

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) - inkl. Bundesrats-Stellungnahme vom 07.11.2014

Stand: 21. November 2014

Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeine Aspekte	1
2. Verlustverrechnung bei schädlichem Beteiligungserwerb (§ 8c KStG)	1
3. Steuerpflicht von Veräußerungserlösen aus Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 EStG-E).....	2
4. Einschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5a EStG-E).....	3
5. Erweiterung des Teilabzugsverbots (§ 3c Abs. 2 EStG-E)	7
6. Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen (§ 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E).....	8
7. Einschränkung der Normreichweite des § 50i EStG.....	10

1. Allgemeine Aspekte

Wir sprechen uns dafür aus, bei der Konzeption und Planung von Steuergesetzgebungsvorhaben einen allen Beteiligten bekannten Verfahrenszeitplan voranzustellen, um die in einem parlamentarischen Verfahren vorgesehenen Schritte transparent und mit ausreichendem Zeitanfang durchzuführen zu können. In der Vergangenheit haben wir - jedenfalls in einzelnen Fällen - die Erfahrung gemacht, dass wichtige Änderungen erst sehr spät eingebracht und dann sehr zeitnah beschlossen wurden. Daraus entstehen einerseits materiell nicht genügend durchdachte Rechtsänderungen, wie z. B. § 50i EStG, oder Umsetzungsprobleme in der Praxis bei Regelungen, die zum Jahresbeginn in Kraft treten. Wir regen an, die In-Kraft-Treten-Regelung für dieses Gesetz auf den 01.07.2015 abzuändern.

2. Verlustverrechnung bei schädlichem Beteiligungserwerb (§ 8c KStG)

Geplante Neufassung der Konzernklausel

Die grundsätzliche Wertung des Gesetzgebers, dass das „Verschieben von Verlusten auf Dritte“ einen Verlustuntergang auslösen soll, darf nicht dazu führen, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle konzerninterne Umstrukturierungen unter den Anwendungsbereich des § 8c KStG fallen. So ist es aus wirtschaftlicher und steuersystematischer Sicht zu begrüßen, dass der Gesetzgeber mit der im ZollkodexAnpG diskutierten Neuregelung der Konzernklausel eine angemessene und moderate Einschränkung der Verlustuntergangsvorschrift des § 8c KStG macht und die bisherige - sehr restriktive - Rechtsauffassung der Finanzverwaltung damit nicht mehr zur Anwendung kommen soll.

Insbesondere die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Fälle, in denen die Konzernspitze Veräußerer oder Erwerber ist, und die Einbeziehung von natürlichen Personen und Personengesellschaften als Konzernspitze beseitigen eine Benachteiligung von Unternehmen mit flachen Beteiligungsstrukturen, wie sie häufig auch im Mittelstand und in Familienunternehmen vorzufinden sind.

Wir begrüßen die vom Bundesrat vorgeschlagene rückwirkende Verbesserung der Konzernklausel. Es ist wichtig, dass der Bundesratsvorschlag in das Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG übernommen und dabei nicht eingeschränkt wird.

Weiterer Anpassungsbedarf in § 8c KStG - Stille-Reserven-Klausel

Die Anwendung des § 8c KStG durch die Finanzverwaltung führt zu einer Reihe überschießender Wirkungen. Insbesondere sollten bei der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG stille Reserven einer Organgesellschaft auf Antrag beim Organträger berücksichtigungsfähig sein. Eine entsprechende Lösung sollte für die stillen Reserven der nachgeordneten Unternehmen (z. B. Enkel- und Tochterunternehmen) zu Gunsten einer Holding gefunden werden. Zu Einzelheiten verweisen wir auf unsere Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens zu § 8c KStG vom 23.05.2014 die Sie unter folgendem Link finden:

<https://emeia.ey-vx.com/660/27717/landing-pages/ey-stellungnahme-8c-kstg-bmf-entwurf-23-05-2014.pdf>

Die im ZollkodexAnpG diskutierte Neuregelung der Konzernklausel sollte um eine am Sinn und Zweck der Vorschrift orientierte Anpassung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG ergänzt werden, durch die stille Reserven von nachgeordneten Unternehmen (insbes. Organgesellschaften bzw. Enkel- und Tochterunternehmen) auch bei dem Organträger bzw. Holdingunternehmen berücksichtigungsfähig werden.

