

Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags
Platz der Republik 1
11011 Berlin
Ausschließlich per E-Mail an:
finanzausschuss@bundestag.de

Düsseldorf, 17. November 2014

613/515

**Öffentliche Anhörung
zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den
Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
(ZollkodexAnpG) (BT-Drs. 18/3017; 18/3158)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 24.11.2014 Stellung zu nehmen. Der Regierungsentwurf (BT-Drs. 18/3017) sowie die dazugehörige Stellungnahme des Bundesrates und die Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/3158) enthalten zahlreiche Änderungen, die zum Teil erheblichen rechtlichen Bedenken begegnen und in der Praxis zu großen Schwierigkeiten führen können, wie wir nachfolgend erläutern möchten. Wir regen an, die entsprechenden Änderungen nochmal zu überdenken bzw. zu überarbeiten.

Da es sich bei dem Gesetzentwurf überdies zugleich um das von der Bundesregierung geplante und für das zweite Halbjahr 2014 angekündigte weitere Gesetzgebungsverfahren handelt, in dem eine Vielzahl steuerlicher Vorschriften geändert werden sollen (BT-Drs. 18/776, S. 73, BR-Drs. 291/1/12, S. 1), möchten wir auf aus Sicht des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer weiteren dringenden gesetzgeberischen Handlungsbedarf hinweisen und entsprechende Änderungsvorschläge unterbreiten:

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
Bankleitzahl: 300 700 10
Kontonummer: 7480 213
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE 119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Manfred Hamannt, RA

Seite 2/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

1. Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG sowie
2. Beibehaltung der Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode in der Steuerbilanz ohne GoB-Konformitätserfordernis.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

Zu Artikel 4 Nr. 2a: Maßnahmen zur Neutralisierung der Effekte hybrider Steuergestaltungen, § 4 Abs. 5a – neu – EStG-E, § 52 Abs. 6 Satz 10 – neu – EStG-E

Petition:

§ 4 Abs. 5a EStG-E sollte zum jetzigen Zeitpunkt nicht eingeführt werden. Die geplante Regelung, die nach der Gesetzesbegründung auf Empfehlungen der OECD beruhen soll, sollte mindestens zurückgestellt werden, bis die OECD den angekündigten Kommentar zu Detailfragen ihrer Empfehlungen veröffentlicht hat.

Sofern nicht abgewartet wird, könnte die Einführung der Vorschrift in der geplanten Form dem Wirtschaftsstandort Deutschland erheblich schaden.

Daher sollte sie zumindest auf die Inhalte beschränkt werden, die die G20-Finanzminister auf Empfehlung der OECD gebilligt haben.

Unabhängig davon sollte § 4 Abs. 5a EStG-E erst für Wirtschaftsjahre in Kraft treten, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes beginnen. Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 6 Satz 10 – neu – EStG-E sollte daher wie folgt geändert werden:

„(6)¹⁰ § 4 Absatz 5a ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung] ~~enden~~ beginnen.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

– *Überschießender Anwendungsbereich*

Die Regelung führt zu einer Doppelbesteuerung und wirft eine Reihe von Auslegungsfragen aufgrund einer Vielzahl unbestimmter Tatbestandsmerkmale auf. Zudem ist der Regelungsentwurf gemessen an den unter den G20-Finanzministern abgestimmten Empfehlungen der OECD überschießend. In der Begründung zu den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates wird darauf verwiesen, mit § 4 Abs. 5a Satz 1 und 2 EStG-E diese international anerkannten Empfehlungen bezüglich hybrider Finanzinstrumente umsetzen zu wollen (BR-Drs. 432/1/14, S. 13), was mit dem vorliegenden Entwurf jedoch nicht erfolgt.

Seite 3/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

– Zu § 4 Abs. 5a Satz 1 – neu – EStG-E

Nach § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E sollen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Diese Regelung soll sog. weiße Einkünfte verhindern, indem das Korrespondenzprinzip eingeführt wird. Sie enthält zahlreiche Unklarheiten:

Der Begriff des „mittelbaren Empfängers“ ist unbestimmt. In den Empfehlungen der OECD findet sich zu diesem Konzept keine Entsprechung.

Auch der Begriff der „Berücksichtigung in der Steuerbemessungsgrundlage“ ist unklar. Fraglich ist etwa, ob auch der Höchstbetrag für die Ermittlung der anrechenbaren Steuern als „Steuerbemessungsgrundlage“ gilt. Dies dürfte nach unserem Verständnis nicht der Fall sein.

Zu den „Steuerbefreiungen“ wird in der Begründung zur Entwurfsfassung ausgeführt, dass nur ausländische *sachliche* Steuerbefreiungen zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen sollen (vgl. BR-Drs. 432/1/14, S. 14). Der Wortlaut der Vorschrift unterscheidet jedoch nicht nach sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungen, sodass letztere ebenfalls erfasst sein könnten.

