

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: 24. 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 Verwaltungsauffassung¹ 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.

¹ 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.“²

² 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 Finanzverwaltung³ abweichen. Wie der Bundesrat ausführt, stellt der Bundesfinanzhof „insbesondere“⁴ darauf ab, wo und wann dem Endempfänger die Befähigung übertragen wird, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen.⁵ Dieses Kriterium findet sich in der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung so nicht.⁶

Der BFH hat allerdings nicht ausgeführt, dass die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung vollständig unrichtig ist oder stets zu unrichtigen Ergebnissen führt.⁷ 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.⁸ 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

³ A 3.14. UStAE.

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

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

⁶ A 3.14. UStAE.

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

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

angesehen.⁹ 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.

⁹ 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 ProtokollerklärungG 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 & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0</p> <p>Internet: http://www.de.ey.com</p>	<p>Verfasser:</p> <p>Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin, Partner Hermann Ottmar Gauß, Rechtsanwalt, Director</p>
---	---