

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drucks. 18/4902)

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein

Der vorliegende Gesetzentwurf setzt Änderungen um, zu denen sich die Bundesregierung im Zuge der Verhandlungen zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften bereit erklärt hatte.¹ **Insgesamt ist positiv hervorzuheben, dass die Bundesregierung sich im allgemeinen Teil der Gesetzesbegründung ausführlich zu weiteren steuerlichen Punkten äußert, die ebenfalls erörtert wurden.** Hierbei wird auch dargestellt, welche zukünftigen Projekte im Zuge der Neuordnung der Investmentbesteuerung und der Umsetzung einzelner Elemente des BEPS-Projektes angestrebt werden. Ferner wird auch klargestellt, welche von den Ländern angeregten Änderungen aus Sicht der Bundesregierung nicht umgesetzt werden sollten.

Insgesamt entsprechen die in dem Gesetzentwurf genannten Punkten diejenigen, deren Umsetzung die Bundesregierung in der Protokollerklärung zugesagt hatte. Angesichts der Vorlage von diversen Formulierungshilfen ist allerdings darauf hinzuweisen, dass das vorliegende Gesetz eher einem klassischen Jahressteuergesetz ähnelt. In einem solchem Fall erscheint die Firmierung des Gesetzes nicht mehr passend.

2. Zu dem Gesetzentwurf

2.1. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)

Mit dem Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG können unter den weiteren Voraussetzungen Teile der Aufwendungen (Abschreibungen) für die zukünftige Anschaffung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vor den Zeitpunkt der Anschaffung vorverlagert werden. Durch den Investitionsabzugsbetrag soll die Wettbewerbssituation von kleinen und mittleren Betrieben verbessert und die Liquiditätsausstattung unterstützt werden. Dies soll letztendlich der Investitionskraft der Unternehmen dienen.²

Der Investitionsabzugsbetrag wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführt. Im Zuge der Neuregelung wurde auch die bisherige Existenzgründerrücklage aufgegeben. Mittels des Investitionsabzugs können gewinnmindernde Abschreibungen bereits in die Jahre der Investitionsplanung vorgezogen werden. Daneben können im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes um bis zu 40% gewinnmindernd herabgesetzt werden, was Folgewirkungen auf die zukünftigen Abschreibungen entfaltet. **Bisher sind**

¹ Vgl. Bundesrat Plenarprotokoll 929, Seite 429.

² Vgl. BT-Drucks. 16/4841, Seite 88.

die Regelungen wirtschaftsgutbezogen ausgestaltet. Ferner besteht hinsichtlich der zukünftigen Investition die Notwendigkeit zur Benennung der betrieblichen Funktion. Der Steuerpflichtige muss somit das begünstigte Wirtschaftsgut, welches zukünftig anzuschaffen ist, in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennen (§ 7g Abs. 1 Nr. 3 EStG). Im Übrigen muss eine Investitionsabsicht bestehen.

In der Praxis haben sich immer wieder Probleme ergeben, wie hinreichend genau die Umschreibung der Funktion zu erfolgen hatte. So sei die Angabe PKW ohne weitere Konkretisierung nicht ausreichend.³ Demgegenüber erfasse die Funktionsbezeichnung Nutzfahrzeug Mähdrescher, Traktoren, Anhänger oder Gabelstapler. Ein Transportfahrzeug kann wiederum Gabelstapler, LKW oder Anhänger sein. Die Bezeichnung EDV-Anlage/Büroausstattung genügt demgegenüber wiederum nicht als konkrete Funktionsangabe. Die Beispiele belegen, dass der Grad der Konkretisierung teilweise zu Streitfragen führt.

Die Neuregelung sieht vor, dass auf die Investitionsabsicht und die Funktionsbenennung verzichtet werden kann. Ferner soll die wirtschaftsbezogene Sichtweise aufgegeben werden. **Der Steuerpflichtige kann daher wählen, mittels welcher Wirtschaftsgüter und wann der Investitionsabzugsbetrag innerhalb des Dreijahreszeitraums „hinzugerechnet“ wird.** Auch soll der Investitionsabzugsbetrag bei Betriebseröffnungen möglich sein.