Zudem weicht § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E zum Teil von den Vorgaben der OECD ab:

Die OECD empfiehlt, den Betriebsausgabenabzug für Zahlungen zu versagen, die im Rahmen von hybriden Finanzinstrumenten geleistet werden. Dabei ist unter dem Begriff des Finanzinstruments jede Gestaltung zu verstehen „[...], die nach den Regeln für die Besteuerung von Fremdkapital, Eigenkapital oder Derivaten gemäß den Rechtsvorschriften der Staaten des Zahlungsempfängers und des Zahlungsleisters besteuert werden [...]“ (OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 1, S. 34). Die vorliegende Entwurfsfassung erfasst jedes Rechtsverhältnis und ist nicht auf Finanzinstrumente im vorbezeichneten Sinne beschränkt.

Die OECD-Empfehlung begrenzt den Geltungsbereich auch in persönlicher Hinsicht: „Die Regel gilt nur für Transaktionen mit Finanzinstrumenten, die mit einer nahe stehenden Person eingegangen werden, oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist“ (OECD, OECD/G20 Projekt Ge-

Seite 4/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

winnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 1, S. 35). Nach Auffassung der OECD sollte der Betriebsausgabenabzug erhalten bleiben, wenn:

- der Betriebsausgabenabzug auf einer steuerpolitischen Maßnahme beruht,
- Rahmenbedingungen im Staat des Zahlenden vorliegen, die innerhalb eines vertretbaren Zeitrahmens zur Zahlung oder Ausschüttung der Anlageerträge an die Inhaber des Finanzinstruments führen oder
- die Zahlung nicht im Rahmen einer strukturierten Gestaltung erfolgt

(vgl. OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 1, S. 36 f.).

§ 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E enthält entgegen der ausdrücklichen OECD Empfehlung keine Einschränkung für zeitliche Differenzen bei der steuerlichen Berücksichtigung, sodass es bereits bei Erfassung in unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen nach dem Wortlaut zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs käme. Dies führt zu Doppelbesteuerungen.

Die OECD empfiehlt, den Anwendungsbereich der Maßnahme auf nahe stehende Personen und strukturierte Gestaltungen, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist, zu beschränken. Dabei definiert die OECD den Begriff der strukturierten Gestaltung als *„eine Gestaltung, bei der der Wert der Besteuerungsinkongruenz in die Bedingungen der Gestaltung eingerechnet wurde oder die Gegebenheiten und Umstände (einschließlich der Bedingungen) der Gestaltung darauf schließen lassen, dass diese mit der Absicht entwickelt wurde, eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen“* (OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 10, S. 65). Die vorliegende Fassung folgt diesen Empfehlungen nicht und gilt in persönlicher Hinsicht unbeschränkt. Handelt es sich bei dem Empfänger um einen fremden Dritten, haben Steuerpflichtige in der Regel keine Möglichkeit zu prüfen, ob eine Versteuerung beim Empfänger stattfindet bzw. stattgefunden hat. Die geplante Regelung ist insofern durch den Steuerpflichtigen nicht umsetzbar.

– Zu § 4 Abs. 5a Satz 2 – neu – EStG-E

Nach § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E sollen die einer Betriebsausgabe zugrunde liegenden Aufwendungen nur abziehbar sein, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.

Seite 5/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Auch diese Regelung, die einem doppelten Betriebsausgabenabzug, sog. „double dip“-Gestaltungen, begegnen soll, geht über das von der OECD empfohlene Maß hinaus. Nach der Begründung zielt die Entwurfsfassung auf inländische Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern. Die OECD schlägt für diese Fallkonstellationen vor, vorrangig den Betriebsausgabenabzug im Staat der Muttergesellschaft zu versagen. Wenn der Staat der Muttergesellschaft dies nicht umsetzt, empfiehlt die OECD als Abwehrmaßnahme des Staats der Tochterpersonengesellschaft die Versagung des Betriebsausgabenabzugs beschränkt auf folgende Fälle:

1. die an der hybriden Gestaltung beteiligten Personen gehören zu demselben Konzern oder
2. es kommt im Rahmen einer strukturierten Gestaltung zu einer Besteuerungsinkongruenz und der Steuerpflichtige ist an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt

(vgl. OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 6, S. 53).

Dem Wortlaut nach differenziert § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E nicht danach, ob Deutschland im konkreten Fall Staat der Muttergesellschaft oder der Tochtergesellschaft ist. Für letzteren Fall enthält die Entwurfsfassung keine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs und geht damit über die Empfehlungen der OECD hinaus, was zu einer Doppelbesteuerung führt.

Wie in Satz 1 ist auch in Satz 2 der Begriff der „Steuerbemessungsgrundlage“ unklar. Bei ausländischen Anrechnungsstaaten kann u.E. der Höchstbetrag für die Ermittlung der anrechenbaren Steuern nicht als „Steuerbemessungsgrundlage“ gelten.