3. Steuerpflicht von Veräußerungserlösen aus Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 EStG-E)

Entgegen der Auffassung des Bundesrates besteht derzeit keine Privilegierung von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen gegenüber Dividenden aus Streubesitz. Vielmehr sind Erträge aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen systemkonform in die allgemeine Vorschrift des § 8b KStG eingebunden, der Dividendenbezug stellt dagegen die unsystematische Ausnahme dar, da diese Regelung zu einer Doppelbesteuerung führt, die § 8b KStG gerade vermeiden sollte. Diese Ausnahme von der Regel war unionsrechtlichen Erwägungen geschuldet. Der insoweit bereits bewirkte Systembruch kann nicht Argument sein, die Doppelbesteuerung weiter auszuweiten.

Der vom Bundesrat unterstellte „dringende Handlungsbedarf“ besteht für den Steuergesetzgeber nicht. Vielmehr lösen die diskutierten Eingriffe jeweils gravierende Folgethemen, z. B. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, aus, die - wenn die Streubesitzbeteiligungen überhaupt einbezogen würden - eine äußerst sorgfältige und gut durchdachte Gesetzesanpassung erzwingen. Aus gutem Grund hat der Koalitionsvertrag seinerzeit entschieden, die Frage nach einer Steuerpflicht von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen in eine grundlegende Reform der Investmentbesteuerung einzubetten und insbesondere ergebnisoffen zu prüfen. In diesem Zusammenhang wäre unbedingt auch die Versorgung von jungen innovativen Unternehmen mit Eigenkapital (sog. Wagniskapital) in die Überlegungen einzubeziehen. Es erscheint deshalb wenig sinnvoll, vorschnell eine unsystematische Verschlechterung herbei zu führen.

Da die Regelung des § 8b KStG das Kernelement des Körperschaftsteuersystems bildet, durch den die Doppelbelastung (Kaskadeneffekt) in mehrstufigen Kapitalgesellschaftsstrukturen

vermieden werden soll (und daher keine Privilegierung darstellt), muss eine Gesetzesänderung gut bedacht und begründet sein.

Der Einbezug von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen in die Steuerpflicht nach § 8b Abs. 4 KStG ist abzulehnen. Es käme zur Ausweitung unsystematischer Doppelbesteuerung. Aktuell besteht auch kein Handlungsbedarf. Soweit die Frage nach einer Steuerpflicht von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen aus politischen Gründen dennoch diskutiert wird, muss die Diskussion in eine grundlegende Reform der Investmentbesteuerung eingebettet und ergebnisoffen geprüft werden.

4. Einschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5a EStG-E)

Nach der Stellungnahme des Bundesrates sollen bereits jetzt einseitig nationale Regelungen eingeführt werden, um eine Nichtbesteuerung oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug insbesondere infolge hybrider Steuergestaltungen zu verhindern (§ 4 Abs. 5a EStG-E). In Anbetracht der vorgeschlagenen Anwendungsvorschrift würden die Neuregelungen erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung enden, also auch schon für den laufenden Veranlagungszeitraum 2014.

Der Vorschlag des Bundesrates steht augenscheinlich im Zusammenhang mit Aktionspunkt 2 der auf Ebene von OECD und G20 diskutierten Maßnahmen zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Die vom Bundesrat vorgeschlagene Neuregelung geht jedoch weit über die im Rahmen von BEPS vorgeschlagenen Maßnahmen hinaus.

Nach der Stellungnahme der Bundesregierung zu diesem Änderungsvorschlag sollen mögliche deutsche Regelungen nicht vorgreiflich zu den auf OECD-Ebene zu erarbeitenden Maßnahmen und vor Beendigung des BEPS-Projekts in nationales Recht umgesetzt werden. In Anbetracht der komplexen Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen den Steuerrechtssystemen verschiedener Staaten sollte an dieser Vorgehensweise unbedingt festgehalten werden. Die Haltung der Bundesregierung ist uneingeschränkt zu begrüßen. Nur ein abgestimmtes Regelungswerk, auf das sich alle beteiligten Staaten im Zusammenhang mit BEPS einigen und das in sich systematisch trägt, vermag es, Besteuerungslücken zu schließen, ohne gleichzeitig zu einer nicht gewollten Doppelbesteuerung zu führen (siehe hierzu beispielhaft die Ausführungen im separaten Hinweiskasten unten). Im Gegenteil erhöhen nationale Alleingänge die Rechtsunsicherheit gerade für die deutschen Unternehmen. Die Folge wäre eine einseitige und überschießende Belastung inländischer Unternehmen und des Wirtschaftsstandorts Deutschland.

