



Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des BEPS-Umsetzungsgesetzes

[05.10.2016]

Von: **Benjamin Rapp und Dr. Axel von Bredow**

Am 01.06.2016 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Referentenentwurf zu einem „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen“ (BEPS-Umsetzungsgesetz) bekannt gegeben. Dieser ist weitgehend in einen am 13.06.2016 durch das Bundeskabinett beschlossenen Gesetzentwurf eingeflossen (vgl. dazu auch die PSP-Artikel vom 14.07.2016 und 24.07.2016). Am 23.09.2016 hat der Bundesrat nun eine Stellungnahme zum vorliegenden Gesetzentwurf abgegeben. Entgegen der sonst in aller Regel üblichen Vorgehensweise hat der Bundesrat hierin nicht nur überwiegend zu den bereits vorliegenden Vorschlägen Stellung genommen, sondern empfiehlt eine Vielzahl von weiteren Änderungen und Erweiterungen. Über die wesentlichen Empfehlungen wollen wir im Folgenden informieren.

Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG (Generationennachfolge)

Nach § 6 Abs. 3 EStG können unter bestimmten Voraussetzungen Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile unentgeltlich ohne Ertragsteuerbelastung übertragen werden. Die Vorschrift hat vor allem Bedeutung für die Generationennachfolge (siehe dazu auch den PSP-Artikel vom 02.09.2016). Nach dem Änderungsvorschlag des Bundesrates soll im Gesetzestext die Sicherstellung der späteren Besteuerung der stillen Reserven als ausdrückliche Voraussetzung für eine Ertragsteuerneutralität der Übertragung festgeschrieben werden. Der Vorschlag ist im Zusammenhang mit den vorgesehenen Änderungen bei § 50i EStG (siehe hierzu im Folgenden) zu sehen. Der Sache nach dürfte sich hierdurch im Regelfall keine Schlechterstellung der Steuerpflichtigen im Vergleich zum Status quo ergeben.

Einführung § 4i EStG zur Verhinderung von Double-Dip-Gestaltungen

Die steuerliche Behandlung von Gesellschaftern einer deutschen Personengesellschaft stellt seit jeher eine Besonderheit im internationalen Kontext dar, was nicht selten auch steuerliche Vorteile durch entsprechende Gestaltungen eröffnet. So war es etwa bisher bei der fremdfinanzierten Akquisition einer deutschen Personengesellschaft durch einen



im Ausland ansässigen Erwerber in bestimmten Fallkonstellationen möglich, die entsprechenden Fremdkapitalzinsen sowohl in Deutschland als sogenannte Sonderbetriebsausgaben als auch im Ausland – entsprechend den Regelungen des Ansässigkeitsstaates – steuerlich geltend zu machen. Nach dem Vorschlag des Bundesrates soll nun durch die Einführung eines neuen § 4i EStG der Abzug von Sonderbetriebsausgaben in Deutschland grundsätzlich dann beschränkt werden, soweit der nämliche Aufwand in einem anderen Staat nochmals von der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht wird. Eine zeitliche Übereinstimmung hinsichtlich des Doppelabzugs ist dabei nicht zwingende Anwendungsvoraussetzung für die Regelung. Das Abzugsverbot soll daher auch dann greifen, wenn der Abzug im anderen Staat in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum, Steuerjahr, Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr geltend gemacht wird. Das Abzugsverbot soll allerdings dann nicht zum Tragen kommen, wenn die Aufwendungen zugleich Erträge des Mitunternehmers mindern, die in beiden Staaten erfasst und auch tatsächlich besteuert werden.

In der Praxis dürfte sich zum einen die Frage stellen, wer die Beweislast dafür zu tragen hat, dass der jeweilige Aufwand im Ausland gerade nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen wurde. Ähnlich wie im Zusammenhang mit der bereits diskutierten Einführung des § 4 Abs. 5a EStG, mit dem ein Korrespondenzprinzip für den Betriebsausgabenabzug in verschiedenen Jurisdiktionen implementiert werden sollte, ist zudem fraglich, wie ein entsprechender Nachweis dem Grunde nach geführt werden kann.