Die Empfehlungen der OECD legen dar, dass ein doppelter Betriebsausgabenabzug in den Fällen gerechtfertigt sein kann, in denen es (auch) zu einer doppelten Erfassung von Einnahmen kommt. Daher spricht die OECD die Empfehlung aus, bei einer doppelten Berücksichtigung von Einnahmen auch den doppelten Betriebsausgabenabzug zuzulassen (vgl. OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 6, S. 52). Die Entwurfsfassung des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E setzt dies nicht um. Dies führt zu einer Doppelbesteuerung.

Des Weiteren empfiehlt die OECD zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung Regelungen zur Behandlung sog. überschießender Betriebsausgaben vorzuse-

Seite 6/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

hen. Danach sollen „[...] Zahlungen, die die doppelt berücksichtigte Einnahmen übersteigen (überschießende Betriebsausgaben), [...] von den doppelt berücksichtigten Einnahmen eines anderen Zeitraums in Abzug gebracht werden [können ...]. Um nicht ausgeglichene Verluste zu vermeiden, kann der Abzug überschüssiger Betriebsausgaben zugelassen werden, soweit es dem Steuerpflichtigen möglich ist, in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise nachzuweisen, dass die fraglichen Ausgaben nicht in dem anderen Staat mit den Einnahmen einer den Rechtsvorschriften des anderen Staat unterliegenden Person verrechnet werden können“ (OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 6, S. 51-53). Diese Empfehlungen sind bisher nicht in § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E umgesetzt.

– Zur Anwendungsregelung, § 52 Abs. 6 Satz 10 – neu – EStG-E

§ 4 Abs. 5a EStG-E soll nach § 52 Abs. 6 Satz 10 EStG-E erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung *enden*.

Aufgrund der Breitenwirkung ist es Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, die Behandlung sämtlicher Aufwendungen, die in laufenden Wirtschaftsjahren, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes enden, bereits buchmäßig erfasst wurden, auf ihre steuerliche Behandlung im Ausland hin rückwirkend zu überprüfen. Sofern § 4 Abs. 5a EStG-E überhaupt eingeführt werden soll, sollte die Vorschrift erst auf Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes *beginnen*.

Zu Artikel 6 nach Nr. 2: Veräußerungsgewinne aus sog. Streubesitzbeteiligungen, § 8b Abs. 4 KStG

Petitum:

Die bereits missglückte Regelung des § 8b Abs. 4 KStG für Dividenden aus Streubesitzanteilen sollte nicht auch noch auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen ausgeweitet werden. Vordringlich sind die Probleme der bereits bestehenden Regelung zu beseitigen.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Bereits die durch Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/029 vom 21.03.2013 (BGBl. I S. 561) eingeführte Regelung des § 8b Abs. 4 KStG, wonach Dividendeneinkünfte aus einer Beteiligung von weniger als 10 % (sog. Streubesitzanteile) nicht dem Körperschaft-

Seite 7/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

steuerlichen Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 1, 5 KStG unterliegen, führt zu zahlreichen praktischen Anwendungsproblemen. Die Regelung macht Deutschland zudem als Holdingstandort unattraktiver, da bei inländischen Kapitalgesellschaften die Streubesitzdividenden nicht nur mit Gewerbesteuer, sondern nun auch mit Körperschaftsteuer belastet werden.

Wir möchten daran erinnern, dass § 8b Abs. 4 KStG für Dividenden aus Streubesitzanteilen nur eingeführt wurde, um die vom EuGH beanstandete Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Anteilseignern zu beseitigen. Vor der Einführung des § 8b Abs. 4 KStG war Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden einzubehalten, die bei inländischen Anteilseignern nach § 8b Abs. 1 KStG erstattet, bei ausländischen Anteilseignern hingegen definitiv wurde.

Es könnte zudem zu wirtschaftspolitisch ungewollten Konsequenzen führen, wenn § 8b Abs. 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen ausgeweitet wird, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei Einführung einer solchen Regelung Streubesitzanteile kurzfristig ins Ausland transferiert werden.

Vor einer Erweiterung der Regelung auf Veräußerungsfälle von Streubesitzbeteiligungen sollte die Prüfbitt des Bundesrates zum Anlass genommen werden, zunächst die praktischen Fragen und Verwerfungen des § 8b Abs. 4 KStG zu beheben.