Steuersystematisch ist zu berücksichtigen, dass ein Verbot der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben einen maßgeblichen Eingriff in das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und einen Verstoß gegen das Nettoprinzip darstellt. Derartige Eingriffe in die verfassungsmäßigen Grundprinzipien des deutschen Ertragssteuerrechts können u. U. als Ausnahmen gerechtfertigt sein. Sie bedürfen aber einer klaren Eingrenzung, um Rechtssicherheit und Handhabbarkeit in einem systemkonformen Regel-Ausnahmeprinzip zu sichern und damit auch verfassungsrechtlich standzuhalten (Folgerichtigkeit von Belastungswirkungen: Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandeln). Eine Abzugsbeschränkung kann und sollte daher so zielgenau wie möglich nur diejenigen Fälle erfassen, für die eine Ausnahme vom Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich gerechtfertigt und als folgerichtig begriffen werden kann.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Vorschrift ist weder erforderlich noch geeignet, das angestrebte Ziel zu erreichen.

Verhinderung von Nichtbesteuerung („weiße Einkünfte“)

Die Vorschrift des § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E ist ihrem Wortlaut nach nicht auf Rechtsverhältnisse zwischen nahe stehenden Personen bzw. verbundenen Unternehmen beschränkt und wäre grundsätzlich auch bei Leistungen an fremde Dritte anwendbar. Damit würde die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung deutlich über die bislang von der OECD vorgeschlagenen Maßnahmen im Rahmen der BEPS-Diskussion hinausgehen.

Der Wortlaut des § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E lässt weiterhin eine eindeutige Beschränkung des Anwendungsbereiches auf hybride Gestaltungen vermissen. Sprachlich ist unklar, ob Tatbestands-Voraussetzung eine hybride Gestaltung ist oder ob die Norm auch jede andere Nichterfassung in Form einer „Steuerbefreiung“ oder Nichterfassung in der Bemessungsgrundlage („nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt“) einbezieht.

In einer für betroffene Unternehmen ungünstigen weiten Auslegung der Norm würde eine Abzugsbeschränkung dann für sämtliche Betriebsausgaben drohen, soweit die korrespondierenden Einnahmen beim Empfänger nicht in der Steuerbemessungsgrundlage erfasst wären - unabhängig von der Frage, worauf dies beruht. Als Konsequenz dieser Auslegung würden sich eine unüberschaubare Anzahl von Praxisproblemen und offene Fragen ergeben. Zunächst wäre zu hinterfragen, wer in diesen Fällen die Beweislast trägt. Läge diese bei den Unternehmen, so müssten die Unternehmen dann z. B. bei allen Zinszahlungen im Rahmen von Unternehmensanleihen von den einzelnen Anlegern eine „Steuerzahlbescheinigung“ einfordern, um die steuerliche Erfassung beim Empfänger nachzuweisen? Wie soll diese aussehen? Wer darf sie ausstellen? Wer trägt das Risiko für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Bescheinigung? Wie sollen die steuerstrafrechtlichen Risiken für die Unternehmen hier beurteilt werden? Wäre der Abzug von Aufwand weiterhin immer erst dann möglich, wenn die Bescheinigung vorgelegt werden kann? Deutsche Unternehmen wären wohl i. d. R. nicht in der Lage zu beurteilen, ob Aufwand (Zinsen) steuerlich abzugsfähig wäre. Der Bestimmtheitsgrundsatz dürfte durch die faktische Unmöglichkeit des Nachweises in der praktischen Umsetzung ausgehöhlt bzw. nicht mehr gegeben sein.

