

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 26. Juni 2015

Per Mail

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

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

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

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

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

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

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

I. Rechtsgrundlagen und Motive des Vorschlags

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Bewertung des Änderungsvorhabens

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

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

1. Grundlagen

Wird ein Einzelwirtschaftsgut des Betriebs- oder Privatvermögens übertragen, liegt das Entgelt jedoch unter dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts, handelt es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang. Zur Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungsvorgänge kann traditionell auf die Einheitstheorie (Nettomethode) oder die (strenge) Trennungstheorie (Bruttomethode) zurückgegriffen werden.¹ In Anwendung der Einheitstheorie wird ein einheitlich zu behandelnder – entgeltlicher oder unentgeltlicher – Übertragungsvorgang angenommen. Dabei stellt man auf den Vermögenssaldo zwischen dem im Zuge der Übertragung erzielten Kaufpreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts ab: Im Fall eines positiven Vermögenssaldo liegt ein entgeltliches Geschäft vor, im Fall eines ausgeglichenen oder negativen Vermögenssaldo ein unentgeltliches Geschäft. Die **Einheitstheorie** wird insbesondere bei der Übertragung von **Sachgesamtheiten** (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile), z.B. im Wege der Umwandlung oder nach § 6 Abs. 3 EStG, zur Anwendung gebracht.² Dies gilt – wie der BFH³ erst kürzlich entschieden hat – auch für die **Einbringung** strukturierter betrieblicher Einheiten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG **gegen Gewährung eines Mischentgelts aus Gesellschaftsrechten und einer sonstigen Gegenleistung**.

2. Würdigung der Motive des Gesetzgebers

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Rückwirkendes Inkrafttreten?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Jürgen Brandt