Folgende Probleme sollten u.E. vordringlich gelöst werden:

– *Grundsätzlich systemwidrige Regelung*

Nach herrschender Meinung ist die Besteuerung der Streubesitzdividenden systemwidrig, weil die damit verbundenen Kaskadeneffekte zu einer Überbesteuerung führen. Seit Abschaffung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens werden Gewinnausschüttungen nach § 8b KStG steuerfrei gestellt, um eine ungerechtfertigte Mehrfachbelastung des von einer Körperschaft erwirtschafteten und anschließend an eine andere Körperschaft ausgeschütteten Gewinns zu vermeiden. Ohne bzw. durch eine Einschränkung dieser Steuerfreistellung kommt es zu einer definitiv wirkenden Körperschaftsteuerbelastung auf jeder Ausschüttungsebene. Für diese Mehrfachbelastung von Gewinnausschüttungen sind keine sachgerechten Gründe ersichtlich. Der Systembruch kann nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass Steuerausfälle vermieden werden sollen, die eintreten, wenn der alternative Weg – ins Ausland gezahlte Streubesitzdividenden wie im Inland ebenfalls steuerfrei zu stellen – gewählt worden wäre.

Seite 8/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

– *Verfassungsrechtliche Zweifel*

Zweifelhaft erscheint auch die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG:

Zum einen ist es vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht hinnehmbar, dass im Gewinnfall die Dividenden aus Streubesitzanteilen voll besteuert werden, im Verlustfall Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Beteiligung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG jedoch vom Abzug ausgeschlossen sind. Durch § 8b Abs. 4 KStG wurde die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG nicht ausgeschlossen, sodass Teilwertabschreibungen auf eine Streubesitzbeteiligung weiterhin nicht berücksichtigt werden.

Zum anderen hat der Gesetzgeber das Folgerichtigkeitsgebot einzuhalten, wonach er eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen hat. Die Steuerpflicht für Streubesitzdividenden widerspricht jedoch dem bestehenden Freistellungssystem, ohne dass dafür ein Rechtfertigungsgrund ersichtlich wäre.

– *Rückbeziehung eines Beteiligungserwerbs von mindestens 10 % auf den Beginn des Kalenderjahres (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG)*

Nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt der unterjährige „*Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Wirtschaftsjahres erfolgt*“.

Die unterjährige Erhöhung der Beteiligungsquote ist u.E. nicht klar geregelt. Bei strenger Auslegung des Wortlauts gilt die zeitliche Fiktion auf den Beginn des Kalenderjahrs nur, wenn der unterjährige Erwerb selbst die 10%-Quote erfüllt. Diese Auslegung wäre jedoch nicht sachgerecht, weil sie mit dem Sinn und Zweck der Regelung nicht zu vereinbaren wäre.

Es kann nicht darauf ankommen, ob der unterjährige Beteiligungserwerb selbst die 10%-Grenze nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG erreicht oder die 10%-Grenze nur erreicht wird, wenn die zu Beginn des Kalenderjahrs oder später bereits bestehende Beteiligung durch einen oder mehrere weitere Erwerbe, die jeweils selbst nicht die 10%-Grenze erreichen, zusammengerechnet werden. Im Ergebnis ist entscheidend, dass die Kapitalgesellschaft zu irgendeinem Zeitpunkt im Jahr der Vereinnahmung der Dividende mit mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital der Tochterkapitalgesellschaft beteiligt ist.

Wird die 10%-Grenze zu irgendeinem Zeitpunkt im Jahr erreicht, sollte die zeitliche Fiktion auf den Jahresbeginn unabhängig von der konkreten Entwicklung der Beteiligungshöhe bis zum Jahresende gelten.

Seite 9/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

- *Zusammenspiel von Körperschaftsteuerlichem und gewerbsteuerlichem Schachtelprivileg*

Die 10%-Grenze für Streubesitzbeteiligungen gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG bezieht sich nur auf die *Körperschaftsteuerliche* Behandlung von Dividenden. Das *gewerbsteuerliche* Schachtelprivileg, wonach Dividendeneinnahmen nur dann gewerbsteuerbefreit sind, wenn die Beteiligung mindestens 15 % beträgt (§ 8 Nr. 5 GewStG, § 9 Nr. 2a und 7 GewStG), bleibt davon unberührt. Dieser fehlende Gleichlauf zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuer ist kompliziert und könnte leicht behoben werden.

Zu Artikel 6 Nr. 2a: Ausweitung der Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E

Petitum:

Wir begrüßen ausdrücklich die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel, schlagen jedoch noch folgende Präzisierungen vor:

Zum einen sollten nicht nur Veräußerungen, sondern sämtliche Übertragungsvorgänge, die einen schädlichen Beteiligungserwerb auslösen können, von der Konzernklausel erfasst werden.