Durch die geplanten Änderungen (Lockerung der Funktionsbenennung) wird die Vorschrift m.E. für den Steuerpflichtigen deutlich vereinfacht. Gerade die Funktionsbenennung führte in der Vergangenheit häufig zu Streitfragen. **Gleichwohl verschiebt sich mit der geplanten Änderung auch der Zweck des Investitionsabzugsbetrags.** Die konkrete Investition eines einzelnen Wirtschaftsgutes steht nun nicht mehr zwangsweise im Vordergrund. **Eine arbiträre Ausnutzung des Wahlrechts ist m.E. allerdings nicht möglich, da nicht verwendete Investitionsabzugsbeträge im Jahr der Beanspruchung ohnehin rückgängig zu machen sind.** In diesen Fällen erfolgt - gemessen am aktuellen Zinsniveau - eine hohe Verzinsung der Steuernachforderung mit 6%. Die beschriebene Ausweitung des Wahlrechts nach § 7g EStG-E für den Steuerpflichtigen ist letztendlich auch mit zusätzlichen Risiken verbunden, denn der Steuerpflichtige muss den Investitionsabzugsbetrag durch Hinzurechnung verwenden. Eine Verwendung kann nur auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut erfolgen. M.E. unklar ist, ob entsprechende Verwendung des Investitionsabzugsbetrags nur auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut im Jahr der Herstellung oder Anschaffung übertragen werden kann. **Insgesamt dürfte für den Steuerpflichtigen mit der beabsichtigten Änderung die Investitionsentscheidung an Komplexität gewinnen.**

Mit der Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Auffassung vertreten, dass auf die sog. Existenzgründerrücklage verzichtet werden kann.⁴ **Die nun beabsichtigte Ausweitung auf Fälle der Betriebseröffnung führt somit zu einer leichten Verschiebung der bisherigen vom Gesetzgeber postulierten Fördersachverhalte.** Eine cursorische Auswertung der Einkommensteuerstatistik 2007 belegt m.E. allerdings, dass die Regelung nicht extensiv als Mittel der Steueroptimierung im Zuge der Existenzgründung verwendet wurde. Im Übrigen ist bei hinreichender

³ Vgl. Meyer in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006, 269. Lieferung 05.2015, § 7g EStG, Rz. 64.

⁴ Vgl. BT-Drucks. 16/4841, Seite 89.

Konkretisierung der wesentlichen Betriebsgrundlagen auch bei der derzeitigen Gesetzeslage eine Inanspruchnahme vor Betriebseröffnung möglich.

Inwieweit und in welcher Höhe sich durch die Änderungen fiskalische Mindereinnahmen ergeben, kann infolge der Datenlage nur sehr schwer abgeschätzt werden. **Insgesamt ist festzustellen, dass die beabsichtigte Gesetzesänderung die bisherigen Förderungstatbestände leicht ausweitet. Hieraus können sich finanzielle Risiken ergeben. Demgegenüber steht aber m.E. eine deutliche Erleichterung bei der Anwendung der Vorschrift, dies betrifft insbesondere die bisherige Notwendigkeit der Funktionsbenennung. M.E. werden mögliche (fiskalische) Risiken durch eine einfachere Rechtsanwendung kompensiert, so dass die geplante Änderung des § 7g EStG insgesamt positiv zu beurteilen ist.**

Gerade beim Investitionsabzugsbetrag kommt der Verzinsung nach § 233a AO eine bedeutende Wirkung zu. Hierbei muss festgestellt werden, dass bereits über einen längeren Zeitraum das Zinsniveau für Anlagen am Kapitalmarkt sehr niedrig ist, jedenfalls verglichen mit einem Zinssatz von 6% nach 238 AO. Das BVerfG und der BFH hatten bisher diese Diskrepanz verfassungsrechtlich als zulässige Typisierung erachtet.⁵ Es bleibt abzuwarten, ob diese Sichtweise von den Gerichten auch noch geteilt wird, wenn die Niedrigzinsphase weitere Jahre andauert. Der Gesetzgeber sollte daher m.E. Überlegungen anstellen, inwieweit zukünftig Mechanismen oder Verfahren etabliert werden können, die das Zinsniveau nach § 233a AO langfristig an die Zinsentwicklung (Veränderung) am Kapitalmarkt anpassen, wobei hier dem Gesetzgeber eine breiter Typisierungsspielraum zusteht.

