

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

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

Köln, den 20. November 2014

Per Mail

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (BT-Drs. 18/3017) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/3158)

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. Begriff der Erstausbildung
- B. Lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen
- C. Neutralisierung hybrider Gestaltungen
- D. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz
- E. Schließung von Lücken im Umwandlungssteuergesetz

A. Begriff der Erstausbildung (zu Art. 5 Nummer 4 - § 9 Absatz 6)

I. Rechtsgrundlagen und Motiv für die Neuregelung

Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung der §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz¹ eindeutig bestimmt, dass Kosten der Erstausbildung nicht zu den Aufwendungen gehören, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder als Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften, sondern lediglich als Sonderausgaben nach § 10 Nr. 7 EStG abgezogen werden können.

Mit der geplanten und auch für die Gewinneinkünfte in § 4 Abs. 9 EStG-E in Bezug genommenen Neuregelung in § 9 Abs. 6 EStG-E soll ersichtlich vermieden werden, dass Steuerpflichtige mit Blick auf möglicherweise hohe Kosten der angestrebten Erstausbildung eine möglichst kurze Ausbildung in einem anderen Beruf (mit deutlich geringerem Aufwand) vorschalten, um nach deren Abschluss die Kosten der anschließenden und von vorneherein geplanten Ausbildung im Wunschberuf als Aufwand einer Zweitausbildung uneingeschränkt bei der steuerlichen Einkünfteermittlung steuermindernd geltend machen zu können.

II. Bewertung

1. Handlungsbedarf

Geht man mit dem BFH-Urteil vom 5. Mai 2013 VIII R 22/12² von der Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Abzugs von Erstausbildungskosten auf den Sonderausgabenabzug nach § 10 Nr. 7 EStG --in Abgrenzung zu dem zwischenzeitlich ergangenen Vorlagebeschluss des VI. Senats des BFH an das Bundesverfassungsgericht vom 17. Juli 2014 VI R 2 und 8/12 -- aus, so kann der Gesetzgeber zu Recht einen Handlungsbedarf für die Neuregelung ins Feld führen.

¹ vom 7.12.2011 (BGBl I 2011, 2592).

² BStBl II 2014, 165.

Denn im Schrifttum wird unter Hinweis auf die Rechtsprechung, die eine „erste Berufsausbildung“ i.S. der §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG schon bei einer nur sechsmonatigen Ausbildung als Rettungsassistent³ oder bei einer nur fünfmonatigen Ausbildungszeit als Flugbegleiterin⁴ im Rahmen einer anererkennungsfähigen ersten Berufsausbildung bejaht, empfohlen, eine Ausbildung dieser Art vorzuschalten, wenn die „eigentlich“ angestrebte Ausbildung mit hohen Kosten verbunden ist, die nach geltendem Recht nur im Rahmen einer sogenannten Zweitausbildung steuerlich geltend zu machen sind.

2. Geeignetheit der Neuregelung

a) Der Vorschlag des Gesetzentwurfs, den Begriff der „ersten Berufsausbildung“ i.S. der Regelungen in den §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG mit dem Merkmal einer Mindestdauer zu verknüpfen, ist dem Grunde nach mit dem Recht des Gesetzgebers zur **Typisierung** vereinbar. Denn eine berufsrechtlich vorgeschriebene **Ausbildungsdauer** kann durchaus als äußerlich erkennbares –objektiviertes-- **Zeichen für die Notwendigkeit einer geordneten Ausbildung** zur anschließenden Berufsausübung angesehen werden. Je kürzer diese Zeit im Einzelfall bemessen ist, umso mehr kommt ihr der Charakter einer bloßen Einweisung in eine neue Tätigkeit zu, die --auf der Grundlage vorhandener Allgemein- oder nicht tätigkeitsbezogener Vorbildung-- typisierend von dem Begriff der „Berufsausbildung“ abzugrenzen ist.

b) Die **jüngere Rechtsprechung** hat allerdings unter Hinweis auf eine bislang fehlende nähere gesetzliche Beschreibung des steuerrechtlichen Begriffs der Berufsausbildung im EStG in ausschließlicher Abgrenzung zum Begriff der Allgemeinbildung **„jede ernstliche Vorbereitung auf ein Berufsziel“** angesehen, ohne dafür eine Ausbildung im dualen System oder durch innerbetriebliche Berufsbildungsmaßnahmen zu fordern und ohne insoweit eine Mindestausbildungsdauer vorauszusetzen. Maßgeblich ist nach dieser Rechtsprechung nur, „ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen“.⁵