Zum anderen sollte die Konzernklausel neben Personenhandelsgesellschaften auch auf andere gewerbliche Personengesellschaften (z.B. GbR, Personengesellschaft ausländischen Rechts) erstreckt werden. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E sollte daher wie folgt gefasst werden:

„(1) ⁵Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn

1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber oder
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der ~~Veräußerer~~ übertragende Rechtsträger oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe ~~Personenhandelsgesellschaft~~ Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder § 15 Absatz 3 EStG zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.“

Seite 10/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

– *Zu § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 KStG-E*

Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 KStG-E soll kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegen, wenn an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Bei strenger Auslegung des Wortlauts fielen damit andere relevante Übertragungsvorgänge, die keine Veräußerung sind (z.B. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, Erwerb eigener Anteile, Kapitalherabsetzung), aber grundsätzlich von § 8c KStG erfasst werden (vgl. BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl. I 2008 S. 736, Tz. 7), aus dem speziellen Anwendungsbereich der Konzernklausel heraus. Hierfür ist kein sachgerechter Grund ersichtlich. Daher sollte zur Klarstellung der Begriff „Veräußerer“ durch „übertragender Rechtsträger“ ersetzt werden, um unnötige Einschränkungen des Anwendungsbereichs der neuen Konzernklausel zu vermeiden.

– *Zu § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG-E*

§ 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG-E erweitert die möglichen Konzernspitzen um Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften. Personenhandelsgesellschaften sind die OHG (§§ 105 ff. HGB), die KG (§§ 161 ff. HGB) und die stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB). Somit wären andere Personengesellschaftsformen, insbesondere die GbR sowie ausländische Personengesellschaften, von der Anwendung ausgenommen, wofür es keine erkennbaren Rechtfertigungsgründe gibt. Da der Gesetzentwurf ausdrücklich auf Personenhandelsgesellschaften abstellt, liegt die Vermutung nahe, dass es auf die Gewerblichkeit der Personengesellschaft ankommen soll. Dieses Ziel könnte jedoch auch erreicht werden, indem auf gewerbliche Personengesellschaften i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (originäre gewerbliche Tätigkeit) sowie i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG (teilweise gewerbliche Tätigkeit bzw. gewerbliche Prägung) verwiesen wird. Damit wären z.B. auch eine gewerblich tätige GbR oder eine gewerblich tätige Personengesellschaft ausländischen Rechts an der Konzernspitze von der Konzernklausel erfasst.

Seite 11/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Zu Artikel 11c: Rückwirkende Anwendung des § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E, § 23 Abs. 13 GrEStG-E

Petitum:

§ 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E sollte nicht rückwirkend sondern nur mit Wirkung für zukünftige Sachverhalte in Kraft treten. Daher ist § 23 Abs. 13 GrEStG-E wie folgt zu fassen:

„(13) § 1 Absatz 2a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Artikelnummer, Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem ~~31. Dezember 2004~~ [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung] verwirklicht werden.“

Problem:

§ 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E soll gemäß § 23 Abs. 13 GrEStG-E rückwirkend ab Inkrafttreten der geltenden Fassung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402), d.h. für alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2001 verwirklicht werden, gelten.

Eine solche rückwirkende Anwendung der Neuregelung ist u.E. verfassungswidrig, weil sie gegen das Rückwirkungsverbot und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt.

Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

– *Echte Rückwirkung*

Die Anwendungsregelung des § 23 Abs. 13 GrEStG-E entfaltet eine echte Rückwirkung, da Sachverhalte erfasst werden, die vor der (geplanten) Verkündung des Gesetzes im Jahr 2014 abgeschlossen waren. Durch die Neuregelung in § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E soll die für den Steuerpflichtigen günstige fachgerichtliche Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch den BFH (Urteil vom 24.04.2013 – II R 17/10) mittels nachträglichen Zugriffs auf einen bereits verwirklichten Sachverhalt ausgeschlossen werden (BVerfG vom 17.12.2013 – I BvL 5/08, Rn. 56).

– *Rückwirkung auch nicht ausnahmsweise zulässig*

Unseres Erachtens ist die Rückwirkung im vorliegenden Fall auch nicht ausnahmsweise zulässig.

Seite 12/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Laut Gesetzesbegründung stellt die Neuregelung des § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E „diejenige Rechtslage wieder her, die dem mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vom Gesetzgeber verfolgten Willen und die in dessen Folge der allgemeinen gefestigten Rechtsauffassung bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes entsprach“ (BR-Drs. 432/1/14, S. 75). Die rückwirkende Anwendung dieser Regelung sei zulässig, weil sich die höchstrichterliche Rechtsprechung in Form des BFH-Urteils vom 24.04.2013 (II R 17/10) geändert habe, „der Gesetzgeber aber unverzüglich den *status quo ante* wiederherstellt“ (BR-Drs. 432/1/14, S. 75).

Diese Begründung wird vom Bundesverfassungsgericht nicht zur Rechtfertigung einer Durchbrechung des in der Verfassung verankerten Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns akzeptiert. Entgegen der Begründung handelt es sich bei der geplanten Änderung nicht um eine bloße Rückkehr zum *status quo ante*, d.h. zu der Situation vor einer *Änderung* der Rechtsprechung. Es liegt keine Rechtsprechungsänderung vor. Mit seinem Urteil vom 24.04.2013 – II R 17/10 hat der BFH vielmehr erstmals höchstrichterlich geklärt, wie § 1 Abs. 2a GrEStG auszulegen ist und damit eine bislang offene Frage zur mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand i.S. von § 1 Abs. 2a GrEStG geklärt.