2.2. Einschränkungen bei Einbringungstatbeständen nach dem UmwStG (§§ 20-24, 27 UmwStG)

Der Gesetzentwurf sieht Änderungen der §§ 20, 21, 22, 24 UmwStG vor, die u.a. darauf abzielen, die Tatbestände, bei denen eine steuerneutrale Einbringung von Unternehmensteilen (Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder in eine Personengesellschaft möglich ist, einzuschränken. Gleiches soll für den Anteilstausch nach § 21 UmwStG gelten. Der Bundesrat hatte diese Änderungen bereits im Zuge der Beratungen zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften gefordert.⁶

Das UmwStG lässt derzeit Gestaltungen zu, in denen neben der Gewährung von neuen Anteilen auch noch weitere Wirtschaftsgüter gewährt werden können, ohne dass hierdurch die stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. Nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG wird allerdings eine Wertuntergrenze festgestellt, wenn der gemeine Wert der übrigen (zusätzlichen) gewährten Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt. In diesem Fall sind die stillen Reserven teilweise aufzudecken. **Im Ergebnis ist es damit derzeit möglich, dass in Höhe des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens implizit stille Reserven durch die Gewährung von übrigen Wirtschaftsgütern anteilig abgegolten werden können.** Ein solches

⁵ Vgl. BFH/NV 2011 vom 29.05.2013- X B 233/12, BVerfG vom 03.09.2009 - 1 BvR 2539/07, BFH vom 20.04.2011 - t R 80/10

⁶ Vgl. BT-Drucks. 18/3158, Seite 92-94. Auslöser für diese Überlegungen waren vermutlich steuerliche Gestaltungen in der Vergangenheit, in denen steuerneutrale Einbringungen vorgenommen wurden und neben der Gewährung von neuen Anteilen andere Wirtschaftsgüter (Barzahlung) gewährt wurden.

Vorgehen führt nicht zu einer ertragsteuerlichen Wirkung (Gewinn). Vielmehr werden nach § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der sonstigen Wirtschaftsgüter erhöht. **Im Ergebnis kommt es damit zu einer Erhöhung der (zukünftigen) stillen Reserven, so dass eine mögliche Besteuerung der stillen Reserven in die Zukunft verschoben wird. Allerdings ist hierbei anzumerken, dass unter Beachtung der Fristen nach § 22 UmwStG eine zukünftige Besteuerung der stillen Reserven dann unterbleibt, wenn bei dem Einbringenden § 8b KStG anzuwenden ist. Im Ergebnis werden dann die stillen Reserven überhaupt nicht besteuert und die teilweise erfolgte Entlohnung der stillen Reserven konnte bereits im Zeitpunkt der Einbringung steuerfrei vereinnahmt werden.**

Die Regelungen des UmwStG sehen u.a. vor, dass Steuerpflichtige ein Wahlrecht haben, Umstrukturierungen steuerneutral durchzuführen. Durch die Abkehr von der Besteuerung der stillen Reserven in Fällen der Umstrukturierung sollen ökonomisch sinnvolle Änderungen der Unternehmensstruktur steuerlich nicht behindert werden.⁷ Der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven wird u.a. dann zugelassen, wenn die Bundesrepublik weiterhin das Besteuerungsrecht behält. **Der Gesetzgeber hatte sich bisher bewusst dafür entschieden, dass keine expliziten Vorgaben über das Verhältnis zwischen der Gewährung von neuen Anteilen und der Gewährung anderer Wirtschaftsgüter im UmwStG vorzufinden sind.**⁸ Allerdings gab es in der Vergangenheit bei den parlamentarischen Beratungen zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) auch Überlegungen, generell bei der Gewährung von sonstigen Wirtschaftsgütern eine anteilige Aufdeckung der stillen Reserven vorzunehmen.⁹

Die bestehende Rechtslage kann jedenfalls mit Bezug auf die Wahrung der Besteuerung von stillen Reserven nicht als missbräuchlich angesehen werden, allerdings ist auch festzustellen, dass die derzeitige Regelung keineswegs zwingend ist. Die bestehenden Regelungen lassen es jedenfalls zu, dass im Zuge der Einbringung die bestehenden Anteile an der Altgesellschaft zugunsten sonstiger Wirtschaftsgüter (auch Geldzahlungen) transformiert werden können. Gleiches gilt für die Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes. **Insofern kann anstatt der Gewährung (weiterer) neuer Anteile ein Teil des eingebrachten Vermögens auch in Geld „entlohnt“ werden.** Ökonomisch, in Abhängigkeit der Fallkonstellation, lässt sich jedenfalls nicht ausschließen, dass durch diese Entlohnung durch Geld nicht auch Teile der stillen Reserven entgolten werden.