Wenn der Gesetzgeber diese (weiten) Maßstäbe für die Abgrenzung der „ersten Berufsausbildung“ von einer weiteren Berufsausbildung im Interesse der Rechtsanwendungssicherheit durch Gesetz mit dem Erfordernis einer „geordneten Ausbildung“

³ BFH-Urteil vom 22.7.2003 VI R 72/02, juris.

⁴ BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352.

⁵ BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352 m.w.N.

und einer Mindestdauer präzisiert, ist dies Ausfluss seines politischen Gestaltungsspielraums. Dies gilt umso mehr, als die bisher von der Rechtsprechung vorgenommene Negativabgrenzung der Berufsausbildung von der Allgemeinbildung als diejenige Bildung, die „keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt“⁶, in einer Vielzahl von Fällen -- wie etwa bei Erwerb eines Kfz-Führerscheins-- nicht immer zweifelsfrei die Zuordnung zur rein privaten oder beruflichen Sphäre ermöglicht.

c) Im Interesse der Rechtssicherheit wie auch der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen dürfte es auch liegen, die **Mindestdauer** für die Annahme einer (ersten) Berufsausbildung iS des Einkommensteuerrechts **einheitlich** und nicht in Abhängigkeit von den jeweils individuell eingegangenen „Ausbildungsverhältnissen“ sowie deren Rechts- und Vertragsgrundlagen zu bestimmen.

Das danach dem Grunde nach zu bejahende Recht des Gesetzgebers, das Merkmal „erster Berufsausbildung“ im Einkommensteuerrecht unter Einbeziehung einer Mindestdauer der Ausbildung zu definieren, eröffnet einen **Gestaltungsspielraum**, der zB auch einen Ansatz von 12 Monaten als denkbar erscheinen ließe, aber ersichtlich bei einem Ansatz von 18 Monaten nicht als unvertretbar ausgeübt angesehen werden kann. Denn der Gesetzgeber bleibt damit in Ausübung seines Gestaltungsspielraums hinter der für viele Lehrberufe vorgesehenen Ausbildungszeit von 24- 36 Monaten zurück.

3. Bedeutung des Vorlageverfahrens zur Verfassungsmäßigkeit der §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG

Schließlich ist vor dem Hintergrund der anhängigen Vorlageverfahren beim Bundesverfassungsgericht zur Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Abzugsbeschränkungen für die Erstausbildung⁷ darauf hinzuweisen, dass Gegenstand dieser Verfahren nicht die Abgrenzung der Erstausbildung von weiteren Ausbildungen ist. Mithin kann über die Vorlage ungeachtet des Ausgangs der Vorlageverfahren entschieden werden, zumal die Finanzverwaltung Steuerbescheide auf der Grundlage der Neuregelung ebenso wie in Fällen unstrittiger Erstausbildungen mit Blick auf die Vorlageverfahren nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO vorläufig erlassen wird.

⁶ BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352 m.w.N.

⁷ U.a. BFH-Beschluss vom 17.7.2014 VI R 2/12, DB 2014, 2626 (Aktenzeichen des BVerfG 2 BvL 23/14).

B. Lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen

(zu Art. 5 Nummer 9 - § 19 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1a)

I. Rechtsgrundlagen und Motiv des Gesetzgebers

Mit der vorgesehenen Änderung will der Gesetzgeber in Abweichung von der Rechtsprechung des BFH⁸ die bislang nur in R 19.5 LStR enthaltene Regelung zur Abgrenzung und zum Umfang steuerfreier Leistungen bei Betriebsveranstaltungen modifiziert in das EStG übernehmen; der Bundesrat schlägt vor, die Neuregelung rückwirkend in Kraft zu setzen.