Änderungen bei Sonder-AfA Gebäude

§ 7h EStG regelt die steuerliche Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Die Förderung soll den Erhalt von sanierungsbedürftigen Gebäuden begünstigen, nicht aber den (bautechnischen) Neubau von Gebäuden. Mit Urteil vom 22.10.2014 (X R 15/13, BStBl. II 2015, S. 367) hat der BFH entschieden, dass es allein der Prüfung und Entscheidung der jeweiligen Gemeinde obliegt, ob steuerlich geförderte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt werden. Beurteilungsmaßstab ist § 177 BauGB.

Durch eine punktuelle Ergänzung der Regelungen des § 7h EStG soll nun vermieden werden, dass Baumaßnahmen, die zu einem (bautechnischen) Neubau führen, entgegen dem Zweck des § 7h EStG als Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen steuerlich begünstigt werden. Ferner soll künftig auch die Höhe der begünstigten Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen Gegenstand der Bescheinigung i. S. d. § 7h Abs. 2 EStG



sein, über welche der Nachweis der steuerbegünstigten Sanierung geführt wird. Insofern soll die Erforderlichkeit der Maßnahmen der Gemeinde zukünftig nachgewiesen werden müssen. Die Entscheidung über das konkrete steuerliche Schicksal liegt auch weiterhin bei der Finanzbehörde, etwa im Hinblick darauf, ob die entsprechenden Aufwendungen steuerrechtlich dem Gebäude zuzuordnen sind, ob sie zu Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten, zu abziehbaren bzw. nicht-abziehbaren Betriebsausgaben oder Sonderausgaben führen sowie welchem Veranlagungszeitraum sie zuzuordnen sind.

Im Ergebnis soll die Sonder-AfA für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen auf diese Weise von verschärften Voraussetzungen und erweiterten Nachweispflichten abhängig gemacht werden.

Aufnahme Leerverkäufe in den Katalog des § 23 EStG

Die Steuerpflicht von Leerverkäufen ist derzeit lediglich im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) gesetzlich festgehalten, nicht jedoch bei privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG). Da beispielsweise (Leer-)Verkäufe von Fremdwährungen, Gold oder anderen Edelmetallen dem Grunde nach nur als private Veräußerungsgeschäfte steuerpflichtig sein können, soll die Steuerpflicht von Leerverkäufen nun auch wieder (wie bereits bis einschließlich 2008 der Fall) in § 23 EStG aufgenommen werden. Die Steuerpflicht soll für alle Veräußerungsgeschäfte gelten, die nach der Verkündung des Gesetzes erfolgen, eine verfassungsrechtlich bedenkliche rückwirkende Gesetzesanwendung ist derzeit nicht vorgesehen.

Einschränkung der Option zum Teileinkünfteverfahren bei beruflicher Tätigkeit für eine Kapitalgesellschaft

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde die sogenannte Abgeltungsteuer eingeführt, die eine Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen mit einem einheitlichen Steuersatz von 25 % vorgibt. Sofern eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft jedoch nicht als reine Vermögensverwaltung erfolgt, sondern mit einem unternehmerischen Interesse verbunden ist, besteht die Möglichkeit, die Einkünfte dem sogenannten Teileinkünfteverfahren zu unterwerfen. Im Gegensatz zur Abgeltungsteuer in Höhe von 25 % werden im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens die Einkünfte zwar dem individuellen Steuersatz von bis zu 45 % unterworfen, aber wiederum zugleich zu 40 % steuerfrei gestellt. Ferner sind Aufwendungen, die über den Sparer-Pauschbetrag von EUR 801 hinausgehen, im Teileinkünfteverfahren abzugsfähig. Das Teileinkünfteverfahren ist deshalb gerade für Personen mit einem niedrigen individuellen Steuersatz oder hohen Aufwendungen im



Zusammenhang mit der Beteiligung (beispielsweise Finanzierungsaufwendungen) vorteilhaft.