⁷ Vgl. Menner in: Haritz/Menner, UmwStG 3. Auflage 2009, § 20 UmwStG, Rz. 1.

⁸ Vgl. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 181-183 sowie Fn. 9.

⁹ Vgl. BT-Drucks. 16/2710, Seite 43: Der bisherige Satz 5 geht auf in der Neuregelung des Satzes 2 Nr. 3. Diese erfolgt in Anlehnung an die Behandlung von Zuzahlungen im Rahmen des § 11 UmwStG, wonach auf Ebene der Gesellschaft ein Anschaffungsvorgang und auf Ebene des Gesellschafters ein Veräußerungserlös vorliegt, soweit die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen leistet. Die bisherige Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG, nach der im Ergebnis ein teilweiser Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens möglich war, ist damit überholt.

Diese Regelung wurde erst im Zuge der parlamentarischen Beratungen wieder gestrichen, vgl. BT-Drucks. 16/3369, Seite 11: Durch die Änderungen in § 20 Abs. 2 und § 21 Abs. 1 wird die bisher geltende Rechtslage in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG wiederhergestellt. Danach kommt es in den Fällen, in denen der Einbringende von der aufnehmenden Gesellschaft neben der Gewährung neuer Gesellschaftsanteile eine sonstige Gegenleistung (z. B. eine bare Zuzahlung) erhält, erst dann zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens oder der eingebrachten Anteile übersteigt.

M.E. sollte eine steuerneutrale Umstrukturierung nur dann ermöglicht werden, wenn der Einbringende an der übernehmenden Gesellschaft **weiterhin (größtenteils) in Höhe des Buchwertes der eingebrachten Anteile/ des eingebrachten Betriebsvermögens an der neuen Gesellschaft buchmäßig beteiligt ist. Dies entspricht ökonomisch dem Grundgedanken, dass durch die Einbringung die bisherige Beteiligung an der Unternehmung (dem Teilbetrieb usw.) in wesentlichem Ausmaß nicht beendet werden kann und damit eine Gewährung von Geld zur Abgeltung von stillen Reserven nicht möglich ist.** Die Gewährung von Geld (sonstige Wirtschaftsgüter) sollte jedenfalls einzig als Möglichkeit des Spitzenausgleichs vorgesehen werden. **So ist die Intention des § 20 UmwStG m.E. nicht, dass das eingebrachte Betriebsvermögen in Teilen implizit liquidiert wird, ohne dass die stillen Reserven aufgedeckt werden.**

Die geplante Neuregelung sieht vor, dass bis zu 300.000€ oder 25% des eingebrachten Betriebsvermögens durch die Gewährung sonstiger Wirtschaftsgüter erfolgen kann. Dieser Betrag kann damit weiterhin steuerneutral bezogen werden, ohne dass es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Dem Betrag kommt damit die Funktion eines Freibetrages zu. Bei darüber hinausgehenden Beträgen an sonstigen Wirtschaftsgütern kommt es zu einer teilweisen Aufdeckung der stillen Reserven. **M.E. dürften 25% des Buchwertes des eingebrachten Vermögens als Spitzenausgleich ausreichend sein. Die konkrete Grenze von 25% stellt sich vermutlich als politischer Kompromiss dar. Andere Werte wären vermutlich ebenso zulässig. Die vergangene Initiative des Bundesrates hatte noch auf eine Grenze von 10% abgestellt.**

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, wie bei Überschreiten der Grenze von 25% oder 300.000€ die teilweise Aufdeckung der stillen Reserven vorzunehmen ist. M.E. ergibt sich die dargestellte Berechnungsmethodik nicht zwingend aus dem Gesetz, auch wenn die Rechenschritte gewisse Ähnlichkeit mit dem Beispiel auf BT-Drucks. 16/2710, Seite 43, zu (nun) § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG aufweisen. Es bleiben allerdings offene Fragen. So ist unklar, ob der Ansatz von negativen Anschaffungskosten zulässig sein soll. Bei folgerichtiger Ausgestaltung können m.E. derartige Fallkonstellationen eintreten.