Abweichungen beim Zeitpunkt der Erfassung von Zahlungen sollen nach Auffassung der OECD nicht so behandelt werden, als führten sie zu weißen Einkünften für eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments, sofern der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Zahlung innerhalb eines vertretbaren Zeitraums als ordentliche Einnahme berücksichtigt wird.¹ Bei der vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelung in § 4 Abs. 5a EStG-E bleibt dagegen unklar, wie mit einer solchen Phasenverschiebung umzugehen wäre.

Die Abzugsbeschränkung soll auch greifen, wenn die Einnahmen beim „mittelbaren Empfänger“ steuerlich nicht erfasst werden. Was unter einem „mittelbaren Empfänger“ von Aufwendungen zu verstehen ist, präzisiert der vorgeschlagene Gesetzeswortlaut allerdings nicht. Dies ist mit dem Gebot der Klarheit im Steuerrecht unvereinbar.

So stellt sich z. B. die Frage, über wie viele Beteiligungsstufen ein möglicher „mittelbarer Empfänger“ zu prüfen wäre. Ferner ist unklar, ob auch Konstellationen erfasst würden, in denen sich die Natur der Aufwendungen in der Leistungskette ändert, z. B. wenn ein inländisches Unternehmen Lizenzgebühren an ein ausländisches Unternehmen zahlt, welches die lizenzierte Technologie durch ein Zinsinstrument finanziert hat. Gleichfalls kritisch erscheinen Konstellationen, in denen deutsche Unternehmen ausländische Emissionsgesellschaften für Bonds nutzen. Emittiert die ausländische Finanzgesellschaft Bonds am Kapitalmarkt und reicht diese per Darlehen an eine inländische Gesellschaft weiter, sind dann die Zinsen, die die inländische Gesellschaft an die Finanzierungsgesellschaft zahlt, auch mittelbar an die Kapital-

¹ Vgl. OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung - Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, S. 34.

anleger abgeflossen, die die Bonds der ausländischen Finanzierungsgesellschaft gezeichnet haben?

„Mittelbare“ Empfänger: Ungewollte Doppelbesteuerung droht!

Insbesondere durch die Aufnahme auch mittelbarer Fallgestaltungen drohen über die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben hinaus erhebliche innerdeutsche Doppelbesteuerungen. Begibt ein deutsches Unternehmen über eine ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaft Bonds an den Kapitalmarkt und würde für diese Papiere der Abzug versagt, so ergäbe sich - bei fehlender Gegen Ausnahme in der Hinzurechnungsbesteuerung - eine doppelte Besteuerung im Inland:

1. Hinzurechnungsbesteuerung

Würde aufgrund § 4 Abs. 5a EStG im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gleichfalls der Zinsabzug versagt (§ 10 Abs. 3 AStG), so würde die ausländische Finanzierungsgesellschaft im Rahmen der §§ 7 ff. AStG keine Betriebsausgaben mehr geltend machen können, hätte aber den gesamten Zinsertrag (Zahlung von der inländischen Muttergesellschaft) nach deutschen steuerlichen Grundsätzen vereinnahmt. Während nach ausländischem Steuerrecht der Zins abzugsfähig wäre, wäre er dies nicht für die vergleichende Belastungsrechnung unter deutschem Steuerrecht. Ergebnis wären nach deutscher steuerrechtlicher Sicht dann fiktiv nicht besteuerte Zinseinkünfte. Diese würden dann im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich dem inländischen Beteiligten in voller Höhe zugerechnet.

2. Versagung Zinsabzug Inland

Der inländische Beteiligte würde u. U. gleichfalls den Zinsaufwand gem. § 4 Abs. 5a EStG nicht abziehen können, da mittelbar über die ausländische Finanzierungsgesellschaft an den Kapitalmarkt gezahlt. Damit wäre der Zins nicht abzugsfähig und müsste aus dem versteuerten Gewinn gezahlt werden.

