Abs. 1 Satz 7 der Vermögensteuerrichtlinien 1993 im Unterschied zu 8 v.H. nach den Vermögensteuerrichtlinien 1989) sowie infolge der neuen Abschläge im Falle einer Renditeminderung (vgl. Abschnitt 8 Abs. 3 Vermögensteuerrichtlinien 1993 im Vergleich zu Abschnitt 79 Abs. 3 Satz 7 Vermögensteuerrichtlinien 1989).

(noch Ziff. 7)

Die Bewertung nach § 11 Abs. 2 BewG hat damit zur Folge, daß der danach ermittelte gemeine Wert stets erheblich unter den tatsächlich erzielbaren Veräußerungswerten der Anteile liegt. Die tatsächlich vorhandenen stillen Reserven der Anteile können deshalb zu einem Großteil nicht erfaßt werden und werden damit der Besteuerung endgültig verloren gehen. Damit ist zudem eine nicht hinnehmbare steuerliche Vergünstigung im Vergleich zu den wirtschaftlich gleichgelagerten Sachverhalten des Verkaufs und der Entnahme verbunden, weil hierbei die Bemessungsgrößen für den Veräußerungsgewinn der erzielte Veräußerungserlös bzw. der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) sind. Für die aufgezeigte steuerliche Besserstellung der veräußerungsähnlichen Tatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG ist kein sachlicher Grund erkennbar.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung trägt dem dargestellten Problem Rechnung, indem für Zwecke des Umwandlungssteuergesetzes der gemeine Wert, soweit er nicht aus Verkäufen oder gem. § 11 Abs. 1 BewG herleitbar ist, unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten gebildet werden muß. Auf welche Weise die Schätzung, die nach diesen Kriterien dem tatsächlichen Wert möglichst nahe zu kommen hat, durchzuführen ist, entscheidet die Praxis. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß derartige Bewertungsfragen auch in bezug auf Gesellschaftsanteile sich immer dann stellen, wenn sie mit dem Teilwert nach § 6 EStG zu erfassen sind. Unüberwindbare Schwierigkeiten sind dabei bislang nicht aufgetreten.

Die verhinderten Steuermindereinnahmen aufgrund dieser vorgeschlagenen Änderung sind nicht bezifferbar, werden aber beträchtlich sein.

...

8. Zu Artikel 1 (§ 22 Abs. 1 und 2 UmwStG)

In Artikel 1 wird in § 22 Abs. 1 und Abs. 2 nach der Angabe "§ 12 Abs. 3" jeweils die Angabe "Satz 1" eingefügt.

Begründung:

Nach § 12 Abs.3 Satz 2 des Gesetzes geht unter den dort genannten Voraussetzungen ein verbleibender Verlustabzug i.S.v. § 10 d Abs.3 Satz 2 EStG von der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft über. Diese Regelung ist im Rahmen des vorliegenden Gesetzgebungsverfahrens neu in das UmwStG eingefügt worden, um den Verlustabzug bei der übertragenden Körperschaft nicht dadurch verloren gehen zu lassen, daß die Körperschaft im Zuge der Verschmelzung bzw. Vermögensübertragung untergeht.

§ 12 Abs.3 Satz 2 paßt nicht auf die im 8. Teil des Umwandlungssteuergesetzes behandelten Einbringungsfälle, bei denen der zum Verlustabzug berechnete einbringende Steuerpflichtige stets erhalten bleibt. Eine Übertragung des Verlustabzugs würde zudem weitere Folgefragen aufwerfen, etwa danach, ob der Verlustabzug nunmehr doppelt (sowohl dem Einbringenden als auch der Übernehmerin) zu gewähren ist und ob ggf. eine quotale Aufteilung des Verlustabzugs vorgenommen werden muß (z.B. bei der Übertragung von Teilbetrieben).

Die Verweisung ist daher durch Nennung des Satzes 1 in § 12 Absatz 3 zu präzisieren, so daß sie wie bisher nur die Fortführung der Abschreibungen etc. zum Gegenstand hat (vgl. § 15 Abs.3 und § 23 Abs.1, Abs.2 derzeitiger Gesetzesfassung).

9. Zu Artikel 6 Nr. 01 -neu- (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

In Artikel 6 wird vor Nummer 1 folgende Nummer 01 eingefügt:

"01. § 6 Abs. 1 Nr. 3 wird wie folgt gefaßt:

- "3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen; Rückstellungen sind höchstens mit dem Teilwert anzusetzen."

Begründung:

Unverzinsliche oder niedrig verzinste Verpflichtungen sind bei längerer Laufzeit wirtschaftlich weniger belastend als marktüblich verzinste Schulden. Der aus Sicht des Betriebserwerbers (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S.3, Nr. 2 S.2 EStG) zu ermittelnde Teilwert der Verpflichtung entspricht daher ihrem abgezinsten Erfüllungsbetrag.

Dessen ungeachtet ist durch das VersRiLiG in § 253 Abs. 1 S.2 HGB für Rückstellungen, denen i.d.R. eine unverzinsliche Verpflichtung zugrundeliegt, in der Handelsbilanz ein Abzinsungsverbot eingefügt worden. Diese Regelung würde, über § 5 Abs. 1 EStG vermittelt, im Steuerrecht zu einer mit dem Gerechtigkeitsgedanken nicht vereinbaren Überentlastung führen: der Unternehmer könnte die Verpflichtung in vielen Fällen vollständig aus der bis zur Fälligkeit der Schuld verzinslich angelegten Steuerersparnis bestreiten (und gelegentlich sogar noch einen Finanzierungsüberschuß erzielen).

Durch den vorgeschlagenen Teilwertansatz wird auch ein Gleichklang mit § 6a EStG und § 12 Abs. 3 BewG erreicht, die ebenfalls eine Abzinsung vorsehen. Eine Abzinsung ist schon bisher teilweise bei sog. Schuldrückstellungen und - entsprechend der BFH-Rechtsprechung - überwiegend im Bereich der Drohverlustrückstellungen (§ 249 Abs. 1 S.1 Alt. 2 HGB) praktiziert worden.

...

(noch Ziff. 9)

Diese Praxis muß für das Steuerrecht fortgeschrieben werden, wenn nicht Haushaltsausfälle in Milliardenhöhe in Kauf genommen werden sollen. Der Rückstellungsanteil in deutschen Bilanzen hat inzwischen ein erhebliches Ausmaß angenommen und wird in den nächsten Jahren weiter zunehmen. Allein bei der noch bevorstehenden Welle der Passivierung von Rückstellungen für die Sanierung von Umweltaltlasten sind mittel- bis langfristig aufzubringende Sanierungskosten von 400 Milliarden DM im Gespräch (vgl. Vors. Richter am BFH Prof. Groh, DB 93,1833). Diese - typischerweise unverzinslichen und längerfristig durchzusetzenden - Verpflichtungen dürfen nicht via Steuerrecht auf die Allgemeinheit überwälzt werden, zumal mit der Bildung einer Rückstellung nicht einmal eine Anerkennung der Verpflichtung bzw. eine Zweckbindung des zurückgestellten Betrags verbunden ist.

...

10. Zu Artikel 6 Nr. 1a -neu- (§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG)

In Artikel 6 wird nach Nummer 1 folgende Nummer 1a eingefügt:

"1a. § 16 Abs. 3 Satz 4 wird wie folgt gefaßt:

"Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen; § 11 Abs. 2 Satz 3 bis 5 des Bewertungsgesetzes findet keine Anwendung."

Begründung

Sofern die Personengesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält und diese zur Ermittlung des steuerpflichtigen Aufgabegewinns mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind, können sich beträchtliche Steuerausfälle dann ergeben, wenn der gemeine Wert sich nach § 11 Abs. 2 Satz 3 ff. BewG bemißt. Wegen der Einzelheiten zur Begründung wird auf die Ziffer 7 verwiesen.

11. Zu Artikel 6 Nr. 1b -neu- (§ 17 Abs. 2 Satz 2 EStG)

In Artikel 6 wird nach der neuen Nummer 1a folgende Nummer 1b eingefügt:

"1b. § 17 Abs. 2 Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

"In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert; § 11 Abs. 2 Satz 3 bis 5 des Bewertungsgesetzes findet keine Anwendung.""

Begründung:

Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG steht die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile gleich und führt damit zur Versteuerung der stillen Reserven der eingelegten Anteile. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts der eingelegten Anteile nach § 11 Abs. 2 Satz 3 bis 5 BewG ergeben sich jedoch regelmäßig beträchtliche Abweichungen zu den tatsächlichen Verkehrswerten (vgl. hierzu die Begründung zu Ziffer 7), so daß dann zumindest ein weiterer, vom Zweck des § 17 EStG nicht gerechtfertigter Aufschub der Besteuerung der insoweit nicht aufgedeckten stillen Reserven die Folge ist. Im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung vergleichbarer Veräußerungstatbestände, die Anteile an Kapitalgesellschaften betreffen, bzw. der den Veräußerungen ähnlichen und folglich gleichgestellten Vorgänge ist die beantragte Änderung daher auch im Rahmen des § 17 EStG geboten.