Der Gesetzgeber beabsichtigt, dass die geplanten Änderungen (Erfordernis zur Aufdeckung stiller Reserven) einheitlich für die §§ 21-24 UmwStG gelten sollen. Damit wird keine Differenzierung vorgenommen, ob das eingebrachte Vermögen ein Betrieb oder Teilebetrieb oder Mitunternehmeranteil ist oder demgegenüber Anteile an Kapitalgesellschaften eingebracht werden. M.E. ist diese Sichtweise jedenfalls aus ökonomischen Gründen möglich, gleichwohl hatte der BFH bisher immer zwischen der Trennungs- und der Einheitstheorie unterschieden. Zwingend ist eine solche Unterscheidung m.E. allerdings nicht.

Der Gesetzgeber möchte die Änderung unecht rückwirkend für 2015 vornehmen. Hierbei wird angeführt, dass die Bundesregierung mit der Protokollerklärung am 19.12.2014 bereits auf mögliche Änderungen hingewiesen hatte. Zwar wurden die Änderungen in der Protokollerklärung nicht hinreichend konkretisiert, gleichwohl musste m.E. mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden, dass die Bundesregierung die Vorschläge des Bundesrates aufgreifen wird. Der Bundesrat hatte wiederum Änderungen bei den §§ 20, 21, 24 UmwStG angedeutet. Im Übrigen sind die beabsichtigten Änderungen insbesondere hinsichtlich der neuen Grenze (25%, 300.000€) weniger restriktiv als die Vorschläge des Bundesrates. Nach alledem halte ich die unechte Gesetzesrückwirkend für zulässig.

Insgesamt sind die beabsichtigten Änderungen zu begrüßen. Hierdurch wird sichergestellt, dass nicht anteilig stille Reserven durch die Gewährung sonstiger Wirtschaftsgüter liquidiert werden können. Die Zuzahlung von sonstigen Wirtschaftsgütern in nicht unbedeutendem Maß führt zukünftig zur anteiligen Aufdeckung stiller Reserven und damit zu einem steuerlichen Veräußerungserfolg. Die erfolgsneutrale Einbringung von Vermögen (Betrieben, Anteilen) wird damit m.E. stärker auf den Grundgedanken der Regelung reduziert.

3. Zu den Vorschlägen des Bundesrates

3.1. Änderungen bei der Bewertung von Sachbezügen (§ 8 Abs. 1 EStG)

Der Bundesrat schlägt vor, dass zukünftig zu den Einnahmen in Geld auch Vorteile gehören, die nicht in Geld bestehen, aber auf einen Geldbetrag lauten. Gleiches soll für zweckgebundene Geldzuwendungen gelten.¹⁰ Mit der beabsichtigten Änderung soll der Rechtsprechung des BFH begegnet werden, der Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten, den Sachbezügen zugeordnet hatte.¹¹ Durch diese Zuordnung kann die monatliche Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG von 44€ in Anspruch genommen werden. Mit der beabsichtigten Änderung würde die Inanspruchnahme der Freigrenze nicht mehr möglich sein. **Die geplante Änderung würde für viele Arbeitnehmer zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen.**

M.E. kann auch durch die Änderung die vom Bundesrat kritisierte problematische Abgrenzung zwischen Sachbezügen und Einnahmen in Geld in systematischer Hinsicht nicht verbessert werden. Auch liefe m.E. die Verschärfung häufig in der praktischen Anwendung ins Leere. Nach der Änderung wären weiterhin Gutscheine begünstigt, die hinreichend konkret bestimmte Waren oder Dienstleistungen bezeichnen und die auf einen Höchstbetrag lauten. Der Gutschein für ein Buch wäre also begünstigt, der (Geld-) Gutschein, den man für den Erwerb eines Buches einsetzt, hingegen nicht. Auch würden wieder Fragen entstehen, wie eng die Ware oder Dienstleistung auf dem Gutschein umschrieben werden muss, damit der Gutschein und die daraus bezogene Ware oder Dienstleistung noch als Sachbezug anzuerkennen ist. **Insgesamt würde die Änderung also auch zu einer Komplexitätssteigerung der Norm führen. Der Vorschlag des Bundesrates sollte daher nicht umgesetzt werden.**

¹⁰ Entsprechende Forderung wurde bereits bei den Beratungen zu dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften auf BT-Drucks. 18/3158 erhoben.

¹¹ Vgl. BFH vom 09.02.2011, VI R 21/09. Sachbezüge sind alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen. Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, also danach, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen bei einer größeren Buchhandelskette einlösbaren Gutschein über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug einer Sache aus deren Warensortiment, so wendet er seinem Arbeitnehmer eine Sache i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zu. [Anmerkung des Verfassers: nun § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG].

3.2. Änderung der Gewerbesteuerzerlegung für EE-Anlagen (§ 29 GewStG)

Das GewStG enthält in § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG eine spezielle Form der Gewerbesteuerzerlegung für EE-Anlagen. Bei dieser Zerlegung wird nicht zu 100% auf das Verhältnis der Löhne abgestellt, sondern neben dem Lohnverhältnis (30%) wird auch noch auf das Verhältnis der Buchwerte der EE-Anlagen abgestellt. Hierdurch soll berücksichtigt werden, dass typischerweise Betriebsstätten, in denen lediglich EE-Anlagen betrieben werden, in der Regel keine Lohnaufwendungen aufweisen. Durch den gewichteten Zerlegungsschlüssel mittels Löhnen und Buchwerten der Sachanlagen soll den Gemeinden, in denen einzig die EE-Anlagen installiert sind, ein geeigneter Anteil am Gewerbesteuermessbetrag und damit auch am Gewerbesteueraufkommen zugesichert werden.

Die dargestellte Zerlegung unterstellt, dass der Gesamtgewinn auf Ebene eines Unternehmens mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden sich ökonomisch sinnvoll nach den geschilderten Zerlegungsfaktoren auf einzelne Gemeinden aufteilen lassen kann, da dort in der Regel unterschiedliche Hebesätze herrschen. Da der Gewinn einzig auf Ebene der rechtlichen Einheit (z.B. die GmbH) ermittelt wird, führt die Zerlegung letztendlich zu einer fiktiven Aufteilung und Zuordnung des Gewinns auf die jeweiligen Gemeinden. Ein ökonomisch „wahrer“ Gewinn der jeweiligen Gemeinden kann dagegen theoretisch nicht abgeleitet werden, wenn auf Ebene der Betriebsstätten keine eigene Buchführung geführt wird. Somit soll die Zerlegung letztendlich nur eine plausible Näherungslösung des (anteiligen) Gewinns einer Gemeinde ermitteln. Eben dieses Ziel wird von der geltenden Rechtslage erreicht.

Der Bundesrat schlägt vor, die Zerlegung nicht mehr auf die Buchwerte der Sachanlagen zu stützen. Vielmehr sei auf die installierte Leistung im Sinne von § 5 Nr. 22 EEG 2014 abzustellen. Grund hierfür sei, dass die EE-Anlagen nach 16 Jahren ohnehin vollständig abgeschrieben seien, im Übrigen gerade zu Beginn der Nutzung hohe Abschreibungen dazu führen würden, dass die Gemeinden mit installierten EE-Anlagen nur sehr gering an dem Gewerbesteueraufkommen beteiligt würden.

Der genannte Vorschlag ist abzulehnen. Werden in dem Unternehmen nur EE-Anlagen betrieben, die gleichen Alters sind, so führt die Aufteilung anhand der Buchwerte zu einer gleichmäßigen Verteilung der Gewinne. Weiterhin bleibt offen, inwieweit die installierte Leistung wirklich der tatsächlich erbrachten Leistung entspricht. Nur letztere dürfte aber u.U. besser als Zerlegungsfaktor die Gewinnentstehung beschreiben können. Ferner ist unklar, inwieweit das Problem praktische Relevanz besitzt. Wird jede EE-Anlage über eine eigene Kapitalgesellschaft betrieben, so führt der Vorschlag zu keinem Effekt, weil der Gewinn ohnehin nicht aufgeteilt werden muss.

Ohnehin sieht § 33 GewStG vor, dass auch ein anderer Zerlegungsschlüssel angewendet werden darf, wenn die Zerlegung zu offenbar unbilligen Ergebnissen führt, wobei hierunter Umweltbelastungen, Lärm, Schadstoffausstoß oder Werteverluste an Grundstücken nicht gezählt werden. Ferner eröffnet § 33 Abs. 2 GewStG auch die Möglichkeit, dass sich die Gemeinden auf einen individuellen Zerlegungsmaßstab einigen.

Es existieren somit bereits unter der geltenden Rechtslage Möglichkeiten, um von den bisherigen Zerlegungsfaktoren oder der formelmäßigen Aufteilung des Gewinns abzuweichen. Vor diesem Hintergrund erscheint es mir nicht sachdienlich, einen weiteren Zerlegungsschlüssel in das GewStG aufzunehmen.