3. Kumulation

Ergebnis wäre bei einem Steuersatz von 30 %, dass sich die Finanzierungskosten für das deutsche Unternehmen annähernd verdoppeln würden. Dies begründet sich wie folgt: Würden 100 Zinsen gezahlt, und wären diese grundsätzlich abzugsfähig, so ergäbe sich insoweit keine steuerliche Belastung aus dem Zinsaufwand. Können die Zinsen nicht mehr abgezogen werden, muss das Unternehmen 30 mehr Steuern zahlen. Kommt es daneben noch zu einem Aufgriff unter der Hinzurechnungsbesteuerung, so wären - wiederum basierend auf Zinsaufwendungen von 100, die dann zugleich als Zinseinnahmen auf Ebene der Finanzierungsgesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterfielen - weitere 30 deutsche Steuern zu entrichten. Da die Steuern aus den versteuerten Einkommen zu leisten sind, muss ein zusätzlicher Bruttoertrag von rund 85 erwirtschaftet werden, um die 2 x 30 Steuern zu zahlen.

	Ausgangsfall	§ 4 Abs. 5a EStG
EBIT	100	185
Zins	-100	-100
n.abz.Zins	0	100
Hinzurechnungsbetrag	0	+ 100
zvE	0	+ 285
EBT	0	+ 85
Steuern	0	-85
Gewinn	0	0
Bruttobedarf	100	185

Verhinderung von doppeltem Betriebsausgabenabzug („double dip“)

Eine Vorschrift zur Verhinderung eines doppelten Betriebsausgabenabzugs dürfte nach ihrem Sinn und Zweck keine Konstellationen erfassen, in denen derselbe Unternehmensgewinn in beiden Staaten steuerpflichtig ist (z. B. in Ermangelung eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens) und somit ebenfalls doppelt erfasst wird. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass auch solche Fälle unter die Abzugsbeschränkung fallen würden.

Allenfalls aus Satz 3 der vorgeschlagenen Regelung ließe sich ein Argument für eine einschränkende Auslegung entnehmen. Wenn nämlich eine mindernde Berücksichtigung im Rahmen eines Progressionsvorbehalts (also zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes) unschädlich ist, kann der „doppelte“ Betriebsausgabenabzug zur Ermittlung des im In- und Ausland steuerpflichtigen (und damit doppelt erfassten) Gewinns nur schwerlich als schädlich anzusehen sein. Dementsprechend enthält auch die im Rahmen des OECD-Projekts diskutierte Hybrid-Mismatch-Regel zur Verhinderung eines doppelten Betriebsausgabenabzugs eine Einschränkung. Die Abzugsbeschränkung im Staat der Muttergesellschaft soll nicht zur Anwendung kommen, soweit ein Betriebsausgabenabzug auf „doppelt berücksichtigte Einnahmen“ geltend gemacht wird.² Darunter versteht die OECD solche Einnahmen, die nach den Rechtsvorschriften des Staates der Muttergesellschaft und denen des Staates des Zahlungsleistenden als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden.

Die notwendige Einschränkung ist aber durch die unzureichende – sich im Wortlaut von Satz 2 und 3 widersprechende – Formulierung nur mangelhaft umgesetzt. Auch die Begründung zu Satz 2 und 3 in der Stellungnahme des Bundesrates ist völlig unzureichend.

Die vorgeschlagene Neuregelung könnte zudem gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit verstoßen: Der EuGH hat mit seinem Urteil in der Rechtssache Philips Electronics (EuGH-Urteil vom 06.09.2012, C-18/11) entschieden, dass die EU-Mitgliedstaaten eine mögliche Verlustnutzung (also Abzug von Aufwand) in einem anderen Staat nicht zum Anlass nehmen dürfen, in ihrem Zuständigkeitsbereich entstandene Verluste von einer Verlustverrechnungsmöglichkeit auszuschließen. Das Urteil ist für sog. Dual Consolidated Loss Rules in den EU-Mitgliedstaaten von erheblicher Bedeutung (wie z. B. die deutsche Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Die Urteilsgrundsätze könnten aber auch den Regelungen des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E (insbesondere in Satz 2) entgegenstehen. So dürfte der Wortlaut des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E z. B. auch Fälle erfassen, in denen der Ansässigkeitsstaat eines EU-ausländischen Stammhauses (trotz Freistellungs-DBA) Verluste einer deutschen Betriebsstätte zur steuerlichen Verrechnung zulässt. Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs in Deutschland käme dann faktisch einem Ausschluss der inländischen Verrechnung von Verlusten gleich (denn Verluste sind nichts anderes als bislang nicht steuerlich wirksam gewordene Aufwendungen), die in Deutschland entstanden sind.

