



## Wortprotokoll der 46. Sitzung

### Finanzausschuss

Berlin, den 29. Juni 2015, 14:00 Uhr  
Berlin, Marie-Elisabeth-Lüders-Haus, Adele-  
Schreiber-Krieger-Straße 1/Schiffbauerdamm,  
Anhörungsaal 3.101

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

## Öffentliche Anhörung

### Tagesordnungspunkt

Seite 10

Gesetzentwurf der Bundesregierung

**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-Drucksache 18/4902**

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Innenausschuss  
Ausschuss für Wirtschaft und Energie  
Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

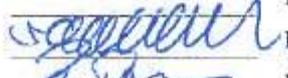
**Gutachtlich:**  
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

**Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)**

Montag, 29. Juni 2015, 14:00 Uhr

**Anwesenheitsliste**

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder	Unterschrift
<b>CDU/CSU</b>		<b>CDU/CSU</b>	
Feiler, Uwe		Brackmann, Norbert	
Flosbach, Klaus-Peter		Brehmer, Heike	
Güntzler, Fritz		Brinkhaus, Ralph	
Gutting, Olav		Durz, Hansjörg	
Hauer, Matthias		Harbarth Dr., Stephan	
Horb, Margaret		Helfrich, Mark	
Karliczek, Anja		Hirte, Christian	
Koob, Markus		Hirte Dr., Heribert	
Kudla, Bettina		Kalb, Bartholomäus	
Lerchenfeld, Philipp Graf		Lenz Dr., Andreas	
Michelbach Dr. h.c., Hans		Linnemann Dr., Carsten	
Middelberg Dr., Mathias		Mattfeldt, Andreas	
Murmann Dr., Philipp		Nick Dr., Andreas	
Radwan, Alexander		Riebsamen, Lothar	
Schindler, Norbert		Selle, Johannes	
Steffel Dr., Frank		Viesehon, Thomas	
Stetten, Christian Frhr. von		Wanderwitz, Marco	
Tillmann, Antje		Whittaker, Kai	



## Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)

Montag, 29. Juni 2015, 14:00 Uhr

### Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder	Unterschrift
<b>SPD</b>		<b>SPD</b>	
Arndt-Brauer, Ingrid		Hartmann, Sebastian	_____
Binding (Heidelberg), Lothar		Jantz, Christina	_____
Daldrup, Bernhard		Krüger Dr., Hans-Ulrich	_____
Hakverdi, Metin		Lauterbach Dr., Karl	_____
Junge, Frank		Mindrup, Klaus	_____
Kiziltepe, Cansel		Poß, Joachim	_____
Petry, Christian		Post, Florian	_____
Schwarz, Andreas		Sawade, Annette	_____
Sieling Dr., Carsten		Schneider (Erfurt), Carsten	_____
Zimmermann Dr., Jens		Vöpel, Dirk	_____
Zöllmer, Manfred	_____	Ziegler, Dagmar	_____
<b>DIE LINKE.</b>		<b>DIE LINKE.</b>	
Claus, Roland	_____	Lay, Caren	_____
Karawanskij, Susanna		Schlecht, Michael	_____
Pitterle, Richard	_____	Wagenknecht Dr., Sahra	_____
Troost Dr., Axel	_____	Zdebel, Hubertus	_____
<b>BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN</b>		<b>BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN</b>	
Gambke Dr., Thomas		Andree, Kerstin	_____
Haßelmann, Britta		Dröge, Katharina	_____
Paus, Lisa	_____	Hajduk, Anja	_____
Schick Dr., Gerhard	_____	Kindler, Sven-Christian	_____



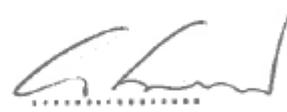
29.06.15

---

**Unterschriftsliste**  
**Fraktionsmitarbeiter**

---

1400 offl.

<u>Name</u>	<u>Fraktion</u>	<u>Unterschrift</u>
Stephan Rochow	CDU/CSU	 .....
Christian Schmetz	CDU/CSU	.....
Udo Weber	CDU/CSU	.....
Silvia Marenow	CDU/CSU	 .....
Susanne Kroll	SPD	.....
Gerald Steininger	SPD	.....
Dirk Klimach	SPD	.....
Karsten Peters	DIE LINKE.	.....
Christoph Sauer	DIE LINKE.	 .....
Klaus Seipp	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....
Sandro Maluck	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....



Ministerium bzw.  
Dienststelle  
(bitte in Druckschrift)

Name (bitte in Druckschrift)

Unterschrift

Amts-  
bezeichnung

Ministerium bzw. Dienststelle (bitte in Druckschrift)	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amtsbezeichnung
BMF	Jungblut		OAR
BMF	König		StAFr
BMF	Koch		StI'in
BMG	Gebhard		Ref
BMF	Wolter		RD
BMF	Liebram		RD
BMF	Hörster		MR
BMF	Brockmann		OAR
BMF	B. Kabas		RD
BMF	Sander		ORR'in
<del>BMF</del>	<del>Hesse</del>	<del></del>	<del>OAR'in</del>
BMF	Vöigt		ORR
BMF	Dr. Hoffmann		StD/
Bilwi:	Fellenz		ORR
BMF	Thaler		StAFr
BMF	Keisinger		MR
BMF	Jell		RD
BMF	Mehrs		MR
BMAS	Rosenträger		StM
BMP	Steals		RD

**Bundesrat**

Land	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts- bezeichnung
Baden-Württemberg	Gan	F. Jan	RR
Bayern	HÖHLEL	Höhlen	RD
Berlin	Biniest	Saniar	SR/WR
Brandenburg			
Bremen	Kalweit	Kals	RD
Hamburg			
Hessen	JÖDICKE	Biniest	RD
Mecklenburg-Vorpommern	LAWALL	Lawall	MR/WR
Niedersechsen	HANF	Hanf	RD
Nordrhein-Westfalen	Böckler	Böckler	SR/WR
Rheinland-Pfalz	Ladner	Ladner	WR
Saarland			
Sachsen	Sauw	Sauw	RD
Sachsen-Anhalt	Liedtke	Liedtke	MR
Schleswig-Holstein	Sip	Sip	RR
Thüringen			



---

**Unterschriftsliste der Teilnehmer der mitberatenden Ausschüsse**

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„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-Drucksache 18/4902 -

Montag, 29. Juni 2015 (14.00 bis 16.00 Uhr)

---

**Innenausschuss**

Hoffmann, Thore *H.L.*  
Wetzlar

**Haushaltsausschuss**

**Ausschuss für Wirtschaft und Energie**



---

### Unterschriftsliste der Sachverständigen

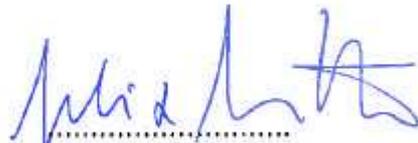
Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur  
Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur  
Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ - BT-Drucksache 18/4902 -

Montag, 29. Juni 2015 (14.00 bis 16.00 Uhr)

---

**American Chamber of Commerce in Germany e. V.**

Felix Hierstetter

  
.....

**Brandt, Jürgen**

(BFH-Richter und Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages)

  
.....

**Bundessteuerberaterkammer**

Claudia Kalina-Kerschbaum

Dr. Hartmut Schwab

  
.....  
.....

**Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.**

Berhold Welling

Florian Holle

  
.....  
.....

**Deutsche Steuer-Gewerkschaft**

Thomas Eigenthaler

  
.....

**Deutscher Städtetag**

Dr. Stefan Ronnecker

  
.....



**Diller, Prof. Dr. Markus**  
(Universität Passau)

**Ernst & Young GmbH**  
Martina Ortmann-Babel

**Förster, Prof. Dr. Guido**  
(Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

**Hechtner, Prof. Dr. Frank**  
(Freie Universität Berlin)

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.**  
Manfred Hamann

**Neuer Verband der Lohnsteuerhilfevereine e. V. (NVL)**  
Uwe Rauhöft

**Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V.**  
Ralf Heyder

**Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.**  
Carsten Rothbart  
Simone Schlewitz



Beginn: 14.01 Uhr

### Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

#### **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-Drucksache 18/4902**

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Meine Damen und Herren, ich begrüße alle Anwesenden zur 46. Sitzung des Finanzausschusses. Ich begrüße besonders die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung auf BT-Drucksache 18/4902 zur Verfügung stellen. Es handelt sich hierbei um den Gesetzentwurf „zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und soweit anwesend auch die des mitberatenden Innenausschusses, des Ausschusses für Wirtschaft und Energie sowie des Haushaltsausschusses.

Für die Bundesregierung darf ich Herrn MD Sell (BMF) sowie weitere Fachbeamte des BMF begrüßen. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder. Soweit anwesend begrüße ich die Vertreter der Bild-, Ton- und Printmedien. Und nicht zuletzt darf ich auch die als Zuhörer erschienenen Gäste begrüßen.

Der heutigen Anhörung liegt die eingangs erwähnte Bundestagsdrucksache zugrunde. Hintergrund dieses Gesetzentwurfs ist die Protokollerklärung

zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, die die Bundesregierung am 14. Dezember 2014 im Bundesrat abgegeben und in der sie angekündigt hatte, noch offene und zu prüfende Ländervorschläge Anfang 2015 in einem Steuergesetz aufzugreifen. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf wird dies umgesetzt. Außerdem wurde weiterem fachlichen Regelungsbedarf im Steuerrecht entsprochen.

Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden, also bis circa 16.00 Uhr, vorgesehen. Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb um kurze Fragen und knappe Antworten bitten. Gehen Sie davon aus, dass wir Ihre Stellungnahmen alle kennen, die müssen Sie hier nicht wiederholen.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn Ihrer Frage die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden. Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller, auch die der mitberatenden Ausschüsse, im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses bei mir anzumelden.

Zum Schluss sei mir noch der Hinweis erlaubt, dass die Anhörung live im Parlamentsfernsehen auf Hauskanal 1 und zeitversetzt am Mittwoch dieser Woche um 10.20 Uhr und Freitag um 21.00 Uhr im Parlamentsfernsehen (Kanal 1) übertragen wird. Verfolgt werden kann die Übertragung auf [www.bundestag.de](http://www.bundestag.de), über die App „Deutscher Bundestag“ auf Smartphones und Tablets und im Smart-TV.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder



Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen. Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Wir beginnen mit der Anhörung. Die erste Runde beginnt mit der Fraktion der CDU/CSU, Herr Abg. Güntzler, bitte.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine erste Frage richtet sich an die Bundessteuerberaterkammer und an den Bundesverband der Deutschen Industrie. Im bisherigen Zeitplan für dieses Gesetzgebungsvorhaben ist vorgesehen, dass der Deutsche Bundestag am 25. September 2015 in 2./3. Lesung das Gesetz verabschiedet und der Bundesrat dann hoffentlich am 16. Oktober 2015 zustimmt. Die meisten Regelungen sollen bereits am 1. Januar 2016 in Kraft treten. Ist aus Ihrer Sicht die Umsetzung der vorgesehenen Vorschriften ab dem 1. Januar 2016 möglich oder sehen Sie Regelungen, die zeitkritisch sind und bei denen wir eine längere Übergangsregelung benötigen würden?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Für die Bundessteuerberaterkammer, Herr Dr. Schwab.

Sv **Dr. Hartmut Schwab**

(Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, und vielen Dank, Herr Abg. Güntzler, für die Frage. Die meisten Regelungen in diesem gesetzlichen Vorhaben dürften für ein Inkrafttreten zum 1. Januar 2016 unproblematisch sein. Ich möchte aber ein paar einzelne herausgreifen, bei denen ich meine, dass man sich noch einmal überlegen sollte, ob man nicht doch eine längere Vorlaufzeit braucht.

Bei § 7 g EStG – dessen Änderung wir sehr positiv beurteilen – ist vorgesehen, dass eine Datenübermittlungspflicht für die Abzugsbeträge eingeführt werden soll. In der Vergangenheit ist es gerade bei der elektronischen Übermittlung oft zu Schwierigkeiten gekommen. Diese gesetzliche Regelung sollte man meines Erachtens erst dann in Kraft treten lassen, wenn gewährleistet ist, dass

diese Übermittlungspflichten auch elektronisch tatsächlich erfüllbar sind, das heißt, wenn die entsprechenden Programme vorbereitet sind. Hierbei dürften die Einnahmeüberschussrechnungen eher unproblematisch sein. Bei den Bilanzierern gehe ich davon aus, dass es in einem engen Zusammenhang mit dem Anlagenspiegel steht, so dass man hier die Koppelung an die E-Bilanz vornehmen sollte.

Bei der gesetzlichen Regelung zu mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand bei der Grunderwerbsteuer begrüßen wir sehr, dass hier geplant ist, es zum 1. Januar 2016 in Kraft treten zu lassen und eben nicht – wie ursprünglich vorgesehen – rückwirkend. Hier ist eine Forderung der Bundessteuerberaterkammer umgesetzt worden.

Bei der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer mahnen wir noch einmal ausdrücklich an, dass insbesondere die elektronische Kommunikation und die Datenabfrage auch für Unternehmen zunehmend wichtiger werden. Im Zusammenhang mit der kommenden Implementierung von GINSTER<sup>1</sup> würden wir anregen, dass der Zeitplan etwas gestrafft wird und die Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer vorangetrieben wird. Wir sehen, dass gerade die Datenabfrage bei den natürlichen Personen auch im beruflichen Alltag zu einer großen Erleichterung führt. Wir würden uns daher für die Datenabfrage bei den Unternehmen das gleiche wünschen.

Hinsichtlich der geplanten Regelung für die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Betriebsvorrichtungen sind wir der Auffassung, dass die gesetzliche Regelung bereits zum 1. Januar 2016 kommen sollte. Denn zum 1. Januar 2017 ist geplant, die Mehrwertsteuerverordnung so zu ändern, dass der alte Rechtszustand in Deutschland wieder hergestellt wird, wie er vor der Rechtsprechungsänderung war. Um hier ein Auseinanderklaffen von verschiedenen Rechtszuständen in verschiedenen Jahren zu vermeiden, würden wir anregen, das möglichst bald zu machen.

<sup>1</sup> **GINSTER = Grundinformationsdienst Steuer**



Die Einführung des neuen § 2 b UStG begrüßen wir grundsätzlich sehr. Wir meinen aber, dass es sich dabei um einen extremen Systemwechsel handelt, was bei vielen Körperschaften des öffentlichen Rechts und juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem erheblichen Beratungsbedarf führen wird. Wir haben auch in unseren Kanzleien bereits Anfragen hierzu. Dementsprechend kann dieser Beratungsbedarf nicht so schnell erfüllt werden, so dass wir hier an eine längere Übergangsfrist denken.

Schließlich bitten wir darum, die Änderung in § 20 UmwStG nicht rückwirkend vorzunehmen, da zurzeit noch Umwandlungsfälle laufen und die Praxis und auch die Beraterschaft eine gewisse Vorlaufzeit vor dem Inkrafttreten benötigen. Das wären die Punkte, die ich anzumerken hätte. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Ich weiß nicht, ob von unserem Ursprungsgesetz noch etwas übrig wäre. Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Ganz herzlichen Dank, Frau Vorsitzende. Sehr geehrter Herr Abg. Güntzler, ich möchte mich auf einen Punkt im Umwandlungssteuerrecht konzentrieren. Hier soll eine Rückwirkung implementiert werden. Diese Rückwirkung hätte sicherlich eine überschießende Tendenz, da es zum 1. Januar 2015 in Kraft treten soll. Die Begründung ist, dass es dort eine Protokollanfrage des Bundesrates gegeben hat, auf die die Bundesregierung reagiert hat. Dass das ein Rückwirkungszeitraum oder ein Rückwirkungszeitpunkt für den Gesetzgeber ist, kann ich unmittelbar nicht erkennen. Von daher wäre die Begründung meiner Ansicht nach mit einem Fragezeichen zu versehen.

Ohnehin ist die umwandlungssteuerrechtliche Regelung fraglich. Denn es geht hier um die Frage, ob es bei den Einbringungsfällen über die bisherigen stillen Reserven hinaus einen wesentlichen Verschärfungsbedarf gibt. Nach einer Entscheidung des BFH darf in solchen Fällen im Rahmen der Buchwertfortführung ein sog. Mischentgelt von bis zu 100 Prozent des Buchwertes ausgereicht werden, ohne dass es dadurch zu einer Aufdeckung der stillen Reserven

kommt. Einen solchen Verschärfungsbedarf kann ich nicht erkennen. Jedenfalls gibt es einen solchen nicht in Höhe von 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens. Für diese Grenze gäbe es auch keine Begründung. Und die Grenze von 300 000 Euro deckt eher kleinere Fälle im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts ab.

Wir sind nach wie vor der Meinung, dass es angesichts der siebenjährigen steuerlichen Verhaftung der in dem übertragenden Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven möglich wäre, im Rahmen der BFH-Entscheidung und damit bei bis zu 100 Prozent des Buchwertes zu bleiben.

Ganz wichtig ist für uns hinsichtlich der Rückwirkung die Feststellung, dass es möglich ist, acht Monate mit dem Umwandlungssteuerzeitpunkt zurückzuwirken. Dabei hätte der 1. Januar 2015 als Rückwirkungszeitpunkt allerdings eine überschießende Tendenz. Es wäre daher ratsam, das vielleicht entsprechend zu korrigieren. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Dr. Zimmermann.

Abg. **Dr. Jens Zimmermann** (SPD): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich würde eine Frage an zwei Experten stellen – an Herrn Brandt und an Herrn Prof. Dr. Hechtner. Ich würde auch auf das Thema des sogenannten „Porsche-Deals“ kommen, das wir schon einmal im Rahmen des Zollkodexanpassungsgesetzes diskutiert haben. Hierzu liegt ein Vorschlag vor. Mich würde dazu Ihre Einschätzung interessieren.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (BFH-Richter und Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages): In der Tat haben wir schon einmal darüber diskutiert. Wir stehen also nicht bei null. Der Vorgang ist in den Beratungen zum Zollkodexanpassungsgesetz zurückgestellt worden. Der Vorschlag kommt jetzt in abgeschwächter Form wieder auf die Agenda. Ich bin der Auffassung – ebenso wie schon in den



letzten Anhörungen –, dass eine Beschränkung durchaus möglich ist. Sicherlich sagt der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung auf der Grundlage des bisherigen Rechts, dass die Übertragung von Sachgesamtheiten gegen Gesellschaftsrechte plus Zuzahlungen durchaus steuerbegünstigt sein darf. Die Rechtsprechung lebt aber vom Diktum des Gesetzgebers und es ist Sache des Gesetzgebers, seine Spielräume zu nutzen. Ob er sie nutzt oder ob er Handlungsbedarf sieht, ergibt sich aufgrund der Veränderungen in der wirtschaftlichen Welt. Er hat den Porsche-Deal zum Anlass genommen, hier Veränderungen vornehmen zu wollen. Dies ist angesichts dieses Falles natürlich sinnvoll, ohne eine Regelung könnte man dieses Prozedere nicht verhindern. Ob es noch einmal solche oder vergleichbare Fälle geben wird, weiß man nicht. Der Gesetzgeber schafft allgemeine Regelungen losgelöst von einem Einzelfall. Ich meine, dass das Vorhaben aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden ist, wie wir immer im Revisionsrecht feststellen. Es ist durchaus nachvollziehbar, dass man hier einen Handlungsbedarf sieht. Natürlich kann man sich auf den Standpunkt stellen, dass die stillen Reserven auch noch später realisiert werden können, dem Fiskus also nicht verloren gehen. Es ist aber nicht generell auszuschließen, dass es dazu nicht kommt, etwa durch Wegzug etc. Wenn der Gesetzgeber hier Vorsorge treffen will, um nicht immer hinter den Gestaltungen hinterherzulaufen, ist es auch aus der Sicht eines ehrbaren Kaufmanns vernünftig, wie der Gesetzgeber hier handelt, eine Regelung vorzusehen.

Man muss auch berücksichtigen, dass Zuzahlungen im Übrigen auch sonst im Ertragsteuerrecht eine Rolle spielen. Die Fusionsrichtlinie lässt Zuzahlungen nur bis zu zehn Prozent zu. Damit darf es also nicht der Schwerpunkt eines solchen Transfers von Sachgesamtheiten sein. Das wird es natürlich, je höher die Zuzahlung ist. Umso mehr hat man den Eindruck, dass nicht die Einbringung als Transfer der Wirtschaftseinheit im Vordergrund steht, sondern die Erwirtschaftung einer Zuzahlung zu anderen Zwecken. Die Grenze zu markieren, ist dann Aufgabe des Gesetzgebers, dort hat er einen großen Spielraum. Wenn man hier sieht, dass andere Rechtsbereiche, wie die Fusionsrichtlinie, von zehn Prozent Akzeptierbarkeit ausgehen, bleiben wir hier oberhalb dieser Grenze. Das halte

ich dann durchaus für akzeptabel. Ich glaube, dass dies auch aus Rechtsgründen keine Probleme macht.

Was die Rückwirkung angeht, muss man natürlich sehen, dass wir hier nach dem Gesetzesvorschlag nur Umwandlungsvorgänge erfasst sehen, die nach dem 31. Dezember 2014 in Gang gesetzt wurden, wenn also der Umwandlungsbeschluss in diesem Jahr ergeht oder umgesetzt wird. Vor dem Hintergrund der Verfassungsrechtsprechung haben wir mit der Rückwirkung keine Probleme, denn innerhalb des Besteuerungszeitraumes kann das materielle Steuerrecht jederzeit geändert werden. Man muss allerdings sehen, dass die praktische Umsetzung innerhalb der Zeiträume auch möglich sein muss. Ein verfassungsrechtliches Rückwirkungsproblem hat man aber nicht, so dass man das hier auch anders sehen könnte. Auf der anderen Seite stehen die Gestalter im Augenblick nicht sozusagen „Gewehr bei Fuß“, so dass man auch sagen könnte, dass man frühestens im Folgejahr mit den Wirkungen des Gesetzes beginnen sollte. Soweit meine Einschätzung. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Vielen Dank, für das Wort. Ich kann mich meinem Vorredner nur anschließen. Die hier vorgeschlagene Regelung liegt im Bereich des Möglichen. Man darf erst einmal anmerken, dass auch damals bei den Beratungen zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) zwei unterschiedliche Meinungen diskutiert wurden. Zum einen, dass es komplett bis zum Buchwert steuerfrei ist, und, dass sich der Gesetzgeber dazu entschlossen hat, dies nicht durchzuführen. Gleichwohl ist das nicht zwingend. Man kann auch eine andere Sicht vertreten. Herr Brandt hat schon ausgeführt, dass jüngst Fälle aufgetreten sind, in denen das teilweise missbräuchlich benutzt wurde. Insofern stehe ich dieser Regelung erst einmal positiv gegenüber. Die Regelung schreibt vor, dass die Einbringung von Unternehmensteilen sehr wohl in gewissen Fällen und in bestimmten Grenzen auch noch steuerneutral möglich ist. Als Grenzen haben wir diese



300 000 Euro bzw. diese 25 Prozent. Wenn man sich an der Fusionsrichtlinie orientiert, dann hätten wir andere Werte. Herr Brandt hat ausgeführt, dass die Werte dann etwas niedriger lägen. Die 25 Prozent sind natürlich gegriffen, das ist eher eine politische Zahl. Dort müssen Sie sich entscheiden, was Sie dort für maßgeblich halten.

Ich bin aber schon der Meinung, dass man hier jene Fälle ausschließen sollte, in denen überwiegend implizit stille Reserven aufgelöst werden. Die vorliegende Regelung stellt eine Möglichkeit dar, dies sachdienlich zu verhindern. Es ist auch nicht sichergestellt, ob diese stillen Reserven, die später entstanden sind oder später zusätzlich hinzukommen, überhaupt besteuert werden. Wir haben zwar diese 7-Jahres-Frist, aber unter Anwendung des § 8 b KStG kann es durchaus sein, dass die stillen Reserven überhaupt nicht mehr besteuert werden. Ich denke, das entspricht nicht dem Grundgedanken des Umwandlungssteuergesetzes, dass man hier implizit stille Reserven bei einer wirtschaftlichen Umstrukturierung liquidieren kann. Dabei sollte das Umwandlungssteuergesetz natürlich nicht wirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen behindern. Das ist klar.

Soweit hier eine Rückwirkung gemacht werden muss, liegt es im Bereich des Zulässigen. Sicherlich könnte man das auch anders ausgestalten und einen bestimmten Stichtag nehmen. Dort haben Sie letztendlich aber einen Gestaltungsspielraum.

Ansonsten muss man sagen, dass im Hinblick auf die Einheits- und Trennungstheorie hier vielleicht von gewissen Theorien abgewichen wird. Das ganze liegt aber im Bereich des Zulässigen. Letztendlich werden damit meiner Meinung nach auch wirksam bestimmte Fallkonstellationen ausgeschlossen, die letztendlich verhindert werden sollten.

Man muss allerdings auch fairerweise Folgendes zugeben: In der Begründung des Gesetzentwurfs ist ein Rechenbeispiel angeführt. Ehrlich gesagt sehe ich nicht, dass sich das genauso schlüssig aus dem Gesetzeswortlaut ergibt. Sicherlich sind auch andere Berechnungsweisen möglich. Eigentlich sagt der Gesetzentwurf gar nichts darüber aus, wie zu rechnen ist. Es hat eine gewisse Ähnlichkeit zu dem Beispiel aus der Gesetzesbegründung zum

SEStEG. Man muss sich auch fragen, ob dort vielleicht auch Fälle vorkommen könnten, die vielleicht nicht so gewollt sind – wie beispielsweise negative Anschaffungskosten. Das Beispiel hier hat nur eine bestimmte Fallkonstellation angegeben, es gibt Extremkonstellationen, wo letztendlich neue Fragen auftauchen.

Insgesamt bewerte ich die Regelung aber positiv und denke, dass sie durchgesetzt werden sollte. Vielen Dank!

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Dr. Middelberg.

Abg. **Dr. Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich würde gerne noch einmal beim Umwandlungssteuerrecht fortfahren, weil das doch eine spannende und interessante Frage zu sein scheint. Ausgelöst durch den Porsche-VW-Fall stellt man sich schon die Frage, ob man dort nicht über das Ziel hinausschießen könnte, was die Ausgestaltung der Vorschrift angeht. Ich würde Herrn Prof. Dr. Förster gerne insoweit befragen und auch noch einmal dem BDI die Möglichkeit geben, seine Überlegungen auszuführen und zu präzisieren. Herr Brandt vom BFH hat eben deutlich gemacht, dass es auch um die Frage geht, wie der Schwerpunkt eines solchen Vorgangs zu bewerten ist. Wir wollen letztendlich Umwandlungen innerhalb eines Unternehmens auch nicht behindern oder unmöglich machen. Dort stellt sich schon die Frage, ob die Schwellenwerte von 25 Prozent und 300 000 Euro vor diesem Hintergrund vernünftig gesetzt sind.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abg. Dr. Middelberg, natürlich ist es politisch möglich, dass Umwandlungssteuergesetz zu verändern. Es ist aber auch zu hinterfragen, ob das sachgerecht ist. Man möchte die Möglichkeit, steuerneutral sonstige Gegenleistungen für alle Arten von Einbringungen gewähren zu können (§§ 20, 21 und 24 UmwStG) beschränken. Ich meine, dass die Gleichsetzung aller dieser Einbringungsverfahren



im Hinblick auf sonstige Gegenleistungen nicht sachgerecht ist, weil sich die Einbringungsvorgänge wesentlich unterscheiden. Man muss zwischen den Einbringungsvorgängen „Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben mit Unternehmeranteilen in eine Kapital- oder Personengesellschaft“ gemäß § 20 oder § 24 UmwStG auf der einen Seite und dem „Qualifizierten Anteilstausch“ nach § 21 UmwStG, der vielleicht auch am missbrauchsverdächtigsten ist, auf der anderen Seite unterscheiden.

Wenn ich mir zunächst erst einmal die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben mit Unternehmeranteilen vornehme, dann muss man doch festhalten, dass diesen betrieblichen Sachgesamtheiten vor der Einbringung ohne steuerliche Folgen finanzielle Mittel entnommen werden können. Wenn ich finanzielle Mittel aus der einzubringenden Einheit vorher entnehme, löst das keine steuerlichen Folgen aus; es sei denn, ich entnehme Wirtschaftsgüter, die stille Reserven enthalten. Es ist nicht einzusehen, dass das jetzt bei der Einbringung anders sein soll, und dass ich dort gehindert bin, dem Unternehmen finanzielle Mittel zu entziehen. Man fragt sich, wo dort die Sachgerechtigkeit ist, insbesondere dann, wenn durch die sonstigen Gegenleistungen der Buchwert des eingebrachten Vermögens nicht überschritten wird.

Der zweite Punkt, der mich im Hinblick auf § 20 und § 24 UmwStG stutzig macht, ist die langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, die bei der Veräußerung derartiger betrieblicher Einheiten die Einheitstheorie anwendet. Das bedeutet, dass auch ein Gewinn bei teilentgeltlicher Veräußerung nur dann und nur insoweit realisiert wird, soweit der Veräußerungspreis den Gesamtbuchwert des veräußerten Betriebes übersteigt. Wenn wir jetzt hier die Änderung nach dem Regierungsentwurf vollziehen würden, würden wir von diesen allgemeinen Grundsätzen abweichen, und zwar zulasten des Steuerpflichtigen, obwohl das Umwandlungssteuergesetz eigentlich betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen steuerlich gerade nicht behindern soll. Ich meine, dass das ein Systembruch ist. Das ist eine systemwidrige Regelung; man wendet sich nicht gegen ein systemwidriges Ergebnis, sondern

die Regelung, die hier vorgeschlagen ist, ist nach meinem Dafürhalten systemwidrig.

Hinsichtlich der Einbringungsvorgänge nach § 21 UmwStG muss man konstatieren, dass man der einzubringenden Beteiligung in der Regel vorher steuerneutral kein Geld entziehen kann, so dass die Einbringung gegen Gewährung von sonstigen Gegenleistungen im Grundsatz zu einer Gewinnrealisierung führen sollte. Ich empfinde die Grenzen von 25 Prozent und 300 000 Euro, die hier angesprochen worden sind, durchaus auch als akzeptablen politischen Kompromiss.

Lassen Sie mich noch einen ganz kurzen Aspekt aufgreifen, was die Rückwirkung angeht, die eben auch schon angesprochen worden ist. Ich meine schon, dass sie verfassungsrechtlich problematisch ist, denn, wenn wir uns zum Beispiel die Folgeänderungen, die in § 22 UmwStG etwa bei Ketteneinbringungen vorgesehen sind, anschauen, dann waren die in den parlamentarischen Materialien des Jahres 2014 nicht enthalten. Das heißt, der Steuerpflichtige wird hier für Einbringungsvorgänge ab 2015 mit Regelungen und Einschränkungen konfrontiert, die er Anfang des Jahres 2015 nicht erkennen konnte. Insofern wäre mein Plädoyer auch – wie das von Herrn Welling und auch von Herrn Brandt –, auf eine Rückwirkung insoweit zu verzichten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abg. Dr. Middelberg, vielen Dank, zu diesem Punkt noch einmal Stellung nehmen zu können. Es geht nicht um die Aufdeckung der stillen Reserven beim Mischentgelt, es geht nur darum, dass man die BFH-Rechtsprechung mit bis zu 100 Prozent der stillen Reserven fortführt. Für uns gibt es dort mehrere wesentliche Aspekte: Wann würden beispielsweise Restriktionen stattfinden? Nehmen wir einen Fall des Joint Ventures an. Wenn wir das Know-how eines Unternehmens übernehmen und in eine Gesellschaft einbringen möchten, das allerdings kaum Buchwert hat, und dann versuchen, diese Gesellschaft mit Kapital auszustatten, dann brauchen Sie ein



entsprechendes Mischentgelt, um eine paritätische Wirkung herstellen zu können. Diese Aspekte würden durch diese Regelung abgeschnitten. Das wäre insbesondere im Start-up-Bereich bzw. bei Joint Ventures im Forschungsbereich sicherlich eine deutliche Einschränkung.

Der zweite Aspekt ist noch einmal ein politischer. Mit der Einführung des § 50 i Absatz 2 EStG wurde auf den sogenannten „Porsche-VW-Deal“ Bezug genommen und gesagt, dass wir mit dieser Regelung alles getan haben, um diese Strukturen zukünftig zu verhindern. Wir haben gesehen, dass der § 50 i Absatz 2 EStG eine enorm überschießende Tendenz mit Blick auf die gesamten Personenunternehmen hat. Das heißt, hier haben sich Strukturen manifestiert, die nicht mehr auflösbar sind. Damit ist die Bewegungsfreiheit der jeweiligen Personengesellschaften hier deutlich eingeschränkt. Auch bei dieser Regelung zum Umwandlungssteuerrecht, die als Nachtrag zu § 50 i Absatz 2 EStG kommt und mit der man noch einmal den Porsche-VW-Deal aufruft und versucht, ihn an dieser Stelle im Umwandlungssteuerrecht dingfest zu machen, wird wieder eine überschießende Tendenz sichtbar, die mit dem eigentlichen Fall nicht so viel zu tun hat. Denn letztlich ist der Fall eine „Fristabschreitung“ gewesen. Denn bei dem Porsche-VW-Deal ging es um eine Entfristung der letzten 1,5 Jahre, die noch steuerverstrickt waren. Das noch als politischen Hinweis.

Mein Petitum hierzu wäre Folgendes: Wenn man bei § 50 i Absatz 2 EStG bereits die Erfahrungen gemacht hat, dass hier eine überschießende Tendenz vorhanden war, und jetzt beim Umwandlungssteuerrecht wieder eine Regelung macht, die gegebenenfalls eine überschießende Tendenz hat, dann wäre ich zunächst erst einmal dankbar, wenn man sich diesen Fall noch einmal genau anschaut und versucht zu eruieren, welche tatsächlich zielgenauen Maßnahmen hier zu ergreifen sind.

Als letzten Punkt möchte ich noch Folgendes ansprechen: Die mitübergewendenden Darlehen – gerade die Gesellschafterdarlehen – würden nun im Rahmen eines Mischentgeltes umqualifiziert. Das kann natürlich nicht sein. Alleine durch die Umstrukturierung würde es dazu führen, dass die

Gesellschafterdarlehen dann als unzulässiges Mischentgelt gelten würden, so dass sie in Höhe von 25 Prozent des Buchwertes ausgeklammert würden. Ich glaube, an dieser Stelle muss man sich noch einmal Gedanken machen. Hier gibt es noch Änderungen und eine Menge Detailarbeit, die auch gerade schon angesprochen wurde. Hierzu würde ich empfehlen, Rückwirkungen auszuschließen und die Aspekte mit aufzunehmen, die wir in der Stellungnahme auch angesprochen haben. Wenn der Gesetzgeber sich nicht dazu entschließen kann, sollte man vielleicht versuchen, diesen Fall noch einmal in einer Arbeitsgruppe etc. so zu besprechen, dass man zielgenaue Regelungen finden kann, ohne die überschießende Tendenz zu haben und die negativen Erfahrungen des § 50 i Absatz 2 EStG noch einmal machen zu müssen. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Die erste Frage möchte ich an die Deutsche Steuer-Gewerkschaft richten, in der es auch um das Umwandlungsgesetz geht. Die Stellungnahmen hierzu sind sehr kontrovers gehalten. Vielfach wird argumentiert, dem Fiskus entstünden durch die bisherige Steuerfreistellung gar keine Steuerausfälle. Teilen Sie diese Auffassung?

Die zweite Frage möchte ich an Herrn Brandt stellen. Wir haben vorhin auch Vieles zu der Regelung gehört. Unter anderem wurde gesagt, dass sie systemwidrig sei. Können Sie noch einmal erläutern, warum Sie sie nicht als systemwidrig ansehen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft): Frau Vorsitzende, Herr Abg. Pitterle, meine Damen und Herren, das Umwandlungssteuerrecht stellt eine Ausnahme vom Grundsatz dar, dass die stillen Reserven zu versteuern sind. Das Umwandlungssteuerrecht sieht für bestimmte Gestaltungen ein Hinausschieben der Besteuerung vor. Wenn die



weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, dass etwa einbringungsgeborene Anteile mindestens sieben Jahre gehalten und dann eventuell unter Voraussetzung des § 8 b KStG veräußert werden, kommt es im Normalfall zu überhaupt keiner Besteuerung. Das heißt, man muss schon genau schauen, wie weit man ein solches Instrument einsetzen kann und wie weit das volks- und betriebswirtschaftlich sinnvoll ist. Das ist dann der Fall, wenn ich sozusagen nur das „Rechtskleid“ einer unternehmerischen Betätigung ändere, wenn ich aus einem Betrieb Anteile mache und es im Grunde wirtschaftlich nicht zu einer Realisierung von Geld kommt. Wenn aber Zuzahlungen erfolgen, bin ich der Meinung, dass – abgesehen von einer Art Spitzenausgleich – wir schon von einer Teilrealisierung stiller Reserven zu sprechen haben. Den Spitzenausgleich kann man bei zehn Prozent veranschlagen, wie es vorhin genannt wurde, manche würden sogar bis fünf Prozent runter gehen. Von daher ist im Vergleich dazu mit 25 Prozent für mich bereits die obere Grenze erreicht. Das ist noch ein vertretbarer Rahmen, aber bitte nicht darüber hinaus. Wenn eine solche Gestaltung gewählt wird, kommt es zu einer Teilrealisierung stiller Reserven und damit auch zu Steuermehreinnahmen.

Die Frage ist natürlich, ob man das auch im laufenden Betrieb, im laufenden Steuerjahr 2015 machen kann. Dort schließe ich mich den Vorrednern Hechtner und Brandt an, dass hier noch kein Vertrauen auf die alte Regelung entstehen konnte. Es wurde diskutiert, dass man an der Stelle etwas macht, damit ist für mögliche Anwender des Umwandlungssteuergesetzes der Vertrauensschutz nicht mehr gegeben. Deshalb bin ich der Meinung, dass man diese Dinge auch jetzt so ändern kann, dass man sie rückwirkend auf den 1. Januar 2015 ändern kann. Wir halten diese Vorschrift deshalb für sachgerecht und auch, was die Rückwirkung angeht, für durchaus machbar.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (BFH-Richter und Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages): Frau Vorsitzende, Herr Abg. Pitterle, der Vorwurf der Systemwidrigkeit ist natürlich schnell erhoben. Oft fragt man sich, wo im Steuerrecht das System ist. Dort

gibt es natürlich auch böse Zungen, die das gleich in Abrede stellen. Das erwähne ich nur als *Advocatus Diaboli*. Das ist hier aber kein Systembruch oder keine Systemwidrigkeit. Das System besteht in dem grundsätzlichen Willen des Gesetzgebers in § 16 EStG, dass Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs, einer betrieblichen Einheit zu versteuern sind. Das ist das System. Dem gegenüber ist die Besonderheit der Einbringung ein Ausnahmetatbestand, mit dem man diese Regel eigentlich durchbricht. Grundsätzlich ist das ein Veräußerungsvorgang. Gäbe es das Umwandlungssteuerrecht nicht, wären diese Vorgänge als Veräußerungsvorgang der Besteuerung zu unterwerfen. Der Gesetzgeber hat aber gesagt, dass er für bestimmte Umwandlungsfälle diese Folge der Sofortversteuerung nicht haben möchte, und dass es deshalb das Umwandlungssteuerrecht gibt.

Wenn der Gesetzgeber jetzt feststellt, dass die Möglichkeit, diese Regelung zu nutzen, zu Ergebnissen führt, die sehr nah bei den Vorgängen sind, die eigentlich mit der Veräußerungsgewinnbesteuerung erfasst werden – die also weniger den Transfer von stillen Reserven in eine andere betriebliche Einheit zur weiteren Erzielung von Einkünften betreffen –, dann ist eine solche Neuregelung eine Rückkehr zum System. Das halte ich für eine mögliche Betrachtungsweise.

Wenn man sich dann fragt, wo die Grenzen für eine solche Annahme liegen, dann muss das nicht für jede kleine Zuzahlung, jeden kleinen Spitzenausgleich gelten. Dass es aber solche Fälle gibt, hat der Porsche-Fall gezeigt. Dass man nicht in allen Fällen so weit gehen will, hat der Gesetzgeber in seiner Behutsamkeit auch gesehen. Man sieht, dass in anderen Rechtsbereichen eine Grenze von Zuzahlungen in Höhe von zehn Prozent für schädlich gehalten wird. Hier geht man darüber hinaus und lässt 25 Prozent zu. Damit bleibt man durchaus im Bereich der Grundvorstellung des Gesetzgebers zur Notwendigkeit einer Veräußerungsgewinnbesteuerung. Deshalb ist das, meine ich, keine Systemwidrigkeit, sondern eine partielle Rückkehr zum Grundsystem der Veräußerungsgewinnbesteuerung.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion



BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Abg. Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich habe zwei Fragen, die ich beide an Herrn Prof. Dr. Diller von der Universität Passau stellen möchte. Einleitend möchte ich Folgendes sagen: Der Hintergrund dieses Protokollgesetzes war, dass der Bundesrat Ende des letzten Jahres beim Zollkodexgesetz gedroht hatte, den Vermittlungsausschuss anzurufen, weil verschiedene Anliegen, die er hatte, nämlich Steuergestaltungen zu vermeiden, damals nicht aufgenommen wurden. Insofern habe ich zwei Aspekte, die ich Herrn Prof. Dr. Diller bitte, noch einmal darzulegen. Es gab einen sehr konkreten Vorschlag des Bundesrates zur Vermeidung von hybrider Gestaltung. Das finden wir jetzt im Gesetz nicht.

Zum zweiten dürfen wir nicht vergessen – dazu möchte ich Sie, Herr Prof. Dr. Diller, bitten, etwas zu sagen –, dass die Gründe, warum wir überhaupt hier darüber reden, immer dadurch gegeben waren, dass nicht von innen heraus aus der Debatte um Steuergestaltungen – meinetwegen hier im Finanzausschuss oder auf europäischer Ebene –, sondern eigentlich von außen der Druck erhöht wurde, sich mit Steuergestaltungen zu beschäftigen. Wenn Sie dann auch noch zum Umwandlungssteuergesetz etwas sagen wollen, dann können Sie das gerne tun. Aber ich glaube, das ist jetzt schon hinreichend in der Debatte abgehandelt worden. Ich möchte Sie aber bitten, diese beiden Aspekte noch einmal kurz zu erläutern.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Diller, bitte.

Sv **Prof. Dr. Markus Diller** (Universität Passau): Vielen Dank für die Fragen. Zunächst zu den hybriden Gestaltungen: Wir haben bei unserem Lehrstuhl eine Auswertung der Luxemburg-Leaks gemacht und dabei festgestellt, dass die hybriden Gestaltungen deutlich häufiger vorkommen, als ich das bisher gedacht habe. Ich dachte, das war immer so etwas wie der heilige Gral der Steuervermeidung, und dass das eher etwas Seltenes wäre. Wir haben aber den Eindruck, dass das eher die Regel als die Ausnahme ist. Deswegen scheint mir der Vorschlag des Bundesrats für eine Linking-Rule

zwischen Abzug und Besteuerung der Erträge im anderen Land sehr sinnvoll zu sein. Vermutlich ist dies seit 20 oder 30 Jahren auch überfällig. Seitdem werden nämlich hybride Gestaltungen durchgeführt.

Das Problem ist vor allem, dass es bei hybriden Gestaltungen an einer Einmalbesteuerung fehlt, das heißt, die Erträge werden weltweit nirgendwo besteuert. Das kann man auf Dauer so nicht akzeptieren. Gegen Linking-Rules spricht der Verwaltungsaufwand, der Compliance-Aufwand. Das hört man auch oft aus der Praxis. Jedoch ist es so, dass in § 8 b Absatz 1 Satz 2 KStG das Spiegelbild zu der vom Bundesrat vorgeschlagenen Regel zu finden ist. Auf Seiten der Dividenden geht das inzwischen auch, obwohl auch hier wahrscheinlich einiges an Compliance-Aufwand dahinter steckt. Ich bin mir sicher, dass wir über kurz oder lang in fast jedem Land so eine Linking-Rule haben werden, so dass eine zentrale Datenbank vermutlich nur noch ein kleiner Schritt sein wird. Zusammenfassend sollte man vielleicht nicht warten, bis das von der OECD eingefordert wird. Man könnte schon vorausgehen, weil es nur noch eine Frage des „Wann“ ist. Jedes Jahr ist hierbei ein verlorenes Jahr, solange diese nicht besteuerten weißen Einkünfte existieren.

Zu Ihrer zweiten Frage bezüglich der Transparenz in den Unternehmen: Wie können wir erkennen, ob überhaupt Steuervermeidung gemacht wird? Im Augenblick lesen wir das hauptsächlich in der Süddeutschen Zeitung aus irgendwelchen „Leaks“. Aktuell ist es nicht möglich, so etwas aus normalen Geschäftsberichten der Unternehmen zu erkennen, insbesondere nicht, ob Steuervermeidung gemacht wird und in welchen Ländern. Die Konzernsteuerquote ist nahezu aussagegelos. Das weiß jeder, der sich damit einmal beschäftigt hat.

Das Country-by-Country-Reporting wird jetzt von der OECD für die Finanzverwaltungen eingefordert, so dass sie bessere Datengrundlagen haben. Ich glaube aber, dass bessere Datengrundlagen auch für die Öffentlichkeit notwendig wären. Geografisch segmentierte Daten in Kombination mit Steuerbelastungen wären das, was die Wissenschaft braucht, um Steuervermeidung zu identifizieren. Das ist auch das, was dann letztlich im Rahmen von Reputationskosten wirken würde. Jeder weiß,



dass das Separate Accounting, also Transferpreiseberechnung, Verrechnungspreisbestimmung, an seine Grenzen gekommen ist. Das haben die letzten Jahrzehnte gezeigt. Qua definitione sind dort erhebliche Spielräume vorhanden, insbesondere in der digitalen Wirtschaft bei immateriellen Wirtschaftsgütern. Ich glaube, dass als Gegenmaßnahme die Schaffung von Reputationskosten über den Markt wirksam wäre. Das zeigt auch der Fall Amazon. Amazon zahlt jetzt auf öffentlichen Druck in Deutschland plötzlich Steuern, das haben die früher nicht gemacht. Es gibt etliche empirische Studien in dem Bereich, die darauf hindeuten, dass Reputationskosten im Bereich der Steuervermeidung eine deutliche Wirkung entfalten. Dem gegenüber stehen natürlich die legitimen Geheimhaltungsinteressen der Unternehmen. Ich glaube aber, dass ein Country-by-Country-Reporting für die Öffentlichkeit, durch das Umsatz, Kapital, Arbeitnehmer und Steuern vielleicht veröffentlicht werden, kein großes Problem darstellt, da wir so etwas mit der Segmentberichterstattung nach IAS 14 viele Jahre hatten. Damals war das auch kein großes Problem. Deswegen würde ich auch so etwas bei einer Abwägung zwischen Geheimhaltungsinteressen und Reputationskosten bzw. Information der Öffentlichkeit befürworten.

Ganz kurz noch zum Umwandlungssteuergesetz: Hier schließe ich mich Herrn Brandt und Herrn Hechtner an. Ich glaube, dass die Argumentation, auch wenn sie de lege ferenda geführt wird, nicht auf BGH-Entscheidungen aufbauen kann. Hier muss der Gesetzgeber sich den Sachverhalt ansehen. Denn im Rahmen von jeden, selbst kleinen Spitzenausgleichen werden stillen Reserven mit vergütet. Das passiert zumindest aus ökonomischer Sicht, vielleicht nicht aus steuerjuristischer Sicht. Daher denke ich, dass die Regelung ein Schritt in die richtige Richtung ist. Ich habe das auch in meiner Stellungnahme geschrieben, dass die Regelung technisch nicht sauber ist. Es kann sogar dazu führen, dass in Extremfällen die neue Regelung sogar zu weniger Steuerzahlung als mit der bisherigen führt. Der Porsche-Fall hat meines Erachtens nichts damit zu tun. Das ist hier auch schon einmal angeklungen. Es wäre aktuell sogar so, dass man vielleicht bei der unsaubereren Ausgestaltung der Regelung im Porsche-Fall sogar weniger Steuern als bislang

zahlen würde. Grundsätzlich ist die Regelung aber ein Schritt in die richtige Richtung. Die stillen Reserven sollten aufgelöst werden, auch wenn es immer noch streitig ist, wann stille Reserven aufgelöst werden müssen. Das weiß jeder, der sich mit dem Steuerrecht beschäftigt. Dort gibt es kein schwarz oder weiß. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Schwarz.

Abg. **Andreas Schwarz** (SPD): Recht herzlichen Dank, Frau Vorsitzende. Ich habe eine Frage an Herrn Dr. Ronnecker vom Deutschen Städtetag, in der es um die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand geht. Dort liegt ein Vorschlag der Länderfinanzminister vor. Ich hätte gerne einmal die Einschätzung des Deutschen Städtetages dazu.

Gleichzeitig habe ich eine zweite Frage an ihn. Der Deutsche Städtetag fordert – ähnlich wie die Länderfinanzminister – eine Übergangsregelung für dieses Verfahren. Wie sollte diese Regelung aussehen? Falls die Kommunen im Übergangszeitraum beispielsweise zwischen der Anwendung des bisherigen und des neuen Rechtes wählen könnten, wie viel Zeit würden die Kommunen für die Prüfung dieser Option benötigen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Dr. Ronnecker, bitte.