Dass die Finanzverwaltung in den gleichlautenden Erlassen vom 26.02.2003 (BStBl I, 271) und vom 25.02.2010 (BStBl I, 245) bislang von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen sein mag, steht dem nicht entgegen. Die Auslegung des Bundesrechts kommt nicht der Verwaltung zu, sondern ausschließlich der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH Urteil vom 19.04.2007 – IV R 4/06). Folglich kann die in der Begründung des Referentenentwurfs genannte „allgemeine gefestigte Rechtsauffassung bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes“, zu der lediglich zurückgekehrt werden soll (BR-Drs. 432/1/14, S. 75), auch bei einer „einheitlichen Rechtsanwendung“ aufgrund einer „gefestigten Literatur und Verwaltungsauffassung“ mangels höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht existiert haben.

Die Erlasse der Finanzverwaltung können auch nicht dazu führen, dass sich auf Seiten der Steuerpflichtigen kein schutzwürdiges Vertrauen bilden konnte. Ansonsten hätte es die Finanzverwaltung in der Hand, durch Verwaltungsanweisungen eine möglichst restriktive Auslegung des Gesetzes vorzugeben und im Falle einer davon abweichenden Auslegung durch die Rechtsprechung ein rückwirkendes Änderungsgesetz zu initiieren. Die Finanzverwaltung würde so zum „Ersatzgesetzgeber“ und das grundsätzliche Verbot rückwirkender Gesetze liefe weitgehend leer.

Seite 13/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Auch war die Rechtslage bis zur Entscheidung des BFH nicht so unklar und verworren, dass eine rückwirkende Gesetzesänderung gerechtfertigt wäre. Alleine die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm kann ihre rückwirkende Änderung nicht rechtfertigen (vgl. BVerfG vom 17.12.2013 – I BvL 5/08, Rn. 67). Damit gilt die Auslegung, die der BFH in seinem o.g. Urteil vorgenommen hat, bis zur Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG, die nur für die Zukunft Wirkung entfalten kann. Der Gesetzgeber hat es grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte gesetzliche Regelungen verbindlich auslegen. Entspricht eine solche Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz für die Zukunft, jedoch nicht für die Vergangenheit ändern (vgl. BVerfG vom 17.12.2013 – I BvL 5/08, Rn. 55).

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass eine rückwirkende Änderung des § 1 Abs 2a GrEStG auch der Ankündigung im Koalitionsvertrag widerspricht, nicht nur Nichtanwendungserlasse restriktiv zu handhaben, sondern auch den Erlass rückwirkender Steuergesetze zu beschränken (vgl. „Deutschlands Zukunft gestalten“ – Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, S. 64).

Zu Artikel 11f: Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG

Petitum:

Die Gewährung von sonstigen Gegenleistungen in Einbringungsfällen nach §§ 20, 21 oder 24 UmwStG sollte nicht begrenzt werden. Die entsprechenden Änderungen sollten ersatzlos gestrichen werden.

Problem:

Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E soll eine Einbringung zu Buchwerten nur möglich sein, wenn die sonstigen Gegenleistungen, die neben neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr als 10 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens betragen.

Ohne die Möglichkeit, sonstige Gegenleistungen gewähren zu können, werden wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erschwert. Dies stellt einen Standortnachteil dar, weil die Flexibilität der Unternehmen erheblich eingeschränkt wird.

Seite 14/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Ziel der Beschränkung soll sein, „Steuergestaltungen“ zu verhindern, wodurch „im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können“ (BR-Drs. 432/1/14, S. 103 f.). Dies wird damit begründet, dass bei jedem Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern die in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven realisiert werden. Wird eine insbesondere monetäre Gegenleistung für eine Vermögensübertragung gewährt, müsse es zu einer Realisierung stiller Reserven kommen.

Diese Auffassung ist nicht zutreffend, da auch bei Gewährung einer sonstigen Gegenleistung die in dem übertragenen Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben und „nicht steuerfrei gehoben“ werden. Die Besteuerung der stillen Reserven wird lediglich auf einen späteren (z.B. Veräußerungs-) Zeitpunkt verschoben.

Des Weiteren möchten wir darauf hinweisen, dass sich der Gesetzgeber im Rahmen der grundlegenden Reform des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung einer Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) im Jahr 2006 schon einmal aus guten Gründen gegen eine Beschränkung der sonstigen Gegenleistung in Einbringungsfällen entschieden hatte (vgl. BT-Drs. 16/3315, S. 2, BT-Drs. 16/3369, S. 4, 11). Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, von dieser Entscheidung nunmehr abzuweichen.