Weiterhin wäre die Norm auch völlig überschießend, soweit in dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses in späteren Jahren eine Recapture-Regelung (entsprechend § 2a Abs. 3, 4 EStG) zur Anwendung gelangt. Im Ergebnis wären die Verluste dann in keinem Staat steuerlich berücksichtigt worden.

Die Bundesregierung sollte an ihrer bisherigen Auffassung festhalten und eine nationale Umsetzung von Maßnahmen in Zusammenhang mit BEPS erst nach Abschluss des BEPS-Projektes in einem international abgestimmten Verfahren beginnen.

² Vgl. OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, S. 51.

Die Beseitigung von inkongruenten Steuerfolgen zwischen verschiedenen Jurisdiktionen kann nur durch zwischenstaatlich vertraglich gesicherte korrespondierende Systeme sinnvoll erfolgen.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Vorschrift (§ 4 Abs. 5a EStG-E) ist im Wortlaut und aufgrund des damit einhergehenden Systembruchs abzulehnen. Sie geht in entscheidenden Aspekten weit über die von der OECD diskutierte Maßnahmen hinaus und würde in vielen Fällen zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung führen. Es käme zu einer erheblichen einseitigen Benachteiligung deutscher Unternehmen und zu einer Schwächung des deutschen Standorts.

5. Erweiterung des Teilabzugsverbots (§ 3c Abs. 2 EStG-E)

Als Maßstab für die geplante Ausweitung des Teilabzugsverbots könnte ggf. die Regelung in § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG herangezogen werden. Doch die vorgeschlagene Neuregelung geht wesentlich über die Regelung im Körperschaftsteuerrecht hinaus. So spiegeln sich die Besonderheiten bei Personengesellschaften nicht angemessen im diskutierten Gesetzeswortlaut wider. Des Weiteren enthält § 3c Abs. 2 EStG-E verschiedene Auslegungsunsicherheiten, die im weiteren Gesetzgebungsverfahren nachgebessert werden müssen, um einen überschießenden Anwendungsbereich zu vermeiden und Rechtssicherheit herzustellen.

Beispiel „Refinanzierung“: Eine Personengesellschaft ist an einer Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligt und gewährt der Kapitalgesellschaft ein niedrig verzinsliches Darlehen. Die Liquidität stammt von einem Mitunternehmer, der der Gesamthand ein fremdüblich verzinsliches Darlehen gewährt hat. Der Mitunternehmer hat sich seinerseits fremdüblich refinanziert.

Denkbare steuerliche Einschätzung der Finanzverwaltung unter Anwendung § 3c Abs. 2 EStG-E: Die Personengesellschaft hat eine Darlehensforderung und ist zu mehr als einem Viertel beteiligt, so dass die Voraussetzungen für den Teilabzug nach § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E erfüllt sind. Als Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E wird die Finanzverwaltung die Zinsaufwendungen aus der Refinanzierung ansehen und diese dem Teilabzug unterwerfen. Diese Refinanzierung durch den Mitunternehmer führt bei ihm zu Sonderbetriebseinnahmen (aus der Darlehensgewährung zwischen Gesamthand der Personengesellschaft und Mitunternehmer) und Sonderbetriebsausgaben (aus der weiteren Refinanzierung des Mitunternehmers). Da die Personengesellschaft steuerlich als transparent eingestuft wird, und der Sonderbereich zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft rechnet, wird die Finanzverwaltung voraussichtlich sowohl die Anwendung des Teilabzugs für die Refinanzierung auf Ebene der Gesamthand als auch im Sonderbereich der Mitunternehmerschaft fordern. Eine qualifizierte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist im Beispiel annahmegemäß gegeben und ein (zumindest mittelbarer) Zusammenhang mit einer nicht fremdüblichen Darlehensforderung lässt sich nach dem derzeit diskutierten Gesetzeswortlaut zumindest nicht ganz ausschließen.

Die Regelung § 3c Abs. 2 EStG-E sollte deshalb klarstellend umformuliert werden, um eine mehrfache Anwendung des Teilabzugsverbots in Fällen der Durchleitung zu verhindern und einer möglichen Überdehnung des unklaren Wortlauts zu begegnen. Zudem sollte in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E das Tatbestandsmerkmal „Zusammenhang mit einer Darlehensforderung“ konkretisiert werden. Dabei sind Refinanzierungen auszunehmen, denn bei diesen stehen die Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit einer (Refinanzierungs-)Darlehensverbindlichkeit.