II. Bewertung

1. Neuregelung zum Tatbestand der Steuerbefreiung

Bei der Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Folgen von Leistungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen kommt dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zu. Die Bemessung der Freigrenze für solche Leistungen ist sicherlich Bestandteil dieses Spielraums; die Auffassung des Gesetzgebers, sie sei „je Arbeitnehmer“ und damit (entgegen der Auffassung der vorbezeichneten BFH-Rechtsprechung⁹) unter Einbeziehung des auf seinen mitbegünstigten Angehörigen entfallenden Aufwands zu bestimmen, begegnet keinen rechtlichen Bedenken. Denn die dafür in der nunmehr aufgegebenen früheren Rechtsprechung vorgetragenen Gründe,

- die Einbeziehung der Angehörigen in die Betriebsveranstaltungen diene der Verbesserung des Betriebsklimas und damit ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interessen des Arbeitgebers,
- die Übernahme der Kosten hinsichtlich der Angehörigen erfolge nur im Hinblick auf das Arbeitsverhältnis zu dem betreffenden Arbeitnehmer und sei deshalb als auf ihn indirekt bezogener zusätzlicher geldwerter Vorteil auf die Freigrenze anzurechnen,¹⁰

tragen die angestrebte Neuregelung uneingeschränkt.

⁸ BFH-Urteile vom 16. 5. 2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519; vom 16. 5. 2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525).

⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 16. 5. 2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525.

¹⁰ So BFH- Urteil vom 25. 5.1992 VI R 85/90, BStBl II 1992, 655 m.w.N.

Das Erfordernis, dass nach dieser Vorschrift steuerbegünstigte Betriebsveranstaltungen „**allen Betriebsangehörigen offenstehen**“ müssen, sollte allerdings überdacht werden.

Denn die Rechtfertigung für die Steuerbegünstigung, dass mit den betroffenen Betriebsveranstaltungen regelmäßig „**betriebsfunktionale Zielsetzungen**“ (wie Mitarbeitermotivation und generelle Förderung des Betriebsklimas) verfolgt werden, erfasst auch solche **Veranstaltungen**, die **für Arbeitnehmer in Teilbereichen eines Unternehmens** abgehalten werden. Einen Grund dafür, die --der Zahl nach auf zwei Veranstaltungen je Jahr begrenzten-- steuerbegünstigten Betriebsveranstaltungen für solche Unternehmen nicht zuzulassen, die solche Betriebsveranstaltungen aus innerbetrieblichen Gründen auf Teileinheiten beschränken möchten, ist danach schwer erkennbar.

Des Weiteren ist in hohem Maße fraglich, ob die Einbeziehung der **Gemeinkosten** in die Berechnung des jeweiligen Vorteils einbezogen werden sollte, weil sie dann zu einer unterschiedlichen Freigrenzenberechnung je nach der Art des gewählten Veranstaltungsorts (betriebliche Räume oder externe Räume) führt, obwohl die von den Arbeitnehmern äußerlich wahrnehmbare „Leistung des Arbeitgebers“ in Gestalt der unmittelbaren Zuwendungen wie die Beköstigung im Wesentlichen den selben Umfang aufweist.

Im Übrigen wäre aus Gründen der Praktikabilität für Verwaltung und Unternehmen sicherlich eine Ersetzung der Freigrenzenregelung durch eine **Freibetragsregelung vorzuziehen**, wie sie gegenwärtig in der politischen Diskussion vorgeschlagen wird.

2. Rückwirkung

Eine Rückwirkung der Neuregelung ist unter Hinweis auf das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot aus den Gründen der Stellungnahme der Bundesregierung zu dem entsprechenden Vorschlag des Bundesrates abzulehnen.

C. Neutralisierung hybrider Gestaltungen (Nr. 9 der Stellungnahme des Bundesrates)

I. Gegenstand und Motiv des Vorschlags

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, nach § 4 Absatz 5 einen neuen Absatz 5a mit folgendem Inhalt einzufügen:

"(5a) Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, soweit sie **beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden** oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Die einer Betriebsausgabe zugrundeliegenden Aufwendungen sind **nur abziehbar, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.**

...""