Seite 15/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Weitere Änderungsvorschläge

1. Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG

Petitum:

§ 50i Abs. 2 EStG sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass eine Besteuerung der stillen Reserven nur erfolgt, wenn es auch zu einer Beschränkung oder einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Sachverhalte, die zu keiner Entstrickung führen, nicht von § 50i EStG erfasst werden. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG sollte daher wie folgt ergänzt werden:

„(2) ¹Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit sich hierdurch eine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts auch unter Anwendung des Absatzes 1 ergibt. ²Ungeachtet des § 6 Absatz 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung

- 1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder*
- 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft*

entsprechend. ³Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend. ⁴Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Während § 50i EStG in der ersten Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809) das Ziel verfolgte, stille Reserven vor unversteuerter Entstrickung nach dem Urteil des BFH vom 28.04.2010 – I R 81/09 zu bewahren, führt die Verschärfung und Ergänzung in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weite-

Seite 16/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

rer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-Anpassungsgesetz – KroatienAnpG vom 25.07.2014, BGBl. I 2014, S. 1266) zu überschießenden Effekten.

Neben zahlreichen ungewollt erfassten Sachverhalten, beschränken wir unsere Anmerkungen allerdings auf die Fälle, in denen keine unversteuerte Entstrickung stiller Reserven stattgefunden hat, z.B.:

Beispiel 1: Schenkung/Vererbung

Ein deutscher Steuerpflichtiger bringt eine 100 %-Beteiligung an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug verschenkt oder vererbt er seinen Anteil an sein ebenfalls im Ausland ansässiges Kind. Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die unentgeltliche Übertragung nichts an dem weiterhin bestehenden Besteuerungsrecht nach § 50i Abs. 1 EStG ändert.

Beispiel 2: Formwechsel

Wie Beispiel 1, jedoch wandelt er nach dem Wegzug die GmbH & Co. KG im Wege des Formwechsels in eine GmbH nach § 25 i. V. m. § 20 UmwStG um. Nach § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG soll ein Formwechsel zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die stillen Reserven im operativen Vermögen der GmbH unverändert in Deutschland steuerverhaftet bleiben.

Es besteht dringend gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Sollte eine kurzfristige Gesetzesänderung nicht möglich sein, sollte zumindest im Erlasswege bestimmt werden, dass es der Intention des Gesetzgebers entspricht, § 50i Abs. 2 EStG nur anzuwenden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird.

2. Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens nach dem Lifo-Verfahren in der Steuerbilanz

Petitum:

Die Lifo-Methode nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG sollte als steuerliches Bewertungsverfahren mit unterstellter Verbrauchs- oder Veräußerungsreihenfolge beibehalten und als steuerliches Wahlrecht unabhängig von der Handelsbilanz und ohne erforderliche GoB-Konformität ausgeübt werden können.

§ 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG sollte wie folgt gefasst werden:

Seite 17/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

„¹Steuerpflichtige, ~~die den Gewinn nach § 5 ermitteln~~, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zu erst verbraucht oder veräußert worden sind, ~~soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht~~.

²Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. ³Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden. ⁴§ 5 Absatz 1 Satz 2 ist nicht anzuwenden.“

Erwogen werden sollte, auch den GoB-Bezug in § 256 Satz 1 HGB zu streichen, damit im Zeitablauf eventuell aufkommende Zweifel an der Zulässigkeit der Anwendung der Lifo-Methode bei bekannter Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge auch für die Handelsbilanz vermieden werden. Dieses Anliegen werden wir dem Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz vortragen.

Problem:

Vor dem Hintergrund des Urteils des BFH vom 20.06.2000 (VIII R 32/98) sowie des in den letzten Jahren zunehmenden Einsatzes moderner Warenwirtschaftssysteme in der Lagerhaltung wird das Lifo-Verfahren in Frage gestellt. Zuletzt hatte das Hessische Ministerium der Finanzen in einer Bundesratsinitiative vom 16.10.2014 die Abschaffung der Lifo-Methode vorgeschlagen (Presseinformation vom 16.10.2014, Anlage zu Nr. 120, S. 8).

Bezweifelt wird, dass eine Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens auch in den Fällen unter Anwendung des Lifo-Verfahrens erfolgen darf, in denen die tatsächlichen individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweiligen Vermögensgegenstands bekannt sind oder leicht ermittelt werden können. In Zeiten EDV-gestützter Buchhaltung sei die Lifo-Methode nicht mehr aus Vereinfachungsgründen zu rechtfertigen. Außerdem subventioniere sie die Betriebe je nach Branche in unterschiedlichem Maße.

Der BFH hatte in dem o.g. Urteil entschieden, dass die Lifo-Bewertung nicht den handelsrechtlichen GoB entspreche und deshalb auch steuerrechtlich ausgeschlossen sei, wenn Vorräte mit – absolut betrachtet – hohen Erwerbsaufwendungen in Frage stehen, deren Anschaffungskosten ohne weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können.