12. Zu Artikel 6 Nr. 1c -neu- (§ 32c Abs. 2 EStG)

In Artikel 6 wird nach der neuen Nummer 1b folgende Nummer 1c eingefügt:

"1c. § 32c Abs. 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Gewerbliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift sind vorbehaltlich des Satzes 2 Gewinne oder Gewinnanteile, die nach § 7 oder § 8 Nr. 4 des Gewerbesteuergesetzes der Gewerbesteuer unterliegen. Ausgenommen sind:

- a) Gewinne und Gewinnanteile, die nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3, Nr. 2a, 3, 5, 7 und 8 des Gewerbesteuergesetzes zu kürzen sind. Das gilt auch für Gewinne oder Gewinnanteile einer Organgesellschaft, die im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft im Sinne von § 2 Abs. 2 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes dem Organträger zugerechnet werden;
- b) Einkommen oder Einkommensteile, die im Rahmen einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft im Sinne der §§ 14 und 17 des Körperschaftsteuergesetzes dem Organträger zugerechnet werden;
- c) Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes, soweit sie auf Anteile am Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte entfallen;
- d) Gewinne, die einer Steuerermäßigung nach § 34 unterliegen."

(noch Ziff. 12)

Begründung:

Die Änderung stellt zum einen klar, daß Gewinne oder Gewinnanteile einer Organgesellschaft im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft nicht begünstigt sind. Dies entspricht der bisherigen Rechtslage. Organgesellschaft und Organträger müssen trotz der Organschaft ihren Gewerbeertrag als selbständige Unternehmen ermitteln (vgl. Abschnitt 42 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien). Dabei wird der an den Organträger ausgeschüttete Gewinn, der in seinem Gewinn als Dividendenertrag enthalten ist, mit Wirkung allein für die Gewerbesteuer nach § 9 Nr. 2a GewStG gekürzt. Die Ausnahmeregelung des Abs. 2 Buchst. a greift deshalb bei verbundenen Unternehmen unabhängig davon, ob zwischen ihnen eine gewerbesteuerliche Organschaft besteht oder nicht. Dies wird nunmehr ausdrücklich klargestellt.

Zum anderen wird mit der Neuformulierung zusätzlich geregelt, daß das im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft dem Organträger zugerechnete Einkommen nicht unter die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG fällt. Dies war dem Wortlaut der bisherigen Regelung nicht ohne weiteres zu entnehmen. Die Vorschrift konnte vielmehr so ausgelegt werden, daß die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG auf das Einkommen der Organgesellschaft Anwendung findet, das im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft einer natürlichen Person oder Personengesellschaft als Organträger zugerechnet wird. Dadurch wird es in der Person des Organträgers auch zur Gewerbesteuer herangezogen. Die Anwendung des § 32c EStG ist dennoch nicht gerechtfertigt. Denn der Sache nach handelt es sich bei dem Einkommen um eine Besteuerungsgrundlage der Kapitalgesellschaft. Das Einkommen wird durch die Verlagerung auf den Organträger bei der Organgesellschaft von der Gewerbesteuer freigestellt. Die gewerbesteuerliche Entlastung, die die Organgesellschaft auf diese Weise erfährt, verbietet es, die insoweit gleichzeitig eintretende Belastung des Organträgers mit Gewerbesteuer zum Anknüpfungspunkt für die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG zu machen.

...

(noch Ziff. 12)

Im übrigen ermöglicht die bisherige Regelung Mißbräuche, weil durch Schaffung der Voraussetzungen für eine körperschaftsteuerliche Organschaft die durch eine Kapitalgesellschaft erzielten Einkünfte in die Tarifbegünstigung nach § 32c EStG einbezogen werden können. Dies soll durch den neu eingefügten § 32c Abs. 2 Satz 2 Buchstabe b EStG verhindert werden.

Die weiteren Änderungen in § 32c Abs. 2 Satz 2 EStG sind redaktioneller Art.

Die Neuregelung in § 32c Abs. 2 Buchstabe b EStG soll ab dem Veranlagungszeitraum 1994 gelten (§ 52 Abs. 1 EStG).