Beispiel „Organschaft“: Eine Personengesellschaft ist an einer Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligt und gewährt der Kapitalgesellschaft ein niedrig verzinsliches Darlehen. Zwischen beiden Unternehmen besteht ein Organschaftsverhältnis. Die Personengesellschaft hat sich

fremdüblich refinanziert. Variante: Das Darlehen wird aus dem Sonderbereich anstatt aus dem Gesamthandsbereich des Mitunternehmers gewährt und dort refinanziert.

Denkbare steuerliche Einschätzung der Finanzverwaltung unter Anwendung § 3c Abs. 2 EStG-E: Es ist nicht völlig auszuschließen, dass die Finanzverwaltung die Eingangsformulierung „Satz 1 ist auch ... anzuwenden“ in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E als Rechtsfolgenverweis interpretiert. Dann wäre für das Eintreten der Rechtsfolgen nach Satz 1 allein die Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 2 zu prüfen. Das Vorliegen einer Organschaft und damit ein fehlender Zusammenhang mit Einnahmen nach § 3 Nr. 40 oder 40a EStG bliebe hingegen unbeachtlich. Da die Organträger-Personengesellschaft annahmegemäß über eine qualifizierte Beteiligung verfügt und aus der Refinanzierung auf Ebene der Personengesellschaft auch (im weiteren Sinne) Betriebsausgaben i. S. d. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E entstehen, könnte die Finanzverwaltung die Zinsaufwendungen aus der Refinanzierung möglicherweise dem Teilabzug unterwerfen.

Innerhalb eines Organkreises sind steuerliche Korrekturen zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs fehl am Platz. Durch die Einkommenszurechnung hebt sich der Umstand der Niedrigverzinslichkeit des Darlehns im Ergebnis wieder auf. Auch hier wirkt der nach dem Gesetzeswortlaut denkbare Einbezug des Refinanzierungsaufwands in die Vorschrift zum Teilabzug unsystematisch. Deshalb muss § 3c Abs. 2 EStG-E dahingehend klargestellt werden, dass Organschaftsfälle nicht erfasst sind. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E darf nur Anwendung finden, wenn Betriebsausgaben in engem unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen nach § 3 Nr. 40 oder 40a EStG stehen.

Die Regelung § 3c Abs. 2 EStG-E muss klarstellend umformuliert werden, um eine mehrfache Anwendung des Teilabzugsverbots in Fällen der Durchleitung (z. B. im Sonder- und Gesamthandsbereich der Mitunternehmerschaft) zu verhindern.

§ 3c Abs. 2 EStG-E muss dahingehend klargestellt werden, dass Organschaftsfälle nicht erfasst sind und § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E nur Anwendung finden kann, wenn Betriebsausgaben in engem unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen nach § 3 Nr. 40 oder 40a EStG stehen.

§ 3c Abs. 2 EStG-E darf Refinanzierungsaufwendungen nicht erfassen, denn solche Betriebsausgaben stehen in Zusammenhang mit einer (Refinanzierungs-)Verbindlichkeit.

6. Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen (§ 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E)

Unter den in § 20 Abs. 2 UmwStG genannten Voraussetzungen ist eine Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich auch dann noch zum Buchwert möglich, wenn der Einbringende neben neuen Gesellschaftsanteilen weitere Wirtschaftsgüter erhält, der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens jedoch nicht übersteigt (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Diese Möglichkeit soll nach den Vorstellungen des Bundesrates durch Einführung einer zusätzlichen Voraussetzung eingeschränkt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E). Zusätzlich zu den bisherigen Bedingungen soll eine steuerneutrale Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils künftig nur noch möglich sein, soweit der gemeine Wert von - neben den neuen Gesellschaftsanteilen - gewährten sonstigen Gegenleistungen 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Der bisherige Satz 4 des § 20 Abs. 2 UmwStG soll gestrichen werden. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Zuzahlung von bis zu 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens aus Praktikabilitätsgründen zugelassen werden soll, um einen exakten Ausgleich für die Übertragung von Vermögenswerten im Rahmen der Einbringung zu ermöglichen. Die Formulierung „soweit“ im

Gesetzestext lässt vermuten, dass eine sonstige Gegenleistung von mehr als 10 % zu einer (mindestens) teilweisen Aufdeckung stiller Reserven führen würde. Weder Wortlaut noch Gesetzesbegründung zur vorgeschlagenen Neuregelung enthalten aber konkrete Vorgaben zur Berechnung dieses Anteils der aufzudeckenden stillen Reserven. Hier bedarf es einer Klarstellung.