Laut dem aktuellen Gesetzeswortlaut wird eine unternehmerische Beteiligung stets dann angenommen – und somit das Teileinkünfteverfahren auf Antrag zur Anwendung zugelassen – wenn Steuerpflichtige entweder zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und für diese beruflich tätig sind. Der BFH hat mit Urteil vom 25.08.2015 (VIII R 3/14, BStBl. II 2015, S. 892) bestätigt, dass sich aus dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung weder qualitative noch quantitative Anforderungen an die berufliche Tätigkeit des Anteilseigners für die Kapitalgesellschaft ergeben. Im Extremfall würde damit bereits eine geringfügige Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen für die Kapitalgesellschaft ausreichen, um zum Teileinkünfteverfahren optieren zu können.

Da nach Ansicht des Gesetzgebers eine unternehmerische Beteiligung jedoch nur dann gegeben sein soll, wenn der Beteiligte insgesamt einen maßgeblichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft ausüben kann, soll im Falle einer Beteiligung von mindestens 1 %, aber weniger als 25 %, der Gesetzestext des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG dahingehend angepasst werden, dass das Teileinkünfteverfahren nur mehr zur Anwendung kommen kann, wenn durch die berufliche Tätigkeit ein maßgeblicher unternehmerischer Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft genommen werden kann. Für die Praxis dürfte sich hier die Frage stellen, wie das Merkmal des maßgeblichen unternehmerischen Einflusses auszulegen bzw. abzugrenzen ist.

Beschränkte Steuerpflicht bei Veräußerung deutscher Grundbesitzkapitalgesellschaften

In zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen hat sich Deutschland das Besteuerungsrecht auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für jene Fälle gesichert, in denen das Vermögen der Kapitalgesellschaft überwiegend aus in Deutschland belegenem Grundbesitz besteht. Nach bisherigem innerstaatlichen Recht unterliegen jedoch Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im steuerlichen Betriebs- oder Privatvermögen im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger nur dann der deutschen Besteuerung, wenn der Veräußerer innerhalb von fünf Jahren an der Kapitalgesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war. Durch eine Neuregelung im Katalog des § 49 EStG soll nun eine Steuerpflicht auch für Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter 1 % vorgesehen werden, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht. Entscheidend ist hierbei die Belegenheit des Grundbesitzes und nicht die Ansässigkeit der Gesellschaft. Im Ergebnis soll durch die Neuregelung das nach dem



jeweilig anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen unter Umständen bereits bestehende Besteuerungsrecht nun auch im Inland tatsächlich ausgeübt werden.

Entschärfung § 50i EStG

§ 50i EStG und insbesondere § 50i Abs. 2 EStG dürfte in seiner jetzigen Fassung wegen seiner überschießenden Wirkung eine der am meisten kritisierten Normen des deutschen Steuerrechts sein. Ursprünglicher Gedanke der Regelung des § 50i EStG war dabei, das deutsche Besteuerungsrecht an Kapitalgesellschaftsanteilen zu sichern, die vor einem Wegzug eines Gesellschafters zur Vermeidung der sogenannten Wegzugsbesteuerung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingelegt worden waren. Hier hatte die Rechtsprechung entgegen der lange gelebten Finanzverwaltungspraxis ein deutsches Besteuerungsrecht verneint, wodurch nach Ansicht der Finanzverwaltung enorme Steuerausfälle drohten. Als Reaktion wurde die Norm des § 50i EStG geschaffen. Im Hinblick auf verschiedene Gestaltungen erfolgten einige Änderungen, wobei insbesondere § 50i Abs.2 EStG immer wieder verschärft wurde. Aufgrund des überschießenden Wortlauts bestand in bestimmten Konstellationen am Ende bei Umstrukturierungen von (gewerblich geprägten) Personengesellschaft allerdings das Risiko der Auflösung von stillen Reserven aufgrund von § 50i EStG und zwar selbst dann, wenn an der Personengesellschaft ausschließlich inländische Gesellschafter beteiligt sind. Dies wurde auch von der Finanzverwaltung erkannt, weshalb sie für bestimmte Sachverhalte Billigkeitsmaßnahmen in Aussicht stellte. Der Bundesrat schlägt nun vor, die Vorschrift des § 50i EStG wieder enger zu fassen. Es bleibt abzuwarten, ob § 50i EStG durch den Vorschlag auf seinen ursprünglichen Anwendungsbereich reduziert wird. In jedem Fall sind die Vorschläge aus Sicht des Steuerpflichtigen positiv zu werten.