Durch die Neuregelung in Satz 1 soll der **Abzug von Aufwendungen von einer korrespondierenden Besteuerung beim Empfänger abhängig** gemacht werden. Dies soll verhindern, dass dem Betriebsausgabenabzug auf der einen Seite eine Steuerbefreiung oder Nichtbesteuerung der Einnahmen auf der anderen Seite gegenübersteht, wie dies insbesondere im Zusammenhang mit der inkongruenten Behandlung von Finanzinstrumenten vorkommt (Abziehbarkeit von Zinsen als Betriebsausgabe, aber Freistellung der Dividenden von der Besteuerung).

Veranlasst ist der Vorschlag durch die Feststellung, dass eine solche korrespondierende Erfassung von Dividenden zwar in Deutschland (durch § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG), nicht aber in vielen ausländischen Staaten sichergestellt ist. Diese Sicherstellung soll die Neuregelung nicht nur für hybride Unternehmensanleihen, sondern auch für hybride Unternehmensanleihen von Finanzinstituten nach Artikel 51ff. CRR (zusätzliches Kernkapital) oder für entsprechend ausgestaltete Anleihen der Versicherungen erreichen, indem sie Ausgaben nur insoweit zum Abzug zulässt, als sie in der Steuerbemessungsgrundlage erfasst werden und danach keiner sachlichen Steuerbefreiung unterliegen. Zugleich will sie durch Einbeziehung mittelbarer Empfänger eine **Umgehung** durch Zwischenschaltung von Gesellschaftern oder Gesellschaften verhindern.

Mit der Regelung in **Satz 2** soll der **zweifache Ansatz derselben Ausgabe unter Ausnutzung unterschiedlicher steuerlicher Regelungen in mehreren Staaten vermieden** werden. Ein solcher doppelter Abzug ist nämlich insbesondere in Deutschland bei Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern zu besorgen, wenn die Gesellschafter Aufwendungen im Inland als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschaft geltend machen und im Ausland dieselben

Aufwendungen als eigene Betriebsausgaben abziehen, weil die ausländische Rechtsordnung das Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt.

II. Bewertung des Vorschlags

1. Das mit dem Gesetzesvorschlag verfolgte Anliegen, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Nichtbesteuerung von Einkünften (sog. „weiße Einkünfte“) sowie den doppelten Abzug von Betriebsausgaben (sog. „double dip“) zu vermeiden, liegt auf der Linie der Empfehlungen der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts und findet dem Grunde nach zu Recht allgemeine Zustimmung.

2. Gegen eine Umsetzung des Vorhabens zum gegenwärtigen Zeitpunkt wird allerdings eingewandt, die OECD habe bei der Vorstellung der Empfehlungen erkennen lassen, dass diese im Jahre 2015 noch einmal mit --noch vorzustellenden-- weiteren Maßnahmen abgeglichen werden müssten und nationale Maßnahmen eine unbeabsichtigte internationale Doppelbesteuerung vermeiden müssten.

Die vorgeschlagenen Regelungen sind allerdings so eng an den konsentierten Empfehlungen der OECD orientiert, dass die Notwendigkeit marginaler Nachjustierungen zwar denkgesetzlich nicht auszuschließen ist, aber gleichwohl Änderungen in wesentlichen Bestandteilen aus der heutigen Sicht des Gesetzgebers nicht zu erwarten sind.

3. Soweit die vorgeschlagenen Regelungen **unbestimmte Rechtsbegriffe** wie „mittelbarer Empfänger“ oder „Berücksichtigung in der Steuerbemessungsgrundlage“ enthalten, weist das Gesetz keine größere Rechtsanwendungsunsicherheit als andere Normen mit unbestimmten Rechtsbegriffen auf. Gerade wegen der Schwierigkeit, alle denkbaren Anwendungsfälle bereits bei Schaffung eines Gesetzes vorherzusehen, ist der Gesetzgeber darauf angewiesen, steuerrelevante Tatbestände auch unter Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zu verwenden, deren **hinreichende Bestimmtheit** sich dann im Wege der Auslegung durch Steuerpflichtige, Verwaltung und Gerichte nach dem Wortsinn sowie dem Zweck der Regelung ergibt.

4. Problematisch in der Praxis könnte für den inländischen Steuerpflichtigen der Nachweis nach Satz 1 sein, ob das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des ausländischen

Empfängers auch bei diesem als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Allerdings wird man auf der Grundlage der jetzt vorgeschlagenen Regelung und der sich daraus ergebenden **Nachweisproblematik** auch mit fremden Dritten als Empfänger der Fremdkapitalüberlassung entsprechende Nachweisvereinbarungen treffen können.