Seite 18/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Der GoB-Vorbehalt für die Anwendung der Lifo-Methode sollte gestrichen werden, weil das Erfordernis einer GoB-Konformität im Steuerrecht aus heutiger Sicht nicht sachgerecht ist:

– *Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz*

Seit dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Jahr 2009 gilt der sog. steuerliche Wahlrechtsvorbehalt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Danach können steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung ausdrücklich auch für die Lifo-Bewertung von Vorratsvermögen (vgl. BMF-Schreiben vom 12.03.2010: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BStBl. I, S. 239), Tz. 17). Der GoB-Vorbehalt findet damit – im Falle seiner Streichung im Steuerrecht – auch nicht mehr „mittelbar“ über den Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) Anwendung auf die steuerliche Gewinnermittlung.

– *Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung*

Im Zuge der branchenunabhängigen und nicht auf bestimmte gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens beschränkten Kodifizierung der Lifo-Methode im Steuerrecht durch das Steuerreformgesetz 1990 hat der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass das „Problem der Scheingewinnbesteuerung [...] durch die Preissteigerungsrücklage für den Fall lang anhaltender Preissteigerungen nicht gelöst worden [ist]. [...] Die mit der Gesetzesänderung vorgesehene allgemeine Einführung der Lifo-Methode im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung auch bei anderen Wirtschaftszweigen [als der Metallindustrie] abhelfen.“ (BT-Drs. 11/2157, S. 140). Die Tatsache, dass die allgemeine Zulässigkeit der Lifo-Methode im Steuerrecht gleichzeitig mit der Abschaffung der Preissteigerungsrücklage gesetzlich normiert wurde, zeigt, dass die Lifo-Methode insbesondere zur Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung zugelassen worden ist.

Vor diesem Hintergrund überrascht es, dass der BFH in seinem genannten Urteil die Auffassung vertritt, dass die Milderung eines Ausweises von Scheingewinnen nicht Zweck, sondern lediglich „rechnerischer Reflex“ der Bewertungsvereinfachung sei.

Seite 19/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Da die Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung nicht ausdrückliches Ziel der handelsrechtlichen GoB ist, ist die Bezugnahme auf diese im Rahmen der Regelung der steuerlichen Zulässigkeit der Lifo-Methode systemfremd und konsequenterweise zu streichen.

- *Übereinstimmung von unterstellter und tatsächlicher Verbrauchsfolge nicht notwendig*

Der gegenwärtige GoB-Vorbehalt im Steuerrecht könnte in dem Sinne als eine Relativierung der Anwendbarkeit der Lifo-Methode missverstanden werden, als die bei Anwendung der Lifo-Methode unterstellte der tatsächlichen Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge zumindest näherungsweise entsprechen muss. Eine solche Übereinstimmung ist aber – gerade weil es sich um eine Fiktion handelt – zwar möglich, aber nicht notwendig („Steuerpflichtige [...] können [...] unterstellen, [...]“). Sogar die Finanzverwaltung stellt in R 6.9 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz EStR klar, dass der GoB-Vorbehalt gerade nicht bedeutet „, dass die Lifo-Methode mit der tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge übereinstimmen muss“. An dieser Auffassung hält die Finanzverwaltung auch nach dem aktuellen Entwurf eines BMF-Schreibens vom 22.10.2014 zur Lifo-Methode (Rz. 5) weiterhin fest.

Überdies rechtfertigt der Vereinfachungszweck der Lifo-Methode, sich nicht mit der konkreten Verbrauchsreihenfolge zu befassen, auch wenn diese aufgrund eines IT-gestützten Lagerungssystems ermittelbar wäre.

- *Folgeänderungen*

Entfällt der GoB-Vorbehalt ist es u.E. folgerichtig und sachgerecht, die Beschränkung auf Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, in Satz 1 aufzuheben und Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, die Anwendung der Lifo-Methode zu gestatten.

Zudem widerspricht es dem Vereinfachungszweck eines Verbrauchsfolgeverfahrens, wenn jedes einzelne nach der Lifo-Methode abweichend von der Handelsbilanz bewertete Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in ein gesondertes Verzeichnis aufgenommen werden müsste. Wir regen an, die Steuerpflichtigen von dieser Verpflichtung zu entbinden und einen entsprechenden Hinweis in einem neuen Satz 4 aufzunehmen.

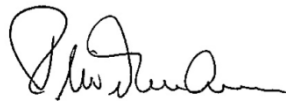
Seite 20/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren berücksichtigen. Selbstverständlich stehen wir für ein vertiefendes Gespräch zu diesen Themen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Hamannt



Rindermann, RA StB

Fachleiterin Steuern und Recht