Neuregelung Sonderausgabenabzug bei Versorgungsleistungen

Der EuGH hat mit Urteil vom 24.02.2015 in der Rechtssache C-559/13 "Grünwald" entschieden, dass der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen (§ 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG) auch einem beschränkt Steuerpflichtigen zu gewähren ist. Durch Anpassung des § 50 Abs. 1 S. 3 EStG soll die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige nun auch gesetzlich umgesetzt werden. Um eine korrespondierende Besteuerung sicherzustellen, soll allerdings im Gegenzug in § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG die beschränkte Steuerpflicht von Versorgungsleistungen eingeführt werden, sofern der Zahlungs- oder Leistungsverpflichtete zum Sonderausgabenabzug berechtigt ist.



Besteuerung von Abfindungen

Die Besteuerung von Abfindungen, die aus Anlass der Beendigung eines Beschäftigungsverhältnisses gezahlt werden, soll per gesetzlicher Fiktion grundsätzlich dem früheren Tätigkeitsstaat zugestanden werden, auch wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindungen keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt mehr in Deutschland hat. Zu den Hintergründen der angestrebten Gesetzesänderung und der derzeit noch bestehenden Möglichkeit einer begünstigten Besteuerung von Abfindungszahlungen in Wegzugsfällen verweisen wir auf unseren ausführlichen Betrag vom heutigen Datum.

Prüfbitten, insbesondere zu gewerbsteuerlichen (Vermeidungs-) Gestaltungen

Die Stellungnahme des Bundesrates enthält neben konkreten Änderungsvorschlägen (siehe vorstehend) auch einige Prüfbitten. So wird u. a. angeregt, über Maßnahmen gegen Gestaltungen im Bereich der Gewerbesteuer nachzudenken. Genannt werden hier ausdrücklich Modelle, in denen Lizenzen und Markenrechte einer ausländischen Tochterpersonengesellschaft entgeltlich überlassen und von letzterer wiederum entgeltlich weiterüberlassen werden. Hintergrund der Gestaltungen ist hierbei im Ergebnis, dass die Lizenzentgelte, die ohne Einschaltung der ausländischen Personengesellschaft in voller Höhe der Besteuerung mit deutscher Gewerbesteuer unterliegen würden, bei der ausländischen Personengesellschaft gerade nicht mehr dieser Belastung unterliegen. Um diesen Gestaltungen einen Riegel vorzuschieben, sind bereits im ursprünglichen Gesetzentwurf des Bundestages entsprechende Änderungen vorgesehen. Der Bundesrat meldet nun (u. E. durchaus berechtigte) Zweifel an, ob diese Änderungen ausreichen, entsprechende Gestaltungen zu verhindern und bittet daher um weitergehende Prüfung.

Ausblick

Die Bundesregierung wird sich nun in einem nächsten Schritt zur Stellungnahme des Bundesrates äußern. Es ist mit Spannung zu erwarten, welche der voranstehend genannten Punkte in das Gesetzgebungsverfahren eingehen werden. PSP wird Sie hierzu auf dem Laufenden halten und steht natürlich jederzeit für individuelle Rückfragen zur Verfügung.