5. Die Notwendigkeit entsprechender Nachweisvorsorge spricht im Übrigen dafür, die geplante Regelung **nur ex nunc** in Kraft zu setzen.

D. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz (Nr. 36 der Stellungnahme des Bundesrates)

I. Rechtsgrundlagen

Der Bundesrat hält eine Prüfung der Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen – einer Beteiligung von weniger als 10 Prozent – für nötig, weil die Privilegierung der Veräußerungsgewinne als steuerfrei gegenüber der Steuerbarkeit von Streubesitzdividenden nach Maßgabe des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat und eine deshalb gebotene Reform nicht erst bis zu einer –sich verzögernden-- umfassenden Novellierung der Investmentbesteuerung verschoben werden sollte.

Zu diesen für den Gesetzgeber unerwünschten Gestaltungen gehört insbesondere die Ausnutzung der Asymmetrie der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen durch die nach Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG empfohlene Strategie, statt laufender Ausschüttungen Gewinne zu thesaurieren und zu einem späteren Zeitpunkt einen zu 95 % steuerfreien Veräußerungsgewinn zu realisieren (sog. *ballooning*), wenn die Inhaber einer Streubesitzbeteiligung entsprechenden Einfluss auf die Ausschüttungspolitik haben¹¹. Mit Blick auf die erwartbar häufige Nutzung dieser Gestaltung ist im Schrifttum unter Hinweis auf die Protokollerklärung der Bundesregierung schon früh von einer nur begrenzten Nutzbarkeit dieser Strategie ausgegangen worden,¹² ohne über mögliche Gegenreaktionen des Gesetzgebers zu reflektieren.

¹¹ Vgl. Götz/Wiese/Lay, GmbHR 2013, 404 m.w.N.

¹² Vgl. Götz/Wiese/Lay, GmbHR 2013, 404.

II. Bewertung

1. Die Entscheidung für oder gegen eine Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden wie auch von Veräußerungen aus Streubesitzbeteiligten stellt sich --wie der Deutsche Finanzgerichtstag schon in seiner Stellungnahme vom 17.11.2012 zur öffentlichen Anhörung im Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP „zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 (Streubesitzdividende) -BT-Drucksache 17/1134 ausgeführt hat-- als im Wesentlichen (nur) „politische“ Entscheidung dar.

2. Sollten sich die Möglichkeiten des Gesetzgebers, Gestaltungen zur Vermeidung der Streubesitzdividendenbesteuerung durch rechtsanwendungssicherere Änderung der Regelungen zur Steuerfreiheit der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen zu verhindern, als unzureichend darstellen, stellt sich die vom Bundesrat aufgeworfene politische Frage, ob nicht auch hinsichtlich der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen die Steuerbarkeit eingeführt werden sollte.

Das Problem als missbräuchlich empfundener Gestaltungen wäre damit --rechtsanwendungssicher-- gelöst.

Dem möglichen Einwand, mit einer solchen Steuerbarkeit werde dem Ziel der Förderung der Bundesrepublik als internationaler Holdingstandort¹³ geschadet, steht dabei gegenüber, dass die für eine „Holdingausrichtung“ prägende unternehmerische Funktion bei einer Streubesitzbeteiligung von weniger als 10 % zu verneinen ist und allein diese unternehmerische Funktion für die frühere umfassende Privilegierung des Streubesitzes in § 8b Abs. 4 EStG a.F. Grundlage war. Allerdings wird von Business Angels mit regelmäßigen Beteiligungen unter 10% in der Rechtsform von Beteiligungs-GmbHs nicht zu Unrecht darauf hingewiesen, dass eine Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen aus Start-up Beteiligungen den Finanzierungsrahmen für andere Start-ups in Höhe der Steuerzahlungen vermindern würde.