Auch beim qualifizierten Anteilstausch (§ 21 UmwStG) sollen die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung von Anteilen zum Buch- oder Zwischenwert verschärft werden. Der Ansatz unter dem gemeinen Wert der Anteile soll nur noch möglich sein, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden, 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Aufgrund der Formulierung „wenn..“ käme eine buchwertneutrale Einbringung der Anteile bei sonstigen Gegenleistungen von über 10 % nicht - auch nicht quotale - in Betracht. Damit unterscheidet sich die vorgeschlagene Änderung beim qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG-E) in einem wesentlichen Punkt von der Formulierung („insoweit..“) in der oben beschriebenen Verschärfung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E. Nach der Gesetzesbegründung sollen die Änderungen in § 21 UmwStG jedoch den Änderungen in § 20 UmwStG entsprechen. Diese Inkonsistenz sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren bereinigt werden.

In ihrer Gegenäußerung vom 12.11.2014 nimmt die Bundesregierung zu der vom Bundesrat vorgeschlagenen „wenn“-Formulierung in § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG-E Stellung. Demnach sollte bei der Kombination aus Anteilstausch und Zuzahlung gegebenenfalls die Zuzahlung quotale beschränkt, aber nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Diese Ergänzung begrüßen wir grundsätzlich.

Im Gegensatz zu den §§ 20 und 21 UmwStG enthält die Vorschrift zu Einbringungen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) keine ausdrückliche Regelung, wonach bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft eine zusätzliche Gegenleistung erbracht werden kann, ohne dass die stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens zwingend aufzudecken sind. Entgegen der Verwaltungsauffassung (Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011, Tz. 24.07) hatte der BFH mit Urteil vom 18.09.2013 (X R 42/10) jedoch entschieden, dass bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt (bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft) die Buchwertfortführung grundsätzlich möglich ist. In Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung schlägt der Bundesrat eine Ergänzung in den Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für den Buch- oder Zwischenwertansatz vor. Dieser soll nur möglich sein, soweit der gemeine Wert von - neben den neuen Gesellschaftsanteilen - gewährten sonstigen Gegenleistungen 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Die vorgeschlagene Verschärfung entspricht jener in § 20 Abs. 2 UmwStG. Unklar bleibt auch hier, wie der mindestens aufzudeckende Anteil der stillen Reserven konkret ermittelt werden soll. Auch hier ist eine Klarstellung für die Rechtsanwendung notwendig.

Die Möglichkeiten zur Buchwertfortführung im UmwStG sind notwendig, um betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch Steuerzahlungen zu blockieren. Soweit die diskutierten Änderungen in § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E die Möglichkeiten zur Buchwertfortführung einschränken, sind diese grundsätzlich abzulehnen. Auf jeden Fall aber müssen die beschriebenen Inkonsistenzen (z. B. die uneinheitliche Verwendung von „soweit“ und „wenn..“) bereinigt und die konkrete Ermittlung des mindestens aufzudeckenden Anteils der stillen Reserven klargestellt werden.

7. Einschränkung der Normreichweite des § 50i EStG

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 Liquiditätseingüssen bei den Unternehmen bis hin zur Existenzvernichtung. Dies bedeutet auch einen klaren Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip – einer der grundlegenden Säulen des deutschen Ertragssteuerrechts. 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 bereits laufende Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG 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.

 <p> Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0 Internet: http://www.de.ey.com </p>	<p>Verfasser:</p> <p> Prof. Dr. Stefan Köhler, Steuerberater, Partner Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin, Partner Hermann Ottmar Gauß, Rechtsanwalt, Director </p>
---	---