Sv **Dr. Stefan Ronnecker** (Deutscher Städtetag): Vielen Dank, für die Frage. Ausgelöst durch die jüngere BFH-Rechtsprechung ist der Problemdruck im Bereich der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand bei den Kommunen derzeit relativ groß, weil wir für sehr viele zentrale Tätigkeitsbereiche momentan überhaupt nicht einschätzen können, wie die zukünftige umsatzsteuerlichen Handhabung in den Bereichen aussehen wird. Das betrifft insbesondere die interkommunale Kooperation. Das betrifft darüber hinaus aber auch viele andere Tätigkeitsbereiche, beispielsweise in Bereichen mit geringfügigen Umsätzen, in Bereichen, in denen die öffentliche Hand zwar keine privaten Konkurrenten hat, aber auf privatrechtlicher Basis agiert. Es betrifft auch den



gesamten Bereich der sogenannten vermögensverwaltenden Tätigkeiten, beispielsweise die Vereinnahmung von Sponsoring-Geldern, die Vermietung öffentlicher Einrichtungen bis hin zu den Parkgebühren, wo wir derzeit einfach nicht wissen, wie die Zukunft umsatzsteuerlich aussieht. Diese offene Rechtslage ist vor allem immer dann ein großes praktisches Problem, wenn langfristige Verträge geschlossen werden sollen oder wenn investiert werden soll und entsprechend lange Investitionszeiträume mit hohen Investitionssummen geplant werden. In diesen Bereichen wird dringend und auch möglichst zeitnah Planungssicherheit gebraucht. Das gilt insbesondere natürlich bei den interkommunalen Kooperationen, die gerade dadurch gekennzeichnet sind, dass lange Vertragslaufzeiten vorliegen und dass oft auch große Investitionen in diesem Rahmen getätigt werden.

Den von den Ländern vorgelegten Vorschlag halten wir für konzeptionell sehr gut geeignet, um die Probleme, die wir derzeit haben, aus dem Weg zu räumen. Auch ist hierzu bereits von den Ländern ein Anhörungsverfahren mit den verschiedenen Betroffenen durchgeführt worden, so dass das Verfahren relativ weit und gut vorbereitet wird. Deshalb möchten wir – auch im Namen aller kommunalen Spitzenverbände – darum bitten, dass dieser Vorschlag möglichst zeitnah umgesetzt wird.

Allerdings gibt es noch drei Punkte, auf die ich hinweisen möchte, wo man eventuell noch am Gesetzeswortlaut etwas nachsteuern muss. Der eine Punkt ist mit der zweiten Frage schon angesprochen, das ist die Übergangsregelung. Es ist angesichts der Komplexität und auch der Breite der Regelung praktisch nicht möglich, in einer sehr kurzen Frist eine solche Regelung in der Praxis umzusetzen. Die Länder haben hier eine Übergangsregelung von fünf Jahren vorgeschlagen. Das halten wir auch für praxisgerecht. Wenn Bedarf besteht, dass ich noch einmal im Detail erläutere, warum man eine so lange Frist braucht, dann will ich dem gerne nachkommen.

Ich würde aber ansonsten gerne noch auf zwei andere Punkte eingehen, die angepasst werden sollten. Das eine ist eine Klarstellung hinsichtlich der Frage, ob die Regelung oder die Ausnahmereiche, die zukünftig bei der Umsatzbesteuerung

der öffentlichen Hand vorgesehen sind, mit der gesetzlichen Regelung abschließend bestimmt sein sollen oder nicht. Wenn man das als abschließende Regelung versteht, dann hat man zukünftig das Problem, dass praktisch alle gebühren- und beitragsfinanzierten Bereiche – auch die, wo es von vornherein keine private Konkurrenz geben kann – umsatzsteuerpflichtig wären. Ich denke, es ist klar, dass das vom Ergebnis her nicht gewollt ist. Das wäre auch europarechtlich nicht zulässig. Allerdings ist der Gesetzeswortlaut – so wie er jetzt ist – relativ eindeutig, dass diese Bereiche besteuert werden sollen. Auch in der Gesetzesbegründung findet sich bisher kein Hinweis, der besagt, dass das anders gemeint ist. Insofern wäre es sehr wichtig, entweder bei den Absätzen 2 und 3 noch einmal ein „insbesondere“ einzuführen oder aber eine entsprechende Klarstellung in der Gesetzesbegründung hier zu treffen.

Der dritte Problempunkt, über den man entscheiden muss, ist die Frage, ob man auch Kooperationen zulassen will, die nicht nur zwischen zwei Gemeinden stattfinden, sondern auch die, die zwischen der Kreisebene und ihren kreisangehörigen Gemeinden stattfinden. Auch dort lässt der derzeitige Wortlaut eine solche Kooperation bisher nicht zu. Das liegt an der Formulierung einer „allen Beteiligten obliegenden Aufgabe“. Kommunalverfassungsrechtlich ist das aber so, dass in der Regel eine Aufgabe entweder der Kreisebene oder der Gemeindeebene zugewiesen ist, so dass dieser Bereich faktisch ausgenommen wäre. Die Länder argumentieren an dieser Stelle, man bräuchte diese „allen Beteiligten-Formulierung“ unbedingt, weil man sich ansonsten zu weit vom Vergaberechtkonzept im Hinblick auf die Fälle löst, in denen zwei Gemeinden zusammenarbeiten. Das ist aber, meinen wir, nur halb richtig, weil sich bereits aus dem Wort „Zusammenarbeit“ in dem Fall, wo zwei Kommunen zusammenarbeiten, die auf der gleichen Ebene sind, ergibt, dass es sich auch um denselben Aufgaben- und Tätigkeitsbereich handeln muss. Hier könnte man auch gegebenenfalls mit einer Klarstellung über den Zusammenarbeitsbegriff das Problem aus der Welt schaffen.

Dann möchte ich – das ist jetzt nicht unbedingt eine kommunale Forderung im engeren Sinne – noch auf ein Gespräch hinweisen, das die



kommunalen Spitzenverbände mit dem ZDH (Zentralverband des Deutschen Handwerks) geführt haben. Es ging in dem Gespräch um einen Vorschlag des ZDH, der eine Änderung der Gesetzesbegründung vorsieht, die zwei Auslegungsfragen aus Sicht der Handwerkszentrale betreffen. Ich denke, der Formulierungsvorschlag, der im Rahmen dieses Diskussionsprozesses gewonnen wurde, ist auch entsprechend eingespeist. Hier möchten wir noch einmal ausdrücklich darauf hinweisen, dass wir diese Änderung mit tragen. Mir ist aber vor allem Folgendes wichtig: Wir brauchen den § 2 b UStG, und zwar jetzt. Bei aller Detailkritik, die man an dem Vorschlag üben kann, begrüßen wir den Regelungsvorschlag, es gibt eben nur diese drei Punkte, die noch angepasst werden müssen: Der Übergangszeitraum, die Ergänzung einer „insbesondere-Formulierung“ und die Streichung der „allen-Beteiligten-Formulierung“. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Abg. Graf Lerchenfeld.

Abg. **Philipp Graf Lerchenfeld** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich wollte gerne zu dem Themenbereich „Grunderwerbsteuer“ eine Frage stellen, die sich an den Bundesverband der Deutschen Industrie richtet. Die Grunderwerbsteuer entsteht beim Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück. Bei der Abwicklung offener Immobilienfonds fällt nach derzeitiger Rechtslage für inländische Grundstücke zweimal Grunderwerbsteuer an. Einmal beim Übergang des Sondervermögens von der Kapitalverwaltungsgesellschaft auf die Verwahrstelle und erneut bei der Abwicklung des Sondervermögens durch die Verwahrstelle sowie bei Abschluss auf solche gerichtete Rechtsgeschäfte. Ist es deshalb aus Ihrer Sicht sachgerecht, eine Grunderwerbsteuerbefreiung für den Übergang des Sondervermögens auf die Verwahrstelle in den Fällen zu gewähren, in denen durch die Verpflichtung zur Abwicklung des Sondervermögens durch dessen Veräußerung ein weiterer Grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht wird?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Holle, bitte.

Sv **Florian Holle** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, lieber Graf Lerchenfeld, wir begrüßen diesen Vorschlag ausdrücklich, denn die doppelte Erfassung von Grunderwerbsteuer bzw. die doppelte Betroffenheit dieser Fonds von Grunderwerbsteuer im Falle der Abwicklung würde aus unserer Sicht zu keiner sachgerechten Besteuerung führen. Insofern ist diese Befreiungsvorschrift, die hier vorgeschlagen wird, aus unserer Sicht ein Schritt in die richtige Richtung und von uns ausdrücklich zu begrüßen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich hätte gerne eine Frage zu § 50 i Absatz 2 EStG gestellt, der auch schon angesprochen worden ist. Wir haben im Rahmen des Kroatiengesetzes den Absatz 2 eingefügt. Wenn man die Literatur verfolgt, insbesondere aktuell einen interessanten Aufsatz von Herrn Rödder in der Zeitschrift DER BETRIEB, gibt es eine überschießende Wirkung dieses Absatzes 2. Herr Welling hat schon darauf hingewiesen. Meine Frage an das Institut der Wirtschaftsprüfer und an Herrn Prof. Dr. Förster: Sehen Sie diese überschießende Wirkung auch? Sehen Sie Regelungsbedarf? Wenn es Regelungsbedarf gibt, sind Sie auch der Auffassung, dass man dieses untergesetzlich – also durch ein BMF-Schreiben – lösen könnte oder meinen Sie, es wäre zwingend erforderlich, eine Gesetzesänderung vorzunehmen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Hamannt, bitte.

Sv **Manfred Hamannt** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, und vielen Dank, Herr Abg. Güntzler. Auch über dieses Anliegen haben wir schon im November vergangenen Jahres hier in diesem Kreise gesprochen. Damals haben wir mit Nachdruck angeregt, dass der Gesetzgeber tätig werden möge, weil in der Tat § 50 i EStG – insbesondere der Absatz 2 – Fragen aufwirft bzw. Regelungen etabliert hat, die überschießende Wirkungen haben. Das ist ganz ohne Zweifel. Es ist inzwischen auch in der Finanzverwaltung selbst



akzeptiert, dass das so ist. Wenn Sie an Veranstaltungen teilnehmen, an dem der derzeitige Vorsitzende des ersten Senats des BFH vorträgt, dann werden Ihnen jegliche Zweifel genommen, dass in § 50 i Absatz 2 EStG überschießende Regelungen enthalten sind, weil die Verweisung auf Absatz 1 nicht so richtig funktioniert.

Ich will Ihnen ein Beispiel nennen, das relativ einfach ist. Sie haben eine GmbH & Co. KG. Diese wurde vor gewisser Zeit – jedenfalls vor dem Datum in 2013, das hier entscheidend ist – in eine Beteiligung eingebracht. Der Hauptkommanditist verlässt dann Deutschland und zieht nach Frankreich um. Der Sohn und die GmbH & Co. KG. bleiben in Deutschland. Der Vater verkauft dann diese Kommanditbeteiligung an den Sohn. Alles spielt sich in Deutschland ab. Es kommt wegen der Regelung des § 50 i Absatz 2 EStG zur Aufdeckung stiller Reserven. Sie können es selbst dann nicht verhindern, wenn der Vater wieder nach Deutschland zurückzieht und dann erst überträgt. Auch dann kommt es zur Aufdeckung stiller Reserven, obwohl alle Wirtschaftsgüter, die den Rechtsträger wechseln in Deutschland sind und immer in Deutschland geblieben sind, also immer steuerbehaftet geblieben sind. Es hat keine Steuerentstrickung gegeben. Dort ist die überschießende Tendenz, von der wir meinen, dass sie der Gesetzgeber bereinigen sollte.

Zu der Frage, ob das der Gesetzgeber tun muss oder ob das die Verwaltung selbst im Rahmen eines Anwendungsschreibens erledigen kann: Wir haben eben von Herrn Brandt gehört, dass immer das Diktum des Gesetzgebers gilt. Wenn ein Gesetz - so wie § 50 i Absatz 2 EStG - eine Regelung enthält, die nicht mehr groß angezweifelt wird, dann muss wohl der Gesetzgeber eingreifen. Dann kann man nicht der Verwaltung sagen, „Regelt das mal schön!“, denn man würde im Kern verlangen, dass sie gegen das Gesetz ein Anwendungsschreiben herausgibt. Das ist vielleicht auch der Grund, warum man sich so schwer tut, dieses Anwendungsschreiben herauszugeben. Es gibt eine Arbeitsgruppe zwischen BMF und den Ländern. Man hat sich aber noch nicht verständigen können, hier für Klarheit zu sorgen. Diese Klarheit sollte der Gesetzgeber herbeiführen, indem er § 50 i EStG entsprechend anpasst. Das ist auch möglich. Hierzu gibt es Vorschläge und dort können wir gerne

beihilflich sein, eine entsprechende Formulierung zu finden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank, Herr Abg. Güntzler. § 50 i EStG verfolgt ein sehr nachvollziehbares und legitimes Ziel, nämlich die unversteuerte Entstrickung von in Deutschland gebildeten stillen Reserven zu verhindern. Insofern ist die Regelung, meine ich, europarechtlich gerechtfertigt und auch steuerpolitisch sinnvoll. Wenn ich mir aber jetzt vorstelle, dass ich in einer § 50 i EStG-Situation bin, – den Fall hat eben der Kollege Hamann geschildert –, dann gibt es keinerlei Möglichkeit, aus dieser Situation ohne eine sofortige Gewinnrealisierung herauskommen. Es ist nicht einmal möglich, die betreffende Beteiligung, die in der deutschen GmbH & Co. KG verblieben war, von der man ausgegangen ist, dass sie in Deutschland steuerverstrickt war, in Deutschland wieder in dem Sinne zu verstricken, dass die GmbH & Co. KG, die in Deutschland ist, originär gewerblich tätig wird und die Beteiligung ihr dann zuzuordnen ist. Das ist ein Strukturwandel, der nach § 50 i Absatz 2 Satz 3 EStG zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven in dieser Beteiligung führt. Das kann nicht sachgerecht sein. Wenn Wirtschaftsgüter, um deren Entstrickung es geht und deren unversteuerte Entstrickung Deutschland verhindern möchte, in Deutschland durch eine Umwandlung oder einen Strukturwandel wieder steuerverstrickt werden, dann muss es möglich sein, das zu Buchwerten zu vollziehen. Das deutsche Besteuerungsrecht ist dann für die Zukunft gesichert. Das IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) hat einen Vorschlag gemacht, den ich persönlich auch für sehr sinnvoll halte und der, glaube ich, auch in den Unterlagen enthalten ist.

Zu der Frage der untergesetzlichen oder gesetzlichen Regelung: Ich meine, mit jeder untergesetzlichen Regelung sind große Rechtsunsicherheiten für den Steuerpflichtigen und seine Planung verbunden. Hier geht es in der Regel um hohe stille Reserven, die betroffen sind. Das heißt, wenn der Gesetzgeber nicht zu einer gesetzlichen Regelung kommt, dann wird es letztendlich immer darauf



hinauslaufen, dass in entsprechenden Fällen, wenn Umstrukturierungen geplant sind, eine verbindliche Auskunft bei der Finanzbehörde beantragt werden muss, um Rechtssicherheit zu gewinnen. Ich denke, dem könnte der Gesetzgeber vorbeugen, indem er das Gesetz entsprechend ändert.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Junge.

Abg. **Frank Junge** (SPD): Ich habe zwei Fragen an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft, bei denen es dem Grunde nach um die Gewerbesteuerzerlegung bei Anlagen zur Erzeugung erneuerbarer Energien geht. Mit der Abschreibung dieser Energieanlagen sinkt der Buchwert des Sachanlagevermögens auf einen Euro. Nur ein geringes Sachanlagevermögen am Ort der Geschäftsleitung des Betreibers führt zu einem vollständigen Gewerbesteuerausfall für die Standortgemeinden. Die Betreibergesellschaft könnte die Geschäftsleitung in eine Gemeinde mit niedrigem Hebesatz verlegen und so Gewerbesteuer sparen. Der Gesetzgeber wollte aber eine verlässliche Beteiligung der Standortgemeinden. Wie beurteilen Sie diese Gestaltungsmöglichkeit?

Die zweite Frage richtet sich darauf, dass der Bundesrat in § 29 Absatz 1 Nummer 2 GewStG vorschlägt, ab 2016 eine angemessene Beteiligung der Standortgemeinden sicherzustellen. Die Gründe für einen Bestandsschutz der geltenden Regelung sind zunächst aber nicht ersichtlich. Gegenwärtig erhalten Geschäftsleitungsgemeinden hohe Gewerbesteuerzahlungen gegenüber den Standortgemeinden. Sehen Sie Vorteile dieser Änderung gegenüber dem geltenden Maßstab „Buchwert des Sachanlagevermögens“? Halten Sie Übergangsregelungen unter diesem Aspekt für erforderlich?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Eigenthaler, bitte

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft): Herr Abgeordneter, vielen Dank. Zunächst muss man erst einmal deutlich machen, was ein Finanzamt bei der Zerlegung von Gewerbesteuermessbeträgen macht. Man schlichtet sozusagen einen Interessengegensatz mehrerer

Kommunen. Das Finanzamt selbst ist nicht am Ertrag dieser Steuer beteiligt, sondern ist so eine Art staatlicher Sachwalter über einen Gewerbesteuerkopf, so dass wir als Finanzamt keine Aufkommensinteressen haben.

Ich darf bei dieser Gelegenheit vielleicht anfügen, dass wir als Finanzamt gerne öfter hätten, dass sich die Kommunen auch ein bisschen mehr um ihre gewerbesteuerlichen Interessen kümmern würden. Oftmals findet der Streit erst hinterher statt, wenn das Kind im Brunnen liegt. Das Finanzverwaltungsgesetz gibt den Kommunen etwa Mitwirkungsrechte bei Betriebsprüfungen und auch in anderen Situationen. Wir stellen immer wieder fest, dass dieses leider zu kurz kommt. Je kleiner die Gemeinde ist, umso mehr verlässt man sich dann auf das Finanzamt. Deshalb kann ich Ihnen im Grunde nur sagen, was administrativ geboten ist.

Heute ist es so, dass im Grundsatz die Zerlegung nach den Arbeitslöhnen erfolgt. Eine Ausnahme von dieser Regel haben wir bei energieerzeugenden Unternehmen, wonach drei Zehntel nach Löhnen und sieben Zehntel nach Sachanlagevermögen aufgeteilt wird. Sachanlagevermögen und Löhne sind Parameter, die das Finanzamt anhand der Steuererklärung und der Buchführungsunterlagen verifizieren kann. Noch mal: Wir sind ein objektiver staatlicher Sachwalter, um die Anteile gerecht zu verteilen. Ich sehe deshalb Probleme, wenn wir als Finanzbehörde nunmehr einen Parameter anwenden sollen, den ich erst mal ablesen muss, weil ich mir den gar nicht merken kann: „... Summe der installierten Leistung im Sinne des § 22 des Erneuerbare-Energien-Gesetz.“ Das ist ein Parameter außerhalb der Finanzparameter, so dass ich hier Anwendungsprobleme sehe. Das führt meines Erachtens dazu, dass die staatliche Behörde, die objektiver Sachwalter sein soll, dieses im Einzelnen nicht mehr richtig auseinanderhalten kann. Ich verstehe, dass eine Kommune, die ein Windrad auf ihrer Gemarkung hat, gerne einen Anteil an dem Kuchen hätte, und zwar zu einem Zeitpunkt, wo es auch noch etwas zu verteilen gibt. Wenn man etwa bei den Sachanlagen Vermögen hat, dann wird es vielleicht erst irgendwann relevant, wenn überhaupt Gewinne entstehen. Vorher ist da nichts zu verteilen, und hinterher ist aber kein Sachanlagevermögen mehr da. Von daher sollte



man schauen, ob es nicht andere Parameter gibt. Auf installierte Leistungen zu schauen, halte ich für problematisch. Das ist ein außersteuerlicher Begriff.

Und ich sehe auch noch folgendes Szenario: Wenn wir nicht aufpassen und über das Zerlegungsrecht gewünschte Ergebnisse in einer gewissen Weise konstruiert werden, werden wir bald in diesem Raum andere Petenten haben, die sagen, wir hätten auch gerne in unserem Bereich eine spezielle Zerlegungsregelung, weil auf uns auch der Parameter „Löhne“ nicht mehr passt. Wir werden dann bald sozusagen die Zerlegung des Zerlegungsrechts haben, weil wir unterschiedlichste Partikularinteressen zu verteilen haben.

Wenn Sie mich fragen, würde ich an der bestehenden Regelung nichts machen. Sie ist systemkonform. Würde man etwas Neues machen, würden wir bald ein „zerfließendes“ Zerlegungsrecht haben, und das kann ich als Praktiker, der eben auch die Interessen einer Finanzamtsbelegschaft zu vertreten hat, nicht gutheißen. Ich halte den Vorschlag, auf installierte Leistungen zurückzugehen, für nicht praktikabel. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine erste Frage richtet sich an den BDI zu einer besonderen steuerlichen Regelung. Nach der bisherigen Fassung des § 13 Absatz 1 Nummer 16 c Erbschaftsteuergesetz wird für Zuwendungen an ausländische Religionsgesellschaften und Körperschaften eine Steuerbefreiung gewährt, wenn der ausländische Staat für Zuwendungen an entsprechende deutsche Zuwendungsempfänger eine Steuerbefreiung gewährt und das BMF dies durch förmlichen Austausch entsprechender Erklärungen mit dem jeweiligen ausländischen Staat feststellt. Solche Gegenseitigkeitserklärungen bestehen nur mit einigen Staaten. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist hier auch, dass die genannten Zuwendungsempfänger nach ihrer Satzung, dem Stiftungsgeschäft und der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder unmittelbar gemeinnützig, mildtätig oder kirchlichen

Zwecken dienen, § 51 bis 68 Abgabenordnung. Die EU-Kommission sieht in einer solchen Regelung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit, so dass der Gesetzgeber aufgefordert sein könnte, hier was zu tun. Würde eine Änderung des § 13 Absatz 1 Nummer 16 c Erbschaftsteuergesetz den Bedenken begegnen können, wenn Zuwendungen an Religionsgemeinschaften und an Zuwendungsempfänger, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen dann steuerbefreit sind, wenn sie an einem im Inland auch nicht beschränkten körperschaftsteuerpflichtigen Zuwendungsempfänger geleistet werden, der in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig ist und der von der Körperschaftsteuer befreit wäre, wenn er denn inländische Einkünfte erzielt?

Die zweite Frage richtet sich an den ZDH. Da geht es um das schöne Thema der Umsatzsteuer, den § 2 b UStG. Wir haben gehört, was der Deutsche Städtetag dazu geäußert hat. Dabei wurde gesagt, es gab auch Gespräche zwischen dem ZDH und den Kommunen. Mich würde die Einschätzung des ZDH zu dem Vorschlag der Länderfinanzminister interessieren. Sehen Sie hier einen Nachteil oder könnte ein Nachteil für die private Wirtschaft entstehen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Für den BDI Herr Holle, bitte.

Sv **Florian Holle** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, lieber Herr Güntzler, wir haben uns diesen Umdruck angeschaut und sind zu dem Entschluss gekommen, dass die Europarechtswidrigkeit, die diesen Paragraphen begleitet, durch den Vorschlag im Umdruck aus unserer Sicht behoben werden kann. Denn es passiert nichts weiter, als dass man jetzt diesen ausländischen Zuwendungsempfänger, der gemeinnützig oder auch kirchlich sein kann, nun genauso behandeln will wie einen inländischen Empfänger und dieser ausländische Empfänger nunmehr die gleichen Voraussetzungen erfüllen muss, wie wir sie in § 52 bis 54 AO wiederfinden. Aus unserer Sicht ist das eine zweckmäßige Regelung, mit der das Ziel, das damit verfolgt wird, erreicht werden kann. Vielen Dank.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Rothbart vom ZDH, bitte.

Sv **Carsten Rothbart** (Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.): Vielen Dank für die Frage, lieber Herr Güntzler, Frau Vorsitzende. Worum geht es bei der Umsatzbesteuerung der interkommunalen Zusammenarbeit? Es soll eigentlich erreicht werden, dass, wenn zwei Kommunen eine Aufgabe zusammen ausführen oder die eine Kommune das für die andere übernimmt, dann keine Umsatzsteuer anfällt. Im hoheitlichen Bereich ist das aus unserer Sicht zielführend. Wir haben den demographischen Wandel vor uns. Auch die Gemeinden müssen sich diesem stellen und sich anpassen. Von daher ist das im Grundsatz hier nicht zu beanstanden.

Das Problem ist aber, dass der Wortlaut, der uns hier als Umdruck vorliegt, sehr weitreichend ist und auch Bereiche erfasst, wo dann interkommunale Zusammenarbeit in direkte Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Anbietern tritt. Wir haben das heute schon in den südlichen Bundesländern, dass umfangreich tätige Gemeinden aktiv sind, sich zu Zweckverbänden zusammenschließen und beispielsweise ganze Neubauten von Straßen vornehmen, und dadurch mit der mittelständischen Wirtschaft vor Ort doch sehr stark in Konkurrenz treten. Wenn Sie jetzt solche Zusammenschlüsse von der Umsatzsteuer befreien würden, würden Sie der mittelständischen Wirtschaft 19 Prozent Kostennachteil per se verschaffen. Das können Sie durch noch so gute betriebswirtschaftliche Aufstellungen in den Unternehmen nicht erreichen. Von daher sehen wir diesen Vorschlag hier zweigeteilt.

Auf der einen Seite sind wir und unsere Mitgliedsunternehmen natürlich auch daran interessiert, dass Kommunen wirtschaftsstark sind. Denn ein Großteil der örtlichen Bauwirtschaft beispielsweise oder auch Gebäudereiniger sind natürlich von öffentlich-rechtlichen Aufträgen zumindest teilweise abhängig. Auf der anderen Seite sehen wir hier eine überschießende Tendenz, die wir uns auch zusammen mit den Vertretern der kommunalen Spitzenverbände noch einmal angesehen und überlegt haben, wie man diesen doch sehr weiten Wortlaut in den Griff kriegen kann. Diesem Entwurf liegt nämlich der Gedanke

zugrunde, dass das Vergaberecht in das Umsatzsteuerrecht transferiert wird. Wenn man sich nun die Voraussetzungen im Vergaberecht ansieht, dann wird verlangt, dass diese kommunale Zusammenarbeit von spezifischen, öffentlichen Interessen getragen werden muss. Ich glaube, darüber kann man hier in der Tat zu sachgerechten Ergebnissen kommen, wenn man eben nicht jede öffentliche Zusammenarbeit, sondern ein spezifisches, öffentliches Interesse für eine Umsatzsteuerbefreiung herausstreicht und fordert. So könnte man sagen, wenn beispielsweise Trauräume, Sporthallen für Schulbetriebe usw. von einer Kommune an die andere überlassen werden, dann liegen sicherlich spezifische öffentliche Interessen vor. Wenn aber eine Kommune für eine andere Straßenbauleistungen erbringt, dann trägt das vermutlich nicht spezifisch öffentliche Interessen in sich, obwohl es sich um öffentliche Daseinsvorsorge und öffentliche Infrastruktur handelt.

Deswegen kann man, wenn man in der Gesetzesbegründung diesen Gedankengang, und damit die Urteilsbegründung der sogenannten Piepenbrock-Entscheidung des EuGH vom 13.6.2013 zugrunde legt, in aller Regel zu tragfähigen Abgrenzungen kommen. Das wird sicherlich im Einzelfall die eine oder andere Diskussion auslösen, wo nun spezifische öffentliche Interessen gegeben sind und wo nicht. Aber ich glaube, wir kommen über eine sachgerechte Auslegung dieser Definition in vielen Bereichen zu tragfähigen Ergebnissen. Diesen Aspekt sollte man vielleicht auch noch mal deutlich in der Gesetzesbegründung herausarbeiten, um dann mit den nachfolgenden BMF-Schreiben Hinweise für die Anwendung geben zu können. Die BMF-Schreiben werden zweifelsohne kommen müssen, da dieser Gesetzeswortlaut so kaum in den Griff zu bekommen ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Da die Fraktion DIE LINKE. uns schon verlassen hat, ist der nächste Fragesteller von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN Herr Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich möchte das Thema auch noch mal aufgreifen und frage Herrn Heyder vom Verband der Universitätsklinika Deutschlands e. V. zu dem



gleichen Sachverhalt. Ich weise noch mal darauf hin, und das ist auch eben aus der Stellungnahme von Herrn Rothbart vom Zentralverband des Deutschen Handwerks deutlich geworden, dass wir in der Tat hier eine sehr schwierige Abgrenzungsproblematik haben, die im Übrigen vielleicht auch mal antizipieren sollte, was noch auf uns zukommt. Ich nehme nur das Stichwort „Energiewende“ und damit verbundene Leistungen, die heute von Stadtwerken im Sinne der Wärmebereitstellung usw. erbracht werden. Auch in diese Richtung müsste man also denken. Aber ich bitte jetzt konkret den Verband der Universitätsklinika um Ihren Kommentar zu dem vorliegenden Entwurf.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Heyder, bitte.

Sv **Ralf Heyder** (Verband der Universitätsklinika Deutschland e. V.): Vielen Dank für die Frage. Sehr geehrte Frau Vorsitzende, meine Damen und Herren, für die Kooperation im Wissenschaftsbereich und speziell für die Zusammenarbeit im Rahmen der Universitätsmedizin hilft dieser Vorschlag in der jetzt vorliegenden Form nur bedingt. Sie müssen dazu wissen, dass jede medizinische Fakultät in Deutschland einem Universitätsklinikum angeschlossen ist, das heißt, beide Einrichtungen, sowohl die Universität mit ihrer Fakultät einerseits als auch das Klinikum andererseits, sind jeweils eigenständige juristische Personen des öffentlichen Rechts. Denn bei den meisten Universitäten gilt das sogenannte Kooperationsmodell. Das heißt, die Universität bedient sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben in Forschung und Lehre eines rechtlich verselbständigten Universitätsklinikums. Zu diesem Zweck sind um die Jahrtausendwende die Kliniken aus den Universitäten ausgegliedert worden, vorher waren sie integraler Bestandteil, und führen seitdem diese Aufgaben in eigener Rechtsform durch. Das Ganze verfolgte damals den Zweck, die Hochschulmedizin effizienter aufzustellen. In der Praxis bedeutet diese Ausgliederung des Krankenversorgungsbereichs auf eine eigenständige Anstalt des öffentlichen Rechts aber eben nicht, dass die Universitätskliniken mit den jeweils eigenen Universitäten nicht mehr kooperieren sollten, sondern im Gegenteil. Universität und Universitätsklinikum sind per Gesetz, und zwar durch die entsprechenden

Universitätsklinikgesetze der Länder, aufs Engste zur Zusammenarbeit verpflichtet. Um die Krankenversorgung mit Forschung und Lehre zu verbinden, ist vorgesehen, dass sowohl im Rahmen von Kooperationen wissenschaftliches als auch nicht wissenschaftliches Personal überlassen wird sowie auch Sachmittel, und dass insbesondere auch im Rahmen von Geschäftsbesorgungen beispielsweise Verwaltungsleistungen für den jeweiligen Kooperationspartner erbracht werden.

Diese vielfältigen Formen der Zusammenarbeit können aber nun mit der Neuregelung im § 2 b UStG unter Umständen zum umsatzsteuerlichen Problem werden, da sie eben plötzlich umsatzsteuerpflichtig zu werden drohen. Das kann sehr teuer werden. Wir gehen nach groben Schätzungen davon aus, dass wir hier heute ein Umsatzsteuerrisiko von mehreren 100 Millionen Euro für die 32 deutschen Universitätsmedizin-einrichtungen hätten. Eine derartige Ausweitung der Steuerbelastungen für Unikliniken und Forschungsk Kooperationen ist aus unserer Sicht weder vor dem Hintergrund wissenschaftspolitischer Zielsetzungen sinnvoll noch aus Wettbewerbsgründen nachvollziehbar, denn diese Formen der Kooperation stehen nicht im Wettbewerb. Es geht hier um gesetzlich zugewiesene Aufgaben, die auch nicht durch andere erbringbar sind.

Um hier Abhilfe zu schaffen, sollte nach unserer Einschätzung der Gesetzentwurf an drei Stellen konkretisiert werden. Der erste Punkt betrifft die Behandlung privatrechtlicher Zusammenarbeit zwischen diesen beiden Einrichtungen. Es ist so, dass die privatrechtliche Zusammenarbeit nach dem jetzt vorliegenden Umdruck nicht unter die neu geplante Regelung des § 2 b UStG fallen soll. Warum ist das so? Es wird dazu in der Gesetzesbegründung auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH verwiesen. Die Frage hier ist allerdings, ob diese Rechtsprechung so Bestand haben wird. Ich möchte an der Stelle darauf hinweisen, dass seit kurzem ein Verfahren beim BFH anhängig ist, in dem das erstinstanzliche Gericht zu dem Ergebnis gekommen ist, dass auch privatrechtliche Verträge öffentliche Gewalt darstellen können. Insofern stellt sich die Frage, was jetzt passiert, wenn sich hier die Rechtsprechung ändert, und ob dann an der Stelle



unter Umständen erneuter gesetzlicher Anpassungsbedarf bestünde. Wir sprechen uns daher dafür aus, vor vornherein auch privatrechtliches Handeln in die Neuregelung des § 2 b UStG zu integrieren.

Der zweite Punkt dreht sich um die Frage, wann eigentlich eine Kooperation zwischen zwei Rechtsformen des öffentlichen Rechts öffentlich-rechtlicher Natur ist. Dazu ist im Gesetzentwurf nichts Näheres definiert. Eine sicherlich für uns relevante Frage ist, ob eine gesetzlich begründete Kooperation definitiv öffentlich-rechtlicher Natur ist. Hier würden wir uns eine entsprechende Klarstellung wünschen, dass dem definitiv so ist und dass überall da, wo gesetzlich geregelt eine Kooperation institutionalisiert worden ist, dann auch klar ist, dass es sich hier um eine Kooperation öffentlich-rechtlicher Natur handelt.

Und der dritte Punkt betrifft eine Klarstellung, dass auch die Personalüberlassung der Wahrnehmung einer allen Beteiligten, in diesem Fall Universität und Klinikum, obliegenden öffentlichen Aufgabe dient, weil eben Personalüberlassung ein ganz wesentlicher Teil unserer Problemstellung ist.

Zur Einordnung dieser Forderungen vielleicht abschließend der Hinweis, dass mit dem vorliegenden Gesetzentwurf in erster Linie versucht wurde, die kommunale Zusammenarbeit unter bestimmten Voraussetzungen zu privilegieren. Die Kooperation von Universitäten und Unikliniken darf dabei aber nicht durch den Rost fallen. In den letzten 20 Jahren wurde die Universitätsmedizin mit der rechtlichen Verselbständigung der Kliniken aus sehr guten Gründen organisatorisch komplett neu geordnet. Diese Bemühungen würden in Frage gestellt, wenn nunmehr Umsatzsteuer auf diese Kooperationen erhoben würde. Wir bitten Sie daher, die in unserer schriftlichen Stellungnahme dargelegten Änderungswünsche in den Formulierungsvorschlag und in die angedachte Gesetzesbegründung aufzunehmen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Kollege Graf Lerchenfeld.

Abg. **Philipp Graf Lerchenfeld** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Frage richtet sich

im Hinblick auf den § 8 c Absatz 1 Satz 5 Körperschaftsteuergesetz auf die Neuregelung des schädlichen Beteiligungserwerbs bei konzern-internen Umstrukturierungen. Die vorgeschlagene Änderung der Konzernklausel soll dafür sorgen, dass konzerninterne Umstrukturierungen, in denen die Beteiligungsverhältnisse sich faktisch nicht ändern, ohne steuerliche Nachteile vollzogen werden können. Die Regelung soll rückwirkend ab dem 31. Dezember 2009 anzuwenden sein. Meine Frage geht an Frau Ortmann-Babel von Ernst & Young und Herrn Hierstetter von der American Chamber of Commerce in Germany. Wie beurteilen Sie die vorgeschlagene Neufassung der Konzernklausel zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 8 c Körperschaftsteuergesetz?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Frau Ortmann-Babel, bitte.

Sve **Martina Ortmann-Babel** (Ernst & Young GmbH): Vielen Dank für die Frage. Wir halten die jetzt vorgeschlagene Änderung für unbedingt notwendig und erforderlich, weil die bisherige Konzernklausel Personengesellschaften von den Vergünstigungen der Konzernklausel ausgeschlossen hat. Dies betraf alle Konzerne, bei denen Personengesellschaften an der Spitze standen, insbesondere Mittelstandsstrukturen, wo wir diese Konstellation sehr häufig vorfinden. Die Neuregelung würde diesen Fehler in der Konzernklausel heilen. Wir halten es auch für notwendig und richtig, dass man diese Neuregelung auf die Einführung der Konzernklausel rückwirken lassen will, weil es ein Fehler war, der von Anfang an in der Konzernklausel bestand. Wenn man diese Neuregelung jetzt rückwirkend ab dem 31.12.2009 vornimmt, ist das genau der richtige Schritt.

Ich möchte aber noch auf zwei Punkte im Rahmen der Konzernklausel hinweisen, die wir noch gerne in die Diskussion einbringen würden und über die man noch nachdenken sollte.

Der erste Punkt ist: Wir brauchen, um die Konzernklausel anwenden zu können, eine 100-Prozent-Beteiligung. Wenn wir uns andere Vorschriften beispielsweise im Grunderwerbsteuergesetz anschauen, reicht dort eine 95-Prozent-Beteiligung aus, um die Begünstigung zu bekommen. Daher



würden wir auch vorschlagen, darüber nachzudenken, um hier Härten zu vermeiden, wenn nicht eine komplette 100-Prozent-Beteiligung vorliegt.

Der zweite Punkt, auf den ich gerne hinweisen möchte, ist die Stille-Reserven-Regelung. Auch diese Regelung wurde damals mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführt. Das ist ein Thema, was uns auch in der Praxis häufig begegnet. Wir haben in vielen Konzernen Organgesellschaftsstrukturen. Da ist es durch die Organschaftsbesteuerung so, dass die Verluste bei der Organträgerin, also bei der oberen Organgesellschaft, anfallen, weil sie von den Organtöchtern hochgerechnet werden, hingegen die stillen Reserven bei den operativ tätigen Organgesellschaften unten hängen. Wenn wir jetzt bei der Organobergesellschaft einen Anteilswechsel haben, würden hier die Verluste wegfallen, weil die stillen Reserven bei den Organtochtergesellschaften hängen. Die Konzernklausel sieht keine Gruppenbetrachtung, keine konsolidierte Betrachtung vor. Das ist dann genau der Effekt, den die Konzernklausel oder die Stille-Reserve-Klausel in diesen Fällen hätte. Deswegen regen wir hier an, dass man über eine konsolidierte Betrachtung bei der Stillen-Reserve-Klausel nachdenkt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Hierstetter, bitte.

Sv **Felix Hierstetter** (American Chamber of Commerce in Germany e. V.): Herr Abgeordneter, vielen Dank für die Frage. Ich kann mich meiner Vorrednerin, Frau Ortmann-Babel, weitestgehend anschließen und meine Einlassung dementsprechend verkürzen. Vielleicht zwei Anmerkungen: Zum einen ist, wenn man die Gesetzesbegründung zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz sich vor Augen hält, die rückwirkende Änderung im Sinne des damaligen Gesetzgebers und von daher zu begrüßen und auch ab diesem Zeitpunkt zu begrüßen, weil sie dazu führt, dass die Konzernklausel ihrem Namen deutlich stärker gerecht wird und auch deutlich klarer formuliert ist. Das ist auch für die Handhabung in der Praxis sehr wichtig.

Der zweite Punkt ist, Frau Ortmann-Babel hat es angesprochen, dass es momentan einer 100-

prozentigen Beteiligung bedarf, um die Konzernklausel zur Anwendung zu bringen. Wenn man jetzt kleinere Minderheitsbeteiligungen im Konzern hat oder auch Mitarbeiterbeteiligungen, dann ist die Reorganisation im Konzern durch den § 8 c KStG trotzdem behindert, weil man dann vielleicht nur bei 99 oder 97 Prozent liegt. Die Anregung wäre hier, auch noch mal darüber nachzudenken, ob man eventuell einen kleinen Spielraum lassen kann, um solche Fälle auch zu begünstigen. Danke sehr.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Kollege Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte zunächst an Herrn Welling eine Frage stellen. Beim Umwandlungssteuergesetz geht es um die Einbringung eines Betriebs in einen anderen Betrieb gegen Anteile und beim § 50 e EStG geht es eben darum, dass man die unversteuerte Entstrickung stiller Reserven vermeidet, wenn der Gesellschafter im Ausland lebt. Mit Blick auf Ihre Antwort von vorhin bezogen auf private und betriebliche Situationen würde ich noch mal um Erläuterung dieses Unterschieds bitten.

Ich möchte die zweite Frage an Herrn Brandt stellen. Heute wurde für die überschießende Tendenz des § 50 e EStG öfter vorgetragen, dass es auch in rein inländischen Fällen zu dieser überschießenden Wirkung kommt. Meine Frage ist: Erfasst der § 50 e Absatz 2 Einkommensteuergesetz überhaupt rein inländische Fälle? Und darüber hinaus: Auf welche Fallgestaltungen bezieht sich diese Regelung überhaupt?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Für den BDI spricht Herr Welling oder Herr Holle? Herr Welling, gut.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Sehr geehrte Frau Vorsitzende. Herzlichen Dank, Herr Binding, dass ich zu dem Thema § 50 i EStG und dem Umwandlungssteuerrecht noch einmal kurz Stellung nehmen kann. Die Frage lässt sich relativ einfach beantworten. Es geht dabei einfach nur um die Frage des Einkommensteuerrechts bzw. der Personengesellschaften, die betroffen sind. Beim



Umwandlungssteuerrecht haben wir Kapitalgesellschaften, diese allerdings mit Einbringungsfällen bzw. allen anderen Fällen, die mit angesprochen wurden. Es geht also darum, dass aufgrund der Transparenz der Personengesellschaft auf den Gesellschafter abgestellt wird. Das ist einer der wenigen Knackpunkte, die wir bei dem § 50 i EStG hier haben.

Vielleicht noch kurz eine weitere Anmerkung zur Steuerbefreiung in § 8 b KStG: Dort heißt es, wir hätten einen Systemwechsel im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung. Das kann ich bei der bisherigen Regelung, die umwandlungssteuerrechtlich so intendiert ist, nicht unmittelbar erkennen, Herr Binding. Es ist mir nur ganz wichtig, dass man dabei den richtigen Kontext setzt. Wenn ich die Systematik richtig verstehe, Herr Eigenthaler und Herr Brandt hatten es auch schon angesprochen, dann geht es zunächst erst mal darum, dass der Veräußerungsgewinn steuerfrei wäre. Wir haben im Moment selbst bei den Streubesitzveräußerungsgewinnen auch keine Steuerpflicht. Mit anderen Worten: Wir würden hier allenfalls zu einer 5-prozentigen Bemessungsgrundlage mit dem jeweiligen Steuersatz kommen, das heißt 1,5-prozentige Belastung. Wenn man das in diesen Kontext stellt, dann würde ich versuchen, das gleichzeitig mit zu erwähnen. Das wäre sicherlich einer der für mich ganz wesentlichen Punkte.

Hinsichtlich der hybriden Strukturen würde mich diese Studie, Herr Prof. Diller, natürlich sehr interessieren, wobei ich bei Luxemburg-Leaks immer die Frage hätte, welche deutschen Unternehmen denn davon tatsächlich betroffen sind.

Der zweite Punkt, der mich da interessiert, ist eigentlich, ob es da um Drittwirkung oder nur um konzerninterne Strukturen geht. Denn das, was von Herrn Abg. Dr. Gambke gerade angesprochen wurde, war nämlich ein Vorschlag des Bundesrates, bei hybriden Strukturen durch Erweiterung auch auf Dritte dann entsprechend zu einer Abzugsfähigkeit zu kommen bzw. nicht zu kommen, wenn es zu einer „Nichtbesteuerung“ im In- und Ausland bzw. Abzugsfähigkeit im Inland und Nichtbesteuerung im Ausland kommt.

Bei den OECD-Vorschlägen ist für mich die Feststellung ganz wesentlich, dass es darum geht, konzerninterne Strukturen zumindest irgendwie beherrschen zu können. Aber ich kann doch auf der einen Seite der Finanzwirtschaft nicht auferlegen, dass sie hybride Strukturen auflegen müssen, damit sie auf der einen Seite Eigenkapital unterlegen, und dann gleichzeitig versuchen, den Dritten mit einzubeziehen, dem sie überhaupt nicht habhaft werden können. Die administrativen Belastungen, die entstehen, gibt es immer nur dann, wenn ein Dritter ins Spiel kommt. Das heißt, irgendjemand weltweit zeichnet eine Anleihe. Wie möchte ich denn die Privatperson, die weltweit irgendwo eine Anleihe zeichnet, im Rahmen des Besteuerungssystems bei einem Korrespondenzprinzip einbeziehen. Das ist doch die große Frage.

Bei den Vorschlägen zu § 4 Absatz 5 a EStG, die Herr Dr. Gambke angesprochen hat, ist die große Frage für uns immer nur: Werden Dritte mit einbezogen oder geht es nur um eine reine konzerninterne Umstrukturierung. Ich kann an dieser Stelle vielleicht auf das Kolloquium des Instituts Finanzen und Steuern verweisen, bei dem es auch streitig behandelt wurde. Ich glaube, dass wir da sicherlich zu einer Lösung kommen würden, wenn man sich entsprechend den Vorschlägen der OECD ein wenig annähern würde und nicht noch über die OECD-Vorschläge hinausgehen würde, und das sogar im Vorgriff, bevor die OECD es selbst vorgeschlagen hat. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (BFH-Richter und Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages): Die Diskussion begleitet uns jetzt schon eine ganze Weile. Ich erinnere noch mal an den Stand der Diskussion im Rahmen des Zollkodex-Anpassungsgesetzes. Dort ist die Diskussion über § 50 i EStG und über Reformvorhaben ausgebrochen, obwohl man gar keine Vorlage, jedenfalls keine intensive Vorlage dazu hatte. Wir hatten festgestellt, dass man einer solchen Vorlage schon bedurfte, nachdem man in zwei Gesetzen das Gesetz in die Welt gebracht hatte. Einmal war es in Reaktion auf eine BFH-Entscheidung, die ohne eine gesetzgeberische



Reaktion zur Folge gehabt hätte, das Besteuerungs-substrat verloren geht. Das ist ein legitimes Nichtanwendungsgesetz gewesen. Dann ist im Kroatien-Beitrittsgesetz festgestellt worden, es gibt doch einige Gestaltungsmöglichkeiten, die man bei dieser Neufassung des § 50 i Absatz 1 EStG alter Fassung nicht bedacht hat, und hat nachgebessert.

Die Kritik, die hier jetzt geäußert wird, geht dahin, dass eben diese Ergänzung in Absatz 2 eine überschießende Tendenz mit der Folge haben soll, dass auch einige Inlandssachverhalte erfasst werden. Das kann ich so nicht bestätigen, wenn man einfach mal unser juristisches Instrumentarium anwendet. Seit den Römern wissen wir, wie wir mit Gesetzen umgehen, jedenfalls wir Juristen. Man fängt beim Wortlaut an, schaut sich den systematischen Zusammenhang der Vorschrift an, darf auch auf die Gesetzgebungsgeschichte zurückblicken, in welchen Schritten man zu der Fassung gekommen ist und dann ist man schon ein Stück weiter, auch wenn man sagt: auf hoher See und vor Gericht ist man in Gottes Hand. Denn man weiß nicht, vor welchem Senat man schließlich landet.

Gleichwohl meine ich, wenn wir einfach mal diesen methodischen Weg abschreiten, muss man feststellen, der Wortlaut des inkriminierten Absatzes 2 verweist nämlich ausdrücklich auf die Regelung in § 50 i Absatz 1 EStG. Da heißt es nämlich im ersten Satz: „... im Sinne des Absatzes 1 ...“. Da sieht man schon die Verknüpfung zwischen den beiden Absätzen. Historisch gesehen ist der § 50 i EStG, heute Absatz 1, damals war es ja nur ein einzelner Absatz, nur für grenzüberschreitende Sachverhalte mit Berührung zu Doppelbesteuerungsvorgängen geschaffen worden. Auch die Ergänzung in Absatz 2 mittels Kroatien-Beitrittsgesetz ist durch Vorgänge grenzüberschreitender Art veranlasst gewesen. Da sieht man, neben dem Wortlaut, der für diese Verknüpfung Beziehung auf grenzüberschreitende Auslandssachverhalte spricht, spricht auch dieser systematische Zusammenhang. Auch der systematische Standort der Vorschrift in § 50 i EStG, der schon überschrieben ist und Bezug nimmt auf Vorgänge im Doppelbesteuerungsrecht, zeigt den Willen des Gesetzgebers, hier nur eine Regelung treffen zu wollen und gewollt zu haben, die Auslandssachverhalte berührt. Man muss

natürlich sagen, nicht jeder Besteuerungssachverhalt, bei dem mal zwischenzeitlich jemand die Grenze überschreitet und wieder zurückkommt, wird von § 50 i EStG erfasst. Es gibt auch dort Besteuerungsprobleme. Aber nicht jedes Problem wird hier über den § 50 i EStG erfasst. Und ich sage noch mal, der Wortlaut, der systematische Zusammenhang, die Materialien des Gesetzgebers, wenn Sie die Protokolle lesen, auch die Drucksachen, die dazu erstellt wurden, sprechen alle dafür, dass es ein reiner Sachverhalt ist, der durch die grenzüberschreitende Struktur gekennzeichnet ist. Wir warten alle noch auf das BMF-Schreiben, dass das möglicherweise auch klarstellt. Aber unabhängig davon, ob es dieses Schreiben gibt, allein in Anwendung juristischer Methodik, an die ich als Bundesrichter mal erinnern darf, kommt man zu dem Ergebnis. Wenn ich Diskussionen bei Steuerberaterverbänden Revue passieren lasse, bei denen das Thema in jüngerer Zeit auch immer wieder aufgetaucht ist, sagen viele Berater: „Jaja, Sie haben im Grunde genommen Recht, aber man weiß nicht, was die Richter daraus machen.“ Da wäre natürlich ein klarstellendes Schreiben durchaus hilfreich. Aber das Gesetz muss eigentlich nicht geändert werden. Wir haben noch keine Fälle, die konkret zu Gericht gekommen sind. Diese Situation haben wir bei vielen Gesetzen. Man kann auch nicht sagen, immer dann, wenn ich noch keine Entscheidung habe, und der Gesetzeswortlaut für eine gewisse Richtung spricht, müsste ich noch mal eine Klarstellung des Gesetzgebers haben. Es liegt in der Natur der Allgemeinheit eines Gesetzes, dass man den Einzelfall nicht aus dem Gesetz ablesen kann. Man muss also die allgemeinen Merkmale prüfen, und die geben aus Wortlaut, Zusammenhang, Geschichte eindeutig her, dass nur der grenzüberschreitende Sachverhalt erfasst wird. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Dann müssten aber alle Juristen zum gleichen Ergebnis kommen, wenn ich das so nachvollziehe. Gut. Der nächste Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Gut, dass ich als Wirtschaftsprüfer nur Hobby-Jurist bin – mit einer Klausur. Meine Frage richtet sich an Ernst & Young. Mich würde genau



zu diesem Punkt interessieren: Sehen Sie das auch so, dass man durch eine Auslegung, wie von Herrn Brandt vorgetragen, dazu kommen kann, dass Inlandssachverhalte nicht betroffen sind? Und wenn man dann zu dieser Auffassung dann gelänge, wäre die Frage: Ist das denn noch europarechtskonform, dass ich dann grenzüberschreitende Fälle in Europa anders behandle als inländische Fälle? Mache ich mir da nicht letztendlich eine neue Baustelle auf?

Die zweite Frage geht an Herrn Prof. Förster noch mal zu der Konzernklausel nach der vorgesehenen Änderung des § 8 c KStG. Halten Sie diese so für gelungen oder sehen Sie auch noch Änderungsbedarf?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Frau Ortmann-Babel, bitte.

Sve **Martina Ortmann-Babel** (Ernst & Young GmbH): Vielen Dank für die Frage. Sie haben vorhin ausgeführt, dass die Fälle noch nicht vor Gericht sind. Das ist genau das, was wir in der Praxis beobachten, dass aufgrund der Unsicherheit, die in § 50 i Absatz 2 EStG steckt, die Unternehmen notwendige Umstrukturierungen nicht vornehmen. Die Finanzämter geben auch keine verbindlichen Auskünfte zu diesen Fällen, weil das BMF-Schreiben möglicherweise kommt. Insofern werden Umstrukturierungen einfach verhindert. Sie werden nicht durchgeführt. Die Fälle kommen nicht. Das ist etwas, was wir wirklich bemängeln und wozu wir auch konkrete Fälle haben, wo Investoren in solche Strukturen investieren wollen, reine Inlandsfälle, und wo man diese Investition nicht vornimmt.

Deswegen vertreten wir natürlich auch die Auffassung, dass man diesen § 50 i Absatz 2 EStG tatsächlich ändern sollte, dort Klarheit schaffen sollte und die Vorschrift wieder auf das reduzieren und fokussieren sollte, was sie berechtigterweise bringen soll, nämlich dass das Besteuerungsrecht für hier entstandene stillen Reserven auch hier in Deutschland bleiben soll. Das war der erste Schritt, den man nach dieser BFH-Rechtsprechung absolut berechtigt gemacht hat. Aber § 50 i Absatz 2 EStG muss geändert werden, weil er einfach notwendige Umstrukturierungen verhindert und den Status quo zementiert.

Zum zweiten Teil Ihrer Frage hinsichtlich des Europarechts: Wir haben verschiedene Vorschriften, mit denen wir uns auch immer wieder beschäftigen, wo wir europarechtliche Probleme sehen und das dann auch vom EuGH bestätigt wird. Und wenn man hier schon die Gefahr sieht, dass in so einer Regelung eine solche europarechtliche Problematik bestehen könnte, dann sollte man die unbedingt vermeiden, wenn man das im Vorhinein vermeiden kann. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank, Herr Abgeordneter. Ich meine, dass mit § 8 c Absatz 1 Satz 5 KStG und damit der Veränderung der Konzernklausel zwei sehr wichtige Probleme für die Praxis gelöst werden. Problem 1: Beteiligungen werden in einem Konzern, nämlich von einer Konzerneinheit zu einer anderen – wie man so schön sagt – umgehängt, verschoben oder im Rahmen von Umwandlungsvorgängen übertragen. Da wird jetzt im Gesetz klargestellt, dass auch dann, wenn die Konzernspitze selber eine Beteiligung überträgt oder eine Beteiligung erhält, dieser Vorgang nun von der Konzernklausel erfasst wird. Das war bisher nicht der Fall. Deswegen ist diese Änderung sehr zu begrüßen.

Zweite Änderung, die ebenfalls sehr zu begrüßen ist: Dieselbe Person soll an der übertragenden/übernehmenden Gesellschaft mit jeweils 100 Prozent beteiligt sein. Dieselbe Person, das wird nun gesetzlich klargestellt, kann auch eine Personengesellschaft sein. Das war bisher unklar. Die Finanzverwaltung vertrat dem Vernehmen nach die gegenteilige Auffassung. Das sind insofern zwei sehr positive Umstände. Deswegen ist es auch sehr sinnvoll, dass die neue Konzernklausel rückwirkend auf den Zeitpunkt anzuwenden ist, zu dem die Konzernklausel überhaupt eingeführt worden ist.

Ein Punkt ist tatsächlich noch kritisch zu sehen. Man hält an dem Alles-oder-Nichts-Prinzip fest, dass eine 100-prozentige Beteiligung bestehen soll. Es wäre tatsächlich zu erwägen, auf das im



Grunderwerbsteuergesetz erprobte Beteiligungskriterium von etwa 95 Prozent herunterzugehen. Ich denke, Steuergestaltungen sind damit nicht verbunden. Aber man würde etwa Managementbeteiligungen erfassen können, die nun die Konzernklausel nicht mehr verhindern würde, wenn man von 100 Prozent ablassen würde.

Technisch gesehen wäre noch ein Punkt zu erwägen, ob man da vielleicht am Gesetzesvorschlag noch etwas verändert. In § 8 c Absatz 1 Satz 5 KStG ist geregelt, dass dieselbe Person eine Personenhandelsgesellschaft sein muss. Da wäre die Frage, ob man hier von Personenhandelsgesellschaft weggeht und eine Personengesellschaft zulässt, die eine Mitunternehmerschaft ist, weil sonst unklar wäre, ob nur KGs oder OHGs erfasst werden, ob auch die stillte Gesellschaft mit dazu gehört und wie es mit vergleichbaren ausländischen Rechtsformen ist. Insofern würde ich anregen, dass noch mal nachgedacht wird, ob es der Begriff der Personenhandelsgesellschaft wirklich sein muss.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Kollege Zimmermann.

Abg. **Dr. Jens Zimmermann** (SPD): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich würde Herrn Rauhöft gerne zum Thema „44-Euro-Freigrenze“ befragen. Wir haben es heute noch gar nicht gehabt. Deswegen würde mich dazu noch mal Ihre Einschätzung interessieren.

Meine zweite Frage würde ich gerne an Herrn Eigenthaler zum Thema § 7 g EStG richten. Da würde mich Ihre Einschätzung zum vorliegenden Gesetzentwurf auch noch mal interessieren.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Rauhöft, bitte.

SV **Uwe Rauhöft** (Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e. V.): Ja, sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter. Vielen Dank. In der Tat beschäftigen uns die 44 Euro-Freigrenze und eine Neuregelung bzw. die Vorschläge des Bundesrates immer wieder einmal. Und man sollte sich zur Bewertung noch einmal

vergegenwärtigen, worüber wir an dieser Stelle reden. Wir reden über einen Betrag, der 2002 einmal 50 Euro betrug, also vor 13 Jahren, dann zwei Jahre später auf 44 Euro abgesenkt wurde und seitdem in der Höhe unverändert geblieben ist. Und wir reden über einen Monatsbetrag und über eine Freigrenze. Das heißt also, sobald ich mit einem Euro vom Sachbezugswert diese Grenze überschreite, sind die gesamten Sachbezüge steuerpflichtig und ich kann auch nicht, wenn ich im nächsten Monat - oder zugespitzt sogar alle übrigen elf Monate im Jahr - überhaupt keine Sachbezüge habe, diesen einen Monat retten.

Hinzu kommt, dass bei der Bewertung der Sachbezüge sämtliche Sachbezüge eines Monats zu erfassen sind, das heißt also auch ausdrücklich diejenigen Sachbezüge, die bereits der Lohnbesteuerung unterworfen sind. Das heißt, wir reden nicht über eine Gestaltung in der Form, dass ich mir bestimmte Sachbezüge rausnehmen kann und ich beispielsweise einen 44-Euro-Gutschein habe, der steuerfrei ist, und die übrigen Sachbezüge versteuere ich. Das ist an der Stelle nicht möglich. Damit wird schon deutlich, dass der Gestaltung, die als Grund für eine Einschränkung vorgegeben wird, deutliche Grenzen gesetzt sind.

Nun hatte der BFH in seiner Entscheidung vom 11. November 2010 deutlich gemacht, dass es bei der Bewertung dieser Sachbezüge keinen Unterschied machen kann, ob ich einen Gutschein mit einem Geldwert aushändige, also nicht in Geld oder nicht als Geld, sondern mit einem ausgewiesenen Geldwert, oder ob dort eine Ware draufsteht oder ob ich direkt die Ware an den Arbeitnehmer übergebe. Es macht genauso keinen Unterschied, ob der Arbeitnehmer möglicherweise das zunächst verauslagt und der Arbeitgeber es ihm ersetzt. Es muss sich natürlich um einen Sachbezug handeln. Damit vereinfacht sich nach unserer Überzeugung die Bewertung, weil ich eben bestimmte Dinge nicht unterscheiden muss.

Wir haben ohnehin bei der Bewertung der Sachbezüge verschiedene Differenzierungen vorzunehmen, das heißt also bei der Abgrenzung auf Arbeitgeberseite. Handelt es sich zunächst einmal um Lohn? Und wenn ja, wenn es ein Lohnbestandteil ist, ist der steuerfrei oder ist er nicht steuerfrei als Sachbezug? Es müssen ohnehin



eine ganze Reihe Unterscheidungen getroffen werden. Ich muss, um ein Beispiel zu nehmen, natürlich auch weiterhin eine Unterscheidung vornehmen, ob es sich, wenn ein Gutschein beispielsweise anlässlich eines Geburtstages übergeben wird, um eine Aufmerksamkeit handelt oder ob er eben als Sachbezug nach § 8 Absatz 1 Satz 1 EStG einzuordnen ist.

Wenn ich jetzt an dieser Stelle zurückgehe und den Vorschlag des Bundesrates mir anschau, der ein klassisches Nichtanwendungsgesetz darstellt, würde ich natürlich eine weitere Unterscheidung vornehmen, der die Rechtsanwendung natürlich keinesfalls einfacher macht. Was wäre gewonnen, wenn man diesem Vorschlag des Bundesrates folgt? Ich denke, ich habe versucht deutlich zu machen, dass natürlich auf Arbeitgeberseite hier Mehraufwand vorliegt. Der Arbeitgeber muss werten und die Bewertung schreibt § 8 Absatz 2 Satz 1 EStG vor. Ich muss entsprechend den Sachbezug mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabeort bewerten. Das Ganze ist natürlich einfacher, wenn ich einen Gutschein ausbebe, der mit einem Geldwert schon ausgewiesen ist.

Was werden die Arbeitgeber tun, wenn es zu dieser Regelung kommt, die der Bundesrat vorgeschlagen hat? Diese werden zu den alten Möglichkeiten zurückgehen und die Gutscheine nicht mehr mit einem Geldwert aushändigen, sondern die werden eine konkrete Ware raufschreiben. Das sorgt dann wieder für Bewertungsprobleme.

Soweit dann am Ende tatsächlich diese Möglichkeiten bei einer entsprechenden Gesetzesänderung weniger genutzt werden sollten, denn darauf zielt ja letztlich der Vorschlag des Bundesrates ab, sonst bräuchte man den nicht, stellt sich die Frage: Wen trifft ist? Da muss man sich natürlich anschauen, dass Sachbezüge, also Gutscheine für Bücher oder Ähnliches, wo dann bestimmte Werte draufstehen, für alle Arbeitnehmer möglich sind. Das wird dann stark eingeschränkt, während bestimmte Sachbezüge für andere oder andere Sachbezüge, die steuerfrei bleiben können, bestehen bleiben. Ich nenne nur mal zwei Dinge an der Stelle: Das eine betrifft Firmen-Pkw, die natürlich je nach Art der Nutzung

im Privatbereich durchaus einen Subventionsbestand beinhalten können, und das Zweite betrifft den § 3 Nummer 45 EStG, das sogenannte Datenverarbeitungstelekommunikationsgerät, das heißt einfach die Übergabe von Smartphones, iPads usw., wo dann die Privatnutzung dieser betrieblichen Handys oder Laptops entsprechend steuerfrei ist. Dass das nicht unbedingt den gewöhnlichen Arbeitnehmer im kleineren, unteren Einkommensbereich betrifft, dürfte auf der Hand liegen. Hier geht man nicht ran. Das stört nicht, während dieser „Kleingutschein“, ich erinnere noch mal an die Wertgrenze, eingeschränkt werden soll. Daher sollte man sich natürlich auch vergegenwärtigen, wen man trifft, wenn man solch einer Regelung folgt. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Und nun Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft): Herr Abg. Zimmermann, Sie hatten mich nach meiner Einschätzung zu der geplanten Reform des § 7 g EStG gefragt. Dazu möchte ich zunächst sagen, dass man bei § 7 g EStG heute von einem Investitionsabzugsbetrag spricht. Man müsste diesen Terminus ändern. Wenn wir jetzt von der Reform ausgehen, dann müsste man von einem Steuerstundungsabzugsbetrag sprechen. Warum? In der heutigen Regelung muss das Unternehmen, das sind die kleineren Unternehmen, um zu einer Art vorweggenommener Abschreibung zu kommen, eine Investitionsabsicht nachweisen und auch das anzuschaffende Wirtschaftsgut in seiner Funktion benennen. Das wird in der Praxis manchmal nicht sauber geprüft. Manches kann man vielleicht auch gar nicht richtig prüfen, weil das im Subjektiven ist. Aber wenn man sich vorstellt, dass das Steuerrecht des Finanzamts immer mit einer gewissen Zeitverzögerung kommt, kann man sehr wohl ein, zwei Jahre später feststellen, ob sich die Absicht auch später tatsächlich dann irgendwie konkretisiert hat, so dass man, wenn man es richtig gemacht hat, schon weiter kam.

Aber aus möglichen Vollzugsdefiziten jegliches Tatbestandsmerkmal sozusagen ins Wasser zu werfen, um nur noch Beträge abzuziehen, die bis zu 200 000 Euro pro Betrieb betragen können, das halte ich für fahrlässig. Und die Steuerausfälle und



auch die Missbrauchsmöglichkeiten halte ich für enorm. Wenn sich herumspricht, dass man sozusagen Steuern hier sparen kann, indem man das einfach hinausschiebt, dann wird das Schule machen.

Jetzt könnte man natürlich sagen, das Gesetz hat Rückforderungsregeln. Aber hier geht es möglicherweise um Startups oder Neugründungen usw. Da weiß kein Mensch, was in zwei, drei Jahren ist. Dann steht das Finanzamt da, die Vollstreckungsmöglichkeiten sind erfolglos, es ist viel Bürokratie mit dabei. Und selbst, wenn das Unternehmen bezahlen kann, die Zinsrechnung durch das Finanzamt kommt per Post, nämlich 6 Prozent pro Jahr. Das ist ein hoher Zins. Und ich befürchte, wenn das Finanzamt nachträglich diese Rechnung präsentiert, dann kommt es bei vielen zu einem bösen Erwachen und möglicherweise zu Konflikten mit der Steuerberaterschaft, wo dann der Vorwurf gemacht wird: „Das hättest du mir doch anders sagen müssen usw.“ Die Zinsrechnung auch noch bezahlen zu müssen, das gibt Konflikte. Ich würde an der heutigen Regelung nichts verändern. So, wie es geplant ist, wird es meines Erachtens zu Steuerausfällen über die projektierten 40 Millionen Euro pro Jahr hinaus führen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich habe eine Frage an die Vertreterin von Ernst & Young. Sie haben in Ihrer Stellungnahme auch das Thema der innergemeinschaftlichen Reihengeschäfte angesprochen. Der Bundesrat hat diese gesetzliche Regelung aufgrund der veränderten BFH-Rechtsprechung angesprochen, dass wir eine rechtssichere Zuordnung der Warenbewegung auch im Reihengeschäft bekommen sollten. Könnten Sie das noch mal hier näher ausführen?

Die zweite Frage geht an das Institut der Wirtschaftsprüfer. Es geht noch mal um das Umwandlungssteuerrecht. Das lässt uns nicht ruhen. Ihre Meinung dazu, und – ich sage mal – es gibt auch die Lösung: „wir machen gar nichts“, die hier angesprochen worden ist, weil, wie Herr

Prof. Förster sagt, das Ganze eine unsaubere Lösung ist und §§ 20, 21 UmwStG vielleicht differenziert zu betrachten sind. Oder wir machen etwas. Und dann habe ich jetzt von einigen Sachverständigen vernommen, dass man mit den 25 Prozent schon darüber liegt. Herr Brandt hat von 10 oder 5 Prozent geredet, im politischen Raum ist über 50 Prozent diskutiert worden. Halten Sie so etwas als Kompromiss auch für möglich?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Frau Ortmann-Babel, bitte.

Sve **Martina Ortmann-Babel** (Ernst & Young GmbH): Vielen Dank. Ganz kurz noch mal dazu, worum es hier geht oder was bei der Regelung strittig ist: Wenn man ein innergemeinschaftliches Reihengeschäft hat, dann haben wir einen Gegenstand, der über mehrere Unternehmen gehandelt wird, aber letztlich findet nur eine Warenbewegung vom ersten zum letzten Beteiligten an dieser Warenbewegung statt. Dazu hatte der BFH geurteilt, dass für die Frage, welchem Unternehmer und welchem Zeitpunkt diese Warenbewegung zuzuordnen ist, jeder Einzelfall zu prüfen ist. Bislang hatte man diese Fälle an bestimmten Kriterien festgemacht, die für alle Beteiligten in dem Verfahren gut nachvollziehbar und auch berechenbar waren. Durch diese BFH-Rechtsprechung ist jetzt hier eine große Unsicherheit in der Praxis entstanden, die wir beobachten.

Deswegen ist es natürlich notwendig, dass man diese Regelung sich anschaut und auf diese BFH-Rechtsprechung entsprechend reagiert. Die Frage ist, wie man das jetzt tut. Ist es wirklich notwendig und auch für die Praxis durchführbar, dass man jeden Einzelfall dieser Reihengeschäfte beurteilt? Wir denken und das gibt auch die Rechtsprechung her, dass man es zwar als Grundsatz gesetzlich regeln kann und dann aber trotzdem beispielsweise in den Umsatzsteuer-Änderungsrichtlinien bestimmte Kriterien festlegt, die dann in der Praxis eine wirklich durchführbare Besteuerung dieser Reihengeschäfte ermöglichen. Die Praxis braucht eine Regelung. Diese Regelung sollte aber die BFH-Rechtsprechung berücksichtigen, und zusätzlich sollten nachvollziehbare Kriterien eingeführt werden, die auch in der Praxis tauglich sind.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Hamannt, bitte.

Sv **Manfred Hamannt** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.): Vielen Dank, Herr Güntzler, dass wir auf den Punkt noch mal zurückkommen können. Wenn wir von einer Systematik eines Steuergesetzes sprechen, dann sprechen wir nicht von einer irgendwie übergeordneten Systematik, sondern von der Systematik des betroffenen Gesetzes. Das ist hier das Umwandlungssteuergesetz, und dieses Umwandlungssteuergesetz hat in der Tat eine gewisse Systematik. Systemzweck ist nämlich, Umstrukturierungen nicht zu behindern, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind. Und zu den Voraussetzungen gehört, dass übertragene Wirtschaftsgüter, Betriebsvermögen, Anteile beim Empfänger zu Buchwerten angesetzt werden. Solange das der Fall ist, sagt der Fiskus, ich stunde die Steuer, die in den stillen Reserven steckt, bis zu dem Zeitpunkt, wo sie dann tatsächlich auf anderem Wege entweder veräußert werden oder offengelegt werden, weil man eben Umstrukturierungen befördern will.

Die Frage der Zuzahlung hat einen ganz anderen Hintergrund. Das muss man vielleicht einmal sagen. Warum gibt es diese Zuzahlung? Wann gibt es sie? Es ist oft so, dass bei solchen Umstrukturierungen Einbringungen von unterschiedlichen Beteiligten, von unterschiedlichen Unternehmen getätigt werden. Und dabei handelt es sich häufig nicht um Geld oder Aktien, also keine Wirtschaftsgüter oder Vermögen, deren Wert man am Markt direkt vorfindet, sondern um Betriebe oder Teilbetriebe, jedenfalls betriebliche Elemente, Sachgesamtheiten. Gleichzeitig will man aber bestimmte Beteiligungsverhältnisse festschreiben. Wenn man beispielsweise ein Gemeinschaftsunternehmen gründet und sagt, wir wollen hier 50/50 beteiligt sein, und jeder bringt sein Unternehmen ein und stellt dann aber im Rahmen der Bewertung dieser Unternehmen fest, dass die Werte der Unternehmen voneinander abweichen, dann gleicht man das über die Zuzahlungen aus, um die Umstrukturierung und den Einbringungsvorgang nicht insgesamt zu gefährden. Das ist der wesentliche Zweck, warum man gesagt hat, Zuzahlungen sind möglich, verhindern aber nicht die Buchwertfortführung.

Ich wiederhole es noch einmal, wir haben das im November 2014 auch schon gesagt, es ist nicht einsehbar, warum man von diesem Grundaspekt jetzt abrückt. Es mag dann eine politische Entscheidung sein, wenn man abrückt. Dann sollte man aber eine Regelung finden, die den Spielraum für Zuzahlungen nicht zu sehr einengt. Und die Einengung würden wir auch noch bei 25 Prozent sehen. Welche Zahl richtig ist, wenn man schon einengen will, ist auch wiederum eine politische Entscheidung. Aber von der Zielsetzung des Umwandlungssteuergesetzes her, Umstrukturierungen nicht zu behindern und solche Ausweichmöglichkeiten zum Herstellen der gewünschten Beteiligung zuzulassen, würde ich den Rahmen nicht zu eng setzen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Ich würde gern noch mal auf die Bemerkung vom BDI, Herrn Welling, zurückkommen und Herrn Prof. Diller um eine kurze Stellungnahme zu dem, was wir gehört haben, bitten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Diller, bitte.

Sv **Prof. Dr. Markus Diller** (Universität Passau): Vielen Dank. Ich wollte nur ganz kurz sagen, es stimmt, dass es bei Luxemburg-Leaks hauptsächlich konzerninterne Geschichten waren. Aber eine Steuer-Arbitrage ist natürlich auch zwischen fremden Dritten möglich. Das, was zu Lasten des Staates geht, findet sich dann eben im Finanzierungsentgelt wieder und wird zwischen den Parteien aufgeteilt. Die Steuer-Arbitrage ist also durchaus zwischen fremden Dritten möglich. Ich gebe Ihnen aber natürlich Recht, dass es sehr schwierig ist, das in den Griff zu kriegen. Da gibt es sicherlich einen Trade-off. Allerdings glaube ich, dass man hier nicht zu wenig wollen sollte, sondern man sollte vielleicht versuchen, diesen Trade-off irgendwie in den Griff zu kriegen. Das mag sicherlich nicht so einfach sein. Das wollte ich dazu noch ganz kurz sagen.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Gut. Vielen Dank. Wir haben noch eine Frage von der SPD-Fraktion. Herr Zimmermann, bitte.

Abg. **Dr. Jens Zimmermann** (SPD): Ja, vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich würde gerne noch mal eine Frage an den Deutschen Städtetag richten. Wir hatten vorhin das Thema „Gewerbesteuerzerlegung bei erneuerbaren Energieanlagen“. Da würde mich Ihre Einschätzung zu der Situation auch noch mal interessieren, weil, wenn man sich anschaut, wie die Situation im Bundesrat oder wie die Fronten im Bundesrat verlaufen, das ist ja auch nicht einheitlich. Da das auch ein Thema ist, wo immer wieder Bürgermeisterinnen, Bürgermeister vorstellig werden, würde mich da gerade Ihre Position interessieren.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Ronnecker, bitte.

Sv **Dr. Stefan Ronnecker** (Deutscher Städtetag): Vielen Dank für die Frage. Ich denke, es ist hinlänglich bekannt, dass der Städtetag Sonderzerlegungsmaßstäbe bei der Gewerbesteuer grundsätzlich ablehnt und damit auch diesen Länderantrag nicht unterstützt. Sachgerecht wäre nach unserer Auffassung vielmehr eine Rückkehr zum Regelzerlegungsmaßstab Arbeitslöhne, nachdem sich ausweislich der Stellungnahme des Bundesrats die neue Sonderregelung als unwirksam erwiesen hat.

Der allgemeine Zerlegungsmaßstab Arbeitslöhne, für den ich auch noch mal mit ein, zwei Sätzen Werbung machen möchte, schafft einen Ausgleich für die Gemeindelasten, die den Kommunen durch das ortsansässige Personal der Betriebe entstehen. Was ist damit gemeint? Denken Sie beispielsweise an den ÖPNV. Da braucht man dort, wo die Arbeitnehmer sind, eben entsprechende Überkapazitäten, damit man die Arbeitskräfte zu den Stoßzeiten am Morgen und am Abend auch zur Arbeit und wieder nach Hause bekommt. Weitere Folgekosten entstehen natürlich in vielen weiteren Bereichen: Bildung, Sozial-, Kultur- und in den Gesundheitseinrichtungen, die für Mitarbeiter und ihre Angehörigen vorgehalten werden müssen. Und wenn man dann im Vergleich zu diesen Kostenbelastungen einer Gemeinde dann die Kosten setzt, die sich als Folgekosten aus der

technischen Infrastruktur ergeben, dann sind diese im Vergleich dazu eher marginal und können in der Regel über Genehmigungs- und Sondernutzungsgebühren insbesondere auch im Straßenbereich ausgeglichen werden.

Das gilt dann natürlich insbesondere auch für den Bereich der Windkraftanlagen. Die Befürworter eines Sonderzerlegungsmaßstabs im Windkraftbereich argumentieren deswegen auch nicht mit Lastenverteilung oder einem Ausgleich für Lasten, sondern sie sagen, wir brauchen einen finanziellen Anreiz, damit Neuansiedlungen durch die Kommunalpolitik unterstützt werden. Das mag grundsätzlich von der Zielstellung her richtig sein, kann aber mit einem Sonderzerlegungsmaßstab unmöglich erreicht werden. Stellen Sie sich vor, jemand setzt Ihnen einen 150 Meter hohen Windturm vor die Terrasse, dann nützt es oder hilft es Ihnen und tröstet Sie vergleichsweise wenig, dass vielleicht in der Gemeindekasse ein paar Euro mehr landen oder auch nicht. Auch wenn man sich von der Sicht des Bürgers löst und auf die Gemeinde schaut, dann bringt auch dort diese Regelung unter dem Strich praktisch nichts. Denn typischerweise liegen die Windkraftanlagen in Gemeinden mit sehr niedrigem Gewerbesteuerertrag und auch mit sehr niedrigen Hebesätzen, so dass die zusätzlichen Steuereinnahmen zu einem ganz großen Teil letztlich wieder durch gegenläufige Kürzungen im kommunalen Finanzausgleich aufgezehrt werden. Das haben mittlerweile auch die kleinen Kommunen im ländlichen Raum verstanden, und dementsprechend groß ist jetzt die Enttäuschung über die bestehende Regelung und entsprechend groß auch die Ernüchterung.

Der Vorschlag, der jetzt von Seiten des Bundesrats eingebracht worden ist, wird dabei auch im Detail keine Verbesserung bringen. Denn Windkraftanlagenunternehmen sind meist, sofern sie Betreiber sind, nur an einem Anlagenstandort und in einer Gemeinde vertreten. Das liegt einfach an der Beteiligungsstruktur in dem Bereich und der Finanzierungsstruktur. Und bei einer Standortgemeinde gibt es dann auch zwischen den Standortgemeinden nichts aufzuteilen. In den wenigen Fällen, wo es dann doch Windkraftanlagenbetreiber gibt, die in mehreren Gemeinden Standorte unterhalten, da kann man dann immer



ein Beispiel finden, wo mal der bestehende Sonderzerlegungsmaßstab ist und mal der Sonderzerlegungsmaßstab günstiger ist, der nun vom Bundesrat vorgeschlagen wird. Insofern kann man auch da keine Gerechtigkeitslücken in irgendeiner Form schließen.

Richtig ärgerlich aus Sicht des Städtetages ist aber vor allem, dass mit der Einführung dieses neuen Sonderzerlegungsmaßstabs auch klammheimlich die Übergangsregelung wieder gestrichen worden ist, die mit Einführung des bestehenden Sonderzerlegungsmaßstabs geschaffen worden ist. Da finden wir, das kann man mit den Städten an dieser Stelle so einfach nicht machen. Die Regelung einer Übergangsregelung war neben der klaren Beschränkung auf 100 Prozent reine Wind- und Solaranlagenbetreiber für uns maßgeblich dafür, dass wir seinerzeit diesen Sonderzerlegungsmaßstab zähneknirschend akzeptiert haben. Ich denke, hier dürfen wir auch zu Recht jetzt einen Vertrauensschutz erwarten, dass diese Praxis auch weitergelebt wird.

Die Vorschläge, die jetzt auf dem Tisch liegen, zielen, und so ähnlich hat es ja auch Herr Eigenthaler bereits dargelegt, unseres Erachtens nicht mehr darauf ab, hier noch mal im Detail eine bessere Verteilung erreichen zu wollen. Vielmehr geht es jetzt darum, den allgemeinen Sonderzerlegungsmaßstab Arbeitslöhne weiter auszuhöhlen und sozusagen immer mehr zu einer beliebig gestaltbaren Verhandlungsmasse im Streit um die Verteilung von Finanzmitteln zu machen. Es geht hier also um ein „zerfließendes“ Zerlegungsrecht, wie das Herr Eigenthaler bereits genannt hat. Daher bitten wir sehr nachdrücklich, diesen Vorschlag der Länder nicht zu unterstützen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Ich habe keine weiteren Fragen von den Fraktionen gemeldet bekommen. Wir sind auch zeitlich am Ende unserer Anhörung. Ich bedanke mich bei allen Beteiligten und wünsche unseren Sachverständigen einen guten Heimweg und allen anderen noch gute Sitzungen und Beratungen.

Schluss: 16.02 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende

An die  
Vorsitzende des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages  
Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Charlottenstraße 42  
10117 Berlin  
T +49 30 288789-20  
F +49 30 288789-29  
amcham-berlin@amcham.de  
www.amcham.de

Per email: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

22. Juni 2015

**Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der  
Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung  
an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher  
Vorschriften**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem o. g. Gesetzentwurf danken wir Ihnen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit beschränken sich unsere Anmerkungen auf die aus Sicht unserer Mitgliedsunternehmen bedeutsamsten Regelungen bzw. Vorschläge.

**Änderung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG (Artikel 2 Nr. 6)**

Gemäß der Gesetzesbegründung zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz sollten durch die Konzernklausel alle Umstrukturierungen, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze zu 100 Prozent eine einzelne Person oder Gesellschaft steht, von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen werden.

Die Neufassung trägt diesem Gesetzeszweck Rechnung, da hiernach von der Konzernklausel auch solche konzerninternen Restrukturierungen erfasst werden, bei denen die Konzernobergesellschaft (etwa als aufnehmende Gesellschaft im Rahmen der Verschmelzung einer nachgeordneten Konzerngesellschaft) beteiligt ist. Entsprechend ist die im Kabinettsentwurf vorgesehene Neuformulierung der Konzernklausel sachgerecht und zu begrüßen, da sie die Regelung mit Blick auf deren Zweck wesentlich zielgenauer macht.

Ferner ist zu begrüßen, dass die zielgenauere Neufassung rückwirkend ab Geltung des § 8c KStG idF. Wachstumsbeschleunigungsgesetz angewendet werden soll und somit die Erreichung des gesetzgeberischen Zwecks der Regelung ab dem Zeitpunkt der Einführung der Konzernklausel verbessert wird.

Auch nach der vorgesehenen Änderung erweist sich die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG allerdings insofern als restriktiv, als zwar bereits der Erwerb einer mehr als 50 prozentigen Beteiligung an einer Verlustgesellschaft zum Untergang sämtlicher Verluste führen kann, die Anwendung der Konzernklausel jedoch ausnahmslos eine 100 prozentige Beteiligung erfordert, so dass das Bestehen selbst kleinster Fremdbeteiligungen einschließlich von Mitarbeiterbeteiligungen an jeweils relevanten Gesellschaften eines Konzerns bereits dazu führt, dass die Konzernklausel insgesamt nicht zur Anwendung gelangt. Aus Sicht der Praxis wäre u. E. eine geringfügige Absenkung des notwendigen Beteiligungsumfangs sinnvoll, etwa eine solche auf 95 Prozent statt 100 Prozent.

Wir regen zudem die Erstreckung der sog. „Stille-Reserven-Klausel“ (§ 8c Abs. 1 Satz 6 KStG) auf Organschaftsfälle an. Insofern stellt sich typischerweise das Problem, dass etwaige Verluste des Organkreises steuerlich allein dem Organträger zugerechnet werden, stille Reserven des Organkreises jedoch regelmäßig auf Ebene der Organgesellschaft(en) gebildet werden, obgleich die Realisierung dieser stillen Reserven auf Ebene des Organträgers besteuert wird. Entsprechend dem in Tz. 9 des BMF-Schreibens zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. vom 16.4.1999 zum Ausdruck kommenden Transparenzgedanken wäre es daher sachgerecht, stille Reserven einer Organgesellschaft zur Vermeidung der Benachteiligung steuerlicher Organschaften für Zwecke des § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG bei dem jeweiligen Organträger zu berücksichtigen.

### **Regelungsvorschlag zu hybriden Gestaltungen**

In der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 19.12.2014 erklärte die Bundesregierung, dass im Rahmen einer Bund-/Länder-Arbeitsgruppe erörtert werden soll, wie die in 2015 vorliegenden Ergebnisse des BEPS-Projektes der OECD in deutsches Recht umgesetzt werden können. Wenngleich der vorliegende Gesetzentwurf insofern noch keine Vorschläge enthält, möchten wir mit Blick auf den vom Bundesrat wiederholt geäußerten Wunsch zur zeitnahen Umsetzung der OECD-Empfehlungen (zuletzt BR-Drs. 121/15 (B), Ziffer 2.c), insbesondere derjenigen zu hybriden Gestaltungen, folgendes anmerken:

Der Versuch der OECD, die internationalen Maßnahmen gegen unerwünschte Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen im Rahmen des BEPS-Projektes zu koordinieren und somit die Inkonsistenzen der insofern erforderlichen unilateralen Regelungen zu begrenzen, ist zu begrüßen. Auch liegt der auf OECD-Ebene (BEPS-Projekt Action Item 2, *Hybrid Mismatches*) entwickelte Gedanke, aus der inkongruenten Behandlung von Zahlungen bei Empfänger und Leistendem resultierende Steuerlastminderungen durch entsprechende Korrespondenzregelungen (sog. *Linking Rules*) zu bekämpfen, nahe.

Allerdings dürfte diese grenzüberschreitende Verzahnung in der Praxis nur außerordentlich schwierig ohne Kollateralschäden umzusetzen sein. *Linking Rules* führen dazu, dass steuerliche Rechtsfolgen im Inland von der Behandlung desselben Geschäftsvorfalles im Ausland abhängen. Wer beurteilen will, wie einzelne grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle im jeweils anderen Land steuerlich behandelt werden, muss das Steuerrecht dieses Staates kennen oder sich externen Rat einholen.

Wird der Anwendungsbereich der *Linking Rules* nicht eng begrenzt, entsteht für die Steuerpflichtigen bei der Vielzahl der in internationalen Unternehmensgruppen anfallenden grenzüberschreitenden Zahlungen und angesichts der Vielzahl der in Betracht kommenden Steuerregime ein enormer Überwachungs- bzw. Prüfungsaufwand. Zudem würden durch die Einführung von *Linking Rules* Zweifelsfragen und Rechtsunsicherheiten des ausländischen Steuerrechts in das deutsche Steuerrecht „importiert“ – eine kaum zu bewältigende Herausforderung für inländische Steuerpflichtige, Finanzverwaltung und Richterschaft. Ferner wäre bei einer Umsetzung des derzeit vorliegenden OECD-Vorschlags mit erheblichen Doppelbesteuerungsgefahren zu rechnen.

Die o. g. Aspekte sollten bei der Formulierung etwaiger *Linking Rules* berücksichtigt werden, um die hieraus erwachsenden Probleme zu minimieren.

Wegen der großen Bedeutung der Umsetzung der OECD-Vorschläge für die grenzüberschreitend tätigen inländischen Steuerpflichtigen wäre zudem wünschenswert, dass Vertreter der Unternehmenspraxis möglichst frühzeitig und umfassend Gelegenheit erhalten, sich zu den administrativen und wirtschaftlichen Folgen der entsprechenden Regelungsentwürfe zu äußern.

Für die Gelegenheit zur Stellungnahme dürfen wir uns nochmals bedanken.

Mit freundlichen Grüßen



Felix Hierstetter  
Chair Tax Committee  
American Chamber of Commerce in Germany e.V.

# DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

## DER PRÄSIDENT

Frau  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Ingrid Arndt-Brauer  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages  
RiBFH Jürgen Brandt  
Tel. 089-9231-288  
Fax 03212-1122823 (Handy 0177-77 69 721)  
E-Mail [juerbrandt@web.de](mailto:juerbrandt@web.de)

Geschäftsstelle  
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Köln, den 26. Juni 2015

Per Mail

### **Stellungnahme**

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

#### **zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung "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- Drucksache 18/4902 -**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages sind Ausführungen zu folgenden Gegenständen des Gesetzgebungsverfahrens veranlasst:

- A. Änderungen im Umwandlungssteuerrecht
- B. Änderung des § 7g EStG
- C. Vorhaben zur Neuregelung der Gewerbesteuererlegung im Zusammenhang mit gewerblichen Einkünften aus Leistungen erneuerbarer Energien
- D. Zentralisierung des Forderungsmanagements

## A. Änderungen im Umwandlungssteuerrecht (§§ 20 ff. UmStG)

### I. Rechtsgrundlagen und Motive des Vorschlags

Mit seinem Vorschlag zur Änderung der §§ 20 ff. des Umwandlungssteuergesetzes (Artikel 4 Nr. 1 ff des Gesetzentwurfs) greift der Gesetzgeber das bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Zollkodexanpassungsgesetz diskutierte Anliegen des Bundesrates wie auch den Auftrag im Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD auf, zu verhindern, dass im Umwandlungssteuerrecht **Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig** steuerfrei gestaltet werden können.

#### 1. Eckpunkte des im Verfahren zum Zollkodexanpassungsgesetzes diskutierten (früheren) Vorschlags

a) Zur Umsetzung der vorbezeichneten Anliegen war im Rahmen der Beratungen zum Zollkodexanpassungsgesetz diskutiert worden, einen Vermögenstransfer im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts **nur dann ohne Realisierung der** in dem übertragenen Vermögen ruhenden **stillen Reserven** anzunehmen, wenn im Zuge der Umwandlung Vermögen **gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder ohne Gegenleistung übertragen** wird. Denn nur dann sei gewährleistet, dass das unternehmerische Engagement durch den übernehmenden Rechtsträger fortgeführt werde. Werde eine monetäre Gegenleistung für die Vermögensübertragung erbracht, müsse es beim Grundsatz der Reservenrealisation bleiben, da sich der Vorgang dann als allgemein steuerpflichtiger Umsatzakt darstelle. Dementsprechend hatte der Gesetzesvorschlag in Anlehnung an die Umwandlungstatbestände der §§ 3 ff. und 11 ff. UmwStG vorgesehen, dass

- in § 20 Absatz 2 UmwStG für Einbringungsfälle mit Zuzahlung eine Buchwertfortführung oder einen Zwischenwertansatz nur dann möglich sein sollte, wenn die **Zuzahlung einen Betrag von 10 v. H. des Buchwertes der eingebrachten Anteile nicht überschreitet** (Die Grenze orientierte sich hierbei an Regelungen des Umwandlungsgesetzes ---§ 54 Ab-

satz 3 des Umwandlungsgesetzes-- und der Fusionsrichtlinie --Artikel 2 Buchstabe e der Fusionsrichtlinie--),

- in § 21 Absatz 1 UmwStG bei einem **qualifizierten Anteilstausch mit einer sonstigen Gegenleistung** die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert angesetzt werden sollten und
- in § 24 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ausdrücklich von einer Aufdeckung stiller Reserven bei **Einbringung gegen finanzielle Gegenleistung** auszugehen sein sollte, nachdem der BFH mit Urteil vom 18. 9. 2013 X R 42/10 eine solche Gegenleistung nicht als Hindernis für die Fortführung der Buchwerte angesehen hatte.

b) Der Deutsche Finanzgerichtstag hat zu diesem früheren –nicht Gesetz gewordenen- Vorschlag und der Bezugnahme seiner Begründung auf den Willen des Gesetzgebers zu einer konsequenten Übernahme der Grundsätze zu den §§ 3 ff UmwStG in den Bereich der Einbringungsfälle in der Anhörung zum Entwurf des Zollkodexanpassungsgesetzes keinen Anlass zu Einwendungen aus Rechtsgründen gesehen.

## **2. Abgeschwächte erneute Einbringung des Vorhabens mit den Regelungen nach Maßgabe des Art. 4 Nr. 1 ff des Protokollerklärungsgesetzes**

Der Gesetzentwurf hält dem Grundsatz nach an dem Anliegen fest, die nach dem geltenden Umwandlungssteuerrecht bestehende Möglichkeit zur steuerneutralen Einbringung bei Zuzahlungen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens --zur Vermeidung von (Einbringungs-) Fällen wie dem sog. Porsche-Deal mit einer Zuzahlung in Milliardenhöhe und gleichwohl nicht eintretender Realisation stiller Reserven—einzuschränken.

Allerdings lässt er eine steuerneutrale Einbringung bei Zuzahlungen zu, wenn diese (und andere Gegenleistungen) die Grenze von 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 300.000 € nicht übersteigen.

## **II. Bewertung des Änderungsvorhabens**

Die gegen den Vorschlag unter Hinweis auf die Steuersystematik des Umwandlungssteuerrechts erhobenen Einwendungen stehen im Zusammenhang mit den kontroversen Diskussio-

nen über die Behandlung von Einbringungen zwischen Vertretern der sog. Einheits- und der sog. Trennungstheorie.

## 1. Grundlagen

Wird ein Einzelwirtschaftsgut des Betriebs- oder Privatvermögens übertragen, liegt das Entgelt jedoch unter dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts, handelt es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang. Zur Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungsvorgänge kann traditionell auf die Einheitstheorie (Nettomethode) oder die (strenge) Trennungstheorie (Bruttomethode) zurückgegriffen werden.<sup>1</sup> In Anwendung der Einheitstheorie wird ein einheitlich zu behandelnder – entgeltlicher oder unentgeltlicher – Übertragungsvorgang angenommen. Dabei stellt man auf den Vermögenssaldo zwischen dem im Zuge der Übertragung erzielten Kaufpreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts ab: Im Fall eines positiven Vermögenssaldo liegt ein entgeltliches Geschäft vor, im Fall eines ausgeglichenen oder negativen Vermögenssaldo ein unentgeltliches Geschäft. Die **Einheitstheorie** wird insbesondere bei der Übertragung von **Sachgesamtheiten** (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile), z.B. im Wege der Umwandlung oder nach § 6 Abs. 3 EStG, zur Anwendung gebracht.<sup>2</sup> Dies gilt – wie der BFH<sup>3</sup> erst kürzlich entschieden hat – auch für die **Einbringung** strukturierter betrieblicher Einheiten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG **gegen Gewährung eines Mischentgelts aus Gesellschaftsrechten und einer sonstigen Gegenleistung**.

## 2. Würdigung der Motive des Gesetzgebers

a) Mit dem Gesetzesvorschlag bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass die typisierende Annahme, Zuzahlungen änderten grundsätzlich nichts an der Würdigung des Einbringungs Vorgangs als „im Wesentlichen auf die Einbringung gegen Gesellschaftsrechte“ gerichteter steuerneutraler Vorgang, dann ihre Grenze finden muss, wenn die Zahlungen nicht nur den Charakter eines bloßen „Spitzenausgleichs“ haben, sondern erkennbar wesentliches Motiv für den Einbringungs Vorgang sind.

Denn dann stellt sich das Streben nach einem grundsätzlich ertragsteuerlich unter Ansatz aufzudeckender stiller Reserven zu erfassenden Veräußerungsgewinn als bestimmend dar, hinter

<sup>1</sup> Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6 Rn. 1453; Stein/Stein, FR 2013, 156.

<sup>2</sup> Vgl. etwa BFH-Urteil vom 10. 7. 1986 – IV R 12/81, BStBl II 1986, 811.

<sup>3</sup> BFH-Urteil vom 18. 9. 2013 – X R 42/10, DStR 2013, 2380.

dem der mit der Einbringung –auch- verfolgte Erwerb von Gesellschafterrechten als umwandlungsteuerrechtlicher Rechtfertigungsgrund für die Ausnahme von der Steuerbarkeit stiller Reserven zurücktritt.

b) Auf dieser Grundlage ist die Absicht des Gesetzgebers, die Möglichkeit steuerneutraler Einbringungen bei Zuzahlungen ab einer bestimmten Höhe einzuschränken, Ausdruck des ihm zukommenden Gestaltungsspielraums.

Dafür kann insbesondere auch die Fusionsrichtlinie und das Umwandlungsgesetz in Bezug genommen werden, die Zuzahlungen nur im Umfang von bis zu 10% anerkennen. Diese Grenze bei 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Vermögens bis zur Höchstgrenze von 300 000 € ansetzen zu wollen, ist vor diesem Hintergrund jedenfalls eine mittelstandsfreundliche Gestaltung jenseits dieser –aus steuersystematischen Gründen möglicherweise (zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen) vorzugswürdigeren engeren Wertbestimmungen in der Fusionsrichtlinie und dem Umwandlungsrecht.

### **III. Rückwirkendes Inkrafttreten?**

Nach § 27 Abs. 14 UmwStG sollen die dargestellten Änderungen des UmwStG erstmals auf Umwandlungen angewendet werden, wenn der Umwandlungsbeschluss nach dem 31. Dezember 2014 erfolgt ist oder der Einbringungsvertrag nach dem 31. Dezember 2014 abgeschlossen wurde. Da nach der Rechtsprechung des BVerfG ertragsteuerliche Gesetzesänderungen innerhalb eines Veranlagungszeitraums mit Blick auf den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (rückwirkend) zulässig sind, dürften Vertrauensschutzgesichtspunkte einer Anwendung der Neuregelungen auf Umwandlungsvorgänge ab dem Jahr 2015 nicht entgegenstehen.

### **B. Änderung des § 7g EStG (Artikel 1 Nr. 4 des Gesetzentwurfs)**

Der Gesetzentwurf will das Erfordernis in § 7g EStG, für den Anspruch auf den Investitionsabzugsbetrag die Investitionsabsicht darzulegen sowie das begünstigte Wirtschaftsgut seiner Funktion nach zu benennen, im Interesse einer Vereinfachung dieser Vorschrift streichen.

Die Vorschrift wird damit hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbegünstigung im Ergebnis voraussetzungslos, weil sie nicht mehr die Konkretisierung des jeweils anzuschaffenden Wirtschaftsguts, sondern nur die Ankündigung der Beschaffung

„irgendeines“ Wirtschaftsguts verlangt und damit eine Verifizierung des Investitionsvorhabens nicht mehr fordert.

Auf dieser Grundlage verschafft die Neufassung Steuerpflichtigen wirtschaftlich die Möglichkeit einer Steuerstundung allein mit der Behauptung einer nicht näher zu erläuternden Absicht zur Beschaffung eines Wirtschaftsguts, so dass auf diesem Wege auch ohne Nachweis der Voraussetzungen gemäß § 220 AO eine Stundung für Steuerpflichtige --mit einem Betrieb oder der Absicht einer Betriebseröffnung—auf einfache Weise erreichbar wird.

Die damit offenkundige Gefahr einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen wird insbesondere bei insolvenzgefährdeten Unternehmen kaum durch die Verzinsung von 6 Prozent begrenzt, so dass von der Neuregelung aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages abgesehen werden sollte.

### **C. Besondere Regelung für die Gewerbesteuerzerlegung bei EE-Anlagen (BR-Stellungnahme Ziffer 13: § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG)**

Der Bundesrat schlägt eine besondere Regelung für die Gewerbesteuerzerlegung bei Anlagen zur Erzeugung von Strom sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie (EE-Anlagen) vor. Bisher erfolgt die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags bei Betrieben, die ausschließlich die oben genannten EE-Anlagen betreiben, zu 30 % nach Arbeitslöhnen und zu 70 % nach dem Buchwert des Sachanlagevermögens. Für Solaranlagen gilt eine Übergangsregel, nach der es für Altanlagen noch 10 Jahre bei der ausschließlichen Zerlegung nach Arbeitslöhnen bleibt.

Der Bundesrat schlägt vor, für die Zerlegung als Maßstab an Stelle des Buchwertes des Sachanlagevermögens künftig die installierte Leistung im Sinne des EEG zu nehmen und ihn auch auf alle Betreibergesellschaften anzuwenden, die „fast ausschließlich“ entsprechende Leistungen erbringen.

Aus der Sicht des Finanzgerichtstages ist darauf hinzuweisen, dass sich der bisher an den gezahlten Arbeitslöhnen in den Betriebsstätten berücksichtigte Zerlegungsmaßstab wie auch der

ausnahmsweise –bei Energieversorgern- berücksichtigte Maßstab nach Umsätzen und Betriebsvermögen bewährt hat. Vor diesem Hintergrund begründet der vorgeschlagene Maßstab „installierte Leistung“ und die damit intendierte branchenspezifische Ausrichtung der Zerlegung die Gefahr, dass die Administration des Gewerbesteuerrechts unnötig verkompliziert wird und zu Verteilungskonflikten zwischen den Kommunen führt, ohne dass mit dem Paradigmenwechsel eine sichere verlässliche Beurteilung des erwartbaren Anteils an der Gewerbesteuer für die Kommunen verbunden wäre.

Vor diesem Hintergrund ist eine Beibehaltung der bisherigen Grundlagen für die Zerlegung vorzuziehen.

#### **D. Zentralisierung des Forderungsmanagements (BR-Stellungnahme Ziffer 22: § 2 Abs. 3 FVG)**

Die zwischen Bundesrat und Bundesregierung kontrovers diskutierte Frage, ob die gemeinsam angestrebte Optimierung des Forderungsmanagements durch andere Landesfinanzbehörden im Wege der Änderung des § 2 Abs. 3 FVG (so der Bundesrat) oder des § 249 Abs. 1 AO (so die Bundesregierung) gesetzlich zu regeln ist, ist mit Blick auf die Regelungen der AO zum Erhebungsverfahren und die darauf bezogenen Zuständigkeitsregelungen der AO (u.a. §249 AO) eher im Sinne der Antwort der Bundesregierung zu beantworten.

*Jürgen Brandt*

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Hg/Ze  
Tel.: +49 30 240087-36  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

25. Juni 2015

**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-Drucksache 18/4902**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem oben bezeichneten Gesetzentwurf bedanken wir uns.

Wir begrüßen ausdrücklich die vorgesehene Anpassung der Konzernklausel in § 8c Abs. 1 KStG. Die Änderungen werden die Vorschrift für die Praxis besser handhabbar machen.

Kritisch sehen wir dagegen die vorgesehenen Änderungen im Umwandlungssteuergesetz. Die Begründung, es müssten Gesetzeslücken geschlossen werden, findet aus einer steuersystematischen Perspektive keine Unterstützung. Sie würden jedoch Umstrukturierungen verkomplizieren und weisen zahlreiche neue Umsetzungsfragen auf. Wir plädieren daher dafür, die vorgesehenen Änderungen noch einmal kritisch zu überprüfen. Auf keinen Fall sollten sie mit der geplanten Rückwirkung umgesetzt werden; dies wäre aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer verfassungsrechtlich sehr bedenklich.

Abschließend erlauben wir uns noch eine Anmerkung zu § 50i EStG, die über das aktuelle Reformvorhaben hinausgeht. Aufgrund der hohen Relevanz auch für den mittelständischen Unternehmer weisen wir auf die dringende Notwendigkeit hin, in diesem Bereich für Rechts- und Anwendungsklarheit zu sorgen. Dies kann nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer nur auf gesetzlichem Wege erfolgen; eine Regelung über Verwaltungsanweisungen reicht an dieser Stelle nicht aus.

Mit freundlichen Grüßen  
i. A.

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Leiterin Steuerrecht und Rechnungslegung

Anlage



**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer zum**  
**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokoll-**  
**erklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgaben-**  
**ordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung**  
**weiterer steuerlicher Vorschriften**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

25. Juni 2015

## Gesetzesentwurf der Bundesregierung

### Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

#### Zu Nr. 4 – § 7g Abs. 1 bis 4 EStG: Verzicht auf die Funktionsbezeichnung bei der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags

→ **Petition: Bei der Datenübermittlung durch Datenfernübertragung ist darauf zu achten, nicht neue bürokratische Hürden zu errichten.**

Im Rahmen des Investitionsabzugsbetrags soll zukünftig darauf verzichtet werden können, ein anzuschaffendes oder herzustellendes Wirtschaftsgut nach seiner Funktion genau zu benennen. Diese Anforderung war in der Vergangenheit immer streitanfällig, wenn es darum ging, wie exakt die Funktionsbezeichnung zu sein hatte. Zudem hat sie die Betriebe in ihrer Flexibilität beeinträchtigt, weil ein einmal gebildeter Abzugsbetrag bei einer Änderung in den betrieblichen Verhältnissen, z. B. bei einem überraschenden Ersatzbedarf, nicht umgewidmet werden konnte. Vor diesem Hintergrund begrüßen wir den Verzicht auf die Funktionsbezeichnung.

Weiterhin ist vorgesehen, dass die Abzugsbeträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden müssen. Hierdurch sollen die Überwachung und Bearbeitung der beanspruchten Investitionsabzugsbeträge durch die Finanzverwaltung ermöglicht und Fehler bei der Anwendung der Vorschrift vermieden werden. Wir regen an dieser Stelle im Sinne des Bürokratieabbaus an, für die Datenübermittlung nicht ein neues gesondertes elektronisches Formular zu schaffen, sondern die Datenerfassung in bestehende Formulare zu integrieren.

#### Zu Nr. 6 – § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG:

→ **Petition: Es ist zu beachten, dass ein Steuerpflichtiger nur an Recht und Gesetz gebunden sein kann, nicht aber an einer Verwaltungsauffassung. Eine Vermischung der Kompetenzen von Legislative und Exekutive ist zu vermeiden.**

Mit der vorgesehenen Änderung sollen laut der Begründung zum Gesetzentwurf die Kreditinstitute dazu verpflichtet werden, als Organe der Steuererhebung die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung hinsichtlich des Kapitalertragsteuereinbehalts einheitlich anzuwenden.

Zwar ist der Wunsch der Finanzverwaltung nach einer einheitlichen Rechtsanwendung nachvollziehbar. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob die Befolgung einer Verwaltungsauffassung in der hier vorliegenden Form gesetzlich vorgeschrieben werden kann. Nach dieser Formulierung müsste der zum Kapitalertragsteuerabzug Verpflichtete bei einer geänderten Verwaltungsauffassung auch diese wieder genauso umsetzen.

Er wäre dem Gesetz nur noch mittelbar, direkt dagegen der Verwaltungsauffassung verpflichtet. Der Gesetzgeber entzieht sich hier der Verantwortung, die Rechtslage im Gesetz zu definieren. Ein allgemeiner Verweis auf die Rechtsauffassung der Verwaltung bedeutet letztlich eine Vermischung der Kompetenzen von Legislative und Exekutive. Dies halten wir für rechtsstaatlich sehr bedenklich.

Betroffen von der Vorschrift wären nicht nur Kreditinstitute, auf welche die Begründung Bezug nimmt, sondern auch Kapitalgesellschaften, die Dividenden an ihre Anteilseigner ausschütten. Ihnen wäre es zukünftig versagt, einer eigenen abweichenden Rechtsauffassung zu folgen; sie würden dazu vielmehr auf den Rechtsweg verwiesen. Dies könnte zu einer Zunahme der Zahl von Rechtsbehelfen und Finanzgerichtsverfahren führen.

Soweit ein entsprechendes Verfahren auch im Rahmen einer für die Zukunft diskutierten möglichen Selbstveranlagung verlangt würde, hat sich die Bundessteuerberaterkammer entschieden dagegen ausgesprochen und betont, der Steuerpflichtige sei an Recht und Gesetz, nicht aber an eine Verwaltungsauffassung gebunden.

Aus den genannten Gründen halten wir die geplante Regelung zumindest in der vorliegenden Fassung für nicht geeignet.

## **Zu Artikel 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

### **Zu Nr. 6 – § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG: Neuregelung des schädlichen Beteiligungserwerbs bei konzerninternen Umstrukturierungen**

→ **Petitum: Wir regen an, statt auf „Personenhandelsgesellschaften“ auf „Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bzw. § 15 Abs. 3 EStG“ zu verweisen.**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich, dass der Vorschlag des Bundesrates zur Anpassung der Konzernklausel nunmehr aufgegriffen wird. Die vorgeschlagene Änderung sorgt dafür, dass konzerninterne Umstrukturierungen, in denen die Beteiligungsverhältnisse sich faktisch nicht ändern, ohne steuerliche Nachteile vollzogen werden können. Positiv ist auch, dass die Änderung bereits rückwirkend auf Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden sein soll.

Um in der Konzernklausel nicht auch nach der Neufassung noch unbeabsichtigte Einschränkungen vorzunehmen, sollte jedoch geprüft werden, ob statt des Verweises auf „Personenhandelsgesellschaften“ nicht besser auf „Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bzw. § 15 Abs. 3 EStG“ verwiesen werden sollte. Damit würde sichergestellt, dass auch gewerbliche Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder ausländische Personengesellschaften von der Norm erfasst werden.

## **Zu Artikel 4: Änderung des Umwandlungssteuergesetzes**

### **Zu Nrn. 1 bis 4 – §§ 20 bis 24 UmwStG: Begrenzung der Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung zum Buchwert**

**→ Petition: Die bestehende Steuersystematik des Umwandlungssteuerrechts sollte nicht aus fiskalischen Erwägungen durchbrochen werden. Die beabsichtigten Änderungen sollten daher noch einmal sehr kritisch überdacht werden.**

Der Gesetzentwurf spricht davon, Lücken im Umwandlungssteuergesetz zu schließen. Das Gesetz sei in einzelnen Punkten nicht folgerichtig ausgestaltet. Es solle verhindert werden, „dass im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können“. Aus einer steuersystematischen Perspektive findet diese Sichtweise jedoch keine Unterstützung.

Die steuerneutrale Behandlung der Einbringung bedeutet in aller Regel keinen Steuerverzicht. Der Einbringende erhält als Gegenleistung neue Anteile, die einen Ersatz für die stillen Reserven im Einbringungsgegenstand bilden. Die neuen Anteile und damit die stillen Reserven sind entweder im Betriebsvermögen des Einbringenden oder im Privatvermögen nach § 17 EStG steuerverstrickt.

Bei der Gewährung von Zusatzleistungen neben den neuen Anteilen ist das eingebrachte Vermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen, wenn dieser gemeine Wert den Buchwert des Sacheinlagegegenstandes übersteigt. Die in der Gewährung der anderen Wirtschaftsgüter liegende Vergütung ist von den Anschaffungskosten der neuen Anteile abzuziehen. Zwar kommt es im Einbringungszeitpunkt zu keiner Besteuerung der stillen Reserven. Diese wird aber nachgeholt, wenn bei Aufdeckung der stillen Reserven aus den neuen Anteilen (z. B. bei Veräußerung) bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nur die geminderten Anschaffungskosten gegengerechnet werden. Es handelt sich damit nur um einen temporären Effekt.

Eine Steuerfreiheit liegt auch bei der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen damit nicht vor. Die Möglichkeit einer steuerneutralen sonstigen Gegenleistung bis zur Höhe des Buchwertes der eingebrachten Sachgesamtheit stellt vielmehr sicher, dass ein Anteilseigner das Vermögen, das er in eine Kapitalgesellschaft eingelegt hat, auch steuerfrei wieder aus dieser entnehmen kann.

Nach dem Gesetzentwurf soll gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG zukünftig eine Buchwertfortführung nur möglich sein, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

- a) 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder
- b) 300.000,00 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

Die Neuregelung wirft verschiedene Fragen wie z. B. die folgenden auf:

- Derzeit geht das UmwStG davon aus, dass die Anschaffungskosten nicht unter 0 € absinken können (ggf. Aufstockung des eingebrachten Vermögens auf einen Zwischenwert). Wäre der Wert der Zusatzleistung für die Einbringung höher als der Buchwert des eingebrachten Vermögens, könnte sonst keine vollständige Saldierung mit den Anschaffungskosten der neuen Anteile kommen; ein „Überhang“ würde zu einem Besteuerungsausfall führen. Anders als bisher kann es nach dem in der Gesetzesbegründung enthaltenen Rechenbeispiel zukünftig zu negativen Anschaffungskosten für die neuen Anteile kommen. Unklar ist, wie dies technisch abgewickelt werden soll.
- Die Änderung in § 24 UmwStG entspricht der in § 20 UmwStG. Bei Personengesellschaften ist dabei ungeklärt, wie sich die gewährten sonstigen Zuzahlungen auf die Kapitalkonten auswirken und ob die analoge Anwendung der Berechnungsmethodik zu negativen Kapitalkonten führen kann.
- Es entstehen Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der Zuordnung von Verbindlichkeiten, insbesondere bei Teilbetrieben. Ist eine Verbindlichkeit einem Teilbetrieb zuordenbar, ist sie ein unselbstständiger Teil der Sachgesamtheit. Ist sie es nicht, liegt eine sonstige Gegenleistung vor.

Da die vorgesehenen Änderungen einerseits aus steuersystematischen Gründen nicht geboten sind, andererseits eine Vielzahl neuer Probleme aufwerfen und Umstrukturierungsvorgänge deutlich erschweren werden, halten wir ihre Umsetzung für kritisch. Das Umwandlungssteuergesetz würde damit seinem Zweck, steuerliche Hürden gegen Umstrukturierungen zu vermeiden, weniger gut gerecht werden können.

#### **Zu Nr. 5 – § 27 Abs. 14 UmwStG: Anwendungszeitpunkt**

**→ Petitum: Sofern eine Änderung des Umwandlungssteuergesetzes vorgenommen wird, darf dies nicht rückwirkend geschehen.**

Die vorgesehene Neuregelung soll erstmals auf Umwandlungen angewendet werden, wenn der Umwandlungsbeschluss nach dem 31. Dezember 2014 erfolgt ist oder der Einbringungsvertrag nach dem 31. Dezember 2014 abgeschlossen wurde.

Wie bereits oben gezeigt, besteht – anders als in der Begründung zum Gesetzentwurf dargestellt – keine systemwidrige Rechtslage. Die herrschenden Grundsätze zur steuerneutralen Einbringung bei sonstigen Gegenleistungen gelten seit 1969. Auf dieses Recht darf der Steuerpflichtige so lange vertrauen, bis der Gesetzgeber eine andere Entscheidung getroffen hat. Dies geschieht mit der zweiten und dritten Lesung eines Gesetzes im Deutschen Bundestag.

Ein vorangegangenes gescheitertes Gesetzgebungsverfahren ändert an diesem Grundsatz u. E. nichts, so dass die vorgesehene Rückwirkung verfassungsrechtlich zumindest bedenklich erscheint. Bei einer Änderung, die grundsätzlich in die Systematik eines Gesetzes eingreift und diese letztlich für Teilbereiche aufhebt, sind aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer strenge Maßstäbe an den Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen anzulegen. Die Geltung solcher Änderungen darf daher frühestens mit der Verabschiedung durch den Deutschen Bundestag beginnen.

### **Zu Artikel 5: Änderung der Abgabenordnung**

#### **Zu Nrn. 1 und 2 – § 139c Abs. 5a Satz 4 AO: Wirtschaftsidentifikationsnummer**

→ **Petition: Bei der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer sollte der Berufsstand der Steuerberater frühzeitig einbezogen werden.**

An der Konzeption und praktischen Umsetzung der Wirtschaftsidentifikationsnummer wird seit Jahren gearbeitet. Es bleibt allerdings nach wie vor offen, wann mit der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer begonnen wird. Dabei ist klar, dass die Einführung einer solchen Nummer im Hinblick auf die zunehmende Automation der Verfahren zu Vereinfachungs- und Verbesserungsmöglichkeiten für alle am Besteuerungsverfahren Beteiligten führen muss.

Der Berufsstand der Steuerberater bietet die Einbringung seines Sachverständnisses in das Projekt der Einführung einer Wirtschaftsidentifikationsnummer an. Gegebenenfalls sollten die Prozesse in einem Pilotprojekt weiterentwickelt und geprüft werden. Dies hat sich bei anderen elektronischen Verfahren bewährt.

### **Zu Artikel 6: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes**

#### **Zu Nr. 3 – § 23 Abs. 13 GrEStG: Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand i. S. d. GrEStG**

→ **Petition: Rückwirkende Gesetzesänderungen sollten künftig vermieden werden. Wir begrüßen es, dass die Forderung der Bundessteuerberaterkammer erfüllt wurde und die geplante Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes nunmehr mit Verkündung in Kraft tritt.**

Der Gesetzgeber hat vorgeschlagen, das Grunderwerbsteuergesetz im Hinblick auf mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand zu ändern. In vergangenen Gesetzgebungsverfahren sollte diese Neuregelung stets auf das Jahr 2001 rückwirkend in Kraft treten. Dies wurde von der Bundessteuerberaterkammer stets angemahnt, da es eine verfassungsrechtlich unzulässige „echte“ Rückwirkung darstellen würde.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt es daher ausdrücklich, dass nunmehr die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes nicht mehr rückwirkend, sondern erst mit der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten soll.

### **Zu Artikel 7: Änderung des Bewertungsgesetzes**

#### **Zu Nrn. 3 und 5 – §§ 190 und 205 Abs. 8 bis 10 BewG: Ermittlung des Gebäudesachwertes**

→ **Petitum: Die geplanten Änderungen greifen nicht weit genug, um die sich aus dem geltenden Bewertungsgesetz ergebenden zu hohen Immobilienwerte sachgerecht anzupassen und sollten daher erweitert werden.**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Bestrebungen, das Bewertungsgesetz dahingehend zu modifizieren, dass eine relationsgerechte Erfassung von Grundbesitz auf der Bewertungsebene sichergestellt wird. Die vorgeschlagenen Änderungen zu §§ 190 und 205 Abs. 9 sowie zu den Anlagen 22, 24 und 25 BewG stellen insgesamt eine Verbesserung der Immobilienbewertung durch das Sachwertverfahren dar und sind ein Schritt in die richtige Richtung.

Wesentliche Problematiken, die erheblichen Einfluss auf die Höhe der Immobilienwerte haben, bleiben aber bestehen.

Hierzu zählt u. a. die Tatsache, dass die Gutachterausschüsse wohl auch zukünftig keine oder nur selten Sachwertfaktoren ausweisen werden. Im Rahmen der Verkehrswertermittlung müssen daher die Wertzahlen für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte und sonstige bebaute Grundstücke der Anlage 25 BewG entnommen werden. Das führt in der Praxis dazu, dass der so ermittelte vorläufige Sachwert regional unterschiedlich zu zufällig akzeptablen oder zu zufällig erheblich vom Verkehrswert abweichenden Immobilienwerten führt.

Eine große Herausforderung wird die Einstufung des Gebäudestandards (siehe Anlage zum BewG unter III. Beschreibung des Gebäudestandards) im jeweiligen Bewertungsfall sowohl für Finanzbehördenmitarbeiter als auch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in der täglichen Praxis werden.

Dies hat zur Folge, dass der jeweilige Standard stets anhand der entsprechenden Einzelkomponenten individuell zu bestimmen ist. Insbesondere für die Gebäudetypen 5.2 bis 17.4 wird es für diejenigen, die keine bautechnische Ausbildung oder entsprechende langjährige Erfahrungen haben und die zudem keine Außen- und Innenbesichtigung durchführen, nur mit immensem Aufwand möglich sein, diese Standardstufen mit der notwendigen und geforderten Genauigkeit zu ermitteln.

Denn derartige Ausführungen sind i. d. R. nicht dem jeweiligen Bauantrag zu entnehmen oder bei Mitarbeitern der Baubehörden oder der Gutachterausschüsse zu erfragen. Auch für Sachverständige ist es in der Praxis der Verkehrswertermittlung kaum möglich, diese Standardstufen ohne Ortsbesichtigung allein anhand von Bauunterlagen oder nach Angaben von Dritten zu bestimmen.

Kritisch bleibt nach wie vor der Zustand, dass bei Grundstücken mit älteren Gebäuden die Anwendung des Sachwertverfahrens regelmäßig zur Überbewertung führt. Hier ist es in der Regel günstiger ein Verkehrswertgutachten durch einen Sachverständigen erstellen zu lassen, um den niedrigen gemeinen Wert nach § 198 BewG nachzuweisen. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften sehen Mindest-Restgebäudewerte in allen Fällen vor. Auch in den Fällen, in denen das Gebäude abrisssreif ist. Nur bei bestehender Abbruchverpflichtung (vorliegendes Schriftstück) kann man lt. § 190 Abs. 4 BewG-E von der tatsächlichen Nutzungsdauer ausgehen. Bauschäden, unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen oder der Reparaturstau bleiben steuerlich unberücksichtigt.

## Stellungnahme des Bundesrates

### Zu Nr. 6 – § 10d Abs. 4 EStG: Einschränkung zur Verjährung von Verlustfeststellungen

→ **Petition: Auf eine verfahrensrechtliche Änderung sollte derzeit verzichtet werden. Sofern Änderungen für erforderlich gehalten werden, könnten sie Aufnahme in das geplante Verfahrensrechtsmodernisierungsgesetz finden.**

In dem fraglichen Urteil hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals festzusetzen ist, wenn ein Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr erlassen werden kann. Relevanz entfaltet das Urteil in erster Linie für den Bereich der Antragsveranlagungen; der Anwendungsbereich erscheint daher grundsätzlich begrenzt.

Problematisch sieht die Finanzverwaltung das BFH-Urteil derzeit wohl vor allem vor dem Hintergrund, dass diese Rechtsprechung eine nachträgliche Geltendmachung von Werbungskosten für Aufwendungen für eine Erstausbildung oder ein Erststudium ermöglicht. Die Frage, ob Werbungskosten auch für eine Erstausbildung anerkannt werden müssen, liegt derzeit vor dem Bundesverfassungsgericht. Eine Änderung von § 10d Abs. 4 EStG würde bewirken, dass eine mögliche positive Entscheidung nur für die Zukunft bzw. nur für diejenigen Steuerpflichtigen wirkt, die eine Steuererklärung abgegeben und diese offen gehalten haben, nicht aber für (ehemalige) Studenten, die mangels Einkünften bisher keine Steuererklärung abgegeben haben.

Die Entscheidung über die steuerrechtliche Behandlung von Ausbildungskosten ist von grundsätzlicher Bedeutung. Auf verfahrensrechtliche Änderungen, die diese Auswirkungen von vornherein beschränken, sollte derzeit verzichtet werden.

### Zu Nr. 11 – § 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KStG: Ausdehnung der Rückstellung für Beitragsrückerstattungen um risikobasierte Komponenten für Lebensversicherungsunternehmen

→ **Petition: Konsequenzen aus der herrschenden Niedrigzinsphase sollten auch in anderen steuerrechtlichen Vorschriften gezogen werden, insbesondere beim Rechnungszinssatz für Pensionsrückstellungen in § 6a EStG.**

Der Bundesrat sieht die Notwendigkeit, die steuerliche Regelung zur Höhe der Rückstellung für Beitragsrückerstattungen bei Lebensversicherungen an geänderte aufsichtsrechtliche Vorgaben anzupassen. Derzeit kann in der Steuerbilanz ggf. nur ein niedrigerer Betrag für die Beitragsrückerstattung zurückgestellt werden als aufsichtsrechtlich zulässig wäre.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt grundsätzlich das Anliegen, eine sachgerechte Lösung für die steuerrechtlich zulässige Höhe von Rückstellungen zu finden. Wesentliches Ziel dabei sollte sein, dass es nicht zu einer Besteuerung von Scheingewinnen kommt, da dies eine Verletzung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips darstellen würde.

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass bereits seit Jahren eine schwerwiegende Problematik im Hinblick auf die Pensionsrückstellungen besteht. Der Bundesrat weist in seiner Begründung für seinen Vorschlag im Bereich der Lebensversicherungen selbst darauf hin, dass bereits seit 2010 nur niedrige Erträge aus Finanzanlagen erwirtschaftet werden können. Konsequenzen aus dieser voraussichtlich auch in Zukunft noch länger anhaltenden Niedrigzinsphase sollten zeitnah gezogen werden, indem z. B. der Rechnungszins für Pensionszusagen in § 6a EStG nach unten angepasst wird.

#### **Zu Nr. 14 – § 3 Abs. 6 S. 5 und 6 UStG: Überarbeitung der Regelungen zu den Reihengeschäften**

→ **Petitum: Wir regen an, das Thema Reihengeschäfte einem späteren Gesetzgebungsverfahren vorzubehalten, da die Bund-Länder-Arbeitsgruppe noch zu keinem Endergebnis gekommen ist. Die bereits seit 2014 vorliegenden Anregungen und Hinweise zu den Reihengeschäften der Bundessteuerberaterkammer sollten dann berücksichtigt werden.**

Grenzüberschreitende Lieferungen erfolgen im Wirtschaftsleben in großem Umfang im Rahmen von Reihengeschäften. Mehrere Unternehmer schließen Umsatzgeschäfte über den selben Gegenstand ab, und die Warenbewegung erfolgt in der Weise, dass der Liefergegenstand bei der Beförderung oder Versendung der Ware unmittelbar vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer gelangt.

Nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG ist in diesem Fall die Beförderung oder Versendung nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Nur diese sog. bewegte Lieferung kann als grenzüberschreitende Lieferung die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) oder einer steuerfreien Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) erfüllen. Die deutsche Regelung in § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG, die besagt, dass nur eine Lieferung die bewegte Lieferung sein kann, ist durch die Rechtsprechung des EuGH bestätigt worden (vgl. EuGH-Urteil vom 6. April 2006, Rs. C-245/4 – EMAG Handel Eder OHG, UR 2006, S. 342).

Seit dem Jahr 2012 herrscht bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Reihengeschäften eine große Rechtsunsicherheit, bei der Frage, welche Lieferung die bewegte Lieferung ist, wenn ein mittlerer Unternehmer in der Reihe die Ware befördert oder versendet. Es gibt diesbezüglich keine unionsrechtlichen Regelungen. Die Rechtsprechung des V. und XI. Senats, die EuGH-Rechtsprechung sowie die Auffassung der Finanzverwaltung widersprechen sich.

Die aktuellen BFH-Urteile vom 25. Februar 2015 (Az. XI R 15/14 und XI R 30/13) haben diesen Bereich erneut in die Diskussion gebracht. Im Verfahren (Az. XI R 15/14) hat das Gericht festgestellt, dass bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft, die erforderliche Zuordnung der bewegten Lieferung zu einer der beiden Lieferungen eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalls voraussetzt. Insbesondere muss eine Feststellung darüber getroffen werden, ob der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Inland übertragen hat. Verbleiben nach der erforderlichen Sachverhaltsaufklärung nicht behebbare Zweifel daran, dass der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Verfügungsmacht noch im Inland übertragen hat, ist die Warenbewegung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen.

Die zweite Entscheidung mit dem Az. XI R 30/13 hat grundsätzliche Auswirkungen auf das „deutsche Verständnis“ von Reihengeschäften. Das Gericht hat entschieden, dass bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft, bei dem der letzte Abnehmer (C) den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet, die Beförderung oder Versendung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen ist, es sei denn, der erste Abnehmer (B) hat dem letzten Abnehmer (C) die Befugnis, über den Gegenstand der Lieferung wie ein Eigentümer zu verfügen, bereits im Inland übertragen. Dies widerspricht der Auffassung der Finanzverwaltung.

Die Regelungen von § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG und Abschn. 3.14 Abs. 8 und 9 UStAE sind nunmehr durch die BFH-Rechtsprechung überholt. Der Bundesrat bittet daher die Rechtssicherheit bei den Regelungen für Reihengeschäfte wiederherzustellen.

Die Bundessteuerberaterkammer ist der Auffassung, dass die seit Jahren bestehende Rechtsunsicherheit endlich beseitigt werden muss. Dies hat die Bundessteuerberaterkammer bereits in Ihrem Papier „Hinweise an den Gesetzgeber zur Umsatzsteuer“ (vgl. [www.bstbk.de/de/presse/publikationen/](http://www.bstbk.de/de/presse/publikationen/)) im letzten Jahr deutlich gemacht. Die Unsicherheit hat gravierende Auswirkung für die deutsche Exportwirtschaft, weil ein bedeutender Umfang der deutschen Exporte im Rahmen von Reihengeschäften erfolgt und Zwischenhändler eingeschaltet werden, die die Beförderung oder Versendung in das Ausland abwickeln.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sollte man in diesem Bereich vorzugsweise eine europäische Lösung anstreben, die beispielsweise in der Mehrwertsteuerverordnung geregelt werden könnte, welche unmittelbar in allen Mitgliedstaaten gilt.

Sollte sich ergeben, dass sich innerhalb der Europäischen Union keine einheitliche Lösung durchsetzen lässt, sollte in Deutschland eine Gesetzesänderung angestrebt werden. Hier sollte eine Anpassung an die EuGH-Rechtsprechung erfolgen, die überdies praktikabel und handhabbar sein muss. Wir regen aus diesem Grund an, allein auf die vom mittleren Unternehmer verwendete Umsatzsteueridentifikationsnummer als unwiderlegbares Indiz für die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand abzustellen. Dies ist nach unserer Auffassung auch die einzige praktikable Lösung für diese Fälle. Nur für den Sonderfall, dass der mittlere Unternehmer über keine umsatzsteuerliche Registrierung weder im Abgangs- noch im Ankunftsmitgliedstaat verfügt, kommen die vom EuGH im Fall VSTR (Rs. C 587/10 vom 27. September 2012) aufgestellten und vom BFH übernommenen Prinzipien zur Anwendung.

**Zu Nr. 15 – § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG: Entstehung der Umsatzsteuer bei unrichtigem Steuerausweis zum Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung**

→ **Petitum: Wir regen an, diese Regelung in das Gesetz mitaufzunehmen.**

Nach der derzeit gültigen Regelung, entsteht die Steuer im Fall des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder die sonstige Leistung entsteht (1. Alternative), spätestens jedoch im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung (2. Alternative). Es ist für die praktische Anwendung dieser Regelung einfacher, nur einen Entstehungszeitpunkt vorzusehen.

**Zu Nr. 16 – § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG: Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Einbau und Reparatur von Betriebsvorrichtungen**

→ **Petitum: Wir regen an, diese Regelung aus praktischen Erwägungen in das Gesetz mitaufzunehmen.**

Der Bundesrat bittet, bei der Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG zum Anwendungsbereich der Steuerschuldumkehr bei sog. Bauleistungen vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteil vom 28. August 2014, Az. V R 7/14) eine Klarstellung vorzunehmen, die es ermöglicht, die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung bei bauwerksbezogenen Leistungen in Bezug auf Betriebsvorrichtungen weitestgehend beizubehalten. Faktisch soll die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 28. August 2014, Az. V R 7/14) mit einem Nichtanwendungsgesetz überschrieben werden.

Nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ist das Reverse Charge Verfahren bei Werklieferungen und sonstige Leistungen anzuwenden, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung fallen Betriebsvorrichtungen unter das Reverse-Charge-Verfahren (vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 2 UStAE).

Nach der Rechtsprechung des BFH vom 28. August 2014 sind Betriebsvorrichtungen kein Bestandteil von Bauwerken. Somit ist das Reverse-Charge-Verfahren nach Auffassung des Gerichts nicht anwendbar.

Ab dem 1. Januar 2017 gilt Art. 13b EU-VO 282/11. Die EU-VO 282/11 gilt unmittelbar in allen Mitgliedstaaten. Somit sind ab 1. Januar 2017 Betriebsvorrichtungen als Grundstücke (Bauwerke) einzuordnen und das Reverse-Charge-Verfahren greift dann wieder.

Zur Veranschaulichung der Thematik möchten wir folgendes Beispiel darstellen:

Der Einbau einer Gaststätteneinrichtung (Betriebsvorrichtung), fällt nach der derzeitigen Auffassung der Finanzverwaltung unter das Reverse-Charge-Verfahren. Das heißt, dass nicht der Bauunternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen hat, sondern sein unternehmerischer Kunde (Umkehr der Steuerschuldnerschaft).

Nach Auffassung des BFH ist das Reverse-Charge-Verfahren in diesem Fall nicht anwendbar und der leistende Bauunternehmer wäre Steuerschuldner.

Ab dem 1. Januar 2017 tritt Art. 13b EU-VO 282/11 in Kraft. Ab diesen Zeitpunkt ist automatisch das Reverse Charge-Verfahren für den Einbau der Gaststätteneinrichtung anwendbar. Das heißt, dass dann nicht der Bauunternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen hat, sondern wieder sein unternehmerischer Kunde (Umkehr der Steuerschuldnerschaft).

Wir unterstützen das vom Bundesrat eingebrachte Anliegen ausdrücklich. Nach unserer Auffassung ist die Umsetzung des aktuellen BFH-Urteils (neue Rechtslage) und eine anschließende Gesetzesänderung zur Umsetzung der MwStVO (wieder zurück zur ursprünglichen Rechtslage) den Unternehmern und Steuerberatern nicht zuzumuten, da hier Rechts- und Planungsunsicherheit gefährdet ist; zumal die neue Rechtslage nur für ca. 1 Jahr angewendet werden könnte

Mit Schreiben vom 23. April 2015 hat sich die BStBK bereits an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gewandt und auf dieses Thema hingewiesen. Vor dem Hintergrund, dass im letzten Jahr ein ähnliches Thema, nämlich die Umsetzung des BFH-Urteils im Zusammenhang mit Bauleistungen an Bauträger, große Unruhe unter den betroffenen Unternehmen und Steuerberatern gestiftet hat, möchten wir dringend davor warnen, ein solches Szenario bei den Betriebsvorrichtungen zu wiederholen. Im Ergebnis galten in 2014 drei verschiedene Rechtslagen des § 13b UStG. Dies war verbunden mit vielen BMF-Schreiben, Übergangsregelungen und großer Rechtsunsicherheit. Es ist ein Grundproblem des § 13b UStG, dass eine Änderung der Rechtslage zwingend Auswirkung auf zwei Steuerpflichtige hat und sich dahinter viel Streitpotential verbirgt.

### **Zu Nr. 18 – § 13b Abs. 5 UStG: Einführung einer gesetzlichen Ausnahmeregelung für juristische Personen des öffentlichen Rechts**

→ **Petition:** Vor dem Hintergrund, dass angedacht ist, die Regelungen zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich zu überarbeiten (§ 2b UStG-neu) sollte auch die vom Bundesrat geplante Ausnahmeregelung überdacht werden.

Die Einführung einer Ausnahme trägt zur weiteren Verkomplizierung dieser Norm bei. Nach Auffassung des Bundesrates führt § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG zu unnötigem Verwaltungsaufwand für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR), da diese beim Bezug bestimmter Leistungen für den hoheitlichen Bereich Steuerschuldner sein können.

Nach den Vorstellungen des Bundesrates soll künftig die Umkehr der Steuerschuldnerschaft weiter für Unternehmer gelten, die bestimmte Leistungen für den privaten Bereich beziehen jedoch nicht für jPöR, die Leistungen für den hoheitlichen Bereich beziehen. Das ist nach unserer Auffassung nicht systemgerecht.

Nach der geplanten Einführung von § 2b UStG soll die jPöR viel häufiger mit Umsatzsteuer in Berührung kommen, da Leistungen aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages stets der Umsatzsteuer unterliegen. Vor dem Hintergrund, dass die Regelungen zu jPöR grundsätzlich überarbeitet werden sollen (§ 2b UStG-neu), sollte auch diese Regelung überdacht werden. Die bestehende Verwaltungsauffassung ist ggf. ebenfalls anzupassen.

### **Zu Nr. 21 – § 48 Abs. 4 UStDV: Anpassung zur Erstattung der Sondervorauszahlung**

→ **Petition:** Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung sollte schnellstmöglich umgesetzt werden.

Der BFH hat mit Urteil vom 16. Dezember 2008 (Az. VII R 17/08, BStBl. II 2010, S. 91) entschieden, dass der Überschuss bei der Anrechnung der Sondervorauszahlung im Rahmen der Umsatzsteuer-Erklärung für Dezember nicht zu erstatten, sondern erst mit der Jahressteuer zu verrechnen ist. Nur soweit die Sondervorauszahlung auch durch diese Verrechnung nicht verbraucht ist, entsteht nach Ansicht des BFH dann erst ein Erstattungsanspruch.

Das BFH-Urteil wird derzeit von der Finanzverwaltung nicht angewandt, dies entspricht einer praxisgerechten Lösung.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung begrüßen wir ausdrücklich. Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich seit Jahren dafür ein, dass dieses Urteil in der Praxis nicht angewendet wird. Bei Anwendung dieses Urteils auf alle Steuerfälle stünden die kleinen Unternehmen vor großen Liquiditätsproblemen. Die geplante Änderung der UStDV führt zur Rechtssicherheit.

## **Anmerkungen zu § 50i EStG**

- **Petition: Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer bedarf § 50i EStG einer generellen Überarbeitung. Insbesondere muss klargestellt werden, welche Fallgestaltungen von der Norm erfasst werden sollen.**  
**Die zu regelnden Fallgestaltungen sollten sich darauf beschränken, nur solche Sachverhalte zu erfassen, in denen Deutschland tatsächlich sein Besteuerungsrecht einbüßt.**  
**Aus Gründen des Rechtsschutzes ist zumindest mittelfristig eine gesetzliche Neuregelung erforderlich, weil insbesondere die Rechtsprechung durch BMF-Schreiben nicht gebunden ist.**

### **Vorbemerkung:**

Die Bundessteuerberaterkammer hat grundsätzlich Verständnis dafür, dass Deutschland sein Steuersubstrat gegenüber anderen Staaten schützen möchte und dafür Sorge tragen will, dass in Deutschland entstandene stille Reserven auch in Deutschland besteuert werden und keine Besteuerungslücken entstehen.

Die Rechtsnorm des § 50i EStG schießt in ihrer aktuellen Fassung jedoch weit über das Ziel hinaus. Dies wird anhand der uns vorgetragenen Probleme und Fragestellungen im Zusammenhang mit § 50i EStG deutlich. Diese Rechtsnorm führt aufgrund ihrer überschießenden Tendenzen zu unzumutbaren Belastungen gerade für den Mittelstand und verhindert wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen.

Paragraf 50i EStG hat inzwischen zwei Absätze, die jedoch beide erhebliche Fragestellungen aufwerfen.

### **Zu § 50i Abs. 1 EStG:**

#### **1. Hintergrund des § 50i Abs. 1 EStG**

Paragraf 50i Abs. 1 EStG beruht auf Überlegungen des Gesetzgebers, vermutete Besteuerungslücken zu schließen. Diese beruhen darauf, dass sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 28. April 2010, Az. I R 81/09) angeschlossen hat, nach der insbesondere nur gewerblich geprägte Personengesellschaften keine Betriebsstätte der Anteilseigner im Inland begründen können. Um eine Wegzugsbesteuerung zu vermeiden, haben die Steuerpflichtigen z. B. Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht, so dass wegen der Zugehörigkeit zu einer deutschen Betriebsstätte das deutsche Besteuerungsrecht gesichert war. Diese Fallgestaltung ist in vielen Fällen durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes abgesichert worden.

Paragraf 50i Abs. 1 Satz 1 EStG sieht eine Besteuerung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder der Anteile i. S. d. § 17 EStG vor, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten oder infizierten Personengesellschaft übertragen oder überführt worden sind, und bei denen die Besteuerung der stillen Reserven bisher unterblieben ist.

Aus unserer Sicht ist es aus Gründen der Rechtssicherheit problematisch, bestandskräftige Steuerbescheide nachträglich zu ändern, auch wenn sich im Nachhinein eine Rechtsansicht als falsch herausgestellt hat (vgl. Lüdicke, FR 2015, S. 128, 130).

## **2. Wortlaut der Regelung unklar**

Völlig unklar ist, welche Fälle § 50i EStG regeln will und welche nicht; insbesondere § 50i Abs. 1 EStG stellt gerade nicht auf den **Wegzug ins Ausland** und eine in diesem Zeitpunkt unterbliebene Besteuerung ab.

Dieses führt dazu, dass ein Steuerpflichtiger, der z. B. Anteile i. S. d. § 17 EStG in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft überführt hat und zu diesem Zeitpunkt bereits in einem DBA-Staat ansässig war, einen Veräußerungsgewinn in Deutschland versteuern müsste, obwohl das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen ggf. eine abweichende Regelung trifft. Da der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen auf sein Besteuerungsrecht nicht verzichten wird, kommt es in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung (vgl. etwa Roderburg/Richter, IStR 2015, S. 227, 229).

Unklar bleibt auch, ob § 50i Abs. 1 EStG auch dann greift, wenn der Wegzug zu einer Entstrickungsbesteuerung geführt hat oder zum Zeitpunkt des Wegzugs gar keine stillen Reserven vorhanden waren (vgl. Rödder, DB 2015, S. 1417, 1423).

Es stellt sich zudem die Frage, wie lange die Verstrickung der Anteile, bzw. Wirtschaftsgüter wirkt, oder ob ein realisierender Sachverhalt zum Ende der Verstrickung führt.

### **Zu § 50i Abs. 2 EStG:**

Durch das Kroatiengesetz (BT-Drs. 18/1995 vom 2. Juli 2014) hat § 50i EStG eine Erweiterung um einen Absatz 2 erfahren. Hintergrund sind Befürchtungen, dass die Verstrickungsregelungen durch Umstrukturierungsmaßnahmen umgangen werden könnten. Insbesondere die nach einer siebenjährigen Abschmelzungsfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG durch eine steuerneutrale Einbringung entstandenen Kapitalgesellschaftsanteile und deren Veräußerung hätten dazu geführt, dass im Regelfall nur der neue Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen ein Besteuerungsrecht gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA gehabt hätte.

Im Rahmen des § 50i Abs. 2 EStG sind jedoch Regelungen getroffen worden, die weit über den beabsichtigten Gesetzeszweck hinausgehen und die notwendige Klarheit der zu regelnden Sachverhalte vermissen lassen.

So wird z. B. nicht klar, ob § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 50i Abs. 1 EStG mit erfasst oder nicht. Sollte dies der Fall sein, so würden die vorstehend bezeichneten Fragestellungen und Probleme auch im Rahmen des § 50i Abs. 2 EStG auftreten.

Unklar ist insbesondere, ob der Verweis in Abs. 2 auch tatbestandsmäßig die von Abs. 1 vorausgesetzte Ansässigkeit im DBA-Ausland einschließt (vgl. Rödder, a. a. O., S. 1422,1424).

### **1. Reichweite des § 50i Abs. 2 EStG**

Der Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG ist völlig unklar gefasst, er ließe wohl eine Anwendung auf gewerblich geprägte/infizierte Personengesellschaften zu, an denen ausschließlich inländische Gesellschafter beteiligt sind (vgl. Schnitker, FR 2015, S. 134, 137).

Anteile und Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft könnten daher nach dem Gesetzeswortlaut auch dann „§ 50i-verstrickt“ sein, wenn sämtliche Gesellschafter unbeschränkt steuerpflichtig sind und bleiben.

### **2. Verhinderung wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen**

Gerade § 50i Abs. 2 EStG verhindert wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen. So sieht § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG einen Ansatz der Wirtschaftsgüter und Anteile i. S. d. Abs. 1 abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes **stets** mit dem gemeinen Wert vor. Damit wird das Umwandlungssteuergesetz quasi „ausgehebelt“.

Gemäß § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG ist die Anwendung des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG, also die Buchwertprivilegierung, ausgeschlossen, soweit diese Vorschriften zu steuerneutralen Überführungen oder Übertragungen von „§ 50i-verstrickten“ Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen der „Verstrickungs-KG“ oder eines Mitunternehmeranteils an dieser Gesellschaft führen würden.

Zu welchen Ungereimtheiten diese Gesetzesregelung führt, zeigt der Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils an der § 50i-KG einer im Ausland ansässigen Person auf eine im Inland ansässige Person. Die vorzunehmende Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG wird durch § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG n. F. ausgehebelt, obwohl die stillen Reserven abkommensrechtlich sogar wieder verstrickt werden (vgl. Rödder, a. a. O., S. 1422,1425).

Es werden also Fallgestaltungen erfasst, in denen das deutsche Besteuerungsrecht bestehen bleibt oder sogar noch verstärkt wird (vgl. dazu Schnitker, a. a. O., S. 138).

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
DER EINZELHANDEL  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Nur per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

26. Juni 2015

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur  
Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer  
steuerlicher Vorschriften  
Stellungnahme anlässlich der Anhörung am 29. Juni 2015**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.

Unsere Zustimmung findet die vorgeschlagene Erweiterung des Anwendungsbereichs der in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG enthaltenen **Konzernklausel**. Diese Umsetzung ist folgerichtig, um Anwendungsprobleme und die Ungleichbehandlung von Personengesellschaften zu beheben.

Der Abbau der Dokumentationsanforderungen und der subjektiven Elemente im Zusammenhang mit der Bildung von **Investitionsabzugsbeträgen** nach § 7g EStG ist ebenfalls als positiv hervorzuheben. Mit dieser Flexibilisierung des Investitionsabzugsbetrags werden betriebliche Investitionen als solche gefördert, unabhängig davon, in welches konkrete Wirtschaftsgut sie

erfolgen. Der Verzicht auf die Funktionsbezeichnung und die Investitionsabsicht stellen zudem eine deutliche Vereinfachung für die Wirtschaft dar, da die streitanfällige Vorabbenennung entfällt.

Wir halten es ebenfalls für positiv, wenn Gesetzgeber und Finanzverwaltung bei der **Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers bei Edelmetallen und unedlen Metallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG) Klarstellungen anstreben, um Unsicherheiten zu beseitigen, Missbrauch auszuschließen und mögliche Wettbewerbsnachteile gegenüber anderen EU-Mitgliedstaaten auszugleichen. Wir regen zu einer zielgerichteten und effektiven Ausgestaltung einen Dialog mit den betroffenen Wirtschaftsverbänden an.

Hingegen lehnen wir die vorgeschlagenen Änderungen im **Umwandlungssteuergesetz** strikt ab. Die durch einen Einzelfall initiierte Verschärfung würde betriebswirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen verhindern. Das Umwandlungssteuerrecht hat jedoch gerade zum Ziel, sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen ohne erhebliche steuerliche Belastung zu ermöglichen. Bei der bisherigen Gesetzeslage besteht grundsätzlich keine Gefahr, dass Gewinne oder stille Reserven endgültig nicht besteuert werden. Die Änderung würde einen weiteren Systembruch im Steuerrecht nach sich ziehen.

Die Details zu den einzelnen Anmerkungen entnehmen Sie bitte den beigefügten Anlagen. Anlage A bezieht sich auf den uns vorliegenden Gesetzesentwurf, Anlage B auf die Stellungnahme des Bundesrates (einschließlich der Gegenäußerung der Bundesregierung) und in Anlage C haben wir weitere notwendige Änderungen des Steuerrechts angeführt.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck



BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling



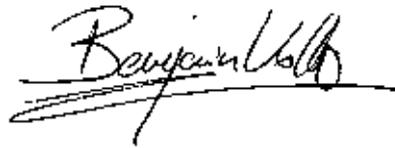
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Heinz-Udo Schaap

Heiko Schreiber



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Jürgen Wagner



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.

Jochen Bohne



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber



## TEIL A: Anmerkungen zum Gesetzentwurf

### Zu Artikel 1 - Änderung des Einkommensteuergesetzes

#### **Nummer 4 (§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG-E) – Abschaffung des Funktionsbenennungserfordernis zur Flexibilisierung des Investitionsabzugsbetrags**

Nach der bisherigen Regelung war für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG die Funktion des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigenden Wirtschaftsgutes anzugeben. In der betrieblichen Praxis ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags, der gerade für kleine und mittlere Unternehmen eine sinnvolle Finanzierungserleichterung bietet, aus diesem Grund häufig auf Schwierigkeiten gestoßen. Nachträgliche Änderungen der Investitionsplanung oder eine Aufstockung des Investitionsvolumens waren nicht möglich. Das Vorabbenennungserfordernis war zudem immer wieder ursächlich für Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung. Wir begrüßen daher ausdrücklich, dass mit der Neuregelung des § 7g EStG auf die Funktionsbezeichnung verzichtet werden soll. Der Steuerpflichtige kann nunmehr ohne weitere Angaben Abzugsbeträge für künftige Investitionen im beweglichen Anlagevermögen bis zu einem Höchstbetrag von unverändert 200.000 Euro gewinnmindernd abziehen. Mit dieser Flexibilisierung des Investitionsabzugsbetrags werden betriebliche Investitionen als solche gefördert, unabhängig davon, in welches konkrete Wirtschaftsgut sie erfolgen. Der Verzicht auf die Funktionsbezeichnung stellt zudem einen deutlichen Vereinfachungseffekt für die Wirtschaft dar, da die streitanfällige Vorabbenennung entfällt.

Damit stellt die Flexibilisierung des § 7g EStG einen deutlichen Beitrag zum Bürokratieabbau dar. Mit der Flexibilisierung bleibt den Betrieben zukünftig enormer Aufwand erspart, da der nicht in die ursprünglich geplante Anschaffung investierte Teil nicht zwingend steuererhöhend und verzinslich wieder aufgelöst werden muss, sondern in ein anderes Wirtschaftsgut investiert werden kann. Die Finanzverwaltung muss ihrerseits nicht mehr prüfen, ob die benannte und die tatsächlich durchgeführte Investition der Funktion nach übereinstimmen. Die rückwirkende verwaltungsaufwändige Änderung von Bescheiden, die bislang selbst wegen Kleinstbeträgen aufgrund von Preisänderungen durchzuführen ist, entfällt. Da der Steuerbescheid auch Grundlage für außersteuerliche Förderungen ist (z.B. Elterngeld, BAföG) entstehen auch weniger Folgeänderungen. Zudem entfällt die bestehende Abgrenzungsproblematik bei der Frage, ob der vom Steuerpflichtigen gewählte Begriff zulässig ist.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Der Vereinfachungseffekt für Wirtschaft und für Finanzverwaltung überwiegt damit deutlich die mögliche Gefahr einzelner Stundungsgestaltungen. Dieses vom Bundesrat aufgezeigte Problem, der Investitionsabzugsbetrag könne infolge der Flexibilisierung vereinzelt als Steuerstundungsmodell genutzt werden, sollte daher nicht als Argument dafür genügen, einen wichtigen Schritt zum Bürokratieabbau zu verhindern.

Einer Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen allein aus Gründen der Steuerstundung wirkt zudem die Verzinsung von Steuernachforderungen bei einer Rückgängigmachung in Höhe von 6% entgegen.

Hinzu kommt, dass durch die Flexibilisierung des § 7g EStG keine tatsächlichen Steuermindereinnahmen entstehen. Denn wenn der Unternehmer in aufwändiger und vollständiger Weise alle anzuschaffenden Wirtschaftsgüter genau mit Funktion und Kaufpreis benennt, enthält er bereits heute für sämtliche Investitionen die Förderung nach § 7g EStG. Diesen Effekt soll er künftig also nicht in höherem Maße, aber deutlich einfacher erhalten. So kann die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags an Preisschwankungen, Bedarfsänderungen sowie Änderungen innerhalb der Investitionsplanung angepasst werden.

**Petition:**

Der Vorschlag sollte übernommen werden.

**Zu Artikel 2 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

**Nummer 6 Änderung des § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG – Konzernklausel bei Mantelkaufregelungen**

Die bisherige Ausnahme zur Mantelkaufregelung des § 8c KStG für Erwerbe innerhalb von Konzernen hat erhebliche Schwächen. Diese werden durch den Gesetzesvorschlag teilweise behoben. Dies gilt ausdrücklich für die Klarstellung, dass die Konzernspitze auch eine Personengesellschaft sein darf. Diese Fallkonstellationen sind insbesondere im Mittelstand weit verbreitet. Auch die Erweiterung auf konzerninterne Umstrukturierungen unter direkter Beteiligung der Konzernmutter begrüßen wir. Die Beteiligungsanforderung von 100 Prozent sollte jedoch auf 95 Prozent reduziert werden, um unverhältnismäßige Härten zu vermeiden und diese Regelung an die Anforderungen im Bereich der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel anzugleichen.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Es verbleiben aber weitere Ungereimtheiten. Das betrifft insbesondere die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel in Fällen, in denen ein Anteil an einer als Organträgerin fungierenden Muttergesellschaft übertragen wird. Hier kann es bei Übertragungen von Anteilen zum Untergang von Verlusten kommen, obwohl diese nach Regelungszweck der Stille-Reserven-Klausel eigentlich erhalten bleiben sollten.

**Petition:**

Der Vorschlag sollte übernommen werden. Darüber hinaus sollten Ungereimtheiten im Bereich der Stille-Reserven-Klausel bereinigt und die Beteiligungsquote bei der Konzernklausel abgesenkt werden.

**Zu Artikel 4 – Änderung des Umwandlungssteuergesetzes**

Es ist nicht ersichtlich, worin die fiskalische Notwendigkeit der vorgeschlagenen Änderungen besteht. Die sog. VW/Porsche-Umstrukturierung, die Anlass zu diesem Gesetzesvorschlag gab, hat in der politischen Diskussion offenbar zu dem Missverständnis geführt, dass das Umwandlungssteuergesetz steuerneutrale Unternehmensverkäufe ermöglicht. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die derzeitige Gesetzeslage birgt nicht die Gefahr, dass stille Reserven steuerfrei realisiert werden können. Es kommt lediglich zu einem Steueraufschub. Das gilt auch, wenn bei Umstrukturierungen neben Gesellschaftsanteilen weitere Zuzahlungen gewährt werden. Denn auch nach jetzigem Recht ist es nicht möglich, dass Geldleistungen oder sonstige Zuzahlungen den Buchwert des übertragenen Vermögens übersteigen, ohne steuerpflichtige Gewinne auszulösen. Mit anderen Worten: Die stillen Reserven können nicht gegen Geld steuerfrei verkauft werden. Der BFH hat dies im Jahre 2013 für einen Anwendungsfall des § 24 UmwStG bestätigt (Urt. v. 18.9.2013; Az. X R 42/10). Nach diesem Urteil sind Zuzahlungen unschädlich, solange der Nominalwert der gewährten Gesellschaftsrechte und die Zuzahlungen die Höhe des steuerlichen Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überschreiten.

Dieses Besteuerungssystem deckt sich mit der betriebswirtschaftlichen Betrachtung, da es im Moment der Umwandlung an einer liquiditätswirksamen Gewinnrealisierung fehlt. Nach Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes kommt es zu einer zeitlichen Verschiebung der steuerwirksamen Gewinnrealisierung um unnötige Steuerbelastungen durch reine Buchgewinne zu vermeiden.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Technisch wird dies dadurch erreicht, dass beim Übertragenden an die Stelle des bisherigen Betriebsvermögens bzw. Anteils in Höhe des bisherigen Buchwerts die gewährten Anteile bzw. Gesellschaftsrechte und ggf. eine Forderung treten. Bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften wird der Beteiligungswert der erhaltenen Anteile durch den Buchwert des eingebrachten Vermögens abzüglich der Zuzahlung gebildet (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG). Im Falle einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile fällt der Veräußerungsgewinn daher entsprechend höher aus. Des Weiteren kann der Übertragende solche Anteile innerhalb einer 7-Jahresfrist nicht veräußern, ohne dass es zu einer Nachbesteuerung kommt. Dafür sorgt die in § 22 Abs. 1 UmwStG geregelte Besteuerung des sogenannten Einbringungsgewinns I, wodurch die nachträgliche Besteuerung der stillen Reserven im übertragenen Betriebsvermögen ausgelöst wird. Beim Übernehmer des Betriebsvermögens bzw. der Anteile wird das eingebrachte Vermögen ebenfalls mit den Buchwerten fortgeführt.

Der Vorschlag kann nach alledem also kaum dazu dienen, steuerneutrale Unternehmensverkäufe zu verhindern. Er erschwert andererseits aber sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen.

Insbesondere vor dem Hintergrund des demographischen Wandels und den aus diesem Grund gerade im Mittelstand zwingend notwendigen Umstrukturierungen müssen Umwandlungsvorgänge, bei dem Betriebsvermögen eingebracht wird, für mittelständische Unternehmen weiterhin steuerneutral möglich sein, um diese weiterhin als wichtigen Wirtschaftsfaktor zu erhalten.

Bei Unternehmenszusammenschlüssen (Joint Ventures) besteht mitunter die Notwendigkeit, die unterschiedlichen steuerlichen Buchwerte der eingebrachten Betriebsvermögen durch sonstige Gegenleistungen auszugleichen. Die sonstigen Gegenleistungen dienen in diesen Fällen als Ausgleichsposten, um eine gewünschte Verteilung des Eigenkapitals zu ermöglichen. Auch die Herleitung des Schwellenwertes von 300.000 Euro ist für uns schwer nachzuvollziehen und den Größenordnungen des deutschen Mittelstands nicht entsprechend. Eine deutliche Anhebung der Schwellenwerte auf 1 Mio. Euro ist unabdingbar.

Zudem muss zwingend berücksichtigt werden, dass mitübergehende Gesellschafterdarlehen des einbringenden Mitunternehmers auch weiterhin als Darlehen ausgewiesen werden können, ohne als Gegenleistung qualifiziert zu werden. Sofern es sich um zivilrechtliche Darlehen handelt, müssen diese auch nach einer Einbringung als Darlehen ausgewiesen werden können, ohne eine Steuerbelastung auszulösen.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

In der Begründung des Gesetzentwurfes heißt es, das Engagement des Einbringenden soll dauerhaft gesichert werden. Dies ist aus unserer Sicht aktuell bereits durch die umfangreichen Haltefristen von bis zu sieben Jahren (§ 22 Abs. 1 UmwStG) ausreichend gewährleistet. Zudem verkennt der Entwurf, dass der Einbringende auch ein langfristiges Interesse daran hat, dass die eingeräumte Forderung bzw. stille Beteiligung dauerhaft werthaltig ist, und er sich schon deshalb weiterhin für das Unternehmen engagieren wird.

Nach § 27 Abs. 14 UmwStG-E soll die Regelung für alle nach dem 31. Dezember 2014 verwirklichten Sachverhalte anwendbar sein. Dies halten wir für eine sachlich nicht gerechtfertigte Rückwirkung. Die Gegenäußerung der Bundesregierung auf Bundesratsanliegen in einem anderen Gesetzgebungsverfahren (Zollkodexanpassungsgesetz) ist kein Anknüpfungspunkt für einen Wegfall des Vertrauensschutzes, da die Prüfvorschläge des Bundesrates nicht im Zollkodexanpassungsgesetz vorgesehene Regelungen betraf, sondern Prüfbitten mit Blick auf ein neu einzubringendes Gesetzesvorhaben enthielt. Anknüpfungspunkt für eine Regelung zum Inkrafttreten kann daher frühestens die Schlussberatung im Deutschen Bundestag über das jetzt zur Entscheidung anstehende Gesetz (2./3. Lesung) sein.

**Petition:**

Die vorgeschlagene Regelung sollte nochmals überdacht werden. Zumindest sollten die vorgesehenen Schwellenwerte angehoben werden, mitübergehende Gesellschafterdarlehen dürfen keine Steuerbelastung auslösen und der zeitliche Anwendungsbereich sollte verfassungskonform ausgestaltet werden.

**Zu Artikel 6 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes**

**Nummer 1 Änderung des § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 GrEStG**

Als Reaktion auf das Urteil des BFH vom 24. April 2013 (II R 17/10, BStBl II 2013 S. 833), das der bisherigen Verwaltungsauffassung zur Auslegung der Norm (vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 26. Februar 2003, BStBl I 2003 S. 271, gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25. Februar 2010, BStBl I 2010 S. 245, sowie gleichlautende Erlasse der Länder vom 18. Februar 2014, BStBl I 2014 S. 561) widersprach, sieht der Gesetzgeber nunmehr in § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – des

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) vor, die ursprüngliche Verwaltungsauffassung gesetzlich zu fixieren.

Die bloße Übernahme der Verwaltungsregelung in der Fassung des Entwurfs birgt die Gefahr von Umsetzungsproblemen. Dies liegt darin begründet, dass zumindest bislang nicht eindeutig ersichtlich ist, dass sich die Fünfjahresfrist des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auch auf § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG-Entwurf bezieht. Ohne eine solche Klarstellung wäre nicht sicher, welche Veränderungen des Gesellschafterbestandes wie zu berücksichtigen wären.

Es sollte daher zusätzlich klargestellt werden, dass der Fünfjahreszeitraum auch auf die Veränderungen des Gesellschafterbestandes im Sinne von § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG-Entwurf anzuwenden ist. Das Fehlen einer Begrenzung würde dazu führen, dass Zeiträume von mehr als fünf Jahren zu überwachen wären. Mit jeder zusätzlichen Beteiligungsebene kämen im Extremfall fünf weitere Jahre zu den ohnehin schon zu überwachenden fünf Jahren hinzu (vgl. hierzu bereits *Behrens/Hofmann*, UVR 2004, S. 33).

Ferner wirft die Regelung in § 1 Abs. 2a und Abs. 3 auch die verfassungsrechtliche Frage der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf. Denn Art. 3 Abs. 1 GG fordert nicht nur, dass die gesetzlich begründete materielle Steuerpflicht gleichheitsrechtlichen Maßstäben zu genügen hat. Eine dem Gesetzgeber zuzurechnende mangelhafte Durchsetzung dieser materiellen Pflicht verstößt gegen das verfassungsrechtliche Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug mit der Folge, dass die materielle Steuernorm selbst verfassungswidrig wird (vgl. BVerfG, Urt. v. 09.03.2004, 2 BvL 17/02). Hiernach liegt ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, wenn die mangelnde Durchsetzbarkeit schon im Gesetz angelegt ist. Gerade in tiefgestaffelten Konzernen mit Auslandsbezug können mittelbare Gesellschafterveränderungen im Sinne der Norm – insbesondere über zahlreiche Grenzen hinweg – vielfach nur schwer ermittelt werden, so dass der Steueranspruch in zahlreichen Fällen mangels Kenntnis und Überprüfbarkeit der Tatbestandsvoraussetzungen nicht durchgesetzt werden kann. Gleiches gilt im Übrigen auch für den Verlustuntergang nach § 8c KStG.

Des Weiteren sollte das in von § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG-E enthaltene Tatbestandsmerkmal „neue Gesellschafter“ konkretisiert werden. Es sollte klargestellt werden, dass sich das Tatbestandsmerkmal „neue Gesellschafter“ auf die jeweilige Kapitalgesellschaft bezieht und somit nur für diejenigen Gesellschafter einschlägig ist, die bisher kapitalgesellschaftsrechtlich nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

**Petition:**

Im Sinne der praktischen Handhabbarkeit der Norm ist es erforderlich, in § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG-Entwurf klarzustellen, dass sich die konkretisierenden Anforderungen der einzufügenden Sätze auf den Fünfjahreszeitraum des Satzes 1 beziehen und nur Anteilsübergänge auf bisher nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter zu berücksichtigen sind.

**Nummer 2 Änderung des § 21 GrEStG**

Die mit dem Entwurf beabsichtigte Änderung des § 21 des Grunderwerbsteuergesetzes greift die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urt. v. 18.04.2012, II R 51/11) nochmals korrigierend auf. Im Anschluss an die mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften durchgeführte Änderung des § 16 Abs. 5 des Grunderwerbsteuergesetzes soll nunmehr – gewissermaßen in einem zweiten Durchgang – auch § 21 des Grunderwerbsteuergesetzes geändert werden. Künftig sollen Gerichte, Behörden und Notare Urkunden, die einen anzeigepflichtigen Vorgang betreffen, den Beteiligten erst aushändigen und Ausfertigungen oder beglaubigte Abschriften den Beteiligten erst erteilen dürfen, wenn sie die Anzeigen „in allen Teilen vollständig (§§ 18 und 20)“ an das Finanzamt abgesandt haben.

Damit werden die genannten Stellen mit großen Unsicherheiten belastet. Dies zeigt sich insbesondere in der geplanten Verweisung auf § 20 Abs. 2 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes. Die Aushändigung der Urkunden wird darin von Voraussetzungen abhängig gemacht, die für die aushändigende Stelle vielfach nicht erkennbar und allenfalls mit großen Schwierigkeiten verifizierbar sind. So kann insbesondere die Erstellung einer Beteiligungsübersicht nahezu unmöglich sein, wenn es sich um ein Grundstück einer deutschen Gesellschaft handelt, die nur ein untergeordneter Teil eines schwerpunktmäßig und überwiegend im Ausland ansässigen Geflechts von Gesellschaften ist.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

**Petition:**

Die neuen Anforderungen sollten auf ein erfüllbares Maß zurückgeschraubt werden. Die Neufassung von § 21 GrEStG sollte § 20 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG-E von der Verweisung ausnehmen.

**Zu Artikel 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

Der Gesetzentwurf sieht eine erneute Änderung der Anlage 4 zu § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG vor. Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um eine redaktionelle Gesetzesänderung. Nach dem seit 1. Januar 2015 geltenden Wortlaut zu Nummer 3 der Anlage 4 sind nur stranggegossene, vorgewalzte oder vorgeschmiedete Erzeugnisse aus Position 7207 von der Regelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers betroffen. Danach war Halbzeug der Positionen 7207 19 80 und 7207 20 80 nicht einbezogen. Nach der neuen Formulierung sollen nun jedoch alle Waren der Position 7207 erfasst werden. Damit handelt es sich nach unserer Auffassung um eine Erweiterung des Anwendungsbereichs durch die Neuformulierung der Waren- und Positionsbezeichnung.

**Petition:**

Wir bitten um nochmalige Überprüfung der redaktionellen Änderung mit Blick auf die Erweiterung der Warenbezeichnung in Nummer 3 der Anlage 4 unter Einbeziehung der betroffenen Wirtschaftsverbände.

## Teil B: Anmerkungen zur Stellungnahme des Bundesrates

### Beitragsrückerstattungen bei Versicherungsunternehmen (§ 21 KStG )

Der steuerliche Höchstbetrag der freien Rückstellung für Beitragsrückerstattung (sog. freie RfB) beläuft sich nach § 21 Abs. 2 KStG grundsätzlich auf die Zuführungen der letzten drei Wirtschaftsjahre. Aufgrund der Finanzmarktkrise und der damit verbundenen rückläufigen Erträge sowie der gesunkenen möglichen Zuführungen zur RfB wurde die Regelung zunächst im Jahre 2010 mit dem Jahressteuergesetz 2010 befristet dahingehend geändert, dass die Zuführungen der letzten fünf Wirtschaftsjahre für die Bestimmung des steuerlich zulässigen Höchstbetrages maßgebend sind (§ 34 Abs. 8 KStG). Diese Regelung wurde 2013 mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz bis Ende 2015 verlängert. Der maßgebende Grund für die Regelung bzw. für die erfolgte Verlängerung – nämlich die Niedrigzinsphase – besteht weiterhin.

Der Bundesrat weist in seiner Stellungnahme zu dem vorliegenden Gesetzentwurf auf die Notwendigkeit hin, die steuerlichen Regelungen zur Höhe der RfB mit den aufsichtsrechtlichen Vorgaben in § 9 der Mindestzuführungsverordnung i. d. F. des jüngst verabschiedeten Lebensversicherungsreformgesetzes abzustimmen. Der Bundesrat bittet daher, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, wie die steuerliche Regelung zur Rückstellung für Beitragsrückerstattung in § 21 Abs. 2 KStG angepasst werden muss, damit die vom Aufsichtsrecht ermöglichte zusätzliche Risikovorsorge auch in der steuerbilanziellen Rückstellung abgebildet werden kann. Unseres Erachtens sollte eine derartige Anpassung von § 21 Abs. 2 KStG wie folgt erfolgen (Änderungen unterstrichen):

„(2) Zuführungen zu einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung sind insoweit abziehbar, als die ausschließliche Verwendung der Rückstellung für diesen Zweck durch die Satzung oder durch geschäftsplanmäßige Erklärung gesichert ist. Die Rückstellung ist vorbehaltlich des Satzes 3 in der Steuerbilanz aufzulösen, soweit sie höher ist als die Summe der in den folgenden Nummern 1 bis 4 bezeichneten Beträge:

1. die Zuführung innerhalb des am Bilanzstichtag endenden Wirtschaftsjahres und der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre,
2. der Betrag, dessen Ausschüttung als Beitragsrückerstattung vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag verbindlich festgelegt worden ist,

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

3. in der Krankenversicherung der Betrag, dessen Verwendung zur Ermäßigung von Beitragserhöhungen im folgenden Geschäftsjahr vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag verbindlich festgelegt worden ist,
4. in der Lebensversicherung abweichend von den vorstehenden Nummern 1 bis 3 der Betrag gemäß § 9 Mindestzuführungsverordnung sowie der Betrag, dessen Ausschüttung als Beitragsrückerstattung vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag für das Folgejahr verbindlich festgelegt worden ist und der Betrag, der für die Finanzierung der auf die abgelaufenen Versicherungsjahre entfallenden Schlussgewinnanteile erforderlich ist; für Pensionsfonds gilt Entsprechendes.  
... [Satz 3 wie bisher]“.

Der Bundesrat sieht alternativ die Möglichkeit, die Ende 2015 auslaufende Regelung zu verlängern, da sich die Verhältnisse seit Einführung dieser Übergangsregelung nicht wesentlich geändert haben. Allerdings muss u. E. dann die Deckelung auf das 1,2-fache des Höchstbetrags 2009 entfallen, da ansonsten insbesondere die in den letzten Jahren neu gegründeten und noch im Aufbau befindlichen Pensionskassen benachteiligt würden.

Hilfsweise wird daher vorgeschlagen, den § 34 Abs. 8 KStG wie folgt zu fassen:

„§ 21 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 ist für die Veranlagungszeiträume 2016 bis 2017 in der folgenden Fassung anzuwenden:

1. die Zuführungen innerhalb des am Bilanzstichtag endenden Wirtschaftsjahrs und der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre“.

Eine Änderung des § 21 KStG sollte zudem genutzt werden, um entsprechend einem Beschluss der oberen Finanzbehörden des Bundes und der Länder aus dem Dezember 2013 klarzustellen, dass in § 21 Abs. 1 KStG unter dem „nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnis“ in Organschaftsfällen der Betrag zu verstehen ist, der sich vor Ergebnisabführung an den Organträger ergibt.

Gleichzeitig sollte das Gesetzgebungsverfahren genutzt werden, um ebenfalls entsprechend einem Beschluss der oberen Finanzbehörden des Bundes und der Länder aus 2013 klarzustellen, dass Schwankungs- und Großrisikenrückstellungen in Anlehnung an die

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Regelung in § 21 Abs. 3 KStG für die Rückstellung für Beitragsrückerstattung steuerlich nicht abzuzinsen sind.

### **Anpassung der 5.000-Euro-Regelung in § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG (Metalllieferungen)**

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 8. Mai 2015 (BR-Drucks. 121/15 [Beschluss] unter Nr. 17 ) vorgeschlagen, § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG so zu fassen, dass der Unternehmer bei einem im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs in Rechnung zu stellenden Entgelts von weniger als 5.000 Euro durch den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer auf die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers verzichten kann. Diese Regelung würden wir sehr begrüßen, weil die systemseitige Umsetzung einer Bagatellgrenzenpflicht die Unternehmen vor massive Probleme stellt. Systemlösungen sind bislang nicht vorhanden. Die Umsetzung erfordert einen erheblichen technischen und damit zeitlichen und kostenintensiven Aufwand. Die abzusehenden manuellen Korrekturen sind voraussichtlich aufwendig und führen zu Risiken beim Leistenden. Damit stellt sich die Frage der Angemessenheit der Maßnahme im Sinne des „principle of effectiveness“ nach dem EuGH-Urteil vom 12. Februar 2015 (vgl. Surgicare (ECJ C-662/13, 12 February 2015)).

Die Bagatellgrenzenregelung für den Handel von Mobilfunkgeräten oder integrierten Schaltkreisen lässt sich nicht auf den Handel mit Metallrohformen übertragen. Der Handel von Metallrohformen ist von vielfältigen und umfangreichen Geschäftsvorfällen geprägt. Die Preisfindung der sich i. d. R. aus mehreren Komponenten der Anlage 4 zusammensetzenden Produkte ist abhängig von Metallpreisen, Be- und Umarbeitungspreisen und Lieferkosten. Die endgültige Findung des Belastungsbetrages und damit die Ermittlung, ob ein Überschreiten der Bagatellgrenze vorliegt, kann meist erst nach Auslieferung des Produkts ermittelt werden. Hinzu kommt, dass zum Teil unklar ist, auf welchen Teil der Leistung § 13b UStG Anwendung finden soll.

Eine Optionslösung würde den betroffenen Unternehmen ermöglichen, das Reverse-Charge-Verfahren rechtssicher umzusetzen. Eine Option zur Ausübung des Reverse-Charge-Verfahrens ab dem ersten Euro Umsatz erhöht nicht die Betrugsgefahr, sondern bekämpft diese von Anfang an. Das Reverse-Charge-Verfahren erhält ausdrücklich unsere Unterstützung und wird als effizientes Mittel zur Bekämpfung von Betrugsgeschäften im Umsatzsteuerbereich angesehen. Eine optionale Bagatellgrenze verringert das Betrugsrisiko, anstatt es zu erhöhen.

Die Haltung der Bundesregierung zur Bagatellgrenze sollte diesen Aspekt berücksichtigen. Bislang fußt die Argumentation gegen die Einführung einer Option auf dem BFH-Urteil V R 37/10 (veröffentlicht am 27. November 2013). Danach darf über den Wortlaut der gesetzlichen Regelung hinaus keine weitergehende Auslegung zur Steuerschuldnerschaft erfolgen (Rz. 65 i. V. m. Rz. 55). Dieser Grundsatz bezieht sich nach unserer Auffassung nicht auf die

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Möglichkeit, im Gesetz ein Wahlrecht zur Anwendung der Bagatellgrenze einzuführen. So beinhaltet die Regelung nach § 19 UStG „Besteuerung der Kleinunternehmer“ bereits jetzt das Wahlrecht, für die Umsatzsteuerpflicht zu optieren und damit auch für das Verfahren nach § 13b. Das Umsatzsteuerrecht kennt darüber hinaus weitere Wahlrechte, die auf Art. 137 der MWStSystRL beruhen.

**Petition:**

Wir schlagen die Änderung des § 13b Absatz 2 Nummer 11 UStG vor durch die Einführung eines Wahlrechts zur Anwendung der Bagatellgrenze von 5 000 Euro.

**Klarstellung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG bei Leistungen an Betriebsvorrichtungen**

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 8. Mai 2015 (BR-Drucks. 121/15 [Beschluss] unter Nr. 16 ) vorgeschlagen, in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG eine Klarstellung vorzunehmen, die es ermöglicht, die Vorschrift auch dann anzuwenden, wenn Leistungen an Betriebsvorrichtungen erbracht werden. Die Klarstellung ist erforderlich, um vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 28. August 2014 (V R 7/14) einen möglichst weiten Anwendungsbereich der Regelung zu gewährleisten und Abgrenzungsprobleme in der Praxis zu vermeiden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28. August 2014 festgestellt, dass der Einbau einer Betriebsvorrichtung (hier: Entrauchungsanlage) nicht als Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG zu qualifizieren ist. Der BFH widerspricht damit der in Abschn. 13b.2 Abs. 2 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) niedergelegten Auffassung der Finanzverwaltung zum Begriff des Bauwerks für umsatzsteuerliche Zwecke. Entgegen der bis-herigen Auffassung orientiert sich nach den Grundsätzen des Urteils der Begriff des Bauwerks im Umsatzsteuerrecht künftig nicht mehr an der Baubetriebe-Verordnung. Damit sind insbesondere Leistungen im Zusammenhang mit Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen nicht mehr als Bauleistungen zu qualifizieren.

Mit einer Veröffentlichung des vorgenannten Urteils wären diese Grundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anwendbar. Wir befürchten dadurch neuerliche erhebliche bürokratische und finanzielle Lasten für unsere Mitgliedsunternehmen. Wir sind der Ansicht, dass hier für das Handwerk und andere betroffenen Branchen ein besonderer Schutz notwendig ist, da diese regelmäßig im Einklang mit der geltenden Erlasslage ihren steuerlichen Verpflichtungen voll umfänglich entsprochen haben. Die Folgewirkungen des BFH-Urteils vom 22. August 2013 (sog. Baurägerurteil) haben jedoch gezeigt, dass den schutzwürdigen Interessen unserer Mitgliedsunternehmen allein durch Übergangsregelungen der Verwaltung und des Gesetzgebers (§ 27 Abs. 19 UStG) nicht ausreichend Rechnung getragen werden kann.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Wir plädieren deshalb für eine gesetzliche Klarstellung, die sich auch in Übereinstimmung mit den europäischen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts befindet. Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils sollen Betriebsvorrichtungen für die Frage der Steuerschuldnerschaft keine Bauwerke und damit auch keine Grundstücksbestandteile darstellen. Dies steht jedoch in einem klaren Widerspruch zu der Entscheidung des Europäischen Verordnungsgebers in der EU-VO 282/2011, in der in Art. 13b die Definition des Grundstücks für Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ausdrücklich auf Maschinen erweitert wird, die auf Dauer in ein Gebäude installiert werden und nicht beweglich sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören. Zwar ist dieser Artikel erst mit Wirkung vom 1. Januar 2017 verbindlich anzuwenden, jedoch hat damit der Europäische Verordnungsgeber klar zu erkennen gegeben, dass die unionsrechtliche Auslegung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie einem anderen Verständnis folgt als das deutsche Bewertungsrecht, auf das sich der BFH in seinem Urteil stützt.

**Petition:**

Vor dem Hintergrund der bis heute nicht abschließend geklärten Rechtsfragen im Hinblick auf die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG und der ab 1. Januar 2017 geltenden europäischen Vorschrift des Art. 13b der EU-VO 282/2011 halten wir eine gesetzliche Klarstellung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG in Bezug auf die Anwendbarkeit auf Leistungen an Betriebsvorrichtungen für zwingend erforderlich.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

## Teil C: Weitere Vorschläge zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften

### Änderungsvorschläge im Bereich des Einkommensteuergesetzes

#### **Betriebsrentenverpflichtungen in vollem Umfang steuerlich anerkennen (§ 6a EStG)**

Betriebsrentenverpflichtungen müssen grundsätzlich in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden können. Die nach dem geltenden Steuerrecht zu bilanzierenden Betriebsrentenverpflichtungen decken den tatsächlichen Verpflichtungsumfang jedoch bei Weitem nicht ab, da der dabei zugrunde zu legende Rechnungszinssatz von 6 Prozent mit sicheren Anlagen aufgrund der lang anhaltenden Niedrigzinsphase nicht zu erreichen ist. Deshalb sollten die nach dem Handelsgesetzbuch zu bildenden Rückstellungen für betriebliche Altersvorsorge in voller Höhe steuerlich anerkannt werden.

Wenn der erforderliche Aufwand zur Erfüllung von Betriebsrentenverpflichtungen steuerlich nur unzureichend berücksichtigt wird, schwächt das unweigerlich die Bereitschaft der Unternehmen, Betriebsrenten zuzusagen. Dies kann aber in Anbetracht der zunehmend wichtigen Rolle der ergänzenden Altersvorsorge nicht gewollt sein. Die aktuelle steuerliche Diskriminierung von Betriebsrentenverpflichtungen muss auch deshalb beendet werden, weil sie dem verfassungsrechtlichen Gebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widerspricht. Soweit der Gesetzgeber handelsrechtlich festlegt, dass die Leistungsfähigkeit eines Arbeitgebers durch Pensionsverpflichtungen gemindert ist, darf er nicht im Steuerrecht eine ungeminderte Leistungsfähigkeit unterstellen und die handelsrechtlich bestehenden Verpflichtungen bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Gewinns unberücksichtigt lassen. Andernfalls würden Scheingewinne besteuert.

#### **Petition:**

Die nach dem Handelsgesetzbuch zu bildenden Rückstellungen für betriebliche Altersvorsorge müssen in voller Höhe steuerlich (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) anerkannt werden. Zwischenzeitliche Steuermindereinnahmen lassen sich durch einen schrittweisen Übergang bis zur vollen steuerlichen Berücksichtigung begrenzen. In einem ersten Schritt könnte eine Angleichung an den HGB-Zins beispielsweise für Neuzusagen erfolgen, um wenigstens in diesen Fällen den Unterschied zwischen Steuer- und Handelsbilanz nicht noch weiter in unzumutbarer Weise ansteigen zu lassen.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

### **Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme beim Asset-Deal (§ 4f Abs. 2 EStG)**

Der Gesetzentwurf verzichtet darauf, das Bundesratsanliegen aus dem Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG betreffend die Änderung des § 4f EStG aufzugreifen.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung sah vor, bestehende Ungleichbehandlungen von Verpflichtungsübernahmen auf der einen und Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen auf der anderen Seite zu beseitigen.

Bei Übertragung betrieblicher Verpflichtungen können steuerbilanzielle stille Lasten – wie z. B. bei Drohverlustrückstellungen – beim Übertragenden im Regelfall nicht sofort aufgedeckt werden. § 4f EStG sieht vor, dass die stillen Lasten nur über 15 Jahre verteilt als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können. Vom Verbot des Sofortabzugs werden für bestimmte Fälle, wie z. B. bei kleinen und mittleren Betrieben Ausnahmen zugelassen. Diese Rückausnahme wurde bisher aber nur für die Verpflichtungsübernahme zugelassen. Werden Verpflichtungen im Wege eines Schuldbeitritts oder einer Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung übertragen, gelten die Erleichterungen nicht. Diese Ungleichbehandlung würde mit dem Vorschlag des Bundesrats beseitigt.

### **Petition:**

Sofern sich der Gesetzgeber nicht entschließen kann, die unsystematischen Regelungen des § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG grundsätzlich zu überdenken, sollte zumindest der Vorschlag des Bundesrats übernommen werden.

### **Änderung des § 44 Abs. 2 Satz 2 EStG**

Im Rahmen der sog. Aktienrechtsnovelle 2014 sollen mit der Einführung eines Stichtags für Dividenden die für den deutschen Markt notwendigen Voraussetzungen zur Teilnahme an der europäischen Abwicklungsplattform TARGET-Securities (T2S) des Eurosystems geschaffen werden. Dabei ist unseres Erachtens auch eine Änderung des § 44 Abs. 2 Satz 2 EStG notwendig, da dieser den Zeitpunkt des Zufließens der Dividende und damit auch die Fälligkeit des Steuerabzugs abweichend von der nun vorgesehenen Regelung auf den Tag nach der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung bestimmt.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

**Petitum:**

§ 44 Abs. 2 Satz 2 EStG sollte deshalb wie folgt gefasst werden:

„Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu (Absatz 1), der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne dass über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluss gefasst worden ist, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung, bei Gewinnansprüchen im Sinne des § 58 Absatz 4 Satz 2 AktG der dritte Tag nach der Beschlussfassung.“

**Begründung:**

Die Ergänzung der Norm berücksichtigt die geänderte Fälligkeit von Dividendenzahlungen in § 58 Abs. 4 Satz 2 Aktiengesetz durch das Gesetz zur Änderung des Aktiengesetzes (Aktienrechtsnovelle 2014). Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2016 wird nach § 58 Abs. 4 Satz 2 des Aktiengesetzes der dritte Geschäftstag nach der Hauptversammlung als Fälligkeitszeitpunkt der Dividende bestimmt. Die Ergänzung des § 44 Abs. 2 Satz 2 berücksichtigt die spätere Fälligkeit auch für die Bestimmung des Zeitpunktes des Zuflusses der Dividende, wenn kein Beschluss über den Zeitpunkt der Auszahlung gefasst wurde. Wurde nach § 58 Abs. 4 Satz 3 des Aktiengesetzes im Hauptversammlungsbeschluss oder in der Satzung ein späterer Fälligkeitstermin bestimmt, ist dieser spätere Fälligkeitstermin gemäß § 44 Abs. 2 Satz 1 EStG bereits nach geltender Rechtslage auch für den Zuflusszeitpunkt der Dividende maßgebend. Eine Ergänzung von § 44 Abs. 2 Satz 1 zur Berücksichtigung der Fälligkeitsregelung nach § 58 Abs. 4 Satz 3 ist deshalb nicht erforderlich.

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

### Änderung im Bereich des Umsatzsteuergesetzes

#### **Einführung einer Ermächtigungsgrundlage zur elektronischen Auskunft über die Gültigkeit der Bescheinigung USt 1 TG**

Mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) wurden die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen geändert. Danach wird der Leistungsempfänger von Bauleistungen Steuerschuldner, wenn ihm das Finanzamt die Bescheinigung USt 1 TG darüber erteilt hat, dass er nachhaltig Bauleistungen erbringt.

Das Gesetz geht davon aus, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung erteilt wurde. Nach Abschnitt 13.2 Abs. 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass gelten Leistungen in der Bauwirtschaft im Zeitpunkt ihrer Vollendung als ausgeführt, was häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen wird. Dies führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit bei den Beteiligten, wenn es während der Bauzeit zu Änderungen hinsichtlich der Bauleistendeneigenschaft des Leistungsempfängers kommt. Wir hatten bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum KroatienAnpG mehrfach auf die in der Praxis entstehenden Rechtsunsicherheiten hingewiesen, die eine solche Regelung gerade bei langlaufenden Bauvorhaben mit sich bringt.

Zudem besteht das Risiko für den leistenden Bauunternehmer, dass die Bescheinigung gegenüber dem Leistungsempfänger mit Wirkung für die Zukunft zurückgenommen oder widerrufen wird, der Leistungsempfänger seinen Vertragspartner hierüber jedoch nicht informiert. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass sieht hier zwar eine Nichtbeanstandungsregelung vor, wonach der Leistungsempfänger in diesen Fällen weiterhin einvernehmlich als Steuerschuldner angesehen werden kann. Dies gilt allerdings nur, wenn der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert hat (Abschnitt 13b.3 Abs. 5 Satz 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass).

Um dieses Risiko für den leistenden Bauunternehmer zu minimieren und so auch die von der Rechtsprechung geforderte Rechtssicherheit bei der Bestimmung des Steuerschuldners zu ermöglichen, regen wir an, dass die vom Finanzamt ausgestellten Bescheinigungen in eine Datenbank eingestellt werden und beim Bundeszentralamt für Steuern elektronisch zur Überprüfung der Gültigkeit abgefragt werden können. So ist es für den Leistenden möglich, die Gültigkeit der ihm vom Leistungsempfänger vorgelegten Bescheinigung USt 1 TG zu

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

verifizieren und rechtssicher den Steuerschuldner zu bestimmen. Einen solchen elektronischen kostenlosen Abfragedienst stellt das Bundeszentralamt für Steuern gemäß § 48b Abs. 6 EStG bereits für die Prüfung der Gültigkeit der Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 48b EStG zur Verfügung.

**Petition:**

Wir schlagen daher vor, in Anlehnung an § 48b Abs. 6 EStG auch in § 13b UStG eine Regelung aufzunehmen, wonach das Bundeszentralamt für Steuern ermächtigt wird, dem Leistenden im Wege einer elektronischen Abfrage kostenlos Auskunft über die Gültigkeit der von den Finanzämtern der Leistungsempfänger erteilten Bescheinigungen USt 1 TG zu geben.

Der Bundesvorsitzende



DSTG · DEUTSCHE STEUER-GEWERKSCHAFT · Friedrichstraße 169/170 · 10117 Berlin

Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Vorsitzende Ingrid Arndt-Brauer  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Friedrichstraße 169/170  
10117 Berlin  
Telefon: 030/206256600  
Telefax: 030/206256601

www.dstg.de  
E-mail: dstg-bund@t-online.de

25. Juni 2015

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „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-Drucksache 18/4902  
Ihr Schreiben vom 10. Juni 2015**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft nehme ich zu folgenden Punkten des Gesetzentwurfs Stellung:

**1. Zu Artikel 1 Nr. 4 (§ 7g n. F.)**

Aus unserer Sicht muss dringend davon abgeraten werden, in der geplanten Neufassung des § 7 g sowohl auf das Tatbestandsmerkmal der Investitionsabsicht wie auch auf das Erfordernis der Funktionsbenennung zu verzichten. Die im Grunde damit verbundene voraussetzungslose Gewährung einer vorverlagerten Abschreibung wird zu einer missbräuchlichen Ausnutzung dieser Vorschrift führen. Im Grunde handelt es sich bei der Neufassung um eine Art staatliche Finanzierung ohne Voraussetzung. Zwar könnte der Betrag im Falle der Nichtinvestition wieder zurück gefordert werden, was jedoch im Falle von Neugründungen bzw. Start up-Unternehmen möglicherweise mangels Liquidität nicht mehr möglich ist. Es sind massive Steueraufkommensverluste zu befürchten. Zudem kommt eine derzeit relativ harte Zinsbelastung bei Nichtinvestition auf die Betroffenen zu. Dies führt erfahrungsgemäß zu Konflikten mit dem Finanzamt, das neben der Rückforderung auch noch eine Zinsrechnung mit 6 Prozent Zinsen p. a. präsentiert. Besonders bedenklich halten wir die Möglichkeit zum Abzug, auch wenn noch gar kein Betrieb eröffnet wurde (vgl. die Begründung zum RegEntwurf).

Wir weisen auch darauf hin, dass es sich um keine Bagatelle handelt. Immerhin kann der Investitionsabzugsbetrag je Betrieb bis zu 200.000 Euro betragen. Wir halten eine mehr oder weniger voraussetzungslose Gewährung eines Abzugsbetrages in solchen Größenordnungen für fiskalisch nicht vertretbar. Wir erwarten Steuerausfälle über den in der Begründung genannten Jahresbetrag i. H. von 40 Mio. Euro hinaus. Die geplante Regelung trägt subventionierende Züge und kann den Wettbewerb verzerren.

Es ist einzuräumen, dass die Vorschrift auch heute zu Vollzugsdefiziten führen kann. Zumindest macht der Gesetzgeber aber derzeit noch deutlich, was er vom potentiellen Investor erwartet. Vollzugsdefizite mit einem Wegfall entscheidender Tatbestandsvoraussetzungen zu bekämpfen, erscheint jedoch als ein rechtsstaatlich sehr bedenklicher Weg.

## **2. Zu Artikel 1 Nr. 4a1 (§ 10 Abs. 1 a Satz 2 bis 5 neu) > Bundesrat**

Die Forderung des Bundesrates, die Gewährung des Abzuges der Unterhaltsleistungen an die zwingende Angabe der Identifikationsnummer zu knüpfen, wird begrüßt.

## **3. Zu Artikel 3 Nr. 2a (neu > Bundesrat):**

Der Bundesrat schlägt eine Änderung des Zerlegungsschlüssels bei bestimmten energieerzeugenden Unternehmen vor. Wir sehen dies kritisch, weil dies zu einer neuerlichen Verkomplizierung des ohnehin schon schwer zu handhabenden § 29 Abs. 1 Nr. 2 führen würde. Die derzeitige Bezugnahme auf Arbeitslöhne (drei Zehntel) und auf das Sachanlagevermögen (sieben Zehntel) ist bereits ein Einbruch in die allgemeine Systematik, ist aber noch zu bewerkstelligen, weil die in den Blick genommenen Größen dem Finanzamt bekannt sind und verifiziert werden können. Die Bezugnahme auf die „Summe der installierten Leistung im Sinne des § 5 Nr. 22 des Erneuerbare-Energien-Gesetz“ verweist jedoch auf Größen, die dem Finanzamt nicht bekannt sind und daher nicht verifiziert werden können.

Zudem ist fraglich, ob durch ein „spezifisches“ Zerlegungskriterium nicht auch in anderen Zerlegungsfällen Begehrlichkeiten nach einer „günstigeren“ Zerlegung geweckt werden könnten. Es sollte nicht vergessen werden, dass Zerlegungskonflikte immer auch interkommunale Konflikte mit der Folge von Rechtsstreitigkeiten herauf beschwören können.

Wir sind daher der Ansicht, dass dem Vorschlag des Bundesrates nicht gefolgt werden sollte.

#### 4. Zu Artikel 4 Nummer 1 (§ 20 Abs. 2 n. F.):

§§ 20, 21 und 24 UmwStG haben den Zweck, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen (Umwandlungen, Anteilstausch) steuerneutral zu begleiten, indem stille Reserven nicht zwingend aufgedeckt werden müssen, wenn deren weitere „Verstrickung“ mit dem deutschen Steuerrecht gewährleistet ist. Dies ist aus volks- und betriebswirtschaftlicher Sicht zu begrüßen. Von betriebswirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierungen sind andererseits Steuergestaltungsmodelle abzugrenzen, die dazu dienen sollen, eine Besteuerung stiller Reserven künstlich und ohne betriebswirtschaftlich sinnvollen Hintergrund durch Ausnutzung an sich dafür nicht vorgesehener Regeln zu vermeiden.

Kommt es bei einem Anteilstausch bzw. bei einer Umwandlung gegen die Gewährung neuer Gesellschaftsanteile zu einer zusätzlichen finanziellen Gegenleistung, ist es prüfungswürdig, ob die Verschiebung stiller Reserven auf ein anderes Betriebsvermögen noch vom Schutzzweck des Umwandlungssteuergesetzes gedeckt ist. Dies ist unseres Erachtens vom Umfang der zusätzlichen finanziellen Gegenleistung abhängig. Handelt es sich bei einer zusätzlichen finanziellen Gegenleistung lediglich um eine Art „Spitzenausgleich“, ist die finanzielle Gegenleistung im Rahmen des Umwandlungssteuergesetzes unschädlich. Übersteigt die finanzielle Gegenleistung den „Spitzenausgleich“, muss es nach unserer Auffassung zu einer (teilweisen) Realisierung stiller Reserven kommen. Besonders deutlich wird dies etwa in dem Falle, dass die Gegenleistung in Form der Anteilsgewährung völlig in den Hintergrund tritt und die Geldleistung völlig im Vordergrund steht.

Die geplante Anfügung von Satz 4 zu § 20 Abs.2 Satz 2 erscheint aus unserer Sicht ein vertretbarer Kompromiss, indem eine finanzielle Gegenleistung in Form vom max. 25 Prozent des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. weniger als 300.000 (höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten BV) unschädlich ist, während finanzielle Gegenleistungen darüber hinaus zu einer Teilrealisierung stiller Reserven führen. Wir halten eine Privilegierung eines Spitzenausgleich bis zu 25 Prozent des Buchwertes als völlig ausreichend.

Einzuräumen ist, dass es durch diese Differenzierung zu einer Komplizierung des Rechtsstoffes kommt, wie das Beispiel in der Begründung des Gesetzentwurfes anschaulich zeigt. In einer Güterabwägung erscheint uns jedoch die Neuregelung wegen ihrer Bekämpfungsfunktion gegenüber Gestaltungen vorzugswürdig zu sein.

Wir begrüßen daher die geplanten Neuregelungen in Artikel 4 Ziffern 1 bis 4. Wir regen allerdings an zu prüfen, ob die beabsichtigte Teil-Realisierung stiller Reserven im Wortlaut des neuen Regelungskontextes richtig formuliert ist. Das Wort „soweit“ (vor Ziffer 1) steht derzeit für „wenn“ und nicht für „insoweit“. Die neue Nummer 4 würde aber ein „insoweit“ verlangen. Dies könnte in der Nummer 4 klarer herausgestellt werden.

## **5. Zu Artikel 9b –neu- (§ 2 Abs. 3 FVG)**

Im Hinblick auf die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung von § 2 Abs. 3 FVG erwartet die Deutsche Steuer-Gewerkschaft, dass die Aufgabe der Einziehung von Steuerforderungen und die Verbuchung von Ein- und Auszahlungen im Funktionsbereich der Finanzverwaltung verbleiben, insbesondere auch, damit die hohen Anforderungen an das Steuergeheimnis (§ 30 AO) gewahrt bleiben.

Andererseits bestehen keine Bedenken, wenn die Finanzverwaltung im Sinne eines Forderungsmanagements auch für den Einzug und die Verbuchung von Zahlungseingängen anderer öffentlich-rechtlicher Forderungen zuständig werden kann. Dies könnte den Einzug solcher Forderungen effizienter machen, da etwa eine Verrechnung mit Steuerguthaben erfolgen könnte, weil die Aufrechnungslage schneller zu erkennen ist. Dies kann dazu beitragen, andere öffentlich-rechtliche Forderungen schneller beizutreiben, zumal die Vollstreckungsstellen der Finanzämter vergleichsweise hohe Beitreibungsquoten haben.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft fordert jedoch, dass ein Aufgabenzuwachs ausreichend mit Stellen hinterlegt ist und sich der qualitative Aufgabenzuwachs auch in einer entsprechenden Bewertung solcher Stellen niederschlägt. Neuorganisationen in diesem Bereich sind zwingend mit den Personalvertretungen zu besprechen und dürfen nicht zu Lasten der Beschäftigten gehen.

## **6. Zur Stellungnahme des Bundesrates Ziff. 1 („Zum Gesetzentwurf allgemein“)**

Da vermutlich nicht zu erwarten ist, dass es zu einer konkreten Befassung mit der dort aufgeführten Liste von Vorschlägen kommt, möchte die Deutsche Steuer-Gewerkschaft dringend anregend, jedenfalls isoliert eine Erhöhung der Pauschbeträge für Körperbehinderte nach § 33 b Einkommensteuergesetz in Angriff zu nehmen. Diese Pauschbeträge sind nach unserer Kenntnis seit Jahrzehnten nicht erhöht worden. Angesichts der Kostensteigerungen seit Einführung der jetzigen Beträge ist dies ein Skandal. Andere Pausch- und Freibeträge wurden seither mehrfach erhöht. Hinsichtlich des Grundfreibetrages und der Kinderfreibeträge gibt es sogar verfassungsrechtlich gebotene Szenarien. Warum aber gerade bei einer Gruppe, die mit vielfältigen Belastungen und Einschränkungen zu leben hat, keine Anpassung vorgenommen wird, entzieht sich einer rationalen Betrachtung.

Ferner regen wir an, im Hinblick auf die vom Bundesrat vorgeschlagene Neuregelung von Gutscheinen, die auf Geld gerichtet sind (vgl. Ziff. 4 der BR-Äußerung (Zu Artikel 40a > (§ 8 Abs. 1 Satz 2 –neu-) zu prüfen, ob die zu erwartende Kritik gegenüber der vorgeschlagenen Neuregelung nicht durch eine entsprechende Erhöhung des Arbeitnehmerfreibetrages für alle begegnet werden könnte. Auf diese Weise könnte man die verständlichen systematischen Überlegungen des Bundesrates einerseits

berücksichtigen bzw. andererseits eine Gerechtigkeitsdiskussion bei der Beibehaltung eindämmen. Dies gilt umso mehr, als der Arbeitnehmerfreibetrag auch schon längere Zeit nicht angepasst wurde.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Thomas Eigenthaler', written in a cursive style. The signature is positioned to the right of the typed name and title.

Thomas Eigenthaler  
Bundesvorsitzender



Frau Vorsitzende  
Ingrid Arndt-Bauer, MdB  
Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Platz der Republik 1  
11011

Per E-Mail:  
Finanzausschuss@bundestag.de

Berlin, den 24.6.2015

**Öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“**

*Hier: Bitte um Umsetzung des Entwurfs § 2 b UStG (neu)*

Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

anlässlich der öffentlichen Anhörung zum o.g. Gesetzentwurf der Bundesregierung wenden wir - dies sind der Deutsche Städtetag, der Deutsche Landkreistag, der Deutsche Städte- und Gemeindebund, der Verband kommunaler Unternehmen, die Kultusministerkonferenz, der Verband der Universitätsklinika Deutschlands und der Deutsche Sparkassen- und Giroverband - uns mit einem den unterzeichnenden Verbänden, Organisationen und Institutionen gemeinsam überaus wichtigen Anliegen an Sie und bitten um Berücksichtigung im laufenden Gesetzgebungsverfahren.

Wir möchten Sie nach bereits ausführlichen Erörterungen zu dieser Thematik nachdrücklich darum bitten, im Rahmen des geplanten Gesetzgebungsverfahrens die aufgrund der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Umsatzsteuerbarkeit der – alle unterzeichnenden Verbände, Organisationen und Institutionen in ihrer Aufgabenwahrnehmung betreffenden - Zusammenarbeit im hoheitlichen Bereich (sog. Beistandsleistung) notwendige Änderung des Umsatzsteuergesetzes vorzunehmen.

Wir bitten dazu, den von der Staatssekretärs-Arbeitsgruppe der Finanzministerkonferenz im vergangenen Jahr erarbeiteten Entwurf eines neuen § 2 b UStG-E (**Anlage**) unter Maßgabe der folgenden, zwingend erforderlichen drei Änderungen in den Gesetzentwurf aufzunehmen:

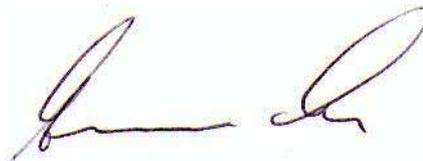
1. Im Gesetzentwurf ist zu verdeutlichen, dass Ziel der Änderung die Überführung und weitgehende Absicherung der bisherigen Besteuerungspraxis bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (und der ihnen gleichgestellten Institutionen) in den europarechtlichen Rechtsrahmen ist. Es sollen weder zusätzliche Freiräume noch neue Schranken geschaffen werden.
2. In Absatz 2 Satz 1 und Absatz 3 (Einleitungssatz) ist zwingend das Wort „insbesondere“ einzufügen, da ansonsten aufgrund der abschließenden Aufzählung durch Absatz 2 und 3 bislang nicht steuerbare Tätigkeiten in die Umsatzsteuerpflicht fallen. In Absatz 3 Ziffer 2 Buchst. b) muss die Formulierung „allen Beteiligten obliegenden“ gestrichen werden. Eine „allen Beteiligten obliegende Aufgabe“ schließt aufgrund des Verbots der Mischverwaltung generell die Zusammenarbeit auf vertikaler Ebene aus. Ohne diese Änderungen wird das ausdrückliche Ziel des Gesetzentwurfs, den Status Quo zu erhalten, nicht erreicht.
3. Entsprechend der bisherigen Verlautbarungen aus der Finanzverwaltung von Bund und Ländern erwarten wir, dass eine Übergangsfrist von mindestens fünf Jahren gewährt wird, um den Betroffenen die aufgrund des mit der Ersetzung des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG durch § 2b UStG-E verbundenen Systemwechsels grundsätzlicher Art notwendigen Anpassungen zu ermöglichen.

Wir beschränken uns mit diesen Punkten bewusst auf die zur Umsetzung der o.g. Zielsetzung unabdingbaren Änderungen und stellen die weiteren, von uns bereits im Anhörungsverfahren der Staatssekretärs-AG vorgebrachten Änderungsbegehren ausdrücklich mit der Erwartung eines nun zügigen Aufgreifens des Gesetzentwurfs zurück. Wir werden diese anderen Punkte gegebenenfalls in das Anhörungsverfahren zum begleitenden BMF-Schreiben einbringen.

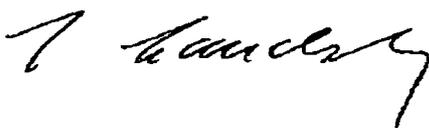
Mit freundlichen Grüßen



Dr. Stephan Articus  
Geschäftsführendes Präsidialmitglied des  
Deutschen Städtetages



Prof. Dr. Hans-Günter Henneke  
Geschäftsführendes Präsidialmitglied des  
Deutschen Landkreistages



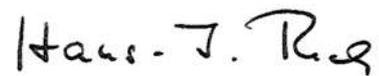
Dr. Gerd Landsberg  
Geschäftsführendes Präsidialmitglied des  
Deutschen Städte- und Gemeindebundes



Udo Michallik  
Generalsekretär der Ständigen Konferenz der  
Kultusminister der Länder in der  
Bundesrepublik Deutschland



Ralf Heyder  
Generalsekretär des Verbandes der Universitätsklinika Deutschlands e. V.



Hans-Joachim Reck  
Geschäftsführendes Präsidialmitglied des Verbandes kommunaler Unternehmen



Dr. Karl-Peter Schackmann-Fallis  
Geschäftsführendes Vorstandsmitglied des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes

## **Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand**

- Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts –

Vorschlag einer Neuregelung in § 2b UStG-E

Stand: Oktober 2014

**„§ 2b**

***Juristische Personen des öffentlichen Rechts***

(1) <sup>1</sup>Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn

1. der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17 500 Euro jeweils nicht übersteigen wird oder
2. vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.

(3) Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn

1. die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder
2. <sup>1</sup>die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. <sup>2</sup>Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
  - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
  - b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
  - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
  - d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.

(4) Auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 gegeben sind, gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 mit der Ausübung folgender Tätigkeiten stets als Unternehmer:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;

2. *die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;*
3. *die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;*
4. *die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden;*
5. *Tätigkeiten, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 347 S. 1) in der jeweils gültigen Fassung genannt sind, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.“*

### Erläuterung des Gesetzesvorschlags

Den einzelnen Regelungen des § 2b (neu) UStG-E liegen folgende Überlegungen zu Grunde:

Die ergangene Rechtsprechung hat nicht nur im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit Probleme aufgeworfen, betroffen sind vielmehr sämtliche Kooperationen öffentlicher Einrichtungen. Die Änderung des Umsatzsteuergesetzes fokussiert sich daher nicht auf den Kommunalbereich, sondern spricht allgemein von „juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ (jPöR).

Die Formulierung des Absatzes 1 entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Artikels 13 MwStSystRL. Danach sind wirtschaftliche Tätigkeiten von jPöR grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Diese Begrifflichkeit ist unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH auszulegen. Danach kommen als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt) tätig wird. Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen auf Grund eines privatrechtlichen Vertrages und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b (neu) UStG-E erfasst.

Die Prüfung, ob im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeführte Tätigkeiten von jPöR zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, sollte aus Gründen der Praktikabilität zunächst anhand einer gesetzlich festgelegten quantitativen Wettbewerbsgrenze i. H. v. 17.500 Euro erfolgen (Absatz 2 Nummer 1). Diese Grenze orientiert sich an dem der

Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) innewohnenden Gedanken des Gesetzgebers, dass bis zu einer Umsatzgrenze von 17.500 Euro keine größere Störung des Wettbewerbs stattfindet. Übersteigt der voraussichtliche Jahresumsatz der jPöR aus gleichartigen Tätigkeiten den Betrag von 17.500 Euro (brutto) nicht, wird unwiderlegbar unterstellt, dass durch die Nichtbesteuerung der Tätigkeit der jPöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auftreten.

Nach Absatz 2 Nummer 2 können größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen werden, weil in diesen Fällen steuerbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Dies kann z. B. in Betracht kommen, wenn eine eigens dafür gegründete Anstalt des öffentlichen Rechts für mehrere Kommunen Bildungsleistungen entsprechend § 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG erbringt. Ausgenommen von dieser Regelung sind Leistungen, die ihrer Art nach zwar grundsätzlich steuerfrei sind, bei denen jedoch ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG grundsätzlich möglich ist. So soll vor allem vermieden werden, dass die Nichtbesteuerung derartiger Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der öffentlichen Hand führt.

Absatz 3 enthält für den Fall der Zusammenarbeit von jPöR bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben Abgrenzungskriterien im Hinblick auf die Frage, wann eine Nichtbesteuerung dieser Zusammenarbeit nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Bezieht sich die Zusammenarbeit von jPöR auf Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer jPöR erbracht werden dürfen, liegt nach Nummer 1 keine wettbewerbsrelevante und damit keine unternehmerische Tätigkeit vor. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn zwei Kommunen gemeinsame Standes- und Ordnungsamtsbezirke bilden oder die Tätigkeiten der Einwohnermeldeämter zentralisieren. Solche - schon gegenständlich marktfernen - Tätigkeiten sind aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen den jPöR vorbehalten.

In Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 sind Abgrenzungskriterien hinsichtlich größerer Wettbewerbsverzerrungen aufgeführt, die auf der Basis des EU-Vergaberechts entwickelt wurden. Größere Wettbewerbsverzerrungen werden verneint, wenn die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Dieses Kriterium, welches aus Artikel 12 Absatz 4 Buchstabe b der EU-Vergaberichtlinie abgeleitet wurde, kann sowohl bei Fallgestaltungen, bei denen die leistende jPöR vom öffentlichen Auftraggeber kontrolliert wird, als auch bei der gleichberechtigten Zusammenarbeit von jPöR erfüllt sein. Was unter spezifischen öffentlichen Interessen zu verstehen ist, wird im Wesentlichen durch die in den Buchstaben a bis d aufgestellten Kriterien bestimmt.

Sind alle in den Buchstaben a bis d des Absatzes 3 Nummer 2 genannten Kriterien erfüllt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist und die entsprechenden Tätigkeiten der leistenden jPöR nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen.

Eine durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmte Zusammenarbeit wird regelmäßig auf der Basis langfristiger Vereinbarungen (Buchstabe a) erfolgen. Diese Bedingung ist zwar nicht ausdrücklich in Artikel 12 der EU-Vergaberichtlinie genannt, ergibt sich aber aus der Rechtsprechung des EuGH zum Wettbewerbsbegriff des EU-Vergaberechts. Auch bei Fallgestaltungen, in denen der öffentliche Auftraggeber die leistende jPöR kontrolliert, werden regelmäßig langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarungen vorliegen. Basiert die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen dagegen auf kurzfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen, handelt es sich üblicherweise um gelegentliche Amtshilfe, die mangels Nachhaltigkeit nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. Artikels 9 MwStSystRL der leistenden jPöR führt.

Leistungen öffentlicher Einrichtungen an andere jPöR stehen im Wettbewerb zu den Leistungen von Unternehmen, wenn sie ihrer Art nach vergleichbar sind und sie unter vergleichbaren Rahmenbedingungen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07, TNT). Dienen die Leistungen dagegen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur (z. B. Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technische Infrastruktur) und der Wahrnehmung einer allen am Leistungsaustausch Beteiligten obliegenden Aufgabe (Buchstabe b), dürften die Rahmenbedingungen, unter denen sie erbracht werden, bereits ihrer Natur nach in der Regel nicht mit denen privater Unternehmer vergleichbar sein. Dies kann sowohl bei der gleichberechtigten Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen als auch in den Fällen erfüllt sein, in denen der öffentliche Auftraggeber die leistende jPöR kontrolliert (horizontale und vertikale Zusammenarbeit). Eine allen Beteiligten obliegende Aufgabe liegt auch dann vor, wenn die leistende Körperschaft zur Aufgabenerfüllung gegründet wurde (z. B. ein Zweckverband). Das in Buchstabe b genannte Kriterium basiert auf Artikel 12 Absatz 4 der EU-Vergaberichtlinie und den vom EuGH entwickelten Grundsätzen.

Die Zusammenarbeit darf zudem nicht zu Finanztransfers zwischen den beteiligten öffentlichen Einrichtungen führen, die über eine – ggf. anteilige – Kostenerstattung hinausgehen (Buchstabe c). Die leistungserbringende Einrichtung darf ihre Preise bzw. Umlagen nur kostendeckend kalkulieren. Andernfalls würde dies für eine Gewinnorientierung der leistenden jPöR sprechen, die ein Indiz dafür wäre, dass die jPöR ihre Leistungen unter vergleichbaren Bedingungen wie ein privater Unternehmer erbringt.

In allen Fällen, in denen das EU-Vergaberecht durch die Zusammenarbeit von öffentlichen Einrichtungen begründete Wettbewerbsverzerrungen ausschließt, dürfen sich die leistenden öffentlichen Einrichtungen mit gleichartigen Leistungen nur in unbedeutendem Umfang am

wirtschaftlichen Markt beteiligen. Dieses Kriterium muss auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht erfüllt sein (Buchstabe d). Die leistende jPöR muss daher in dem von der Zusammenarbeit erfassten Tätigkeitsbereich im Wesentlichen Leistungen für andere jPöR erbringen. Leistungen, die aufgrund originärer Zuständigkeit im eigenen Hoheitsbereich erbracht werden, werden bei dieser Wesentlichkeitsbetrachtung nicht berücksichtigt. Beteiligt sich die leistende jPöR dagegen in einem solchen Umfang am wirtschaftlichen Markt, dass der entsprechende Tätigkeitsbereich davon insgesamt dominiert wird, besteht ganz real und nicht mehr nur hypothetisch die Möglichkeit des Auftretens größerer Wettbewerbsverzerrungen.

Die bereits bisher von § 2 Absatz 3 UStG erfassten Leistungen öffentlicher Einrichtungen sollen auch nach einer Neuregelung in § 2b (neu) UStG-E der Umsatzbesteuerung unterliegen (Absatz 4). Daher wurden die entsprechenden Ausnahmetatbestände des § 2 Absatz 3 UStG in den Gesetzesvorschlag übernommen.

Um die nationalen Neuregelungen vollständig an das Unionsrecht anzupassen, wird in Absatz 4 Nummer 5 auf den Anhang I der MwStSystRL verwiesen.

Einer nationalen Steuerbefreiung für die Leistungen der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten bedarf es nicht. Soweit die Rundfunkanstalten aufgrund des Verweises auf Anhang I der MwStSystRL stets als Unternehmer gelten, umfasst dies nicht solche Tätigkeiten, die nach der Rechtsprechung des BVerfG (Urteil vom 18. Mai 1971, BVerfG 31, 314) als hoheitlich anzusehen und auch weiterhin nicht steuerbar sind.

Prof. Dr. Markus Diller

**Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre  
mit Schwerpunkt Taxation**



Universität Passau · 94030 Passau

An die

Vorsitzende des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages  
Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Telefon	Prof. Dr. Markus Diller 0851 509-2440 0851 509-2441
Telefax	0851 509-2442
e-mail	markus.diller @uni-passau.de diana.königseder @uni-passau.de
Datum	26.06.2015

## **Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

ich danke Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem o. g. Gesetzentwurf. Ich möchte meine Anmerkungen aus Platzgründen auf die wichtigsten Punkte beschränken:

### **Änderung § 20 UmwStG**

Im Rahmen der bisherigen Regelung des §20 UmwStG, bei welcher es um die Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten geht, führen Ausgleichszahlungen nicht zu einem Einbringungsgewinn, solange sie die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigen.

Auf Ebene der Gesellschaftsanteile findet gem. §20 Abs. 3 S. 3 UmwStG eine Kürzung der Anschaffungskosten statt, so dass sichergestellt ist, dass die stillen Reserven auch auf Ebene des Anteilseigners im Falle einer Veräußerung der Beteiligung versteuert werden müssen.

Die aktuelle Behandlung von Ausgleichszahlungen stellt zwar eine Besteuerung der stillen Reserven sowohl auf Ebene des Anteilseigners als auch auf Ebene der Gesellschaft grundsätzlich sicher, bewirkt jedoch einen Aufschub dieser Besteuerung auf unbestimmte Zeit.

Wenn man als Referenzpunkt nämlich unterstellt, dass die stillen Reserven anteilig gehoben hätten werden müssen (siehe Argumentation unten), so wird eine Besteuerung im Zeitpunkt der Einbringung vermieden und auf spätere Perioden verschoben, nämlich zum Teil auf die Periode in der sich auf Ebene der Gesellschaft die stillen Reserven durch Minderabschreibung oder durch Verkauf der Wirtschaftsgüter auflösen und zum Teil auf die Periode, in der die Anteile an der Kapitalgesellschaft verkauft werden. Da die Besteuerung auf beiden Ebenen in Summe ungefähr mit der Besteuerung des Einbringungsgewinns übereinstimmt, geht

Steuersubstrat nicht verloren, wird jedoch erst später besteuert. Dieser Zeitpunkt der Nachbesteuerung kann so weit in der Zukunft liegen, dass dies einer Nichtbesteuerung gleich kommt (z.B. in Bezug auf die in den Anteilen verhafteten stillen Reserven, falls eine Veräußerung dauerhaft nicht geplant ist).

Die Frage des Referenzpunktes ist entscheidend; hier ist m. E. eine Abkehr vom (bisher verankerten) Einheitsprinzip notwendig. Aus ökonomischer Sicht gibt es keinen Grund für die (fiktive) Zuordnung der sonstigen Gegenleistung ausschließlich zu Buchwerten und nicht auch zu den inhärenten (anteiligen) stillen Reserven. Die Einbringung sollte in einen vom UmwStG begünstigten Teil (gegen Anteilsrechte) sowie in einen nicht begünstigten Teil (gegen andere WG) getrennt werden. Dies wird durch die Neuregelung im Grundsatz erreicht.

Ausgleichszahlungen sind nach der Neuregelung bis zu einem Viertel der Buchwerte ohne steuerliche Folgen möglich (zusätzlich ist ein absoluter Freibetrag von implementiert, auf den an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden soll). Während also bisher die Buchwerte bis zu 100 % mit den Ausgleichszahlungen verrechnet werden konnten, ist dies demnächst nur noch bis zu 25 % ihres Wertes möglich. Anschließend findet eine anteilige Aufdeckung der stillen Reserven statt.

Im Prinzip implementiert die Neuregelung also die anteilige Aufdeckung stiller Reserven, jedoch mit einem Freibetrag i. H. v. 25 % des Buchwerts. Die Implementierung dieses Freibetrags (für kleine Ausgleichszahlungen, die wie bisher behandelt werden sollen) führt zu technischen Schwierigkeiten:

- 1) Die Neuregelung führt zu einer erhöhten Komplexität des UmwSt-Rechts. Insb. findet sich an anderer Stelle im UmwStG bereits eine Aufdeckung ohne Freibetrag (Gem. § 3 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG sind im Falle der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen steuerneutrale Umwandlungen nur möglich, falls das Entgelt ausschließlich aus Anteilen besteht. Eine Gegenleistung in Form von anderen Wirtschaftsgütern ist auch hier möglich, führt jedoch immer zu einer anteiligen Gewinnrealisation (BMF v. 11.11.2011, BStBl I 1314 Rn. 03.23).)
- 2) Die Neuregelung führt für sonstige Gegenleistungen über einem Viertel des Buchwerts stets zu einem gleichbleibenden Betrag an weniger aufgedeckten stillen Reserven als eine anteilige Aufdeckung. D.h. selbst bei einer (fast) vollständigen Bezahlung mit anderen Wirtschaftsgütern käme es nicht zu einer vollen Auflösung der stillen Reserven (und somit zu negativen Anschaffungskosten der Anteile). Letzteres ist ab einer Ausgleichszahlung i. H. v.  $\frac{1}{4}(BW + 3GW)$  der Fall (BW = Buchwert und GW = Gemeiner Wert). In diesem Fall würde sogar die aktuell gültige Regelung eine höhere Steuerlast bewirken als die Neuregelung.

Obige Nachteile sind der Preis dafür, dass die geplante Neuregelung „kleinere“ Ausgleichszahlungen von einer Auflösung der stillen Reserven (nicht ganz systematisch) verschont. M.E. wäre eine (technische) Nachbesserung hier sinnvoll (und durchaus möglich).

Die Argumentationen gelten in ähnlicher Weise für § 21 UmwStG sowie § 24 UmwStG.

### **Vorschlag des Bundesrats zur Beseitigung von Hybrid Mismatch Arrangements (Vorschlag eines § 4 Abs. 5a S. 1 EStG)**

Der aktuelle Gesetzentwurf enthält keine Regelung mehr zur Beseitigung von Hybrid Mismatch Arrangements; da dies bedauerlich ist, soll an dieser Stelle auf die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung des § 4 Abs. 5a S. 1 EStG eingegangen werden. Diese sieht vor, dass Betriebsausgaben nicht abziehbar sind, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Durch hybride Finanzierungsgestaltungen ist es möglich, konzerninterne Zahlungen so zu gestalten, dass diese als Zinsen in Deutschland als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, während die gleichen Zahlungen im Ausland als Dividenden qualifiziert werden und regelmäßig von einer Besteuerung freigestellt werden. Hintergrund ist, dass hybrides Kapital sowohl Merkmale von Eigenkapital als auch von Fremdkapital aufweist.

Es ist nicht möglich abzuschätzen, wie hoch die zusätzlichen Steuereinnahmen durch Einführung einer solchen Regelung sein könnten, da es sicherlich zu starken Sekundäreffekten käme: Die Hybrid Mismatch Arrangements würden ausgetrocknet, da sie keinen Vorteil mehr brächten. Ein nicht zu beziffernder Teil der Finanzierungen würde sicherlich auf „normale“ Fremdfinanzierungen verlagert werden, die von einem Steuersatzgefälle profitieren. Jedoch wäre trotz Verlagerungen sichergestellt, dass auf globaler Ebene eine Einmal-Besteuerung stattfindet. Das Desideratum der Einmalbesteuerung wäre also gewährleistet.

Aus theoretischer und steuersystematischer Sicht spricht also Vieles für die Einführung einer Linking-Rule. Lediglich aus praktischer Sicht wird oft eingewendet, dass die Anforderungen im Rahmen der Steuererklärungen zu hoch wären, falls z.B. eine deutsche Konzerneinheit von all ihren ausländischen Konzerneinheiten, an die sie Zinszahlungen leistet, den Nachweis einer Besteuerung der Zahlung führen müsste. Jedoch scheint trotz gleicher Bedenken die Regelung der korrespondierenden Erfassung von Dividenden gem. § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG im Rahmen der Compliance eine machbare Herausforderung (auch in rechtlicher Hinsicht) darzustellen. Es ist evtl. sogar davon auszugehen, dass eine deutsche Konzerneinheit von mehr verschiedenen ausländischen Einheiten Dividenden (z.B. im Fall einer Konzernobergesellschaft) empfängt als sie an verschiedene ausländische Konzerneinheiten Zinsen zahlt.

Da voraussichtlich bei einer Umsetzung des BEPS-Action-Plans der OECD in zahlreichen Ländern eine Linking-Vorschrift umgesetzt werden wird, werden die Informationen bzgl. der Behandlung bestimmter Zinsaufwendungen nicht nur in Deutschland benötigt. Die Schaffung einer zentralen Datenbank wäre naheliegend.

Aus diesen Gründen ist kaum nachvollziehbar, warum der Vorschlag des Bundesrates, der im Prinzip eine (Teil-)Umsetzung des OECD-Vorschlags zur Beseitigung von Hybrid-Mismatch Arrangements darstellt, nicht im Gesetzesentwurf wiederzufinden ist.

In diesem Zusammenhang möchte ich aufgrund des vor wenigen Tagen von der OECD veröffentlichten Implementation Package noch kurz auf ein mögliches Country-by-Country-Reporting eingehen:

### Country-by-Country-Reporting

Das Implementation Package der OECD bzgl. Country-by-Country-Reporting (CbCR) gibt eine konkrete Empfehlung, länderspezifische Daten den Steuerbehörden zukünftig im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation zur Verfügung zu stellen. Eine Umsetzung in deutsches Recht halte ich für sinnvoll, da es die Identifikation von potentiell problematischen Gewinnverlagerungen erheblich erleichtert.

Zusätzlich stellt sich die Frage, ob auch für die Öffentlichkeit länderspezifische Daten bereitgestellt werden sollten. Denkbar wäre eine Anpassung von § 285 Nr. 4 HGB. Im Fall Amazon zeigt sich exemplarisch, dass öffentlicher Druck geeignet ist, Konzerne zu mehr Steuerzahlungen im Inland zu bewegen (vgl. SZ vom 24.5.2015). Auch empirische Studien deuten darauf hin, dass Reputationskosten („naming and shaming“) im Bereich der internationalen Steuerplanung einen großen Einfluss haben (vgl. z.B. Ernst & Young Tax risk and controversy survey (2014), Graham, Hanlon, Shevlin, Shroff (2014) sowie Grottke und Kittel (erscheint in Kürze)). Die künstliche Aufteilung eines Unternehmensgewinns über die Simulation von Markttransaktionen (arm's length principle) auf einzelne Länder muss stets eine grobe Schätzung bleiben und ist per definitionem manipulationsanfällig und schwer kontrollierbar; eine mögliche Gegenstrategie des Staates kann sein, Steuervermeidung durch die Schaffung von Reputationskosten zusätzlich über den Markt zu internalisieren. Damit Steuervermeidung vom Markt bestraft werden kann, muss sie öffentlich erkennbar sein. Hier bietet es sich an, die Steuerzahlungen, Umsätze, Arbeitnehmer, Kapital etc. pro Land verpflichtend zu veröffentlichen,

um anhand dieser Kriterien die durch Verrechnungspreise zustande gekommene steuerliche Gewinnverteilung auf Plausibilität bzw. auf die Existenz von grenzwertigen Steuerstrategien zu überprüfen. Die Reputationskosten entstehen nicht zuletzt durch dann mögliche empirische Untersuchungen zum Thema Steuervermeidung und Aufnahme dieser Ergebnisse in der Öffentlichkeit.

Letztlich wären nicht deutlich mehr Daten öffentlich als bereits früher im Rahmen einer geografisch orientierten Segmentberichterstattung nach IAS 14; somit dürfte auch die Sicherstellung der legitimen Geheimhaltungsinteressen der Unternehmen durch zusätzliche Klauseln eine machbare Herausforderung darstellen.

Mit freundlichen Grüßen,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Markus Diller', with a stylized flourish at the end.

Prof. Dr. Markus Diller

# Stellungnahme zum Gesetz zur Umsetzung der Protokoll- erklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ProtokollerklärungsG)

Stand: 29. Juni 2015

## Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung .....	1
2.	Geplante Neufassung der Konzernklausel (§ 8c KStG) .....	1
3.	Gewerbsteuerliche Berücksichtigung von durch eine Organgesellschaft bezogene Schachteldividenden .....	2
4.	Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 und 3, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E).....	3
4.1.	Die Einbringungstatbestände im UmwStG (§§ 20, 21, 24 UmwStG-E) .....	3
4.2.	Gefahr schädlicher Gegenleistungen aus Unternehmensverbindlichkeiten .....	3
4.3.	Gefahr schädlicher Gegenleistungen aus Pensionszusagen.....	4
5.	Innergemeinschaftliches Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6 UStG) .....	5
6.	Keine Einschränkung der Sachbezugsfreigrenze.....	7
7.	Einschränkung der Normreichweite des § 50i EStG .....	9

## 1. Einleitung

Das „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ProtokollerklärungsG)“ umfasst diverse Einzelthemen. Als Praktiker auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung konzentrieren wir uns in der vorliegenden Stellungnahme auf diesen Bereich.

## 2. Geplante Neufassung der Konzernklausel (§ 8c KStG)

Leitmotiv der deutschen Besteuerung von Kapitalgesellschaften ist das Trennungsprinzip. Mit der zentralen Voraussetzung des „schädlichen Beteiligungserwerbs“ in § 8c KStG wird jedoch die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft durchbrochen. Der Wegfall steuerlicher Verlustvorträge der Kapitalgesellschaft wird folglich durch Tatbestände ausgelöst, die die Kapitalgesellschaft weder selbst verwirklicht noch beeinflusst. Ziel muss es daher im Rahmen der Neufassung des § 8c Abs. 1 Nr. 5 KStG sein, die ursprüngliche Zielsetzung der (Mantelkauf-)Regelung, nämlich eine Verlustnutzung aus dem „Handel“ von funktionslosen Gesellschaften, die über erhebliche Verluste verfügen, im Blick zu behalten, ohne wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen oder Sanierungsmaßnahmen zu behindern.

Die im Rahmen des ProtokollerklärungsG diskutierte Erleichterung zur Konzernklausel beseitigt eine Benachteiligung von Unternehmen mit flachen Beteiligungsstrukturen. Auch die Anwendung auf Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 beurteilen wir als positiv.

Wir begrüßen daher die im Rahmen des ProtokollerklärungsG diskutierte Erleichterung zur Konzernklausel. Dieser Schritt beseitigt eine Benachteiligung von Unternehmen mit flachen Beteiligungsstrukturen, die oft bei Familienunternehmen und Mittelständlern vorzufinden sind.

### **3. Gewerbesteuerliche Berücksichtigung von durch eine Organgesellschaft bezogene Schachteldividenden**

Gewinnausschüttungen, die unter das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG) fallen, unterliegen bei der diese Schachteldividenden empfangenden Kapitalgesellschaft grundsätzlich zu 5 % der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Im Falle einer gewerbesteuerlichen Organschaft war streitig, ob bei der Organträgerin eine Hinzurechnung von 5 % nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG wegen einer im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthaltenen Gewinnausschüttung vorzunehmen ist. Dazu hat der BFH kürzlich entschieden, dass eine an die Organgesellschaft ausgeschüttete Schachteldividende insgesamt zu 100 % gewerbesteuerfrei bleibt (Urteil vom 17.12.2014, I R 39/14). Mit dem Urteil stellt sich der BFH gegen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, wonach die Nichtanwendung des § 8b Abs. 5 KStG im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft auf Ebene der Organträgerin nachzuholen und der Gesamtgewerbeertrag der Organträgerin entsprechend um 5 % fiktiv nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu erhöhen wäre (OFD Münster vom 04.09.2006, Fallbeispiel 3.1).

Schachteldividenden, die eine Organgesellschaft bezieht, können damit grundsätzlich in voller Höhe gewerbesteuerfrei vereinnahmt werden. Dieses Ergebnis führt zu einem steuerlichen Vorteil gegenüber dem Dividendenbezug durch den Organträger direkt oder einer nicht organschaftlich verbundenen Kapitalgesellschaft, die nur eine 95%ige Schachtelprivilegierung erhalten.

Wie der BFH zutreffend feststellte, besteht derzeit keine gesetzliche Grundlage für die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG bei von der Organgesellschaft bezogenen Schachteldividenden. So resultiert die Nichtanwendung der Schachtelstrafe bei Organgesellschaften vielmehr aus den detaillierten Einzelnormen. Eine Nachholung der Schachtelstrafe beim Organträger lässt sich weder auf § 2 Abs. 2 GewStG noch auf § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG stützen. Zudem scheidet eine die Hinzurechnungslücke schließende Gesetzesauslegung aufgrund des klaren Wortlauts der Vorschriften aus.

Aus Gründen der Gleichbehandlung wird eine Gesetzesänderung im Rahmen des ProtokollerklärungsG diskutiert, die sicherstellt, dass die von einer Organgesellschaft bezogenen Gewinnausschüttungen gewerbesteuerlich genauso belastet werden, wie dies bei nicht organschaftlich verbundenen Unternehmen der Fall ist.

Die diskutierte gesetzliche Regelung stellt eine Nichtanwendungsgesetzgebung zum BFH-Urteil vom 17.12.2014 dar. Sollte sich eine entsprechende gesetzliche Änderung konkretisieren, halten wir es für zwingend, dass ein solches Nichtanwendungsgesetz nur mit Wirkung für die Zukunft erlassen wird.

## **4. Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 und 3, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E)**

### **4.1. Die Einbringungstatbestände im UmwStG (§§ 20, 21, 24 UmwStG-E)**

Im Rahmen des ProtokollerklärungsG sind Neuregelungen zur Verschärfung der Voraussetzungen zu ganz oder teilweise steuerneutralen Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E), beim qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG-E) sowie bei Einbringungen in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E) in der Diskussion. Demnach darf der gemeine Wert sonstiger Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr betragen als

- ▶ 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens (bzw. der eingebrachten Anteile) oder
- ▶ 300.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens (bzw. der eingebrachten Anteile).

Wir geben zu bedenken, dass eine Verschärfung auch wirtschaftlich notwendige und aus außersteuerlichen Gründen vorgenommene Umwandlungen betrifft. Das Umwandlungssteuerrecht darf keine ökonomisch sinnvollen Umstrukturierungen durch Steuerzahlungen blockieren. Wir regen deshalb an, die diskutierte Verschärfung allgemein zu überdenken und zumindest eine Rückausnahme aufzunehmen, nach der eine schädliche Gegenleistung trotz Überschreiten der prozentualen oder absoluten Schwellenwerte nicht vorliegt, wenn der Steuerpflichtige darlegt, dass die Gegenleistung auf außersteuerlichen Erwägungen beruht.

Wir regen an, die diskutierte Verschärfung allgemein zu überdenken und zumindest eine Rückausnahme für Fälle aufzunehmen, in denen der Steuerpflichtige darlegen kann, dass die Gegenleistung auf außersteuerlichen Erwägungen beruht.

### **4.2. Gefahr schädlicher Gegenleistungen aus Unternehmensverbindlichkeiten**

Für die Prüfung der prozentualen und absoluten Schwellenwerte für schädliche Gegenleistungen in § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 22 Abs. 1 Satz 6, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E muss zwischen aktivem/passivem Betriebsvermögen und sonstigen Gegenleistung unterschieden werden. Diese Unterscheidung bedarf einer rechtssicheren gesetzlichen Regelung, da sonst Rechtsstreitigkeiten zwischen den betroffenen Unternehmen und der Finanzverwaltung absehbar sind.

Unstrittig ist, dass etwa die zusätzliche Gewährung von Geldleistungen, die gesonderte Übernahme von Verbindlichkeiten oder die Einräumung von Genussrechten (schädliche) sonstige Gegenleistungen darstellen würden. Da die Zuordnung von Unternehmensschulden zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen jedoch in der Praxis insbesondere bei Einzelunternehmen nicht hinreichend rechtssicher vorzunehmen ist, erscheint eine großzügige Regelung an dieser Stelle notwendig. In Anbetracht der bspw. im Zeitablauf und im Branchenvergleich ohnehin sehr unterschiedlichen Fremdkapitalquoten von Unternehmen regen wir an, bspw. Verbindlichkeiten bei Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, die bereits 12 Monate vor dem Umwandlungstichtag auf Unternehmensebene bestanden haben, generell als betriebsnotwendig einzustufen. Da Kapitalgesellschaften ohnehin keine Privatsphäre haben, sind dort im Umkehrschluss sämtliche Betriebsschulden als betriebsnotwendig einzustufen. Es darf dann in Umwandlungsfällen beim Übergang solcher Verbindlichkeiten keine schädliche Gegenleistung unterstellt werden.

Betroffen von einer Einschränkung der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen wären z. B. auch konzerninterne Ausgliederungen, bei denen eine bislang unerkannt unzutreffend vorgenommene Zuordnung von Verbindlichkeiten bei einer Verbindlichkeitsübernahme als schädliche sonstige Gegenleistung zu qualifizieren wäre.

Beispielhaft sei an dieser Stelle auch auf die schwierige Unterscheidung zwischen dem „begünstigtem Vermögen“ und dem „Verwaltungsvermögen“ in der aktuellen Diskussion zur Reform des Erbschaftsteuerrechts hingewiesen. Im Unterschied zum Erbschaftsteuerrecht bewirkt die Möglichkeit zur Buchwertfortführung im Umwandlungssteuerrecht jedoch keine endgültigen Steuerausfälle, sondern allenfalls eine zeitliche Verschiebung. Entsprechend dürfen die Anforderungen an eine Buchwertfortführung im Hinblick auf die Abgrenzung einer Unternehmensverbindlichkeit als schädliche Gegenleistung nicht restriktiv geregelt werden. Eine Gesetzesanpassung erscheint deshalb notwendig.

Da die Zuordnung von Unternehmensschulden zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften in der Praxis nicht hinreichend rechtssicher vorzunehmen ist, erscheint eine großzügige Regelung im Hinblick auf die prozentualen und absoluten Schwellenwerte für schädliche Gegenleistungen in § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 22 Abs. 1 Satz 6, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E notwendig. In Anbetracht der bspw. im Zeitablauf und im Branchenvergleich ohnehin sehr unterschiedlichen Fremdkapitalquoten von Unternehmen regen wir an, bspw. Verbindlichkeiten, die bereits 12 Monate vor dem Umwandlungsstichtag auf Unternehmensebene bestanden haben, als betriebsnotwendig einzustufen.

Da Kapitalgesellschaften keine Privatsphäre haben, sind sämtliche Betriebsschulden als betriebsnotwendig einzustufen. Aus deren Übernahme darf in keinem Fall durch die Finanzverwaltung eine schädliche Gegenleistung fingiert werden.

#### 4.3. Gefahr schädlicher Gegenleistungen aus Pensionszusagen

Im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen bei Personengesellschaften besteht in bestimmten Altfällen nach dem BMF-Schreiben vom 29.01.2008 (IV B 2-S 2176/07/0001; BStBl. I 2008, S. 317) ein Passivierungswahlrecht für sog. Altzusagen. Danach kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Passivierung der Pensionsverpflichtung in der Gesamthandsbilanz unterbleiben.

Im Falle eines Formwechsels einer Personengesellschaft, die von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht hat, in eine Kapitalgesellschaft (§§ 25 i. V. m. 20 UmwStG), ermöglicht die bisherige Verwaltungsauffassung<sup>1</sup> die Annahme einer unschädlichen sonstigen Gegenleistung, wenn die Pensionszusage als steuerlich unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede behandelt wird. Dieses antragsbasierte Verfahren für Pensionsverpflichtungen begründet die Annahme einer zusätzlichen sonstigen Leistung nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG, die allerdings nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven führt.

Durch die vorgesehenen Änderungen in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E würde die bisherige Verwaltungsauffassung ihre Gültigkeit verlieren. Soweit im neuen Recht in Fällen der Bestandschutzregelung aus dem BMF-Schreiben vom 29.01.2008 eine nunmehr (schädliche) zusätzliche sonstige Gegenleistung angenommen wird, kann es in der Rechtsfolge zur Aufdeckung stiller Reserven kommen.

---

<sup>1</sup> Vgl. BMF vom 11.11.2011; IV C 2 - S 1978 b/08/10001 (sog. Umwandlungssteuererlass), Rn. 20.29 i. V. m. BMF vom 29.01.2008 (IV B 7-S 1978-21/98), Rn. 20 i. V. m. BMF vom 25.03.1998; IV B 7-S 1978-21/98 10001 (sog. alter Umwandlungssteuererlass), Rn. 20.41 - 20.47.

In Bezug auf Pensionsverpflichtungen kann dies nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, weshalb es hier einer klarstellenden Gesetzesanpassung oder anderweitigen Sicherung des Bestandschutzes bedarf. Zumindest wäre eine Ausnahmeregelung, welche die Rechtsfolgen der aktuellen Verwaltungsauffassung fortführt, dringend notwendig.

Durch die wirtschaftliche Bedeutung von Pensionsverpflichtungen würde sonst diese eine Bilanzposition im Normalfall einen steuerneutralen Formwechsel gefährden und damit wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen behindern, die offensichtlich nicht unter das Regelungsziel der Vorschrift fallen.

Die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E dürfen bei Personengesellschaften im Anwendungsbereich der Bestandsschutzregelung zur Nichtbilanzierung von Pensionsrückstellungen für Altfälle aus dem BMF-Schreiben vom 29.01.2008 nicht eintreten. In solchen Fällen muss verhindert werden, dass bei einem Formwechsel der Personen- in eine Kapitalgesellschaft eine (schädliche) zusätzliche sonstige Gegenleistung unterstellt und eine Buchwertfortführung verhindert wird.

## 5. Innergemeinschaftliches Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6 UStG)

Der Bundesrat hat eine gesetzliche Regelung bezüglich der Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts i. S. d. § 3 Abs. 6 UStG angeregt.

Zur Begründung führt der Bundesrat aus:

„§ 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG regelt die Zuordnung der Warenbewegung in dem Fall, dass mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt (sog. Reihengeschäft). Die Frage, welcher Lieferung die Warenbewegung zuzuordnen ist, spielt insbesondere beim grenzüberschreitenden Handel eine entscheidende Rolle, da nur für die bewegte Lieferung eine Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung oder als Ausfuhrlieferung in Betracht kommen kann. Zudem richtet sich die Ortsbestimmung und somit letztlich die Zuordnung des Besteuerungsrechts für die Lieferungen wesentlich nach der Zuordnung der Warenbewegung.

Um eine praxisingerechte Umsetzung dieser Regelung zu ermöglichen, stellt die Verwaltung bisher bei der Zuordnung der Warenbewegung auf von allen Beteiligten einfach und rechtssicher zu beurteilende Gesichtspunkte (insbesondere die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Lieferkonditionen, Lieferklauseln, sog. Incoterms) ab. Der Bundesfinanzhof hält dagegen im Wege einer umfassenden Würdigung des Einzelfalls die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der letzte Abnehmer die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand erhält, für erforderlich und hat dies in o. g. Urteilen bekräftigt. Da es sich bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften um massenhaft vorkommende Fallgestaltungen im Wirtschaftsleben handelt, führt die auf die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls abstellende Rechtsprechung zu in der Praxis kaum umsetzbaren Bedingungen. Auch seitens der Wirtschaft wird daher eine praktikable Lösung gefordert.“<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> BR-Drucksache 121/15, Mai 2015.

Der Bundesrat bittet, mit Blick auf die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteile vom 25.02.2015, XI R 15/14 und XI R 30/13), möglichst noch für das laufende Gesetzgebungsverfahren eine Klarstellung der Regelungen für sog. Reihengeschäfte in § 3 Absatz 6 Satz 5 und 6 UStG dergestalt vorzusehen, dass auch künftig eine rechtssichere Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft möglich ist.

Der BFH hat in den von dem Bundesrat zitierten Urteilen für die Abgrenzung, welche der Lieferungen innerhalb eines Reihengeschäfts die bewegte ist, Kriterien herangezogen, die von denen der Finanzverwaltung<sup>3</sup> abweichen. Wie der Bundesrat ausführt, stellt der Bundesfinanzhof „insbesondere“<sup>4</sup> darauf ab, wo und wann dem Endempfänger die Befähigung übertragen wird, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen.<sup>5</sup> Dieses Kriterium findet sich in der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung so nicht.<sup>6</sup>

Der BFH hat allerdings nicht ausgeführt, dass die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung vollständig unrichtig ist oder stets zu unrichtigen Ergebnissen führt.<sup>7</sup> Er stellt lediglich fest, dass eine umfassende Gesamtwürdigung des Einzelfalls stattzufinden hat und dem Merkmal des Zeitpunkts der Übertragung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen (also dem Verschaffen der Verfügungsmacht i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG), eine maßgebliche Rolle zukommt.

Mithin ist es möglich, die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung abzustimmen und in Übereinstimmung mit ihr zu bringen. Sie muss jedoch nicht vollständig aufgegeben werden.

Soweit ersichtlich, ist es möglich, Rechtssicherheit durch eine Regelung auf Ebene des UStG zu schaffen, ohne die MwStSystRL zuvor ergänzen oder ändern zu müssen. Der BFH stellt selbst fest, dass das Reihengeschäft im Unionsrecht nicht gesondert geregelt ist.<sup>8</sup> Das Verschaffen der Verfügungsmacht, auf das der BFH als wesentliches Kriterium abstellt, ist ein unbestimmter Rechtsbegriff.

Insofern besteht ein Lösungsansatz darin, gesetzlich im Rahmen des § 3 Abs. 6 UStG oder über eine Ermächtigungsnorm im Rahmen der UStDV Kriterien aufzustellen, anhand derer der Zeitpunkt mit erhöhter Rechtssicherheit bestimmt werden kann. Als Vorbild kann hier die Systematik des § 17a UStDV dienen.

Eine gesetzliche Neureglung kann - vergleichbar dem § 17a UStDV - zunächst den Grundsatz aufstellen, dass eine Zuordnung der bewegten Lieferung unter Maßgabe aller Umstände des Einzelfalls zu bestimmen ist. Dies lässt die Systematik des § 3 Abs. 6 UStG unberührt, vermeidet eine Kollision mit der MwStSystRL und genügt den von dem BFH getroffenen Feststellungen. In einem zweiten Schritt können dann Kriterien definiert werden, anhand derer „insbesondere“ - aber nicht abschließend - die bewegte Lieferung definiert werden kann. Diese Kriterien müssen einerseits Anhaltspunkte zur Bestimmung des Verschaffens der Verfügungsmacht enthalten, andererseits zur Bestimmung des Zeitpunkts.

Denkbar ist auch - nach dem Vorbild der Gelangensbestätigung i. S. d. § 17a UStDV - eine Bestätigung vorzusehen, gemäß der die an einem Reihengeschäft Beteiligten übereinstimmend bestätigen, bei welcher Lieferung sie von der Bewegung ausgehen. Denn der BFH hat eine Übereinstimmung aller Beteiligten als ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung

---

<sup>3</sup> A 3.14. UStAE.

<sup>4</sup> BFH vom 25.02.2015, XI R 15/14, Tz. 33.

<sup>5</sup> BFH vom 25.02.2015, XI R 15/14, Tz. 33.

<sup>6</sup> A 3.14. UStAE.

<sup>7</sup> Vgl. BFH vom 25.02.2015, XI R 30/13, Tz. 32.

<sup>8</sup> BFH vom 25.02.2015, XI R 30/13, Tz. 32.

angesehen.<sup>9</sup> Eine solche Bestätigung wird allerdings dann nicht praktikabel sein, wenn die Reihengeschäfte viele Beteiligte enthalten oder die Unternehmer nicht die ihm nachfolgenden Unternehmer gegenüber dem Vorlieferer aufdecken wollen.

Ein solcher Abgrenzungskatalog ist auch im Rahmen des UStAE denkbar. Es ist daher nicht zwingend, auf die jüngste Rechtsprechung auf Ebene des UStG oder der UStDV zu reagieren. Für eine gesetzliche Regelung spricht jedoch die höhere Rechtssicherheit in Bezug auf zukünftige Rechtsprechung. Denn während der UStAE keinen Gesetzesrang hat und von der Rechtsprechung schlicht verworfen werden kann, kann die Rechtsprechung eine gesetzliche Regelung lediglich im Hinblick auf ihre EU-Konformität (und Verfassungsmäßigkeit) überprüfen. Die über eine gesetzliche Regelung zu erreichende höhere Rechtssicherheit ist vor dem Hintergrund der erheblichen Bedeutung der Reihengeschäfte in der Wirtschaft insoweit sicherlich einer Regelung im UStAE vorzuziehen.

Ein Lösungsansatz besteht darin, gesetzlich im Rahmen des § 3 Abs. 6 UStG oder über eine Ermächtigungsnorm im Rahmen der UStDV Kriterien aufzustellen, anhand derer der Zeitpunkt mit erhöhter Rechtssicherheit bestimmt werden kann. Als Vorbild kann hier die Systematik des § 17a UStDV dienen.

Eine gesetzliche Neureglung kann - vergleichbar dem § 17a UStDV - zunächst den Grundsatz aufstellen, dass eine Zuordnung der bewegten Lieferung unter Maßgabe aller Umstände des Einzelfalls zu bestimmen ist. In einem zweiten Schritt können dann Kriterien definiert werden, anhand derer „insbesondere“ - aber nicht abschließend - die bewegte Lieferung definiert werden kann.

Denkbar ist auch - nach dem Vorbild der Gelangensbestätigung i. S. d. § 17a UStDV - eine Bestätigung vorzusehen, gemäß der die an einem Reihengeschäft Beteiligten übereinstimmend bestätigen, bei welcher Lieferung sie von der Bewegung ausgehen.

Ein Abgrenzungskatalog ist auch im Rahmen des UStAE denkbar. Eine gesetzliche Regelung ist vor dem Hintergrund der zu erreichenden höheren Rechtssicherheit und der erheblichen Bedeutung der Reihengeschäfte in der Wirtschaft einer Regelung im UStAE vorzuziehen.

## 6. Keine Einschränkung der Sachbezugsfreigrenze

Vom Arbeitgeber gewährte Sachbezüge bleiben derzeit außer Ansatz, wenn sie einen Betrag von 44 Euro monatlich nicht übersteigen (sog. Sachbezugsfreigrenze, § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG).

In der Vergangenheit hat der BFH bestimmte Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten, und zweckgebundene Geldleistungen den Sachbezügen zugeordnet (u. a. BFH-Urteile vom 11.11.2010, VI R 41/10, VI R 21/09, VI R 27/09). Solche Zuwendungen waren damit im Rahmen der monatlichen 44-Euro-Freigrenze steuerfrei möglich.

Der Bundesrat hat im Rahmen seiner Stellungnahme vom 08.05.2015 eine gesetzliche Ergänzung vorgeschlagen, wonach solche Vorteile den Geldeinnahmen zuzuordnen sind (§ 8 Abs. 2 Satz 12 EStG-E). Entsprechendes soll für Ausgaben gelten, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder diesem nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters, des Todes oder gegen andere Risiken abzusichern. Die Bundesregierung hat den Vorschlag in ihrer Gegenäußerung vom 13.05.2015 abgelehnt und auf ihre Gesetzesbegründung verwiesen.

---

<sup>9</sup> BFH vom 25.02.2015, XI R 30/13.

Darin erläutert die Bundesregierung, dass sie den bereits im Verfahren zum Zollkodex-Gesetz vom Bundesrat vorgebrachten Punkt wegen zu hoher Belastungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber nicht in den Entwurf des ProtokollerklärungsG aufgenommen hat.

Der Bundesrat hat ebenfalls angeregt, die Sachbezugsfreigrenze von derzeit monatlich 44 Euro betragsmäßig zu senken (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Auch diesen Vorschlag hat die Bundesregierung abgelehnt.

Die Absenkung der Freigrenze hätte erhebliche Auswirkungen in der Praxis. Derzeit fällt eine Reihe von Prüfungsfeststellungen unter die 44 Euro-Grenze. Diese nicht unbedeutende Vereinfachung in Betriebsprüfungen dient dem eigentlichen Zweck der Freigrenze, nämlich der Vermeidung von Bewertungsproblemen in Bagatellfällen (vgl. nur Glenk in Blümich, 126. Auflage 2015, § 8 EStG Rdnr. 162). Ein Absenken der Freigrenze läuft diesem Zweck zuwider. Sowohl bei den Unternehmen als auch bei der Finanzverwaltung würde sich der Aufwand erheblich vergrößern.

Auch die jüngere BFH-Rechtsprechung hat zu einer weiteren Vereinfachung und Rechtssicherheit bei der Beurteilung von steuerfreien Sachbezügen geführt. Dies würde durch das Vorhaben des Bundesrates wieder rückgängig gemacht. Das kann nicht im Sinne einer Vereinfachung des Steuerrechts und eines Rückgangs von Bürokratie sein. Da diese auf der Hand liegende Verkomplizierung und Vergrößerung des Verwaltungsaufwands scheinbar vom Bundesrat in Kauf genommen werden soll, hat das Vorhaben des Bundesrates vielmehr den Anschein, durch die Aufhebung bzw. Absenkung der Freigrenze garantiertes Lohnsteuerliches Mehraufkommen zu generieren. Auch ist - außer dem scheinbaren fiskalischen Anliegen des Bundesrates - kein Grund ersichtlich, Zukunftssicherungsleistungen ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der 44 Euro-Sachbezugsgrenze herauszunehmen.

Die vom Bundesrat geforderten Einschränkungen würden zu nicht zu rechtfertigenden erheblichen Belastungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber führen.

Aus unserer Sicht einzig praktikabel wäre eine Umwandlung der derzeitigen monatlichen 44 Euro-Sachbezugsgrenze in eine Jahresfreigrenze, so z. B. in einer Höhe von 500 Euro. Das würde den Unternehmen einen weiteren Spielraum geben, der nicht zuletzt auch zu einem Weniger an Bürokratie führen dürfte.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass in der Praxis die Freigrenze den Arbeitgebern einen Spielraum einräumt, den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern eine für den Betriebsfrieden und die Betriebsatmosphäre förderliche zusätzliche kleine Anerkennungen (Theaterkarten, Kinotickets, Büchergutscheine o. ä.) zuzuwenden, die vor allem symbolisch regelmäßig ihre o. g. Wirkungen zeigen und bei dem nicht gleich Steuern und Beiträge das berechnete Anliegen eintrüben.

Die derzeitige Freigrenze ist daher in der beruflichen Praxis mit ihren symbolischen, praktischen und hilfreichen Wirkungen eine unbedingt zu bewahrende rechtliche Errungenschaft.

Wir unterstützen daher die Auffassung der Bundesregierung, das Vorhaben der Länder nicht umzusetzen und die bisherige 44 Euro-Freigrenze sowohl von der Definition her als auch vom Betrag her unangetastet zu lassen.

## 7. Einschränkung der Normreichweite des § 50i EStG

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde der § 50i EStG erst im Jahr 2013 in das Einkommensteuergesetz aufgenommen. Das grundsätzlich nachvollziehbare Ziel war, als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung, das deutsche Besteuerungsrecht auf stille Reserven in bestimmten gewerblich geprägten Personengesellschaften bei Wegzugsfällen aufrecht zu erhalten. Kurz darauf kam es mit dem sog. Kroatiengesetz zu einer als hochproblematisch geltenden Verschärfung der Norm. Insbesondere diese Verschärfung ist seitdem vielfach kritisiert worden und eine Nachbesserung ist angeregt worden, so z. B. im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Zollkodex-Anpassungsgesetz.

Trotz der fortlaufenden Diskussion ist es bisher zu keiner Gesetzesänderung gekommen. Stattdessen überlegen Bund und Länder dem Vernehmen nach, mittels eines BMF-Schreibens (noch unbekanntes Inhalts), überschießende Regelungen des geltenden § 50i EStG abzumildern. Nach unserer Auffassung kann ein Erlass für die betroffenen Unternehmen allerdings nicht die notwendige Rechtssicherheit bieten. Wir regen deshalb nachdrücklich an, noch im Gesetzgebungsverfahren zum Protokollerklärungsg die Gelegenheit zu ergreifen, gesetzgeberisch die zu weitreichenden Besteuerungsfolgen des § 50i EStG zeitnah auf das erforderliche Maß zu konzentrieren. Dies ist nach unserer Auffassung ohne weiteres möglich, ohne die grundsätzlich vom Gesetzgeber mit Einführung des 50i EStG verbundene Intention zu gefährden.

Zu den Hintergründen der Diskussion und möglichen Lösungsansätzen: In der Vergangenheit war es möglich, die sog. Wegzugsbesteuerung insbesondere bezüglich inländischer Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (§ 6 AStG) nicht auszulösen, indem die Beteiligung in eine inländische gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht wurde, die dem wegziehenden Anteilseigner eine inländische Betriebsstätte vermitteln sollte („Konservierung des deutschen Besteuerungsrechts“). Mittels dieser inländischen Betriebsstätte sollte Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven in der eingebrachten Beteiligung weiterhin ausüben. Im Vertrauen auf eine spätere Besteuerung der stillen Reserven bzgl. der durch die gewerblich geprägte Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte verzichtete Deutschland auf eine Besteuerung im Wegzugszeitpunkt. Die Finanzverwaltung erteilte auch entsprechende verbindliche Auskünfte.

In mittlerweile ständiger Rechtsprechung hat der BFH jedoch entschieden, dass eine „substanzarme“ Mitunternehmerschaften (lediglich gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 3 EStG) keine Betriebsstätte im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Betriebsstätte) vermitteln kann und mithin Deutschland kein Besteuerungsrecht mehr an der eingebrachten Beteiligung besitzt (Urteile vom 28.04.2010, I R 81/09, und vom 25.05.2011, I R 95/10). Nach dieser Rechtslage verliert Deutschland insoweit das Besteuerungsrecht.

Mit der Erstfassung des § 50i EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2013, S. 1809) verfolgte der Gesetzgeber ein aus seiner Sicht verständliches Interesse, das deutsche Besteuerungsrecht an den stillen Reserven - jedenfalls nach erteilten Auskünften - zu erhalten.

Mit dem sog. Kroatiengesetz (BGBl. I 2014, S. 1266) erfuhr § 50i EStG - insbesondere durch den neu eingeführten Absatz 2 der Vorschrift - jedoch eine viel zu weitgehende Verschärfung. Zumindest dem Wortlaut nach führt die Vorschrift seither zu Besteuerungseffekten, die vom Sinn und Zweck der Norm wohl kaum gedeckt sein dürften, und zu teilweise widersinnigen Besteuerungsergebnissen führen könnten. So werden Umwandlungen, Übertragungen oder Überführungen, die eigentlich steuerneutral erfolgen können, in faktisch allen

Fällen von der Buchwertfortführung ausgeschlossen. Damit werden betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen faktisch unmöglich und Fälle der (vorweggenommenen) Erbfolge führen zu definitiven Steuerlasten. Zudem führen die zum Teil unklaren Bezüge im Wortlaut der geänderten Vorschrift zu zahlreichen Zweifelsfragen und Rechtsunsicherheiten und letztlich zu einer unnötigen Verkomplizierung des deutschen Steuerrechts. Leidtragende all dieser Unzulänglichkeiten sind vor allem die Familienunternehmen des deutschen Mittelstandes.

In vielen Fällen führt die durch das Kroatiengesetz verschärfte Vorschrift des § 50i EStG zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven, obwohl keine zeitgleiche Erzielung eines Markteinkommens vorliegt. Das führt zu schwerwiegenden Liquiditätsengpässen bei den Unternehmen bis hin zur Existenzvernichtung. Dies bedeutet auch einen klaren Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip – einer der grundlegenden Säulen des deutschen Ertragsteuerrechts. Zudem geht mit der Erweiterung des § 50i EStG durch das Kroatiengesetz eine deutliche Schlechterstellung gegenüber operativen (originär gewerblich tätigen) Personengesellschaften einher, für die es an einer Rechtfertigung und auch an einer Notwendigkeit fehlt. Dies bedeutet womöglich auch einen Verstoß gegen die Folgerichtigkeit der Besteuerung: Strukturen mit faktische gleicher Leistungsfähigkeit werden krass unterschiedlich belastet.

Weiterhin wird diskutiert, ob die Norm auch auf reine Inlandsfälle zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist einzuräumen, dass der Wortlaut dies nicht klar ausschließt. Dass dies allerdings der Fall ist, stellt einen weiteren wichtigen Beweis für den dringenden Anpassungsbedarf bei der Norm dar.

Eine Nachbesserung zur Abmilderung der überschießenden Besteuerungsfolgen ist daher dringend und sehr zeitnah sowie rückwirkend erforderlich.

Dazu könnte der Gesetzgeber folgende Lösung in Erwägung ziehen: Per gesetzlicher Fiktion könnte die „substanzschwache“ Personengesellschaft (i. S. d. § 15 Abs. 3 EStG) dem ins Ausland verzogenen Mitunternehmer für Fälle des § 50i EStG eine DBA-Betriebsstätte „wie“ eine originär gewerbliche Personengesellschaft vermitteln (entgegen etwaiger Regelungen in einem DBA). Damit wäre insoweit wieder die Rechtslage hergestellt, wie sie früher durch die Finanzverwaltung unterstellt wurde. Auf diese Weise könnte der Gesetzgeber zielgenau sicherstellen, dass stille Reserven in Deutschland steuerlich verstrickt bleiben, ohne die „substanzschwache“ Personengesellschaft schlechter zu stellen als die originär gewerblich tätige. Eine derartige Gleichstellung hätte den Vorteil, dass sich die weiteren Rechtsfolgen aus der allgemeinen Systematik des Steuerrechts ergeben würden. Auf diesem Wege könnte ein Beitrag zu einer Vereinfachung des Steuerrechts geleistet werden. Zumindest aber sollte der Gesetzgeber § 50i Abs. 2 EStG dahingehend weiterentwickeln, dass es auch dem Wortlaut der Vorschrift nach nur dann zur Aufdeckung stiller Reserven kommen kann, wenn es auch zu einem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts kommt.

Des Weiteren geben wir zu bedenken, dass die derzeitige Fassung des § 50i EStG Gefahr läuft, bei in der EU ansässigen Personen gegen die Niederlassungsfreiheit und teilweise gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot zu verstoßen.

Der Gesetzgeber sollte das laufende Gesetzgebungsverfahren zum ProtokollerklärungG nutzen, um die zu weitreichenden Besteuerungsfolgen in § 50i EStG zeitnah auf das erforderliche Maß zu konzentrieren. Eine Reduzierung auf den eigentlichen Sinn und Zweck der Norm bedeutet einen wesentlichen Beitrag zur Sicherung einer systemkonformen und nicht überschießenden Besteuerung. Eine Fortentwicklung der Norm durch den Gesetzgeber wäre auch aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen.

Per gesetzlicher Fiktion könnte die „substanzschwache“ Personengesellschaft (i. S. d. § 15 Abs. 3 EStG) dem ins Ausland verzogenen Mitunternehmer für Fälle des § 50i EStG eine DBA-Betriebsstätte „wie“ eine originär gewerbliche Personengesellschaft vermitteln. Zumindest aber sollte der Gesetzgeber § 50i Abs. 2 EStG dahingehend weiterentwickeln, dass es auch dem Wortlaut der Vorschrift nach nur dann zur Aufdeckung stiller Reserven kommen kann, wenn es auch zu einem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts kommt.

 <p>Ernst &amp; Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0</p> <p>Internet: <a href="http://www.de.ey.com">http://www.de.ey.com</a></p>	<p><b>Verfasser:</b></p> <p>Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin, Partner Hermann Ottmar Gauß, Rechtsanwalt, Director</p>
---	---

## **Stellungnahme**

zum 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. Guido Förster, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf*

### **A. Sonstige Gegenleistungen bei Einbringungen gem. §§ 20, 21, 24 UmwStG**

#### **1. Inhalt des Regierungsentwurfs**

Der Regierungsentwurf schränkt bei Einbringungen in Kapital- und Personengesellschaften und beim qualifizierten Anteilstausch die bisher bestehende Möglichkeit ein, dem Einbringenden neben neuen Gesellschaftsrechten auch sonstige Gegenleistungen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Vermögens steuerneutral gewähren zu können.

Gem. §§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E ist die Einbringung bzw. der qualifizierte Anteilstausch zu Buchwerten nur noch möglich, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

- a) 25% des eingebrachten Betriebsvermögens oder
- b) 300.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Vermögens.

#### **2. Stellungnahme**

##### **2.1. Sachgerechtigkeit der Einschränkungen bei sonstigen Gegenleistungen**

Die vorgesehene Einschränkung erstreckt sich auf alle Einbringungsvorgänge. Die Gleichsetzung ist jedoch sachlich nicht gerechtfertigt, da sich die Einbringungsvorgänge wesentlich unterscheiden:

- Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in Kapital- oder Personengesellschaften (**§§ 20, 24 UmwStG**) können dem Betriebsvermögen vor der Einbringung finanzielle Mittel grundsätzlich ohne Einschränkung und ohne steuerliche Folgen entnommen werden. Daher erscheint es nicht sachgerecht, die Steuerneutralität der Einbringung zu versagen, soweit neben den Gesellschaftsrechten gewährte sonstige Gegenleistungen den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigen. In diesem Fall liegt wirtschaftlich betrachtet keine gewinnrealisierende Veräußerung vor, sondern die Einbringung einer um die sonstigen Gegenleistungen reduzierten Einheit. Dem entspricht, dass der Gesetzgeber bei der aktuellen Fassung des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) die Behandlung sonstiger Gegenleistungen diskutiert und ausdrücklich daran festgehalten hat, dass eine steuerpflichtige Gewinnrealisierung erst dann eintritt, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt (BT-Drucks. 16/3315, 2, BT-Drucks. 16/3369, 4, 11).

Die Einbringung stellt sich aus der Sicht des Einbringenden als ein tauschähnlicher Veräußerungsvorgang in Bezug auf das eingebrachte Vermögen dar. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils als ein einheitlicher Rechtsvorgang anzusehen, der auch dann nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist, wenn das Entgelt den Verkehrswert unterschreitet (sog. Einheitstheorie). Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entsteht daher, wenn und soweit die Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt (BFH-Urteile vom 10.7.1986 IV R 12/81, BStBl II 1986, 811, und vom 11.12.2001 VIII R 58/98, BStBl II 2002, 420, BFH-Beschluss vom 19.3.2014 X R 28/12, BStBl II 2014, 629 Rn. 69, 70). Dem entspricht es, dass auch bei der Buchwerteinbringung einer strukturierten betrieblichen Sachgesamtheit kein Gewinn realisiert wird, soweit der steuerliche Wert der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte zzgl. des gemeinen Werts der sonstigen Gegenleistungen den Buch-

wert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Die bisherige Gesetzesfassung des § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG genügt diesen allgemeinen Grundsätzen. Auch für die Einbringung nach § 24 UmwStG hat der Bundesfinanzhof jüngst bestätigt, dass kein Gewinn realisiert wird, wenn die Summe aus der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt (BFH-Urteil vom 18.9.2013 X R 42/10, DB 2013, 2538). Eine Abweichung von diesen allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen bei Einbringungsvorgängen, die im Ergebnis zu einer vorgezogenen Gewinnrealisierung führt, ist systemwidrig und nicht vereinbar mit dem Zweck des Umwandlungssteuergesetzes, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen durch steuerliche Folgen nicht zu behindern.

Unerwünschte steuerinduzierte Gestaltungen, die zu Lasten der Haushalte von Bund, Ländern und Kommunen gehen, sind mit einem Verzicht auf die Einschränkung der Möglichkeiten, sonstige Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG zu gewähren, nicht verbunden. Das Umwandlungssteuergesetz ermöglicht einen Besteuerungsaufschub, aber keine endgültige Steuerfreistellung der in dem eingebrachten Vermögen gebundenen stillen Reserven.

Schließlich ist zu beachten, dass ein Überschreiten der neuen Grenzen beim Stpfl. erhebliche Kosten verursacht, da stets eine Unternehmensbewertung erforderlich ist, um die Quote der fortzuführenden Buchwerte bestimmen zu können (vgl. das Bsp. im Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/4902, 56). Gleichzeitig wird die unternehmerische Flexibilität eingeschränkt und es werden neue Risiken geschaffen, sofern die Abgrenzung zwischen übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten und sonstigen Gegenleistungen nicht eindeutig ist.

**Ergebnis: Auf die Einschränkungen in §§ 20 und 24 UmwStG sollte verzichtet werden. Statt dessen sollte der bisherige Rechtszustand wieder hergestellt werden (Streichung Art. 4 Nr. 1 und 4 des Regierungsentwurfs, Anpassung der Nr. 3 und 5).**

- Beim qualifizierten Anteilstausch (**§ 21 UmwStG**) erscheint die Einschränkung der Möglichkeit, sonstige Gegenleistungen steuerneutral zu gewähren, nachvollziehbar. So ist eine steuerneutrale Auskehrung finanzieller Mittel aus der einzubringenden Beteiligung vor der Einbringung grundsätzlich nur im Rahmen einer Einlagenrückgewähr oder einer Nennkapitalrückzahlung möglich. Andererseits ist der teilentgeltliche Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft regelmäßig nach der sog. Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen mit der Folge, dass Gegenleistungen stets zu einer (anteiligen) Realisierung der vorhandenen stillen Reserven in den veräußerten Anteilen führen. Dies muss auch für die veräußerungsgleichen Anteilstausch gelten. Bei dieser Ausgangslage ist die im Regierungsentwurf vorgesehene Einschränkung ein Kompromiß, der einerseits den Unternehmen eine beschränkte Flexibilität läßt, andererseits den allgemeinen Regelungen der Trennungstheorie folgt.

Der Regierungsentwurf setzt insoweit auch die Vorgabe des Koalitionsvertrags von CDU, CSU und SPD um zu prüfen, wie der Anteilstausch und Umwandlungen nicht mehr systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können, und gegebenenfalls bei der Kombination aus Anteilstausch und Zuzahlung die Zuzahlung quotal zu beschränken, aber nicht gänzlich auszuschließen (S. 65).

**Ergebnis: Die Einschränkungen in § 21 UmwStG sind nachvollziehbar und entsprechen dem Koalitionsvertrag.**

## **2.2. Umfang der steuerneutralen sonstigen Gegenleistungen**

Sollte der Gesetzgeber bei Einbringungen nach **§§ 20, 24 UmwStG** an der – systemwidrigen – Einschränkung der Möglichkeit zur Gewährung steuerneutraler sonstiger Gegenleistungen festhalten wollen, so sind nach meinem Dafürhalten zwei Aspekte zu berücksichtigen. Zum ersten sollte wegen der mangelnden Kompatibilität der Einschränkung mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen der Prozentsatz von 25% deutlich (auf mindestens 50%) angehoben werden. Zum zweiten sollte auch die Bagatellgrenze von 300.000 Euro deutlich erhöht werden. Nicht selten werden als sonstige Gegenleistungen dem Einbringenden Gesell-

schafterdarlehensforderungen gegen die übernehmende Kapital- oder Personengesellschaft eingeräumt, um – etwa im Hinblick auf seine Altersversorgung – einen erleichterten Zugriff auf die entsprechenden Beträge zu ermöglichen. Gerade in den Fällen einer Altersversorgung erscheint der Betrag von 300.000 Euro nicht ausreichend dimensioniert.

### **2.3. Zeitliche Anwendung**

Die Neuregelung ist erstmals anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 erfolgt ist bzw. geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 14 UmwStG-E).

Die mit der Anwendungsregelung verbundene Rückwirkung für alle ab dem 1.1.2015 eingeleiteten Einbringungsvorgänge erscheint verfassungsrechtlich problematisch. Zwar mussten die Stpfl. grundsätzlich mit einer Änderung aufgrund der am 19.12.2014 abgegebenen Protokollerklärung der Bundesregierung rechnen, jedoch war deren Ausgestaltung noch unklar. So enthält beispielsweise der letzte in den parlamentarischen Materialien enthaltene Änderungsvorschlag die Folgeänderungen für die rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nrn. 2, 4, 5 UmwStG nicht (vgl. BR-Drucks. 432/12 (B), 101-104; BT-Drucks. 18/3158 73-75). Es ist mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht vereinbar, wenn der Stpfl. bei einmaligen Vorgängen wie z.B. Umstrukturierungen Steuerrechtsfolgen unterworfen wird, die im Zeitpunkt seiner Disposition nicht verlässlich erkennbar waren.

**Ergebnis: Die zeitliche Anwendung der Neuregelungen sollte auf Einbringungen beschränkt werden, bei denen der Umwandlungsbeschluss bzw. der Einbringungsvertrag ab dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes erfolgt ist bzw. geschlossen worden ist (Art. 4 Nr. 5).**

## **B. Änderung des § 6b EStG (Anpassung an das EuGH-Urteil vom 16.4.2015 (C-591/13) (Umdruck Nr. 11))**

Der Änderungsvorschlag sieht die Schaffung eines § 6b Abs. 2a EStG vor, wonach bei Reinvestitionen in Wirtschaftsgüter in einem EU- oder EWR-Staat auf Antrag die festgesetzte Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung des Ursprungsgutes in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Die Verteilungslösung orientiert sich an der Regelung des § 36 Abs. 5 EStG, die in den Fällen einer fiktiven Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a EStG Anwendung findet.

Mit der Regelung soll das EuGH-Urteil vom 16.4.2015 umgesetzt werden, welches in der Beschränkung auf inländische Reinvestitionsgüter eine ungerechtfertigte Verletzung der Niederlassungsfreiheit gesehen hatte.

Der Änderungsvorschlag wirft mehrere Fragen auf:

1. Abweichend von § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach Reinvestitionsgüter auch im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung des Ursprungsgutes angeschafft oder hergestellt sein dürfen, ist dies bei Reinvestitionen in einem EU- oder EWR-Staat nicht vorgesehen. Dies verletzt die Niederlassungsfreiheit.
2. Die Anwendung des § 6b Abs. 2a EStG setzt nach Satz 2 voraus, dass im Jahr der Veräußerung des Ursprungsgutes ein entsprechender Antrag gestellt wird. Damit muss sich der Stpfl. bereits früh festlegen, ob eine Reinvestition im Inland oder Ausland erfolgt. Dies schränkt die Flexibilität des Stpfl. unnötig ein und ist unter Gleichbehandlungsaspekten problematisch.
3. Da die Reinvestitionsgüter nach § 6b EStG typischerweise langlebige Güter sind, erscheint eine Verteilungslösung über 5 Jahre europarechtlich problematisch.

Der Änderungsvorschlag führt zu zwei unterschiedlichen Begünstigungsregimen innerhalb einer Vorschrift: Im Falle von beabsichtigten Inlandsinvestitionen ist eine steuerfreie Rücklage zu bilden, die auf das Reinvestitionsgut übertragen wird. Bei einer Auslandsinvestition wird die Steuer auf den Veräußerungsgewinn in fünf gleichen Jahresraten abgetragen.

Die vorstehenden Probleme könnten vermieden werden, wenn in den Fällen einer Reinvestition im EU- oder EWR-Ausland eine Ausgleichspostenlösung in Anlehnung an § 4g EStG gewählt würde. Dazu müssten folgende Gesetzesänderungen vorgenommen werden:

1. In § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG wird hinter „inländischen Betriebsstätte“ eingefügt: „oder einer Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens“.
2. Nach § 6b Abs. 6 EStG wird folgender Absatz 6a eingefügt:  
„(6a) Gehört das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens, so tritt an die Stelle des Abzugs nach Absatz 1 oder 3 ein Ausgleichsposten. Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. Der Ausgleichsposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den neun folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. § 4g Absatz 2 Satz 2 und Absatz 5 EStG gelten entsprechend.“

### **C. Änderungserfordernis bei § 50i EStG**

Die mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 (BGBl I 2013, 1809) eingeführte Regelung des § 50i EStG verfolgt das Ziel, die nach den BFH-Urteilen vom 28.4.2010 (I R 81/09, BStBl II 2014, 754) und vom 25.5.2011 (I R 95/10, BStBl II 2014, 760) drohende unversteuerte Entstrickung in Deutschland gebildeter stiller Reserven zu verhindern (BR-Drucks. 139/13 (Beschluss), 141 f.). Sie ist als solche mit den EU-rechtlichen Vorgaben vereinbar. Die Regelung wurde durch das Kroatien-Anpassungsgesetz vom 25.7.2014 (BGBl I 2014, 1266) ergänzt und um einen Abs. 2 erweitert, um bestehende Lücken zu schließen (BT-Drucks. 18/1995, 106 f.). Der Wortlaut des neuen Absatzes geht allerdings deutlich über das Ziel der Regelung hinaus und unterwirft Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG sowie Sachgesamtheiten, die derartige Wirtschaftsgüter enthalten, im Ergebnis einer Veränderungssperre, ohne dass es auf eine Entstrickung ankäme. Selbst eine Rückkehr in die deutsche Steuerverhaftung ist nicht steuerneutral möglich.

*Bsp.:*

*Stpfl. A hat eine ihm gehörende wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG vor dem 29.6.2013 in das Betriebsvermögen der gewerblich geprägten A-GmbH & Co. KG ohne Aufdeckung stiller Reserven eingelegt und ist nachfolgend in einen DBA-Staat (z.B. Frankreich) verzogen (Situation des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG).*

*Im Jahre 2015 nimmt die A-GmbH & Co. KG eine originär gewerbliche Tätigkeit in ihrer deutschen Betriebsstätte auf, der die wesentliche Beteiligung zuzuordnen ist.*

*Die Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit löst gem. § 50i Abs. 2 Satz 3 EStG eine Besteuerung der stillen Reserven in der wesentlichen Beteiligung aus, obwohl das (nach § 50i Abs. 1 EStG bestehende) deutsche Besteuerungsrecht verstärkt wird.*

Der geltende Gesetzeswortlaut führt auch dann zu einer Besteuerung der stillen Reserven, wenn

- A verstirbt und der KG-Anteil auf seine(n) Erben übergeht (§ 50i Abs. 2 Nr. 2 EStG),
- A seinen KG-Anteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überträgt (§ 50i Abs. 2 Nr. 2 EStG),
- die A-GmbH & Co. KG in eine GmbH umgewandelt wird (z.B. durch Formwechsel) (§ 50i Abs. 2 Satz 1 EStG).

In den vorbezeichneten Fällen ist zudem unklar, ob nur die stillen Reserven in der wesentlichen Beteiligung aufzudecken und zu versteuern sind oder auch die stillen Reserven in allen anderen Wirtschaftsgütern der A-GmbH & Co. KG bzw. des Mitunternehmeranteils von A.

Nach dem Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG erscheint es darüber hinaus möglich, dass auch reine Inlandsfälle in die Veränderungssperre einbezogen sind. Dies hätte massive Auswirkungen für Familienunternehmen, bei denen die Obergesellschaft nicht selten eine Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG ist.

Es erscheint daher dringend geboten, den zu weiten Gesetzeswortlaut des § 50i Abs. 2 EStG seinem Sinn entsprechend auf die Fälle zu beschränken, die zu einer Entstrickung führen. Der Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG sollte daher – dem Vorschlag des IDW folgend (IDW, Schreiben vom 11.3.2015, FN-IDW 2015, 200 f.) – wie folgt ergänzt werden:

**§ 50i Abs. 2:** „<sup>1</sup>Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgeamtheiten, 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. <sup>2</sup>Ungeachtet 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 des Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder*
- 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft*

*entsprechend. <sup>3</sup>Werden 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. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“*

Eine (dauerhafte) Regelung durch ein BMF-Schreiben erscheint nicht ausreichend, da hierdurch weder die Gerichte gebunden werden, noch eine hinreichende Rechtssicherheit gewährleistet wird.

# 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.<sup>1</sup> **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.<sup>2</sup>

**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**

<sup>1</sup> Vgl. Bundesrat Plenarprotokoll 929, Seite 429.

<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> **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

---

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

<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup>

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

<sup>5</sup> 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

<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> 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.**<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup>

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.

---

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

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

<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup> Mit der beabsichtigten Änderung soll der Rechtsprechung des BFH begegnet werden, der Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten, den Sachbezügen zugeordnet hatte.<sup>11</sup> 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.**

---

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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.



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, den 25. Juni 2015

613

**Öffentliche Anhörung  
zum 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-Drs. 18/4902)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ProtErklUmsG) im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 29.06.2015 Stellung zu nehmen. Der Gesetzentwurf (BT-Drs. 18/4902) sowie die dazugehörige Stellungnahme des Bundesrates und die Gegenäußerung der Bundesregierung 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, dies betrifft insbesondere:

- die Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG und deren rückwirkende Anwendung sowie
- die unternehmerische Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 2b UStG-E.

Zudem möchten wir wie schon im Gesetzgebungsverfahren zum Zollkodex-Anpassungsgesetz darauf hinweisen, dass aus Sicht des Berufsstandes der

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 Hamann, RA

**Seite 2/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Wirtschaftsprüfer weiterhin dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf zur Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG besteht.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

### **Zu Artikel 1 Nr. 6: Kapitalertragsteuereinbehalt durch Kreditinstitute nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E**

#### Petition:

Auf die Ergänzung des § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E um „unter Beachtung der im Bundessteuerblatt veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung“ sollte verzichtet werden.

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Mit der vorgesehenen Ergänzung des § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E soll die im BMF-Schreiben vom 12.09.2013 (BStBl. I 2013, S. 1167) vertretene Verwaltungsauffassung, wonach Kreditinstitute die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung anzuwenden haben, gesetzlich festgeschrieben und die gegenteilige Rechtsprechung des BFH als unbeachtlich gekennzeichnet werden (BT-Drs. 18/4902, S. 50). Der BFH hatte mit Urteil vom 12.12.2012 (I R 27/12) entschieden, dass ein Kreditinstitut einem sich auf Wortlaut und Zweck des Gesetzes stützenden Widerspruch des Bankkunden Folge leisten und vom Steuerabzug Abstand nehmen muss, auch wenn ein BMF-Schreiben den Steuerabzug anordnet.

Unseres Erachtens sind keine sachlichen Gründe dafür erkennbar, die BFH-Rechtsprechung in Form eines „Ermächtigungsgesetzes“ mithilfe der Verpflichtung zur Anwendung einer Verwaltungsweisung außer Kraft zu setzen.

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

#### Petition:

Wir begrüßen ausdrücklich die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel, schlagen jedoch noch folgende Präzisierung vor: Durch die neue Verwendung des Begriffs „Erwerber“ in Satz 5 ergibt sich Anpassungsbedarf in Satz 3:

*„(1) <sup>3</sup>Als ein Erwerber im Sinne der Sätze 1 ~~und~~ 2 und 5 gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen.“*

**Seite 3/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Da in der Konzernklausel künftig der Begriff des Erwerbers verwendet werden soll, sollte zur Klarstellung in § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG ein Hinweis auf Satz 5 aufgenommen werden, um auch „eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen“ in Satz 3 zu erfassen.

**Zu Artikel 4 Nr. 1 bis 4: 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.

Sollte gleichwohl daran festgehalten werden, die sonstigen Gegenleistungen der Höhe nach zu beschränken, sollte dies auf jene Fälle begrenzt werden, in denen überwiegend sonstige Gegenleistungen, d.h. mehr als 50 % des Buchwerts des eingebrachten Vermögens, gewährt werden.

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E sollte wie folgt geändert werden:

*„4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als*

- a) 2550 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder*
- b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.“*

Entsprechend sollte auch § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E angepasst werden:

*„<sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, wenn...*

*2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Anteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als*

- a) 2550 Prozent des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder*
- b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Anteile.“*

Gleiches gilt für § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E:

Seite 4/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

*„<sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit...*

*2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten werden, nicht mehr beträgt als*

*a) ~~25~~50 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder*

*b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.“*

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

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 25 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens oder 300.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, betragen.

Bei einer Beschränkung der sonstigen Gegenleistungen besteht die Gefahr, dass wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erschwert und die Flexibilität der Unternehmen erheblich eingeschränkt werden. Dies stellt einen Standortnachteil für Deutschland dar.

Die Beschränkung soll dazu dienen, „Steuergestaltungen“ zu verhindern, wodurch *„im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können“* (Bt-Drs. 4902, S. 55, sowie Deutschlands Zukunft gestalten – Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, S. 65). Dies wird damit begründet, dass bei jedem Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern die in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven realisiert werden. Dies soll insbesondere gelten, wenn eine monetäre Gegenleistung für eine Vermögensübertragung gewährt wird.

Hierbei wird nicht berücksichtigt, dass auch bei Gewährung einer sonstigen Gegenleistung die in dem übertragenen Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben und ihre Besteuerung lediglich auf einen späteren (z.B. Veräußerungs-) Zeitpunkt verschoben wird.

Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen sonstige Gegenleistungen lediglich bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens, der Mitunternehmeranteile oder der Kapitalgesellschaftsanteile erbracht werden. Der BFH hat zu Mischentgelt bei Einbringungen nach § 24 UmwStG mit Urteil

**Seite 5/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

vom 18.09.2013 (X R 42/10) entschieden, dass bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft – bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert wird, d.h. keine stillen Reserven aufgedeckt werden, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt. Eine „systemwidrige“ steuerfreie Gestaltung liegt in diesem Fall nicht vor, somit besteht keine sachliche Rechtfertigung für eine Beschränkung der sonstigen Gegenleistungen.

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 rechtfertigender Anlass erkennbar, von dieser Entscheidung nunmehr abzuweichen.

Mit der Begrenzung sonstiger Zuzahlungen sollen nach unserem Verständnis insbesondere Umstrukturierungen vermieden werden, bei denen nur ein neuer Anteil und im Übrigen sonstige Gegenleistungen gewährt werden. Dieses Übergewicht an sonstigen Gegenleistungen verursacht offenbar den Eindruck, dass stille Reserven aufgedeckt werden, auch wenn dies nicht der Fall ist.

Wenn der Gesetzgeber entgegen unserem Petition an einer Begrenzung der sonstigen Gegenleistung festhält, sollten jedenfalls nur Fälle, bei denen *überwiegend* sonstige Gegenleistungen gewährt werden, erfasst werden, um die Gestaltungsfreiheit der Unternehmen nicht übermäßig einzuschränken. Wir schlagen daher vor, die Begrenzung für die sonstigen Gegenleistungen in §§ 20, 21 und 24 UmwStG-E zumindest von 25 % auf 50 % des Buchwerts anzuheben.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

## **Zu Artikel 4 Nr. 5: Anwendung der Neuregelungen in §§ 20, 21 und 24 UmwStG nach § 27 Abs. 14 – neu – UmwStG-E**

### Petitum:

Falls an den Neuregelungen in §§ 20, 21 und 24 UmwStG festgehalten wird, sollten sie erst mit Wirkung für die Zukunft gelten. Anstatt auf den 31.12.2014 sollte auf den Tag nach der Verkündung des Gesetzes abgestellt werden.

§ 27 Abs. 14 – neu – UmwStG-E sollte daher wie folgt formuliert werden:

*„(14) § 20 Absatz 2, § 21 Absatz 1, § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 2, 4 und 5 sowie § 24 Absatz 2 in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem ~~31. Dezember 2014~~ [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung dieses Gesetzes] erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem ~~31. Dezember 2014~~ [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung dieses Gesetzes] geschlossen worden ist.“*

### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Seit dem 01.01.2015 wurden bereits Umwandlungen mit sonstigen Gegenleistungen durchgeführt, die nach der geplanten Neuregelung der Höhe nach begrenzt sein müssten, um eine Buchwertfortführung zu ermöglichen. Auch seit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs am 19.02.2015 bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens, das dem Vernehmen nach frühestens für das vierte Quartal 2015 zu erwarten ist, werden weiterhin Umwandlungen durchgeführt, die von der Neuregelung betroffen sein können. Während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens besteht für diese Einbringungsverfahren jedoch Rechtsunsicherheit.

Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 4902, S. 58) soll die rückwirkende Anwendung zulässig sein, weil die Steuerpflichtigen aufgrund der in der Protokoll-erklärung vom 19.12.2014 angekündigten Änderung des UmwStG kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage haben konnten. Unseres Erachtens erscheint es sehr bedenklich, einer bloßen Protokoll-erklärung eine solche Wirkung zuzusprechen. Zudem soll die von uns angeregte Anwendung der Neuregelung mit Wirkung für die Zukunft dazu dienen, für übliche, wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen Rechts-sicherheit zu schaffen.

Seite 7/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

## **Zu Artikel 9: Unternehmerische Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 2b UStG-E**

### Petitum:

§ 2b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG-E sollte nicht unter Hinweis auf Regelungen des EU-Vergaberechts erläutert werden.

### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 2b Abs. 1 UStG-E sollen jPdöR nicht als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben, es sei denn, eine Behandlung als Nichtunternehmer würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Gemäß § 2b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG-E liegt eine größere Wettbewerbsverzerrung u.a. nicht vor, wenn die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird.

In der Begründung zum Vorschlag einer Neuregelung der Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand (Vorschlag einer Neuregelung in § 2b UStG-E, Stand: Juni 2014) wird erläutert, das Kriterium der gemeinsamen spezifischen öffentlichen Interessen sei aus Artikel 12 Abs. 4 lit. b) der Richtlinie 2014/24/EU (EU-Vergaberichtlinie) abgeleitet. Der Rückgriff auf Begrifflichkeiten des EU-Vergaberechts, insbesondere auf Artikel 12 Abs. 4 lit. b) der EU-Vergaberichtlinie, im Umsatzsteuerrecht erscheint nicht sachgerecht. Die Tragweite des in Bezug genommenen vergaberechtlichen Befreiungstatbestands ist umstritten und wird von Teilen der Literatur auf echte Kooperationsfälle zur Erfüllung ausschließlich hoheitlicher Aufgaben beschränkt. Danach könnten Fälle einer vertraglichen Beauftragung zur Leistungsdurchführung gegen Entgelt auch unter vergaberechtlichen Gesichtspunkten als wettbewerbsverzerrend angesehen werden. Diese Rechtsunsicherheit sollte nicht in das Umsatzsteuerrecht übernommen werden.

Zudem ist ein Rückgriff auf Regelungen des Vergaberechts für umsatzsteuerliche Zwecke grundsätzlich nicht geeignet. Die Rechtsprechung des EuGH knüpft die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand an das Merkmal der größeren Wettbewerbsverzerrung (vgl. EuGH v. 16.09.2008, C-288/07). Wettbewerb liegt in allen Fällen vor, für die das Vergaberecht mit seinen spezifischen Regelungen die Durchführung eines Vergabeverfahrens oder die Befreiung davon regelt.

Seite 8/10 zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

**Weitere Änderungsvorschläge:  
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 insoweit 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) <sup>1</sup>Im 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. <sup>2</sup>Ungeachtet 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. <sup>3</sup>Werden 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. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“*

Wir halten eine erneute Gesetzesänderung für unerlässlich. Diese Forderung hatten wir sowohl bereits im Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG vorgebracht (vgl. Auszug aus der IDW Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 20.11.2014, Anlage 1) als auch dem BMF (vgl. IDW Eingabe an das BMF vom 20.01.2015, Anlage 2) zahlreiche Beispielfälle zur überschießenden Wirkung des § 50i Abs. 2 EStG dargestellt.

**Seite 9/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

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

Insbesondere lösen auch unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden und von Todes wegen sowie Umwandlungsvorgänge – sogar ohne Rechtsträgerwechsel, wie bspw. der Formwechsel – eine Besteuerung der stillen Reserven aus.

Das deutsche Einkommensteuerrecht knüpft für die Besteuerung von stillen Reserven grundsätzlich entweder an die Realisation (z. B. die Veräußerung oder gleichgestellte Sachverhalte) oder die Entstrickung (z. B. der Wegzug bzw. der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts) an. § 50i Abs. 2 EStG folgt keinem dieser Prinzipien. Die Regelung führt vielmehr bei bestimmten Sachverhalten zu einer Besteuerung, obwohl keine Realisation oder Entstrickung von stillen Reserven stattfindet.

Es bestehen auch keine europarechtlichen Bedenken, gegen eine Regelung, die lediglich Fälle unversteuerter Steuerentstrickung von im Inland entstandenen stillen Reserven erfasst. Verliert ein Mitgliedstaat endgültig das Besteuerungsrecht an unter seiner Hoheit entstandenen stillen Reserven und knüpft er hieran Besteuerungsfolgen, stellt dies grundsätzlich einen Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung von Grundfreiheiten (Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis) dar (vgl. zuletzt EuGH 23.01.2014, C-164/12, Tz. 52 ff.).

**Seite 10/10** zum Schreiben vom 25.06.2015 an Frau Ingrid Arndt-Brauer MdB

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen in Ihren anstehenden Beratungen berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen



Hamannt



Rindermann, RA StB

Fachleiterin Steuern und Recht

Anlagen

Auszug aus dem Schreiben vom 20.11.2014 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags zur öffentlichen 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)

## **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) <sup>1</sup>Im 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. <sup>2</sup>Ungeachtet 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. <sup>3</sup>Werden 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. <sup>4</sup>Absatz 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 – AmtshilfeRLUmG 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 weiterer 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.

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Referat IV A 2  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

Düsseldorf, 20. Januar 2015

642/515

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 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## Stellungnahme zu § 50i EStG i.d.F. des Kroatien-Anpassungsgesetzes

Sehr geehrter Herr Sell,

mit dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeR-LUMsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809) wurde § 50i EStG erstmals eingeführt. Durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-Anpassungsgesetz – KroatienAnpG vom 25.07.2014, BGBl. I 2014, S. 1266) wurde § 50i EStG geändert und sein Anwendungsbe- reich durch einen neu eingefügten Abs. 2 ausgedehnt.

Wir möchten auf systematische Probleme der Regelung hinweisen und die in der Praxis als äußerst problematisch erkannten Fallgruppen darstellen. Wir hal- ten eine erneute Gesetzesänderung für unerlässlich. Bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung sollte im Wege einer teleologischen Reduktion durch ein BMF- Schreiben klargestellt werden, dass § 50i Abs. 2 EStG nur anzuwenden ist, so- weit das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen wor- den ist und nicht durch den Vorgang wiederhergestellt wird.

### 1. Ausgangslage

Bis zum 29.06.2013 war es Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine ge- werblich geprägte Personengesellschaft, die im Übrigen nicht gewerblich tätig ist, auch für Zwecke der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen eine inländische Betriebsstätte besitzt (BMF vom 16.04.2010, BStBl. I 2010, 354,

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

**Seite 2/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

Tz 2.2). Daher gingen die Finanzverwaltung und die Praxis bspw. bei einer Einbringung bzw. Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG oder eines anderen Wirtschaftsguts in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft zu Anschaffungskosten davon aus, dass auch nach einem anschließenden Wegzug des Gesellschafters ins DBA-Ausland das Besteuerungsrecht sowohl für die Veräußerungsgewinne als auch für laufende Einkünfte aus der Beteiligung oder dem Wirtschaftsgut in Deutschland verbleibt. Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG kam nicht zur Anwendung.

Mit Urteil vom 28.04.2010 entschied der Bundesfinanzhof, dass Art. 7 OECD-MA mangels einer inländischen Betriebsstätte in abkommensautonomer Auslegung nicht einschlägig ist und stattdessen der jeweilige Verteilungsartikel, z. B. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, anzuwenden ist. Das Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen steht danach bspw. dem Zuzugsstaat und nicht Deutschland zu (BFH vom 28.04.2010, I R 81/09, BStBl. II 2014, Seite 754).

Wäre die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bekannt gewesen, hätte im Zeitpunkt des Wegzugs mit Verlust des deutschen Besteuerungsrechts ein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung stiller Reserven bestanden. Da die Besteuerung unterblieben ist, hat der Gesetzgeber die Notwendigkeit gesehen, bei Realisation der stillen Reserven im Ausland die unterbliebene Besteuerung im Inland nachzuholen. Soweit es in diesen Fällen zu einer Realisation der im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandenen stillen Reserven kommt, ist ein nachträglicher deutscher Besteuerungszugriff zutreffend durch die Vorschrift des § 50i EStG umgesetzt worden. Das Anliegen des Gesetzgebers, in Deutschland geschaffenes Steuersubstrat im Entstrickungs- bzw. Realisationszeitpunkt in Deutschland zu besteuern, ist nachvollziehbar.

## **2. Ursachen der überschießenden Wirkungen des § 50i Abs. 2 EStG**

Die derzeitige Regelung erfasst jedoch zahlreiche Sachverhalte, bei denen die oben dargestellte Ausgangslage nicht vorliegt. Insbesondere lösen auch unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden und von Todes wegen sowie Umwandlungsvorgänge – sogar ohne Rechtsträgerwechsel, wie bspw. der Formwechsel – eine Besteuerung der stillen Reserven aus.

Das deutsche Einkommensteuerrecht knüpft für die Besteuerung von stillen Reserven grundsätzlich entweder an die Realisation (z. B. die Veräußerung oder gleichgestellte Sachverhalte) oder die Entstrickung (z. B. der Wegzug bzw. der Verlust des deutschen Besteuerungsrechts) an. § 50i Abs. 2 EStG folgt keinem dieser Prinzipien. Die Regelung führt vielmehr bei bestimmten Sachverhalten zu einer Besteuerung, obwohl keine Realisation oder Entstrickung von stillen Re-

**Seite 3/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

serven stattgefunden hat. Diese überschießende Wirkung möchten wir anhand folgender Beispiele verdeutlichen.

### **3. Beispiele für die überschießenden Wirkungen des § 50i EStG**

- Inlandsfälle (keine Entstrickung)

*Beispiel 1: Kein Wegzug und Umwandlung/ Strukturwandel/ Schenkung/ Vererbung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er bleibt in Deutschland ansässig. Folgende Sachverhalte erfüllen den Tatbestand des § 50i Abs. 2 EStG:

- Versterben,
- Unentgeltliche Unternehmensnachfolge,
- Unentgeltliche Anteilsübertragung,
- Formwechsel der GmbH & Co. KG,
- Aufnahme einer originär gewerblichen Tätigkeit durch die GmbH & Co. KG.

In allen Fällen findet keine Entstrickung statt. Gleichwohl ist der Tatbestand des § 50i Abs. 2 EStG erfüllt, so dass die nicht realisierten stillen Reserven in der GmbH-Beteiligung besteuert werden. Damit sind diese Fälle schlechter gestellt als vergleichbare Inlandsfälle, in denen die stillen Reserven in der GmbH-Beteiligung später in die GmbH & Co. KG eingebracht bzw. eingelegt werden. Eine solche Ungleichbehandlung wesentlicher Fälle begegnet verfassungs- und europarechtlichen Bedenken.

*Beispiel 2: Wegzug bei verbleibender Inlandsbetriebsstätte und Umwandlung/ Strukturwandel/ Schenkung/ Vererbung*

Der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige war in der Vergangenheit Gesellschafter mehrerer originär gewerblich tätiger Mitunternehmensschaften. Diese Beteiligungen werden mittels Buchwertübertragungen vor dem 29.06.2013 in einer neuen gewerblich geprägten Holding GmbH & Co. KG gebündelt. Der Steuerpflichtige verlegt anschließend seinen Wohnsitz in das DBA-Ausland und überträgt zu einem späteren Zeitpunkt seinen Anteil an der Holding GmbH & Co. KG unentgeltlich auf seinen in Deutschland ansässigen Sohn.

Aufgrund der originär gewerblichen Tätigkeiten der 100%igen Tochterpersonengesellschaften der Holding GmbH & Co. KG ist das deutsche Besteuerungs-

**Seite 4/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

recht zu keinem Zeitpunkt ausgeschlossen oder eingeschränkt worden. Dennoch findet § 50i Abs. 2 EStG Anwendung.

*Beispiel 3: Kein Wegzug und inländischer Umwandlung*

Mehrere ausschließlich in Deutschland ansässige Personen sind an einer teils gewerblich, teils vermögensverwaltend tätigen deutschen GmbH & Co. KG (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) beteiligt. Einer der Beteiligten hat vor dem 29.06.2013 eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH ohne Aufdeckung der stillen Reserven in die Personengesellschaft eingebracht. Die Personengesellschaft soll auf eine andere beteiligungsidentische deutsche Personengesellschaft verschmolzen werden.

Bei Verschmelzung der Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) sind gem. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG die übergehenden Wirtschaftsgüter zwingend mit den gemeinen Werten anzusetzen. Der Ansatz der gemeinen Werte ist nicht auf die zu Buchwerten eingebrachte Beteiligung beschränkt. Auch die stillen Reserven der im gewerblichen Bereich genutzten Wirtschaftsgüter sind zwingend aufzudecken. Unberücksichtigt bleibt, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft ausschließlich im Inland ansässig sind und dass das deutsche Besteuerungsrecht an den steuerverstrickten Wirtschaftsgütern nicht gefährdet wird.

- Wiederverstrickungsfälle

*Beispiel 4: Wegzug und Wiederzuzug/ Hereinschenkung/ Hereinvererbung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG 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 zieht er entweder wieder zurück oder verschenkt bzw. vererbt seinen Anteil an sein unverändert in Deutschland ansässiges Kind.

Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die unentgeltliche Übertragung zur Wiederherstellung des ursprünglichen deutschen Besteuerungsrechts führt.

*Beispiel 5: Wegzug und Strukturwandel zur Wiederverstrickung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG 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 ändert die GmbH & Co. KG ihre Tätigkeit, sodass eine deut-

**Seite 5/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

sche Betriebsstätte nach Doppelbesteuerungsrecht entsteht, der die stillen Reserven zuzuordnen sind.

Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll ein solcher Strukturwandel die Besteuerung auslösen, obwohl es auch in diesem Fall nicht zu einer Realisation der stillen Reserven in der GmbH-Beteiligung kommt und der Strukturwandel zur Wiederherstellung des ursprünglichen deutschen Besteuerungsrechts führt.

- Besteuerung dem Ausland zuzuordnender stiller Reserven

*Beispiel 6: Begründung eines deutschen Besteuerungsrechts in Einbringungsfällen über das UmwStG hinaus*

Ein in einem anderen EU-Staat ansässiger Steuerpflichtiger ist an einer deutschen Personengesellschaft beteiligt, die zunächst gewerblich tätig war. Die Personengesellschaft bringt nach dem 12.12.2006 (Anwendung des UmwStG i. d. F. des SStEG, § 27 Abs. 1 UmwStG), aber vor dem 29.06.2013 ihren Betrieb nach § 20 UmwStG zu Buchwerten in eine deutsche Kapitalgesellschaft ein. Nach der Einbringung ist die Personengesellschaft gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Der Einbringungsvorgang fällt, auch soweit der im EU-Staat Ansässige beteiligt ist, in den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 lit. a) aa) UmwStG). Die Einbringung ist steuerneutral möglich, obwohl kein deutsches Besteuerungsrecht an den gewährten Anteilen besteht.

Durch § 50i Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Satz 1 EStG werden Veräußerungsgewinne aus den Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft in die inländische Besteuerung einbezogen. Grund hierfür ist, dass eine unterbliebene Besteuerung bei Ausschluss eines deutschen Besteuerungsrechts nicht Tatbestandsmerkmal der Vorschrift ist. Die Vorschrift ist insoweit nicht auf natürliche Personen beschränkt, sondern erfasst auch Kapitalgesellschaften.

*Beispiel 7: Weiterverstrickung trotz Besteuerung bei Entstrickung*

Ein deutscher Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer deutschen GmbH vor dem 29.06.2013 ohne Aufdeckung von stillen Reserven in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein und verzieht anschließend ebenfalls noch vor dem 29.06.2013 ins Ausland. Zu diesem Zeitpunkt kommt es zur Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven, weil einzelne Finanzämter – entgegen der Erlasslage zu diesem Zeitpunkt – die Rechtsauffassung vertraten, die der BFH in seinem späteren Urteil bestätigte.

Trotz der bereits erfolgten Besteuerung anlässlich des Wegzugs löst die spätere Veräußerung nach dem Wortlaut des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG im Inland erneut

**Seite 6/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

eine Besteuerung aus. Dieselben stillen Reserven werden folglich im Inland zweimal erfasst.

Der Tatbestand des § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG stellt nicht darauf ab, dass eine Besteuerung bei Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts unterblieben ist. Fraglich ist, ob bei Veräußerung von einem erhöhten Buchwert auszugehen ist (§§ 4 Abs. 1 Satz 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 2. HS EStG), so dass ggf. sogar ein im Ausland entstandener Wertzuwachs nach Wegzug der Besteuerung gemäß § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegt.

- Besteuerung im Ausland ohne Realisationstatbestand

*Beispiel 8: Wegzug und Schenkung/Vererbung*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG 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 gegenüber dem Kind ändert. Diese Wirkung ist mit den europäischen Grundfreiheiten nicht vereinbar, sofern der Steuerpflichtige im EU-Ausland ansässig ist, zumal keine § 6 AStG entsprechende Stundungsregelung vorgesehen ist.

*Beispiel 9: Wegzug und Formwechsel*

Ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger bringt eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG 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 wandelt er die GmbH & Co. KG im Wege des Formwechsels z.B. 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. Wiederum sind die Rechtsfolgen mit den europäischen Grundfreiheiten nicht vereinbar, wenn der Steuerpflichtige im EU-Ausland ansässig ist, zumal keine § 6 AStG entsprechende Stundungsregelung vorgesehen ist.

**Seite 7/7** zum Schreiben vom 20. Januar 2015 an das Bundesfinanzministerium

Wir wären Ihnen sehr verbunden, wenn Sie unsere Anmerkungen in Ihren Beratungen berücksichtigen. Selbstverständlich stehen wir für ein vertiefendes Gespräch zu diesem Thema jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Hamannt

Rindermann, StB/RA  
Fachleiterin Steuern und Recht



NVL e.V. ☒ 13465 Berlin Oranienburger Chaussee 51

Deutscher Bundestag  
An die Vorsitzende des Finanzausschusses  
Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Berlin, 24. Juni 2015

**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-Drs. 18/4902

**Stellungnahme des Bundesrates**

BR-Drs. 121/15 (Beschluss)

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer, sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zum Gesetzentwurf und die  
Möglichkeit einer vorherigen Stellungnahme, die wir gern wahrnehmen.

**Artikel 1 - Änderung des Einkommensteuergesetzes**

**Nummer 3: § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 3 - Bewertung der privaten Nutzung betriebli-  
cher Fahrzeuge mit Elektroantrieb**

Zur Förderung der Elektromobilität ist seit 2013 durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungs-  
gesetz bei der privaten Nutzung betrieblicher PKW eine Förderung dahingehend eingeführt,  
dass bei der Ermittlung des Nutzungsvorteils und Entnahmewerts die Aufwendungen für das  
Batteriesystem pauschal herausgerechnet werden. Die Regelung gilt gemäß § 8 Absatz 2  
EStG für Arbeitnehmer bei der Nutzung von Firmen-PKW entsprechend.

Die mit vorliegendem Gesetzentwurf beabsichtigte Korrektur betrifft das „Fahrtenbuch-Verfahren“ zur Ermittlung des individuellen Entnahme- bzw. Nutzungswertes auf Grundlage der für das Fahrzeug nachgewiesenen insgesamt entstehenden Aufwendungen und dem Verhältnis der privaten zu den betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten. Der bisherige Gesetzestext legt fest, dass die ermittelten Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug ebenfalls um den in Satz 2 der Vorschrift geregelten pauschalen Wert zu mindern sind.

Mit der vorgesehenen Änderung wird der Gesetzestext dahingehend konkretisiert, dass dieser pauschale Abschlag nicht unmittelbar von den Gesamtkosten, sondern von der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung (AfA) abzuziehen ist.

Diese Formulierung ist weiterhin - nicht nur wegen der Länge des Satzes 3 - schwer verständlich und deshalb u. U. nicht frei von Fehlinterpretationen. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Bewertung im Gesetz nur den Fall regelt, dass die Kosten für das Batteriesystem in der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des PKW enthalten sind (letzter Satzteil der Regelung).

In Fällen, in denen die Kosten für das Batteriesystem separat von den Anschaffungskosten des PKW ausgewiesen sind, hat das BMF-Schreiben vom 5. Juni 2014 (BStBl I 2014, S. 835) bereits ausgeführt, dass die Aufwendungen (beispielsweise für Miete oder Leasing der Batterie) vollständig und nicht pauschal aus den Gesamtkosten herauszurechnen sind, bevor der Entnahmewert oder Nutzungswert ermittelt wird. Diese Verfahrensweise ist jedoch im Gesetz nicht enthalten. Da sie dem Willen des Gesetzgebers entspricht, sollte sie gesetzlich verankert werden.

In diesem Zusammenhang ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass sich eine Diskrepanz zu der Ermittlung der pauschalen Wertabschläge ergeben kann. Dies gilt insbesondere für die Folgejahre aufgrund der Abschmelzung des pauschalen Wertes bei Anschaffung der PKW nach 2013.

## **Vorschläge des Bundesrates**

### **Zu Ziffer 3:**

Die Stellungnahme des Bundesrates sieht eine umfassende Änderung der Vorschriften zur Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für die Betreuung von Kindern und bedürftigen Angehörigen vor.

Nach Auffassung des NVL wäre eine Überarbeitung und ein Zusammenfassen der bisherigen Regelungen zweckmäßig und kann zur Steuervereinfachung beitragen. Allerdings würde bei Umsetzung der Vorschläge die Regelung in Nummer 34a Buchstabe a redundant enthalten sein, da diese auch in Nummer 33 aufgeführt werden soll. Beim Zusammenfassen der Arbeitgeberleistungen zur Kinderbetreuung in Nummer 33 müsste Nummer 34a Buchstabe a gestrichen werden.

Inhaltlich ist festzustellen, dass Arbeitgeberleistungen zur Kinderbetreuung auf bereits schulpflichtige Kinder bis zum 14. Lebensjahr erweitert werden sollen. In der Höhe ist jedoch eine Quotelung auf zwei Drittel der Aufwendungen und Begrenzung auf 4.000 Euro vorgesehen.

Eine Ausweitung der Leistungen auf bereits schulpflichtige Kinder ist im Zuge zunehmender Ganztagsangebote der Schulen durchaus zu begrüßen. Die an den Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben angelehnte Begrenzung der Beträge stellt jedoch gegenüber geltender Rechtslage eine erhebliche Einschränkung dar und sollte hinsichtlich des politischen Willens geprüft werden. Die Begrenzung auf zwei Drittel dürfte außerdem den Verwaltungsaufwand beim Arbeitgeber erhöhen. Darüber hinaus ergäbe sich durch die Quotelung und Begrenzung der Höhe eine Diskrepanz gegenüber Fällen mit betriebseigenen Betreuungseinrichtungen des Arbeitgebers. Diese Leistungen sollen weiterhin im vollen Umfang steuerfrei bleiben. Die daraus resultierende unterschiedliche Behandlung ist rechtlich problematisch, neue Streitfälle sind sehr wahrscheinlich.

#### **Zu Ziffer 4: § 8 Absatz 1 Satz 2 – neu - EStG - Stärkere Besteuerung bei Sachbezügen**

Die unter Ziffer 11 der Stellungnahme des Bundesrates vorgeschlagene Änderung in § 8 Absatz 1 EStG läuft darauf hinaus, Sachbezüge wie Gutscheine und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag ausgewiesen sind, den Einnahmen aus Geld gleichzustellen. Infolgedessen würden die gesonderten Vorschriften für Sachbezüge in § 8 Absatz 2 nicht mehr zur Anwendung kommen. Hierdurch würde sich für viele Arbeitnehmer die Steuer- und Abgabenbelastung erhöhen.

Um eine Mehrbelastung der Beschäftigten zu vermeiden, müssten Arbeitgeber entsprechende Zuwendungen anstatt auf einen Geldwert - wie in vielen Fällen vor der BFH-Rechtsprechung vom 11. November 2010 (Az. VI R 21/09, 27/09, 41/10) - mit einer bestimmten Warenmenge oder einem bestimmten Dienstleistungsumfang ausweisen. Dies wiederum würde für Arbeitgeber den Verwaltungsaufwand bei der Bewertung der Sachbezüge und Prüfung hinsichtlich der Freigrenze deutlich erhöhen - insbesondere bei üblicherweise vorhandenen Preisunterschieden und Preisschwankungen von Waren und Dienstleistungen.

Die geltende Regelung sollte deshalb beibehalten werden, sie stellt nicht zuletzt auch eine erhebliche Steuervereinfachung dar. Der NVL begrüßt die in Teil A. der Gesetzesbegründung enthaltene Entscheidung, dass von einer Umsetzung des Bundesratsvorschlags derzeit abgesehen werden soll.

#### **Zu Ziffer 6: Verlustfeststellung - § 10d Absatz 4 EStG**

Der Vorschlag des Bundesrates regt eine Gesetzesänderung dahingehend an, der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Feststellung von Verlusten den Boden zu entziehen. Die BFH hatte mit Urteil vom 13. Januar 2015 (Az. IX R 22/14) über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem die Verlustfeststellung daran scheiterte, dass für die betreffenden Jahre

keine Veranlagung erfolgt war und aufgrund der Festsetzungsverjährung nicht nachgeholt werden konnte. In diesen Fällen kann nach der Entscheidung des BFH auch ohne Veranlagung eine Verlustfeststellung erfolgen, solange die Verjährungsfrist für die Verlustfeststellung nicht eingetreten ist.

Nach Auffassung des NVL sollte von einer Umsetzung des Vorschlags des Bundesrates derzeit abgesehen werden. Die Gesetzesänderung würde die Rechte der Steuerpflichtigen einschränken. Ursache ist das Auseinanderklaffen der Verjährungsfristen bei Antragsveranlagung (vier Jahre) und Pflichtveranlagung (grundsätzlich bis 7 Jahre). Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes stellt insoweit einen Gleichlauf für Sachverhalte der Verlustfeststellung her!

Die vom Bundesrat vorgebrachte weitere Begründung einer fehlenden materiellen Übereinstimmung von Verlustfeststellung und Steuerfestsetzung überzeugt nicht. Eine Übereinstimmung ist nach Auffassung des NVL wünschenswert. Hierfür wäre jedoch eine tatsächliche Bindungswirkung im Sinne eines Grundlagenbescheides der entsprechenden Feststellungen zu den Einkünften im Veranlagungsverfahren für das Verlustfeststellungsverfahren erforderlich. Nach geltendem Recht soll die Feststellung in einer Veranlagung inhaltlich wie bei einem Grundlagenbescheid in die Verlustfeststellung übernommen werden, ohne die verfahrensrechtliche Wirkung eines Grundlagenbescheides zu erhalten. Damit bleiben verfahrensrechtliche Probleme und Unsicherheiten zur Verlustfeststellung bestehen, sodass im Zweifelsfall bei fehlender oder fehlerhafter Verlustfeststellung sowohl gegen die Veranlagung als auch gegen die Verlustfeststellung Rechtsmittel einzulegen sind.

Ohne eine Überarbeitung des rechtlichen Zusammenhangs und der verfahrensrechtlichen Folgen zwischen Veranlagung und Verlustfeststellung sollte von der vorgeschlagenen Gesetzesänderung, die einseitig die Rechte der Steuerpflichtigen einschränkt, abgesehen werden.

### **Zu Ziffer 10: Nachweis von Krankheitskosten - § 64 Absatz 1 EStDV**

Der Vorschlag des Bundesrates enthält eine Änderung zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall dahingehend, dass die bisher abschließend geregelten Fälle, für die gesonderte Nachweise erforderlich sind, nunmehr eine nicht abschließend geregelte Liste darstellen sollen. Dies betrifft Maßnahmen, die ihrer Art nach nicht eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können und deren medizinische Indikation deshalb schwer zu beurteilen ist.

Nach den Ausführungen in der Gesetzesbegründung wird dieses Anliegen von Bund-Länder-Arbeitsgruppen weiter verfolgt. Zur Prüfung der Umsetzung sind mögliche Mehrbelastungen in der Gesundheitsverwaltung zu bewerten.

Nach unserer Einschätzung würde die vorgesehene offene Regelung zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen führen und wird deshalb abgelehnt. Nach geltender Rechtslage kann bei Zweifeln an der medizinischen Indikation einer durchgeführten

Behandlung der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht für die steuermindernden Tatbestände gem. § 90 AO dadurch genügen, dass er eine entsprechende ärztliche Bescheinigung beibringt. Diese würde bei der angestrebten Gesetzesänderung für eine sichere Anerkennung nicht mehr genügen.

Wenn im Veranlagungsverfahren entsprechend dem Text der Gesetzesvorlage die Feststellung getroffen würde, dass es sich bei den Aufwendungen um eine Maßnahme handelt, die nicht eindeutig ausschließlich der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen könnte (!), müsste der Steuerpflichtige die medizinische Indikation für die Behandlung in seinem Fall durch ein amtsärztliches Gutachten oder Bescheinigung des medizinischen Dienstes der Krankenversicherung nachweisen. Dieser Nachweis muss jedoch vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestellt worden sein. Eine Nachholung im Veranlagungsverfahren ist somit nicht mehr möglich. Somit müsste der Steuerpflichtige nachweisen, dass es sich nicht um eine solche Maßnahme handelt, die nicht nur der Heilung dienen könnte.

Darüber hinaus würden die betroffenen „Maßnahmen“ nach unserer Einschätzung nicht nur medizinische Behandlungen umfassen, sondern bspw. auch krankheits- oder behinderungsbedingte Umbauten u. w. Aufwendungen. Für diese hatte der Bundesfinanzhof gegenüber amtsärztlichen bzw. amtlichen technischen Gutachten alternative Sachverständigengutachten zugelassen (bspw. Urteil vom 22.10.2009, VI R 7/09, vom 24.02.2011, VI R 16/10), die auch nachträglich erbracht werden können (Urteil vom 29.03.2012, VI R 47/10). Dieser praktikablen und sachgerechten Rechtsauffassung durch Gesetzesänderung den Boden zu entziehen, ist abzulehnen.

### **Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge von Kindern bei den Eltern - § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 EStG**

Die vom Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Zollkodex-Anpassungsgesetz unter Ziffer 11 seiner Stellungnahme (BT-Drs. 18/3158) geforderte Einschränkung des Sonderausgabenabzugs soll nach Prüfung durch die Bundesregierung ebenfalls nicht umgesetzt werden. Dieser Entscheidung ist zustimmen.

Das geltende Steuerrecht ermöglicht Eltern den Abzug, wenn das Kind den Sonderausgabenabzug nicht selbst beansprucht. Es ist nicht erkennbar, dass hierdurch Streitfälle entstehen sollen, die eine Rechtsänderung erfordern, wie der Bundesrat ausführt. Ebenso unbegründet ist die Gefahr der Doppelberücksichtigung, da aufgrund der anzugebenden Steuer-ID des Kindes eine Zuordnung und Kontrolle möglich ist.

Der Abzug der Vorsorgeaufwendungen durch die Eltern ist folgerichtig. Außerhalb des Familienleistungsausgleichs enthält § 33a Absatz 1 Satz 2 EStG die ausdrückliche Regelung, dass sich der Unterhaltshöchstbetrag um übernommene Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge erhöht, da diese einen existenzsichernden Bereich abdecken. Im Familienleistungsausgleich wird davon ausgegangen, dass sich ein Kind in Berufsausbildung grundsätzlich in einer unterhaltsbedürftigen Situation befindet. Insoweit ist es konsequent, dass die

Eltern die vom Kind gezahlten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge abziehen können. Es muss davon ausgegangen werden, dass die Eltern auch diese Beiträge wirtschaftlich tragen. Hierbei kann es keinen Unterschied machen, ob das Kind oder die Eltern Versicherungsnehmer sind. Insoweit stehen § 10 Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG und § 33a Absatz 1 Satz 2 EStG in einem Zusammenhang und müssen hinsichtlich des Abzugs der Versicherungsbeiträge zum gleichen Ergebnis führen.

Des Weiteren ist festzustellen, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung insbesondere zu einer Mehrbelastung für Familien führen würde, deren Kinder während der Ausbildung gesetzlich sozialversichert sind. Mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung ergäbe sich eine Ungleichbehandlung bspw. gegenüber privat krankenversicherten Kindern, deren Beiträge nicht aufgrund eines Ausbildungsverhältnisses oder anderweitiger Erwerbstätigkeit, sondern aufgrund eines übrigen Einkommens festgesetzt werden und die zutreffend weiterhin bei den Eltern abziehbar wären.

### **Zu Ziffer 25: Anpassung des § 14 StBerG**

Die Vorschrift § 14 StBerG legt die Voraussetzungen zur Anerkennung eines Lohnsteuerhilfvereins fest, die gemäß § 20 Absatz 2 StBerG folgerichtig auch nach der Anerkennung weiter vorliegen müssen.

Nach Absatz 1 Nummer 6 der Vorschrift darf der Lohnsteuerhilfevereine in seiner Satzung bestimmte Vorschriften des BGB nicht ausschließen, u. a. § 27 Absatz 3 BGB. Diese Vorschrift wurde durch das „Ehrenamtsstärkungsgesetz“ vom 21. März 2013 um einen Satz 2 erweitert, der die ehrenamtliche Tätigkeit der Vorstände festlegt.

Diese Ergänzung stellt keine Rechtsänderung für Vereine dar. Sie erfolgte zur Klarstellung für den Fall, dass die Vereinssatzung nicht bestimmt, dass ein Vorstandsmitglied eine Vergütung für seine Tätigkeit erhalten kann (Vgl. BT-Drs. 17/11316, S. 16). Auch nach der Gesetzesänderung können Vereine gemäß § 40 Satz 1 BGB durch eine Satzungsbestimmung von § 27 Absatz 3 BGB abweichen und Vergütungsregelungen für Vorstandsmitglieder vorsehen (BT-Drs., a.a.O.).

Diese Möglichkeit nutzen viele Lohnsteuerhilfevereine vor dem Hintergrund der vereins- und berufsrechtlichen Pflichten der Lohnsteuerhilfevereine (§§ 21 - 26 StBerG). Die Erfüllung dieser Pflichten obliegt den Vorständen als gesetzliche Vertreter und macht einen wirtschaftlichen Ausgleich für den persönlichen Einsatz erforderlich.

Die Erweiterung des Absatz 3 in § 27 BGB stünde einer solchen Satzungsregelung entgegen, ist jedoch aufgrund des Verweises des § 14 StBerG für die Vereine zu beachten. Dieses war offensichtlich nicht gewollt und eine entsprechende Anpassung des Steuerberatungsgesetzes beim Gesetzgebungsverfahren zum Ehrenamtsstärkungsgesetz übersehen worden (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. April 2015).

Die unterbliebene Anpassung soll nunmehr mit dem Vorschlag des Bundesrates zutreffend nachgeholt und die Anwendung der Vorschrift § 27 Absatz 3 BGB auf Satz 1, d. h. den bisherigen Inhalt begrenzt werden. Die Dachverbände der Lohnsteuerhilfevereine BDL und NVL hatten diese Änderung bereits in einem Schreiben an das BMF vom 8. Januar 2015 angeregt und unterstützen somit den Vorschlag des Bundesrates.

**Zu Ziffer 1: Zum Gesetzentwurf allgemein -  
Entwurf eines „Steuervereinfachungsgesetzes 2013“ (BT-Drs. 18/1290)**

Der Neue Verband der Lohnsteuervereine e.V. lehnt die Vorschläge ab, soweit sie zu einer Änderung der Belastungsverteilung führen, die u. E. nicht sachgerecht ist. Dies betrifft beispielsweise die einseitige Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags ohne stärkere Berücksichtigung von Pauschalen, die tatsächlichen Aufwand abgelten und der zudem erheblichen Mitnahmeeffekte bewirkt. Darüber hinaus ist für mehrere Vorschläge keine Steuervereinfachung erkennbar bzw. dürften die Änderungen einseitig Vereinfachungen für die Finanzverwaltung und nicht für die Steuerpflichtigen bringen.

Auf finanzielle Nachteile für die Arbeitnehmer wurde bereits oben zu den Vorschlägen einer Quotelung der Arbeitgeberleistungen zur Kinderbetreuung hingewiesen. Gleiches gilt für die vorgeschlagene Verringerung der Freigrenze für Sachbezüge (§ 8 EStG).

Insbesondere im Zusammenhang mit der vorgesehenen stärkeren Automation sollten weitergehende Änderungen im materiellen Recht sehr behutsam erfolgen. Umfassende Anpassungen und Steuerrechtsänderungen binden erhebliche Kapazitäten bei der technischen Umsetzung der Rechtsänderungen. Dies zeigen nicht zuletzt die jährlichen Änderungen und der zunehmende Umfang der Erklärungsvordrucke sowie der zeitliche Programmieraufwand und „Nachjustierungen“ nach Veranlagungsbeginn.

Mit freundlichen Grüßen



Uwe Rauhöft  
Geschäftsführer

**NVL NEUER VERBAND DER  
LOHNSTEUERHILFEVEREINE E. V.**



## GEMEINSAME STELLUNGNAHME\*

Formuliertvorschläge zur Gesetzesbegründung  
des § 2b UStG-E sowie Anpassungen zur  
vorliegenden Gesetzesfassung

29. Juni 2015

*\*Diese Stellungnahme gibt auch die Position des Medizinischen Fakultätentags (MFT) wieder. MFT und VUD bilden gemeinsam den Dachverband Deutsche Hochschulmedizin e.V.*

---

**Forschen. Lehren. Heilen.**

---

© Verband der Universitätsklinika Deutschlands e.V. (VUD), 2015

**Kontakt**

Verband der Universitätsklinika  
Deutschlands e.V. (VUD)  
Alt-Moabit 96  
10559 Berlin  
info@uniklinika.de  
www.uniklinika.de

**Oliver Stenzel**

Politik und Gremienarbeit  
F. +49 (0)30 3940517-19  
[stenzel@uniklinika.de](mailto:stenzel@uniklinika.de)

# 1. Allgemeiner Teil

Aus Sicht der Deutschen Hochschulmedizin sollte im Rahmen der anstehenden Gesetzgebung sichergestellt werden, dass es keine zusätzlichen finanziellen und administrativen Belastungen im Bereich der Umsatzsteuer für den Wissenschaftsbereich gibt. Eine Ausweitung der Besteuerung der Tätigkeiten der Hochschulen, Hochschulklinika und außeruniversitären Forschungsinstitute im Bereich von Grundlagenforschung und Lehre behindert eine effiziente Aufgabenwahrnehmung und erhöht den Administrationsaufwand erheblich. Diesem zusätzlichen Aufwand steht jedoch kein erkennbarer Nutzen gegenüber. Im Falle einer erheblichen Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der Wissenschaftseinrichtungen bedürfte es einer adäquaten Ausstattung der Hochschulen durch Zurverfügungstellung der hierfür zusätzlich erforderlichen Finanzmittel durch die Haushalte des Bundes und der Länder. Diese zusätzlichen Finanzmittel wären anschließend an die Finanzämter abzuführen. Diese mit hohem Aufwand verbundene Umverteilung öffentlicher Gelder (nach Einschätzung des VUD ein Betrag in deutlich dreistelliger Millionenhöhe) sollte verhindert werden.

## **Mögliche Konsequenzen des BFH-Urteils vom 10.11.2011 für die Hochschulmedizin**

Bislang gilt in Deutschland, dass Hochschulen umsatzsteuerlich veranlagt werden, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig ausüben, die im Vergleich zur Gesamtbetätigung der Hochschule von wirtschaftlichen Gewicht ist. In diesen Fällen kann regelmäßig von einem Wettbewerb zu den unternehmerisch tätigen Betrieben der übrigen Wirtschaft (Unternehmen der Privatwirtschaft) gesprochen werden. Es entspricht der steuerlichen Gleichheit und Gerechtigkeit, dass denjenigen Hochschulen, die sich wirtschaftlich betätigen, die gleichen öffentlichen Lasten (u.a. Umsatzsteuern) auferlegt werden, die auch von allen anderen Betrieben der privaten Wirtschaft getragen werden müssen.

Mit Urteil vom 10.11.2011 (V R 41/10) hat der BFH seine jüngere Rechtsprechung fortgesetzt, die zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand führt. Auf Grund seiner geänderten Sichtweise legt der BFH § 2 Abs. 3 S. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) in Verbindung mit § 4 Körperschaftssteuergesetz unter Rückgriff auf Art. 13 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL) nunmehr mit folgendem Ergebnis aus:

Eine juristische Person öffentlichen Rechts (jPöR) ist als Unternehmer und damit – soweit keine Steuerbefreiungsvorschrift greift – umsatzsteuerpflichtig tätig, wenn sie im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit entweder

- a) auf zivilrechtlicher Grundlage handelt (ohne weitere Voraussetzungen, wie z.B. ein Wettbewerbsverhältnis) oder
- b) auf öffentlich-rechtlicher Grundlage agiert und eine Nichtbesteuerung der juristische Person öffentlichen Rechts zu nicht nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ wird vom BFH sehr weit ausgelegt und deckt sich nicht mit der eindeutigen Definition von wirtschaftlicher (und nicht-wirtschaftlicher) Tätigkeit im Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (2014/C 198/01). Der BFH hat mit dem o.g. Urteil vom 10.11.2011 – entgegen der bisherigen Rechtsauffassung und Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung – in einem kommunalrechtlichen Fall entschieden, dass eine juristische Person öffentlichen Rechts mit sog. "hoheitlichen" Beistandsleistungen, die im (tatsächlichen oder potenziellen) Wettbewerb zu privaten Dritten erbracht werden, als Unternehmer (und damit nach europäischem Sprachgebrauch als Steuerpflichtiger) tätig wird. Für die Prüfung der Fragestellung, ob bei einer Nichtbesteuerung eine mehr als nur unbedeutende Wettbewerbsverzerrung vorliegt, sind nach Auffassung des BFH nicht die Verhältnisse des konkreten lokalen Marktes entscheidend, sondern die Art der Tätigkeit.

Zwar betrifft die in dem o.g. Urteil dargelegte, auf einem EuGH-Urteil beruhende, geänderte Sichtweise des BFH unmittelbar zunächst nur den Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit. Eine konsequente Umsetzung der höchstrichterlich aufgestellten Grundsätze würde aber weitreichende Auswirkungen auch auf den Hochschulbereich haben. Betroffen ist insbesondere die Zusammenarbeit von Hochschulen untereinander, von Hochschulen mit Universitätsklinikum sowie von Hochschulen mit außeruniversitären Instituten, soweit diese ebenfalls jPöR sind. Bekanntlich arbeiten die genannten Einrichtungen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben in vielfältiger Weise zusammen, um sog Doppelstrukturen zu vermeiden. Beispielsweise im administrativen Bereich (z.B. Personal-, IT-Verwaltung), aber u.a. auch im Bereich von Forschung und Lehre (z.B. bei Forschungsk Kooperationen, gemeinsame Berufungen von zwei jPöR oder Personalgestellungen insbesondere zwischen medizinischen Fakultäten und Universitätsklinikum im Rahmen von deren gesetzlichem Kooperationsauftrag). Die Kooperation dient der Grundlagenforschung und der Lehre. Ihre verbundenen Dienstleistungen sind nicht marktorientiert, sondern dienen allein dem öffentlichen Interesse zur Weiterentwicklung gesellschaftlicher Bereiche. Für ihre Kooperationsbeiträge erhalten die Kooperationspartner jeweils nur die Kosten erstattet. Einen Gewinnaufschlag gibt es nicht. Insofern besteht hier kein Wettbewerb mit Leistungen, die auf dem freien Markt angeboten werden. Diese Art von Kooperationen im Wissenschaftsbereich war daher bislang nicht als umsatzsteuerrechtlich relevanter Tatbestand einzuordnen.

In diesen Tätigkeitsfeldern drohen erhebliche finanzielle Mehrbelastungen, wenn Hochschulen in wesentlich höherem Maße der Steuerpflicht unterliegen würden, die angesichts der dort üblicherweise hohen Personalaufwendungen auch nicht durch einen ggf. möglichen Vorsteuerabzug ausgeglichen werden können.

Aus Sicht der Deutschen Hochschulmedizin muss daher der Wissenschaftsbereich mit seinen Besonderheiten einer von den einzelnen Landesgesetzen unterschiedlich vorgeschriebenen Kooperation zwischen Hochschulen, Universitätsklinikum und außeruniversitären Forschungsinstituten gesetzlich von einer Umsatzsteuerbarkeit ausgenommen werden. Eine flächendeckende Umsetzung der erwähnten BFH-Grundsätze würde alleine für die Hochschulmedizin ein jährliches Umsatzsteueraufkommen in dreistelliger Millionenhöhe zur Folge haben. Die

Träger der Hochschulen müssten diese mit entsprechend höheren Finanzmitteln ausstatten, die an die Finanzämter abzuführen wären, was im Falle der Zusammenarbeit von juristischen Personen öffentlichen Rechts (jPöR) zu einer bloßen Umverteilung öffentlicher Gelder unter erheblichem bürokratischen Aufwand führen würde.

## 2. Besonderer Teil:

### Beurteilung des Vorschlags einer Neuregelung in § 2b UStG-E

#### 1.1. Öffentliche Gewalt

§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG-E knüpft tatbestandlich an die Ausübung „öffentlicher Gewalt“ an, ohne diesen Begriff näher zu definieren. Aus der Gesetzesbegründung geht jedoch hervor, dass der Begriff der „öffentlichen Gewalt“ i. S. d. BFH-Rechtsprechung (insbesondere Urt. v. 15.04.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646; Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, UR 2012, 272) auszulegen ist. Eine jPöR agiert hiernach nur im Rahmen der öffentlichen Gewalt, wenn sie

*„im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt) tätig wird.“* (Erläuterung des Gesetzesvorschlags)

Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage sind von § 2b UStG-E nicht umfasst.

Wie bereits dargestellt, geht diese Auslegung des Begriffs der öffentlichen Gewalt über das hinaus, was der EuGH-Rechtsprechung (Urt. v. 16.09.2008 – Rs. C-288/07 – *Isle of Wight Council*, UR 2008, 816, Tz. 21) vorsieht. Dies gilt insbesondere für den Ausschluss des Handelns auf privatrechtlicher Grundlage (vgl. *Küffner/Rust* in DStR 2014, 2533; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 22.08.2013 – 6 K 1961/09, Revision anhängig beim BFH unter Az. V R 48/14).

Für Kooperationen zwischen Universitäten und Unikliniken hat der aktuelle Gesetzesentwurf zur Folge, dass diese stets auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage basieren müssen, wenn man in den Anwendungsbereich des neuen § 2b UStG-E und damit das Sonderrecht der öffentlichen Hand kommen will. Nichts anderes ergibt sich aus § 2b Abs. 3 UStG-E, der sich ausschließlich auf § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG-E und die dort genannten Wettbewerbsverzerrungen bezieht. Denn eine Beurteilung, ob Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, ist erst erforderlich, wenn die Voraussetzungen des Satz 1 – und damit ein Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage – vorliegen.

Da aus dem vorliegenden Entwurf nicht hervorgeht, ob eine (landes)-gesetzliche Aufgabenzuweisung zur Kooperation zwischen Universitäten und Universitätskliniken zur Annahme eines öffentlich-rechtlichen Vertrages im Sinne von § 54 VwVfG führt und damit von einem Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgegangen werden kann, besteht insoweit ein Risiko für diese Kooperationen. In der Praxis wird diese Abgrenzung schwierig sein. Eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung, dass bereits die Aufgabenzuweisung zur Annahme von einem Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausreichend ist, ist daher wünschenswert (vgl. unten).

## 1.2. Öffentlich-rechtliche Vereinbarung

Nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E können Kooperationen zwischen jPöR nur dann nichtsteuerbar sein, wenn sie auf „öffentlich-rechtlichen“ Vereinbarungen beruhen. Dieser Begriff ist nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf nicht näher definiert, wird in den Erläuterungen aber in einer Reihe mit dem öffentlich-rechtlichen Vertrag und dem Verwaltungsakt genannt. Insoweit scheint auch § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E das Handeln auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung als schädlich einzustufen. Dies steht jedoch im Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung (s. oben 1.1), nach der auch ein Handeln auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung unschädlich sein kann. Zu diesem Ergebnis gelangt auch das FG Münster (Urt. v. 16.04.2013 – 15 K 227/10, EFG 2013, 1266), das allein auf den Vertragsgegenstand abstellt.

Im Ergebnis ist die Begriffsdefinition der „öffentlich-rechtlichen Vereinbarung“ somit ebenso kritisch zu sehen, wie die Definition der „öffentlichen Gewalt“ (s. oben 1.1). Die Praxis wird sich häufig mit der Einordnung als öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Vereinbarung schwertun. Eine Klarstellung zumindest in der Gesetzesbegründung wäre daher wünschenswert.

## 1.3. Erhalt der öffentlichen Infrastruktur

Kooperationen sollen nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E nur dann nicht steuerbar sein, wenn sie dem „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ dienen. Die Erläuterungen konkretisieren diesen Begriff als „Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technische Infrastruktur“. Aus der ersten Entwurfsfassung geht dabei hervor, dass dieses Merkmal aus der Rechtsprechung des EuGH und aus der Vergaberichtlinie (RL 2014/24/EU) abgeleitet wurde.

Hierzu ist festzustellen, dass sich weder aus der ursprünglich zitierten Rechtsprechung des EuGH noch aus der in der ersten Entwurfsfassung zitierten Vergaberichtlinie ableiten lässt, dass der „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ Voraussetzung für eine unschädliche Kooperation zwischen zwei jPöR ist. Vielmehr geht der EuGH in dem in Bezug genommenen Urteil *Hamburger Stadtreinigung* (v. 09.06.2009 – Rs. C-480/06, NVwZ 2009, 898, Tz. 37 ff.) davon aus, dass eine gemeinschaftsrechtlich unschädliche Kooperation zwischen mehreren jPöR bereits dann vorliegt, wenn die Kooperation der

*„Wahrnehmung einer [...] allen [beteiligten jPöR] obliegenden öffentlichen Aufgabe“*

dient. Und nach dem ebenfalls in Bezug genommenen Art. 12 Abs. 4 RL 2014/24/EU fällt ein „Vertrag“ zwischen jPöR nicht in den Anwendungsbereich der RL, wenn Gegenstand des Vertrags die Erbringung

*„öffentliche[r] Dienstleistungen im Hinblick auf die Erreichung gemeinsamer Ziele“*

ist.

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass ein Abstellen auf das in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E genannte Merkmal der „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ den Vorgaben des EU-Rechts genügt. Eine weitere Einschränkung durch das Merkmal des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ ist somit nicht notwendig.

Soweit der Gesetzgeber das Merkmal des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ jedoch beibehält, sollte feststehen, dass auch Personalmittel, und damit auch die Überlassung von Personal, unter die Begriffe Verwaltungs- und Dienstleistungsinfrastruktur zu fassen sind. Da die Kooperationen zwischen Universitäten und Universitätskliniken gerade einen sorgsam Umgang mit Personalmitteln durch Bündelung der vorhandenen Personalmittel zum Zweck haben, würden die Kooperationen in diesem Fall zum Erhalt der öffentlichen Infrastruktur beitragen. Eine weitergehende Präzisierung wäre hier deshalb in jedem Fall hilfreich.

## 2. Vorschlag zur Änderung des Gesetzestextes

Um neben der interkommunalen Zusammenarbeit auch die Kooperationen zwischen anderen öffentlichen Einrichtungen von der Umsatzsteuer zu entlasten, empfehlen wir mit Blick auf die aufgeworfenen Problembereiche (s. oben 1.) folgende Gesetzesänderungen:

### 2.1. Konkretisierung des Handelns im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“

Der Gesetzgeber sollte klarstellen, dass die in Abs. 3 vorgesehenen Kooperationen bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen der Nr. 1 oder 2 stets als Handeln im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“ anzusehen sind, wenn es hierfür eine gesetzliche Grundlage oder Aufgabenzuweisung in einem Landesgesetz gibt. Wir empfehlen daher, Abs. 1 um folgenden Satz 3 zu ergänzen:

*„Als Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt gilt auch die Zusammenarbeit juristischer Personen unter den in Abs. 3 genannten Voraussetzungen, wenn diese Zusammenarbeit gesetzlich vorgesehen ist.“*

## 2.2. Anpassung von § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E

Da sich ein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt nicht anhand der äußeren Form, sondern aus dem Inhalt der Vereinbarung ergibt, sollte der Gesetzgeber die Form nicht allein auf öffentlich-rechtliche Vereinbarungen beschränken. Hierdurch würde auch den in der Praxis bestehenden Schwierigkeiten bei der Einordnung als öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Vereinbarung begegnet. Wir empfehlen daher § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E wie folgt zu fassen:

*„...a) die Leistungen auf langfristigen ~~öffentlich-rechtlichen~~ Vereinbarungen beruhen,“*

## 2.3. Anpassung von § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E

Da es aus unionsrechtlicher Sicht keine Notwendigkeit gibt, das Merkmal der „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ durch das Merkmal des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ einzuschränken, sollte der Gesetzgeber dieses Merkmal streichen. Wir empfehlen daher § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E wie folgt zu fassen:

*„...b) die Leistungen ~~dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und~~ der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,“*

# 3. Alternativempfehlung: Änderungen der Erläuterungen / Gesetzesbegründung

Soweit die voranstehend vorgeschlagenen Änderungen (s. oben 2.) nicht in den Gesetzesentwurf übernommen werden, empfehlen wir mit Blick auf die aufgeworfenen Problembereiche (s. oben 1.) zumindest folgende Ergänzungen der Erläuterungen/Gesetzesbegründung anzuregen:

## 3.1. Erläuterungen zu § 2b Abs. 1 UStG-E

Da der Begriff der öffentlichen Gewalt vom EuGH weiter gefasst ist, als vom BFH, empfehlen wir statt der Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH eine Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH. Hiermit einher geht auch der Verzicht auf den Ausschluss privatrechtlicher Handlungsformen. Zudem sollte klargestellt werden, dass eine Kooperation von jPöR stets als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen ist, wenn die Kooperation die Voraussetzungen des Absatzes 3 erfüllt oder i. S. d. EuGH-Rechtsprechung gesetzlich geregelt ist. Wir empfehlen daher die Erläuterungen zu Absatz 1 wie folgt anzupassen:

„Die Formulierung des Absatzes 1 entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Artikels 13 MwStSystRL. Danach sind wirtschaftliche Tätigkeiten von jPöR grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Diese Begrifflichkeit ist unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des ~~BFH~~ EuGH auszulegen. Danach kommen als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, ~~nur~~ solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt) tätig wird, Tätigkeiten im Rahmen einer Zusammenarbeit im Sinne des Absatzes 3 und Tätigkeiten im Rahmen einer gesetzlich geregelten Zusammenarbeit. Als gesetzlich geregelte Zusammenarbeit gilt dabei u. a. eine landesgesetzliche Aufgabenzuweisung, wonach mehrere jPöR die Gewährleistung einer ihnen zugewiesenen Aufgabe „in enger Zusammenarbeit“ übernehmen und die Zusammenarbeit „durch eine Vereinbarung regeln“ können. Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen ~~aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages und damit~~ unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b (neu) UStG-E erfasst.“

### 3.2. Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG-E

Soweit an den gesetzlichen Vorgaben unter Buchstabe a („öffentlich-rechtliche Vereinbarung“) und Buchstabe b („Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ festgehalten wird, sind diese Begriffe in den Erläuterungen entsprechend zu präzisieren. Insbesondere sollte klargestellt werden, dass im Fall einer gesetzlichen Aufgabenzuweisung stets eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung vorliegt. Wir empfehlen daher, die Erläuterungen zu Absatz 3 wie folgt anzupassen:

*„Sind alle in den Buchstaben a bis d des Absatzes 3 Nummer 2 genannten Kriterien erfüllt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist und die entsprechenden Tätigkeiten der leistenden jPöR nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Die jPöR handeln in diesen Fällen im Rahmen der öffentlichen Gewalt.*

*Eine durch gemeinsame spezifische Interessen bestimmte Zusammenarbeit wird regelmäßig auf der Basis langfristiger Vereinbarungen (Buchstabe a) erfolgen. Diese Bedingung ist zwar nicht ausdrücklich in Artikel 12 der EU-Vergaberichtlinie genannt, ergibt sich aber aus der Rechtsprechung des EuGH zum Wettbewerbsbegriff des EU-Vergaberechts. Auch bei Fallgestaltungen, in denen der öffentliche Auftraggeber die leistende jPöR kontrolliert, werden regelmäßig langfristig öffentlich-rechtliche Vereinbarungen vorliegen. Basiert die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen dagegen auf kurzfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen, handelt es sich üblicherweise um gelegentliche Amtshilfe, die mangels Nachhaltigkeit nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. Artikels 9 MwStSystRL der leistenden jPöR führt. Als öffentlich-rechtliche Vereinbarung (Buchst. a) gilt insbesondere auch jede gesetzlich begründete Zusammenarbeit.*

*Leistungen öffentlicher Einrichtungen an andere jPöR stehen im Wettbewerb zu den Leistungen von Unternehmern, wenn sie ihrer Art nach vergleichbar sind und sie unter vergleichbaren Rahmenbedingungen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07, TNT). Dienen die Leistungen dagegen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur (z. B. Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technische Infrastruktur inkl. personeller Mittel)*

*und der Wahrnehmung einer allen am Leistungsaustausch Beteiligten obliegenden Aufgabe (Buchstabe b), dürften die Rahmenbedingungen, unter denen sie erbracht werden, bereits ihrer Natur nach in der Regel nicht mit denen privater Unternehmer vergleichbar sein. [...]*

## 4. Kooperationen als Erweiterung der nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit – Klarstellung im Rahmen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE)

Nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf werden Kooperationen zwischen Universitäten und Universitätsklinika nicht umfassend von § 2b UStG-E erfasst (s. oben 1. bis 3.). Unabhängig von der Neuregelung des § 2b UStG-E unterliegen diese Kooperationen jedoch bereits dem Grunde nach nicht der Umsatzbesteuerung. Dies ergibt sich so auch aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH und ist auch so bereits in der geltenden Fassung des UStAE angelegt (vgl. *Heber* in UR 2014, 957).

Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urt. v. 29.02.1996 – Rs. C-215/94 – *Mohr*, UR 1996, 119; Urt. v. 18.12.1997 – Rs. C-384/95 – *Landboden Agrardienste*, UR 1998, 102) und des BFH (Urt. v. 19.02.2004 – V R 10/03, BStBl. II 2004, 675; Urt. v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749) liegt eine umsatzsteuerbare Leistung gegen Entgelt vor, wenn

- zwischen dem Leistenden und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen Leistungen ausgetauscht werden,
- ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Entgelt besteht und
- der Leistungsempfänger einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Vorteil erhält.

Eine nichtwirtschaftliche/nichtunternehmerische Tätigkeit liegt somit vor, wenn es an einem identifizierbaren Leistungsempfänger fehlt, oder kein verbrauchbarer wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wird. Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten unterliegen nicht der Umsatzbesteuerung (vgl. EuGH, Urt. v. 12.02.2009 – Rs. C-515/07 – *VNLTO*, UR 2009, 199).

Die nichtwirtschaftliche Tätigkeit umfasst dabei sowohl die Hilfsgeschäfte, als auch jede Tätigkeit, die eine notwendige, dauerhafte und unmittelbare Erweiterung der Haupttätigkeit darstellt (vgl. EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – Rs. C-29/08 – *SKF*, UR 2010, 107; Urt. v. 11.07.1996 – Rs. C-306/94 – *Régie dauphinoise*, UR 1996, 304; Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-77/01 – *EDM*, UR 2004, 292; BFH, Urt. v. 29.10.2009 – V R 40/10, BStBl. II 2012, 844).

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind Universitäten und Universitätsklinika als jPöR grundsätzlich nichtunternehmerisch tätig, da ihre Tätigkeit nicht auf die Zuwendung verbrauchsfähiger Vorteile an identifizierbare Leistungsempfänger gerichtet ist, sondern sie im Rahmen der ihnen obliegenden öffentlichen Gewalt tätig werden (vgl. *Heber* in UR 2014, 957).

Die Kooperationen zwischen den beteiligten Parteien gelten dabei als Teil der nichtunternehmerischen Tätigkeit, da es sich hierbei um eine notwendige, dauerhafte und unmittelbare Erweiterung der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Universitäten und Universitätsklinika handelt.

So dient beispielsweise die Überlassung von Personal zwischen Universitäten und Universitätsklinika im Rahmen von Kooperationen der Erreichung der Gewährleistung der Krankenversorgung und Forschung, und damit denselben Zielen, die Universitäten und Universitätsklinika im Rahmen der ihnen obliegenden Aufgaben zu erfüllen haben. Die Kooperationen sind dabei auch notwendig zur Erreichung dieser Ziele, da nur durch die Kooperation eine optimale Versorgung und eine Forschung unter optimalen Bedingungen möglich sind. Die Kooperation stellt deshalb eine unmittelbare Erweiterung der Tätigkeiten der Universitäten und Universitätsklinika dar. Es handelt sich auch um eine notwendige Tätigkeit im Rahmen der Gesamtorganisation der Universitäten und Universitätsklinika. Zudem sind die Kooperationen auch auf eine gewisse Dauer ausgelegt.

Dieser Auffassung folgt die Finanzverwaltung bereits bei nichtwirtschaftlich tätigen Vereinen, Unternehmen im Bereich der Forschung und ähnlichen Einrichtungen (vgl. Abschn. 2.10 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStAE). Dies gilt auch unabhängig von der Rechtsform (vgl. Abschn. 2.10 Abs. 1 Satz 7 UStAE). Dabei sind sog.

*„Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei Vereinen und Erwerbsgesellschaften mit sich bringt, [...] **auch** dann als **nicht steuerbar** zu behandeln, wenn sie **wiederholt** oder **mit einer gewissen Regelmäßigkeit** ausgeführt werden.“* (Abschn. 2.10 Abs. 1 Satz 10 UStAE)

Dieser Gedanke der Erweiterung des nichtwirtschaftlichen Bereichs um die notwendigen, dauerhaften und unmittelbaren Erweiterungen der nichtwirtschaftlichen (Haupt-)Tätigkeit sollte dabei in allgemeiner Form in den UStAE aufgenommen werden. Hierdurch könnte allgemein nochmals klargestellt werden, dass Kooperationen zwischen Universitäten und Universitätsklinika nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Wir empfehlen daher zur Klarstellung folgenden neuen Satz 5 in Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE aufzunehmen:

*„<sup>5</sup> Jede Tätigkeit, die eine nachhaltige, dauerhafte und unmittelbare Erweiterung des nichtunternehmerischen Bereichs begründet (wie z.B. Kooperationen im Bereich der Grundlagenforschung oder der hoheitlichen Tätigkeit jPöR), ist wie die Haupttätigkeit als nichtunternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren.“*