Gleichwohl wird man der Gestaltungsmöglichkeiten kaum durch normative Akte Herr werden können, wenn man die Asymmetrie der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nicht beseitigt. Denn ballooning und steuerliche Anerkennung

¹³ vgl. BFH-Urteil vom 29. 5. 1996 I R 21/95, BStBl II 1997, 63; Müller-Gatermann, FR 1993, 381, 383.

inkongruenter Gewinnausschüttungen als nicht unter § 42 AO fallendes Gestaltungsmittel¹⁴, das auch als Instrument gegen die Steuerpflicht für Streubesitzdividenden empfohlen wird,¹⁵ lassen sich kaum in administrierbarer Weise rechtlich einschränken.

Auf dieser Grundlage wird bei fortbestehendem Interesse an einer Steuerbarkeit der Streubesitzdividenden nur die Ausdehnung der Steuerbarkeit auf die Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen Rechtssicherheit schaffen können.

II. Politische Bewertung des Vorschlags

1. Ob jenseits der rechtlichen Unbedenklichkeit politische Gründe wie die Attraktivität der Bundesrepublik Deutschland als internationaler Finanzplatz oder ökonomische Gründe wie die Auswirkung einer Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen auf die betriebliche Altersvorsorge im Zusammenhang mit Streubesitz in Pensionsvermögen in die politische Entscheidung einzubeziehen sind, hängt von politischen Bewertungen ab, die vom Deutschen Finanzgerichtstag im Rahmen seines satzungsmäßigen Auftrags nicht zu treffen sind.

2. Allerdings kommt im Zusammenhang mit der Entscheidung über das zeitliche Inkrafttreten einer entsprechenden Regelung dem Vertrauensschutz in die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne bei Dispositionen in der Vergangenheit --vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Vertrauensschutz-- ein hoher Stellenwert zu.

E. Schließung von Lücken im Umwandlungssteuergesetz

(Zu Nr. 55 der Stellungnahme des Bundesrates)

I. Rechtsgrundlagen und Motive des Vorschlags

Mit seinem Vorschlag zur Änderung des Umwandlungssteuergesetzes (Artikel 11f) greift der Bundesrat den Auftrag des Koalitionsvertrages zwischen CDU/CSU und SPD zur Prüfung auf,

¹⁴ Vgl. BFH-Beschluss vom 4. Mai 2012 VIII B 174/11, BFH/NV 2012, 1330 zur inkongruenten Gewinnausschüttung zur optimalen Verlustnutzung eines Mitgesellschafters.

¹⁵ Schmittmann, Ubg 2104, 502.

wie verhindert werden kann, dass im Umwandlungssteuerrecht **Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig** steuerfrei gestaltet werden können.

Der Vorschlag soll sicherstellen, dass ein Vermögenstransfer im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts nur dann ohne Realisierung der in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven erfolgen kann, 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.

In Anlehnung an die Umwandlungstatbestände der §§3 ff. und 11 ff. UmwStG sieht der Gesetzesvorschlag deshalb

- in § 20 Absatz 2 UmwStG für Einbringungsfälle mit Zuzahlung eine Buchwertfortführung oder einen Zwischenwertansatz nur dann vor, wenn die **Zuzahlung einen Betrag von 10 v. H. des Buchwertes der eingebrachten Anteile nicht überschreitet** (Die Grenze orientiert sich hierbei an Regelungen des Umwandlungsgesetzes ---§ 54 Absatz 3 des Umwandlungsgesetzes-- und der Fusionsrichtlinie --Artikel 2 Buchstabe e der Fusionsrichtlinie--),
- sieht in § 21 Absatz 1 UmwStG bei einem **qualifizierten Anteilstausch mit einer sonstigen Gegenleistung** den Ansatz der eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert vor und
- geht auch in § 24 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ausdrücklich von einer Aufdeckung stiller Reserven bei **Einbringung gegen finanzielle Gegenleistung** aus, 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 hat.

II. Bewertung des Vorschlags

Der an den Koalitionsvertrag anknüpfende Vorschlag ist aufgrund seiner konsequenten Übernahme der Grundsätze zu den §§ 3 ff UmwStG in den Bereich der Einbringungsfälle aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden und dient in jeder Hinsicht der Rechtssicherheit und der Systemgerechtigkeit bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Einbringungsfällen nach den §§

20 ff UmwStG, die durch einen Anteilstausch und finanzielle Gegenleistungen gekennzeichnet sind.

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt