

23.09.16

Stellungnahme

des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Der Bundesrat hat in seiner 948. Sitzung am 23. September 2016 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 2 Nummer 2 - neu - und 3 - neu - (§ 52 Absatz 2 Nummer 10 und § 68 Nummer 4 AO)

Artikel 2 ist wie folgt zu fassen:

"Artikel 2

Weitere Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 3. Oktober 2015 (BGBl. I S. 2178) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 2 wird folgender Absatz 3 angefügt:
... (weiter wie Regierungsentwurf)

2. In § 52 Absatz 2 Nummer 10 wird das Wort "Behinderte" durch die Wörter "behinderte Menschen" ersetzt.

3. In § 68 Nummer 4 werden die Wörter "Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte" durch die Wörter "Fürsorge von blinden Menschen und zur Durchführung der Fürsorge von körperbehinderten Menschen" ersetzt."

Begründung:

Zu Nummer 2

Die Bezeichnung "Behinderte" ist spätestens seit dem Inkrafttreten der UN-Behindertenrechtskonvention im Jahr 2009 für den betroffenen Personenkreis diskriminierend. An anderen Stellen in der Abgabenordnung (z. B. in § 68 Nummer 3 AO) wurde daher diese Bezeichnung bereits durch "behinderte Menschen" ersetzt. Auch in anderen Steuergesetzen wurde diese Änderung bereits seit längerem nachvollzogen (so bspw. in § 33b EStG durch Artikel 29 des Sozialgesetzbuch – Neuntes Buch – (SGB IX) Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen vom 19. Juni 2001, BGBl. I S. 1046).

Mit der Änderung wird nunmehr auch § 52 Absatz 2 Nummer 10 AO an den Sprachgebrauch des SGB IX angepasst.

Trotz der Änderung ist es für bestehende Satzungen aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht unschädlich, wenn anstelle der Bezeichnung "behinderte Menschen" noch die bisherige Bezeichnung "Behinderte" verwendet wird.

Zu Nummer 3

Auch § 68 Nummer 4 AO wird an den Sprachgebrauch des SGB IX angepasst. Zudem wird die Bezeichnung "Blinde" durch die im Sprachgebrauch verwendete Bezeichnung "blinde Menschen" ersetzt. Auch in Nummer 9 des AEAO zu § 68 Nummer 4 AO wird der neue Sprachgebrauch bereits verwendet.

2. Zu Artikel 7 Nummer 1a - neu - (§ 4i - neu - EStG)

In Artikel 7 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

"1a. Nach § 4h wird folgender § 4i eingefügt:

"§ 4i

Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug

Aufwendungen eines Mitunternehmers dürfen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Satz 1 gilt nicht, soweit diese Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat."

Begründung:

Allgemein

Der Gesetzentwurf bedarf der Ergänzung um Maßnahmen zur Verhinderung des Doppelabzugs von Betriebsausgaben bei Personengesellschaften. Derartige Gestaltungen werden in einer Vielzahl von Fällen zur Erzielung von Steuervorteilen in erheblichem Ausmaß genutzt.

Das deutsche Besteuerungskonzept der Gesellschafter von Personengesellschaften nimmt im internationalen Vergleich eine Sonderstellung ein. Steuerrechtlich ist die Personengesellschaft Gewinnermittlungssubjekt. Die ertragsteuerlichen Folgen werden jedoch bei den Gesellschaftern gezogen, indem die Gewinne der Personengesellschaft unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG). Dabei gilt die Besonderheit, dass aus dem Sonderbetriebsvermögen veranlasste Erträge und Aufwendungen eines Gesellschafters in die Gewinnermittlung bei der Personengesellschaft mit einfließen. All dies führt im grenzüberschreitenden Kontext zu Verwerfungen, da in der Regel keine einheitliche Würdigung des Sachverhalts durch die betroffenen Staaten aufgrund voneinander abweichender Steuergesetze erfolgt. Aus dieser unterschiedlichen Behandlung kann als Rechtsfolge ein doppelter Betriebsausgabenabzug in Deutschland und dem anderen Staat resultieren.

Leistet z. B. ein in einem DBA-Staat ansässiger Gesellschafter (regelmäßig eine ausländische Kapitalgesellschaft), der als Kommanditist an einer inländischen GmbH & Co. KG beteiligt ist, eine Einlage in die Personengesellschaft, die er wiederum über ein (Konzern-)Darlehen refinanziert hat, stellt der Refinanzierungsaufwand Sonderbetriebsausgaben des Kommanditisten bei der inländischen Personengesellschaft dar. Das zur Refinanzierung der Einlage aufgenommene Darlehen gehört zum Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten bei der inländischen

Personengesellschaft. Beim ausländischen Gesellschafter, der im anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist, stellen die Zinszahlungen regelmäßig auch abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Im Inland erfolgt über die Zuordnung des Darlehens zum Sonderbetriebsvermögen II eine Berücksichtigung des Refinanzierungsaufwands als Sonderbetriebsausgabe in der Gewinnermittlung der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft). Folge dieser Konstellation ist, dass sich der Refinanzierungsaufwand doppelt gewinnmindernd auswirkt. In diesen Fällen soll der Betriebsausgabenabzug in Deutschland durch die Einfügung eines § 4i EStG versagt werden.

Die Maßnahme steht im Zusammenhang mit dem Projekt "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)" der OECD/G20. Die OECD hat umfassende Vorschläge zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen vorgelegt (Aktionspunkt 2).

Hybride Gestaltungen knüpfen daran an, dass bei grenzüberschreitenden Transaktionen die betroffenen Staaten häufig unterschiedliche Regelungen für die steuerliche Einordnung bestimmter Finanzierungsinstrumente und Gesellschaftsformen anwenden. Zukünftig soll verhindert werden, dass diese Vorgänge im Ergebnis in keinem der beteiligten Staaten besteuert bzw. Ausgaben doppelt abgezogen werden.

Mit Protokollerklärung vom 19. Dezember 2014 hatte die Bundesregierung gegenüber dem Bundesrat erklärt, sie werde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Erörterung der Umsetzung der in 2015 vorliegenden Ergebnisse des BEPS-Projekts der OECD einberufen. Auf der Basis der Ergebnisse dieser Arbeitsgruppe sollte dann zeitnah ein Gesetzentwurf vorgelegt werden, der insbesondere die Thematik hybrider Gestaltungen umfasst. Ziel der eingesetzten und in unregelmäßigen Abständen tagenden Arbeitsgruppe ist ein umfassendes gesetzgeberisches Konzept zur vollständigen Umsetzung der OECD/G20-Empfehlungen. Der Abschluss der umfangreichen Arbeiten und die Vorlage von Gesetzesvorschlägen sind aber derzeit noch nicht absehbar.

Es ist nicht gesichert, ob vorstehende Doppelabzüge bei Personengesellschaften in Deutschland und einem anderen Staat von den OECD-Empfehlungen unmittelbar erfasst werden. Empfehlung 6 der OECD soll den Doppelabzug von "hybriden Zahlungen" verhindern. Ob damit die Problematik der deutschen Personengesellschaft abgedeckt ist, lässt sich aus den Erläuterungen der OECD nicht eindeutig erkennen. Die umfangreichen Beispielfälle der OECD weisen allenfalls Ähnlichkeiten zur vorstehend geschilderten Fallkonstellation auf.

Deshalb kann und muss die Lösung dieser Problematik als Sofortmaßnahme unabhängig von der Umsetzung der OECD-Empfehlungen erfolgen. Das in den Ländern bekanntgewordene Betriebsausgabenvolumen in Milliardenhöhe duldet keinen weiteren Aufschub.

Es besteht dabei kein Abstimmungsbedarf mit der Umsetzung der "Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts" vom 12.07.2016 (ABl. vom 19.07.16 - L 193/1). Sie enthält zwar in Artikel 9 eine Regelung zu hybriden Gestaltungen. Die Richtlinie gilt aber nach Artikel 1 ausdrücklich nur für Körperschaftsteuerpflichtige. Die

fehlende Aufnahme der Personengesellschaft in die EU-Richtlinie unterstreicht nochmals die Erforderlichkeit einer gesonderten nationalen Maßnahme. Diesem Regelungsbedarf wird durch die Einfügung des § 4i EStG Rechnung getragen.

Zu Satz 1

Bisher kann es bei Mitunternehmenschaften mit ausländischen Gesellschaftern zu einem doppelten Betriebsausgabenabzug kommen, wenn die Gesellschafter Aufwendungen im Inland als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschaft geltend machen und im Ausland, dessen Rechtsordnung das Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt, dieselben Aufwendungen als eigene Betriebsausgaben abziehen. Der doppelte Abzug einer Ausgabe widerspricht der Steuersystematik und ist nicht gewollt. Er führt zudem zu Wettbewerbsvorteilen gegenüber anderen Unternehmen, die nur im Inland oder nur im Ausland besteuert werden.

Durch § 4i Satz 1 EStG wird der Abzug in Deutschland beschränkt, soweit der nämliche Aufwand in einem anderen Staat nochmals von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen wird. Die Regelung erfasst zielgenau ausschließlich Sonderbetriebsausgaben und hat damit keine Auswirkungen auf das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmenschaft.

Eine zeitliche Übereinstimmung hinsichtlich des Doppelabzugs ist nicht Anwendungsvoraussetzung für die Regelung. Das Abzugsverbot greift auch, wenn der Abzug im anderen Staat in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum, Steuerjahr, Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr geltend gemacht wird.

Zu Satz 2

Satz 2 definiert die Einschränkung zum Abzugsverbot des Satzes 1, um überschießende Wirkungen zu vermeiden. Insbesondere im Rahmen einer Steueranrechnung oder bei fehlendem Doppelbesteuerungsabkommen kann es zur Doppelerfassung von Einkünften in mehreren Staaten kommen. In diesen Fällen gibt es keine Rechtfertigung zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs, soweit auch Erträge doppelt erfasst werden. Es muss sich dabei nicht um mit den Ausgaben korrespondierende Erträge handeln. Maßgebend ist die Besteuerung von Erträgen desselben Steuerpflichtigen in Deutschland und in dem anderen Staat, von denen die Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 abgezogen werden.

Derselbe Steuerpflichtige ist - mangels Steuersubjektqualität der Personengesellschaft nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes - der Mitunternehmer. Dies gilt unabhängig von der gewerbesteuerlichen Qualifikation der Personengesellschaft und unabhängig von der Beurteilung der Gesellschaft und deren Gesellschaftern im anderen Staat.

Die Anwendung des Satzes 2 fordert eine tatsächliche Besteuerung. Eine solche liegt vor, soweit die Erträge in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Keine tatsächliche Besteuerung liegt vor, soweit der andere Staat die Erträge nicht besteuern kann, insbesondere weil diese nicht steuerbar bzw. sachlich steuerbefreit sind oder der Steuerpflichtige persönlich steuerbefreit ist, oder aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung unterbleibt.

Die tatsächliche Besteuerung von Erträgen im anderen Staat, ist vom Steuerpflichtigen, der einen Doppelabzug von Aufwendungen geltend macht, nachzuweisen. Dabei gelten die erhöhten Mitwirkungspflichten gemäß § 90 Absatz 2 AO.

Die Besteuerung der Erträge im anderen Staat kann auch in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum, Steuerjahr, Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr erfolgen. Solange die erforderlichen Nachweise nicht oder nicht vollständig erbracht werden, findet die Ausnahmeregelung des Satzes 2 keine Anwendung.

3. Zu Artikel 7 Nummer 1b - neu -, Nummer 2a - neu -, Nummer 3 (§ 6 Absatz 3, § 50i Absatz 1 und 2, § 52 Absatz 48 EStG)

Artikel 7 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach der neuen Nummer 1a ist folgende Nummer 1b einzufügen:

"1b. § 6 Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

"Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.""

b) Nach Nummer 2 ist folgende Nummer 2a einzufügen:

"2a. § 50i wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 und 2 wird wie folgt gefasst:

"Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17

1. vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden,
2. ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, und
3. ist das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden,

so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. Als Übertragung oder Überführung von Anteilen im Sinne des § 17 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gilt auch die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausgeübt hat oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bezogen hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, wenn

1. der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt,

2. die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht und
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der neuen Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes bereits im Einbringungszeitpunkt ausgeschlossen oder beschränkt ist oder vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist."

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

"(2) Bei Einbringung nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 abweichend von § 20 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile oder hinsichtlich der mit diesen im Zusammenhang stehenden Anteile im Sinne des § 22 Absatz 7 des Umwandlungssteuergesetzes ausgeschlossen oder beschränkt ist."

c) Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:

"3. § 52 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 4 wird nach Satz 6 folgender Satz eingefügt:

... (weiter wie Regierungsentwurf)

b) In Absatz 48 werden die Sätze 4 und 5 durch folgenden Satz ersetzt:

"§ 50i Absatz 2 in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung gilt erstmals für Einbringungen, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31. Dezember 2013 geschlossen worden ist."

Begründung:

Zu Artikel 7 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1b (§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG)

Der Vorschlag steht in Verbindung mit dem Änderungsvorschlag zu § 50i Absatz 2 EStG, der die Bereinigung überschießender Wirkungen in § 50i EStG betrifft, wodurch unter anderem die bisherige Bezugnahme in § 50i Absatz 2 EStG auf § 6 Absatz 3 EStG entfällt.

§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG wird sprachlich an die neueren Gesetzesformulierungen in § 6 Absatz 5 Satz 1 und § 16 Absatz 3 Satz 2 EStG angepasst. In der Sache ist damit zu § 6 Absatz 3 EStG keine Änderung verbunden. Der BFH hat schon zu § 7 Absatz 1 EStDV, der Vorgängervorschrift des § 6 Absatz 3 EStG, entschieden, dass eine Übertragung zu Buchwerten nur in Betracht kommt, wenn die stillen Reserven beim Rechtsnachfolger steuerverstrickt bleiben (BFH-Urteil vom 19. Februar 1998 – IV R 38/97, BStBl II S. 509). Das entspricht dem Rechtsgedanken der Vorschrift, der die Begünstigung der Buchwertfortführung daran knüpft, dass die Besteuerung der stillen Reserven bei dem die betriebliche Einheit fortführenden Rechtsnachfolger sichergestellt ist.

Zu Nummer 2a (§ 50i EStG)

Allgemeines

§ 50i Absatz 2 EStG entfaltet, gemessen an dem Sinn und Zweck der Regelung, überschießende Wirkungen. Diesen überschießenden Wirkungen trägt das BMF-Schreiben vom 21. Dezember 2015, BStBl I 2016 S. 7, dadurch Rechnung, dass die Vorschrift aus Gründen sachlicher Unbilligkeit unter näher bezeichneten Voraussetzungen nicht angewandt wird. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist diese vom Gesetzeswortlaut abweichende Verwaltungspraxis auf Dauer jedoch nicht akzeptabel. Daher sind die überschießenden Wirkungen der Vorschrift durch eine Änderung des Gesetzes zu beseitigen.

Zugleich wird die Anwendung des § 50i Absatz 1 EStG auf diejenigen Fälle zurückgenommen, in denen der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland vor dem 1. Januar 2017 eingetreten ist. Für spätere Vorgänge sollen die allgemeinen Regeln des § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG etc. gelten.

Zu Nummer 2a Buchstabe a (§ 50i Absatz 1 EStG)

Die Suspendierung der allgemeinen Entstrickungsregelungen durch Absatz 1 wird zeitlich begrenzt, indem Absatz 1 (und demzufolge auch Absatz 2) nur noch für Sachverhalte gilt, in denen das Besteuerungsrecht an den betreffenden Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder Anteilen im Sinne des § 17 EStG - ungeachtet der Berücksichtigung der Rechtsfolgen des Absatzes 1 - vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist.

Kommt es hingegen nach dem 31. Dezember 2016 zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der betreffenden Wirtschaftsgüter oder Anteile, findet § 50i Absatz 1 (und demzufolge auch Absatz 2) keine Anwendung mehr, so dass hierfür die allgemeinen Entstrickungsregelungen anzuwenden sind.

Zu Nummer 2a Buchstabe b (§ 50i Absatz 2 EStG)

Durch die Änderung wird der Wortlaut der Vorschrift in Einklang mit ihrer eigentlichen Zielsetzung gebracht, nämlich Steuergestaltungsstrategien über § 20 UmwStG zur Umgehung des Tatbestandes des § 50i Absatz 1 EStG zu verhindern. Absatz 2 ordnet daher an, dass bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 20 Absatz 1 UmwStG, die Wirtschaftsgüter und Anteile enthalten, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 EStG übertragen oder überführt worden sind, diese zwingend mit dem gemeinen Wert angesetzt werden müssen. Der Ansatz des gemeinen Werts bezieht sich zudem, anders als nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut, nicht auf die "Sachgesamtheit", sondern nur auf die betroffenen Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1. Soweit sonst durch Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des UmwStG oder durch Überführungen oder Übertragungen deutsche Besteuerungsrechte eingeschränkt oder ausgeschlossen werden, gelten die allgemeinen Entstrickungsregelungen.

Unionsrecht

Die Neufassung des Absatzes 2 wirkt ausschließlich für im Sinne eines DBA nichtansässige Personen. Unionsrecht verbietet es, ansässige und nicht-ansässige Personen bei der Besteuerung unterschiedlich zu behandeln, wenn sie sich in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden, es sei denn, für die unterschiedliche Behandlung gibt es anerkannte Rechtfertigungsgründe. Solche Rechtfertigungsgründe liegen vor.

Zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven bei einem Wegzug (§ 6 AStG), bei einer Umstrukturierung (§ 20 UmwStG) oder bei der Überführung von Wirtschaftsgütern (§ 4 Absatz 1 Satz 3 und 4 EStG), sind Anteile an Kapitalgesellschaften und andere Wirtschaftsgüter früher häufig auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG übertragen worden. Nach damaligem Rechtsverständnis verfügte die Personengesellschaft abkommensrechtlich über eine inländische Betriebsstätte, so dass die Wirtschaftsgüter und Anteile auch nach einem Wegzug des Mitunternehmers im Inland steuerverstrickt blieben, d.h. Gewinne aus einer späteren Veräußerung besteuert werden konnten (Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA). Auf der Grundlage dieses Rechtsverständnisses, dem sich in den konkreten Einzelfällen die betroffenen Steuerpflichtigen ausdrücklich oder konkludent angeschlossen haben, haben die Finanzbehörden wegziehenden (oder bei Umstrukturierungen bereits im Ausland ansässigen) Steuerpflichtigen auf Antrag verbindliche Auskünfte dahingehend erteilt, dass zwar die in den Wirtschaftsgütern oder Anteilen enthaltenen stillen Reserven anlässlich des Wegzugs nicht besteuert werden, jedoch im Fall der späteren Veräußerung

oder Entnahme der tatsächliche Veräußerungsgewinn in Deutschland zu besteuern ist (vgl. dazu Tz. 1.1.5.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, und Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 16. April 2010, BStBl I S. 354). Den betroffenen Steuerpflichtigen war also bewusst, dass sie die Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs oder der Umstrukturierung zwar zunächst vermeiden können, dafür aber als grundlegende Voraussetzung eine spätere Besteuerung hinzunehmen haben.

Der BFH hat durch Urteil I R 81/09 jedoch entschieden, dass auf die Einkünfte gewerblich geprägter Personengesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG nicht die DBA Vorschriften über die Unternehmensgewinne (Artikel 7, Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA) anzuwenden sind, sondern die Vorschrift, die für die jeweiligen Einkünfte maßgebend ist. Folge der Rechtsprechung ist, dass im Fall der späteren Veräußerung oder Entnahme der auf eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgüter oder Anteile durch den im Ausland ansässigen Mitunternehmer nicht der Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA entsprechende Artikel des jeweiligen DBA anzuwenden ist, sondern im Regelfall der Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA entsprechende Artikel. Nach dieser Vorschrift kann der Veräußerungsgewinn nur vom Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen besteuert werden.

Mit § 50i EStG in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes ist eine Regelung geschaffen worden, die die Besteuerung späterer Veräußerungsgewinne in den Fällen ermöglicht, in denen aufgrund früheren Rechtsverständnisses auf die - auch unionsrechtlich zweifellos zulässige - Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs ins Ausland (oder im Zeitpunkt einer Umstrukturierung) verzichtet wurde (sog. Altfallregelung).

Die nach § 50i EStG für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme vorgesehene Besteuerung lässt sich für einen in einem DBA-Staat ansässigen Mitunternehmer jedoch durch Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verhindern. Absatz 2 schließt diese Lücke; denn die spätere nachgelagerte Besteuerung von Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinnen war gerade die entscheidende Geschäftsgrundlage für die vorher unterbliebene Besteuerung stiller Reserven. Diese beiden steuerlichen Bewertungen standen in untrennbarem systematischem Zusammenhang. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, in Altfällen die steuerneutrale Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegen die Gewährung neuer Anteile auszuschließen, wenn das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist.

Insgesamt liegt damit auch ein anderer Sachverhalt vor als in der Rechtssache C-164/12 (DMC), der eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven rechtfertigt.

Zu Nummer 3 (§ 52 EStG)

Zu Nummer 3 Buchstabe a (§ 52 Absatz 4 EStG)

Die Einfügung des Buchstabens a ist eine redaktionelle Folgeänderung aus der Einfügung einer weiteren zeitlichen Anwendungsvorschrift.

Zu Nummer 3 Buchstabe b (§ 52 Absatz 48 Satz 4 EStG)

§ 52 Absatz 48 Satz 4 und 5 EStG werden zu einem neuen Satz 4 zusammengefasst. Der neue Satz 4 betrifft den zeitlichen Anwendungsbereich der Neufassung des § 50i Absatz 2 EStG. § 50i Absatz 2 EStG in der bisherigen Fassung wird durch den neugefassten Absatz 2 rückwirkend ersetzt. Danach gilt die Vorschrift nur noch für Einbringungen im Sinne des § 20 UmwStG, bei denen das Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen ausgeschlossen oder beschränkt ist. Die Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Vorschrift ist verfassungsrechtlich zulässig, weil es sich um eine begünstigende rückwirkende Änderung handelt. Die weggefallenen Tatbestände wirkten nur zu Ungunsten betroffener Steuerpflichtiger und der fortbestehende Tatbestand der Einbringung nach § 20 UmwStG war auch Bestandteil der bisherigen Fassung der Vorschrift.

4. Zu Artikel 7 Nummer 1c - neu - und 1d - neu - (§ 7h Absatz 1a - neu -, Absatz 2 und 3, § 11a Absatz 4 EStG)

In Artikel 7 sind nach der neuen Nummer 1b folgende Nummern 1c und 1d einzufügen:

"1c. § 7h wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

"(1a) Absatz 1 findet keine Anwendung, sofern die Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen. Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt sind, obliegt der Finanzbehörde. "

b) In Absatz 2 Satz 1 werden nach dem Wort "Gebäude" die Wörter "und die Maßnahmen" durch die Wörter ", die Maßnahmen und die Erforderlichkeit der Aufwendungen" ersetzt.

c) In Absatz 3 werden die Wörter "Absätze 1 und 2" durch die Wörter "Absätze 1, 1a und 2" ersetzt.

1d. In § 11a Absatz 4 werden die Wörter "Absatz 2 und 3" durch die Wörter "Absatz 1a bis 3" ersetzt."

Begründung:

Zu Nummer 1c Buchstabe a (Absatz 1a)

§ 7h EStG beinhaltet die steuerliche Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Nach dem Normzweck des § 7h EStG ist nur der Erhalt von sanierungsbedürftigen Gebäuden begünstigt, nicht hingegen der (bautechnische) Neubau von Gebäuden.

Von einem – steuerrechtlich schädlichen – bautechnischen Neubau ist bei Umbaumaßnahmen regelmäßig auszugehen, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion.

Mit Urteil vom 22. Oktober 2014, X R 15/13 (BStBl 2015 II S. 367) hat der Bundesfinanzhof entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass allein die Gemeinde prüft und entscheidet, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB durchgeführt werden. Bescheinigt hiernach die zuständige Gemeindebehörde trotz Vorliegens eines bautechnischen Neubaus begünstigte Modernisierungsmaßnahmen nach § 177 BauGB, ist die Finanzbehörde hieran gebunden.

Der Weg über die Remonstration seitens der Finanzbehörde hat sich in der Praxis als zumeist ungeeignet erwiesen, um etwaigen offensichtlich unrichtigen Bescheinigungen wirksam entgegenzutreten. Zur Vermeidung der Begünstigung von Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten, die zu einem nicht der Intention des § 7h EStG entsprechenden (bautechnischen) Neubau führen, bedarf es infolge der geänderten BFH-Rechtsprechung zum einen der gesetzlichen Klarstellung, dass (bautechnische) Neubauten nicht begünstigt sind und zum anderen der gesetzlichen Korrektur der gegebenen Kompetenzverteilung im Interesse der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, dass insoweit seitens der Finanzbehörde ein eigenes steuerrechtliches Prüfungsrecht besteht.

Zu Nummer 1c Buchstabe b (Absatz 2)

Darüber hinaus hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 22. Oktober 2014 abweichend zur bisherigen, langjährig bewährten Praxis entschieden, dass sich die Höhe der begünstigten Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten nach § 7h Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG mangels gesetzlicher Regelung in § 7h Absatz 2 EStG nicht aus der Bescheinigung ergeben muss.

Dies führt in der Praxis insbesondere dann zu Problemen, wenn ein Bauherr an seinem sanierungsbedürftigen Gebäude nicht ausschließlich Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB bzw. Maßnahmen zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes durchführt. Über die fachlichen Kenntnisse für die Einstufung der Baumaßnahmen dem Grunde und der Höhe nach verfügt die zuständige Gemeindebehörde, nicht jedoch die Finanzbehörde.

Zur Vermeidung praktischer Probleme in den Finanzämtern wird mit der in § 7h Absatz 2 EStG vorgenommenen Ergänzung der in der Praxis bewährte Status quo wieder hergestellt. Mit der Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde muss auch die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachgewiesen werden. Die Formulierung entspricht der des § 7i Absatz 2 EStG, für den der BFH in seinem Urteil anerkennt, dass die Höhe der begünstigten Aufwendungen zu bescheinigen ist.

Zu Nummer 1c Buchstabe c (Absatz 3)

Redaktionelle Folgeänderung infolge der Ergänzung eines neuen Absatzes 1a.

Zu Nummer 1d

Redaktionelle Folgeänderung infolge der Einfügung eines neuen Absatzes 1a in § 7h EStG.

5. Zu Artikel 7 Nummer 1c - neu - * (§ 7h Absatz 2 Satz 1 EStG)

In Artikel 7 ist nach der neuen Nummer 1b folgende Nummer 1c einzufügen:

"1c. Dem § 7h Absatz 2 Satz 1 wird folgender Halbsatz angefügt:

"; die Bescheinigung hat die Höhe der Aufwendungen für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des Absatz 1 Satz 1 und für Maßnahmen im Sinne des Absatz 1 Satz 2 zu enthalten.""

Begründung:

§ 7h EStG beinhaltet die steuerliche Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Die Prüfungskompetenzen für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG sind auf die zuständige Gemeindebehörde und die Finanzbehörde entsprechend der Fachkompetenzen aufgeteilt. Die zuständige Gemeindebehörde prüft hiernach u. a., ob Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten i. S. d. § 177 BauGB an einem – in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegenen – Gebäude durchgeführt worden sind. Die von der zuständigen Gemeindebehörde erteilte Bescheinigung ist Grundlagenbescheid und notwendige Voraussetzung für die Gewährung der erhöhten Absetzungen.

* Bei Annahme der Ziffern 4 und 5 ist Artikel 7 Nummer 1c redaktionell anzupassen.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 22. Oktober 2014 (X R 15/13, BStBl II 2015, S. 367) abweichend zur bisherigen, langjährig bewährten Praxis entschieden, dass sich die Höhe der begünstigten Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten nach § 7h Absatz 1 Satz 1 oder 2 EStG mangels gesetzlicher Regelung in § 7h Absatz 2 EStG nicht aus der Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde ergeben muss. Das führt in der Praxis insbesondere dann zu Problemen, wenn ein Bauherr an seinem sanierungsbedürftigen Gebäude nicht ausschließlich Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB bzw. Maßnahmen zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes durchführt. Über die baufachlichen Kenntnisse für die Einstufung der Baumaßnahmen dem Grunde und der Höhe nach verfügt die zuständige Gemeindebehörde, nicht jedoch die Finanzbehörde.

Zur Vermeidung praktischer Probleme in der Finanzbehörde wird mit der in § 7h Absatz 2 EStG vorgenommenen Ergänzung der in der Praxis bewährte Status quo wieder hergestellt. Mit der Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde muss auch die Höhe der Aufwendungen für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. d. § 7h Absatz 1 Satz 1 EStG und für Maßnahmen i. S. d. § 7h Absatz 1 Satz 2 nachgewiesen werden.

Der Finanzbehörde obliegt auch nach der Ergänzung des § 7h Abs. 2 EStG entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis die Prüfung,

- ob die von der Gemeinde bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Gebäude zuzuordnen sind,
- ob die von der Gemeinde bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten (an einem bereits bestehenden Gebäude) oder den nach § 7h Absatz 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören,
- ob die von der Gemeinde bescheinigten Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können und
- in welchem Veranlagungszeitraum die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand oder der Abzug wie Sonderausgaben erstmals in Anspruch genommen werden können.

6. Zu Artikel 7 Nummer 1e - neu - (§ 10 Absatz 1a EStG)

In Artikel 7 ist nach der neuen Nummer 1d folgende Nummer 1e einzufügen:

"1e. In § 10 Absatz 1a Nummer 3 Satz 1 werden nach dem Wort "beantragt" die Wörter "und der Berechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist" eingefügt.

Begründung:

Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Absatz 1a EStG folgt dem Korrespondenzprinzip. Ein Sonderausgabenabzug beim Verpflichteten ist nur möglich, wenn die Aufwendungen beim Empfänger entsprechend versteuert werden (§ 22 Nummer 1a EStG). Die vorgesehene Ergänzung stellt klar, dass auch in den Fällen des § 10 Absatz 1a Nummer 3 EStG der Berechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein muss.

7. Zu Artikel 7 Nummer 1f - neu - und 3 (§ 23 Absatz 1 und § 52 EStG)
Artikel 12 (Inkrafttreten)

a) Artikel 7 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nach der neuen Nummer 1e ist folgende Nummer 1f einzufügen:

"1f. § 23 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 2 Satz 4 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt.

b) Nach Nummer 2 wird folgende Nummer 3 angefügt:

"3. Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb.""

bb) Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:*

"3. § 52 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 4 wird nach Satz 6 folgender Satz eingefügt:

... (weiter wie Regierungsentwurf)

b) In Absatz 31 wird nach Satz 2 folgender Satz 3 eingefügt:

"§ 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 in der Fassung des Artikels... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem ... [*einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht.""

* Bei Annahme der Ziffern 3 und 7 ist Artikel 7 Nummer 3 redaktionell anzupassen.

b) In Artikel 12 ist Absatz 2 wie folgt zu fassen:

"(2) Die Artikel 2, 7 Nummern 1, 2 und 3 Buchstabe a, 8 und 11 treten am 1. Januar 2017 in Kraft."

Begründung:

Zu Artikel 7 Nummer 1f – neu – § 23

Wiederaufnahme der Regelung § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG a.F. in das EStG

Bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2008 regelte § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG a.F., dass auch private Veräußerungsgeschäfte zu erfassen sind, bei denen die Veräußerung des Wirtschaftsgutes früher erfolgt als dessen Erwerb. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wurde § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG abgeschafft, da vorgesehen war, dass "die Besteuerung nach § 20 EStG erfolge". Fremdwährungsgeschäfte unterliegen jedoch grundsätzlich weiterhin der privaten Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 23 EStG und nicht dem § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG. Fremdwährungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb (Leerverkäufe), werden derzeit steuerlich nicht erfasst. Gleiches gilt auch bei anderen Wirtschaftsgütern, die dem Grunde nach unter § 23 EStG fallen, z. B. bei Leerverkäufen mit Gold oder anderen Edelmetallen. Mit der Wiederaufnahme der Regelung des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG wird eine Besteuerungslücke geschlossen.

Beispiel:

Steuerpflichtiger C investiert einen Teil seines Vermögens in ausländischer Währung und tauscht hierzu Euro (€) in Schweizer Franken (CHF). Zu diesem Zweck hat er bei seiner Bank ein CHF-Konto einrichten lassen. Der Bestand des CHF-Kontos beträgt am 15.10.2001 2.000.000 CHF; Die AK betragen 1.642.440,66 € (Kurs am 20.3.2001: 1€ = 1,2177 CHF).

Am 15.11.2001 veräußert C 2.500.000 CHF (Tausch gegen Euro) und erhält hierfür eine Gutschrift von 2.368.321,33 € (Kurs am 15.11.2001: 1 € = 1,0556 CHF) auf seinem Euro-Konto. Nach Abschluss des Geschäftes weist das CHF-Konto einen negativen Saldo von ./.. 500.000 CHF auf.

Den negativen Saldo glich X am 05.01.2002 aus. Dem CHF-Konto wurden 500.000 CHF gutgeschrieben und das Euro-Konto mit 415.938,77 € belastet (Kurs am 05.01.2002: 1 € = 1,2021 CHF).

Lösung:

Veräußerungserlös Fremdwährungsguthaben 2 Mio. CHF	1.894.657 €
abzüglich Anschaffungskosten 2 Mio. CHF	1.642.440 €
= Gewinn § 23 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	252.217 €

Veräußerungserlös Leerverkauf Fremdwährungsguthaben 500.000 CHF	473.664 €
abzüglich Anschaffungskosten 500.000 CHF	415.938 €
= bisher nicht zu versteuernder Gewinn aus Leerverkauf	57.726 €

Zu Artikel 7 Nummer 3 – § 52

Die Änderung des § 23 EStG ist erstmals anzuwenden auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem Tag der Verkündung rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht.

Zu Artikel 12 (Inkrafttreten)

Die Änderung von § 23 des Einkommensteuergesetzes soll am Tag nach Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes in Kraft treten.

8. Zu Artikel 7 Nummer 1g - neu - (§ 32d Absatz 2 Satz 1 EStG)

In Artikel 7 ist nach der neuen Nummer 1f folgende Nummer 1g einzufügen:

"1g. § 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b wird wie folgt gefasst:

"b) wenn sie zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann."

Begründung:

In § 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 EStG wird geregelt, dass auf Antrag des Steuerpflichtigen Kapitalerträge aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anstatt dem Abgeltungssteuersatz der tariflichen Besteuerung unterliegen. Zugleich findet das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nummer 40 EStG) Anwendung und es ist der Abzug von Aufwendungen über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Absatz 9 EStG) hinaus möglich. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige

- a) zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- b) zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

Die Regelung wurde mit dem Jahressteuergesetz 2008 geschaffen. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte diese Ausnahme vom Abgeltungssteuersatz Anwendung finden bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die mit einem unternehmerischen Interesse verbunden sind. In der Gesetzesbegründung (siehe Bericht des Bundestagsfinanzausschusses, BT-Drs. 16/7036) wird dementsprechend (sinngemäß) ausgeführt, dass bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften für die Anwendung des Abgeltungssteuersatzes zu berücksichtigen sei, dass diese entweder als bloße Kapitalanlage oder auch aus unternehmerischem Interesse eingegangen werden können. Deshalb seien Sachverhalte, bei denen

- 1) allein aufgrund der qualifizierten Höhe der Beteiligung Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen der Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann oder
- 2) aufgrund einer beachtlichen Beteiligungshöhe und durch die berufliche Tätigkeit maßgeblicher Einfluss auf die Kapitalgesellschaft ausgeübt werden kann,

zu unterscheiden von Fällen,

- 3) in denen es um reine Vermögensverwaltung gehe.

In den Fällen 1) und 2) soll die Option zur tariflichen Besteuerung eröffnet werden.

Der BFH hat mit Urteil vom 25.08.2015 – VIII R 3/14 – (BStBl II 2015, S. 892) demgegenüber entschieden, dass sich aus dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung weder qualitative noch quantitative Anforderungen an die berufliche Tätigkeit des Anteilseigners für die Kapitalgesellschaft ergeben. Die Notwendigkeit eines maßgeblichen Einflusses auf die Kapitalgesellschaft sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Danach wären auch einfache berufliche Tätigkeiten (z. B. als Bürosachbearbeiter oder Lagerarbeiter) für eine Kapitalgesellschaft, an der eine mindestens 1-prozentige Beteiligung besteht, ausreichend, um die Anwendung der tariflichen Besteuerung (verbunden mit dem höheren Abzug von Aufwendungen und der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) zu erreichen. Dies entspricht nicht dem dargestellten ursprünglichen Willen des Gesetzgebers.

Mit der Neufassung von § 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b EStG wird dieser ursprüngliche Wille des Gesetzgebers nun auch im Wortlaut der Regelung verankert.

9. Zu Artikel 7 Nummer 1h - neu - (§ 49 Absatz 1 Nummer 5 EStG)

In Artikel 7 ist nach der neuen Nummer 1g folgende Nummer 1h einzufügen:

"1h. In § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 wird nach Buchstabe c folgender Buchstabe c1 eingefügt:

"c1) § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1, die durch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften erzielt werden, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruht,""

Begründung:

Artikel 13 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA), der im Jahre 2002 eingefügt wurde, regelt die Besteuerung von Gewinnen, die aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen erzielt werden, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50 Prozent auf Grundvermögen beruht. Er räumt dem Belegenheitsstaat des Grundvermögens unabhängig vom Umfang der veräußerten Gesellschaftsanteile und dem Sitz oder der Geschäftsleitung der Gesellschaft ein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Veräußerung ein. Mehrere von Deutschland mit anderen Staaten abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) enthalten (bereits) eine dem Artikel 13 Absatz 4 OECD-MA entsprechende Vorschrift (u. a. DBA Polen, DBA Dänemark, DBA Österreich, DBA Türkei). Das Besteuerungsrecht Deutschlands wird derzeit allerdings nicht ausgeübt, da eine den Besteuerungstatbestand ausfüllende Vorschrift in § 49 Absatz 1 EStG fehlt. Mit der vorgeschlagenen Änderung des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe d EStG unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an grundbesitzhaltenden Körperschaften künftig ungeachtet der Beteiligungshöhe der beschränkten Steuerpflicht in Form des Kapitalertragsteuerabzugs.

10. Zu Artikel 7 Nummer 1h - neu - und 1i - neu - (§ 49 Absatz 1 Nummer 7a - neu -, § 50 Absatz 1, § 52 Absatz 46 EStG)

Artikel 7 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach der neuen Nummer 1g sind folgende Nummern 1h und 1i einzufügen:

"1h. In § 49 Absatz 1 wird nach Nummer 7 folgende Nummer 7a eingefügt:

"7a. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 1a, soweit für diese die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Zahlungs- oder Leistungsverpflichteten nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 erfüllt sind;"

1i. In § 50 Absatz 1 wird Satz 3 wie folgt gefasst:

"§ 10 Absatz 1, 1a Nummer 1, 3 und 4, Absatz 2 bis 6, die §§ 10a, 10c, 16 Absatz 4, die §§ 24b, 32, 32a Absatz 6, die §§ 33, 33a, 33b und 35a sind nicht anzuwenden.""

b) Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:*

"3. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 4 Satz 6 wird folgender Satz eingefügt:

... (weiter wie Regierungsentwurf)

b) In Absatz 46 wird folgender Satz angefügt:

"§ 50 Absatz 1 Satz 3 in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung ist beim Zahlungs- oder Leistungsverpflichteten in allen offenen Fällen und beim Zahlungs- oder Leistungsberechtigten ab dem Veranlagungszeitraum 2017 anzuwenden.""

* Bei Annahme der Ziffern 3 und/oder 7 sowie 10 ist Artikel 7 Nummer 3 redaktionell anzupassen.

Begründung:

Der EuGH hat mit Urteil vom 24. Februar 2015 in der Rechtssache C-559/13 "Grünwald" entschieden, dass der Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen (§ 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG) auch einem beschränkt steuerpflichtigen Vermögensübernehmer zu gewähren ist. Das BMF hat mit Schreiben vom 18.12.2015 (BStBl I S. 1088) den Sonderausgabenabzug im Vorgriff auf eine Gesetzesänderung gewährt. Die korrespondierende Besteuerung beim Vermögensübergeber ist derzeit nicht möglich.

Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs in § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG wird durch die Regelung in Nummer 1i auch normativ beseitigt. Dadurch wird zugleich die Besteuerung der von beschränkt steuerpflichtigen Vermögensübernehmern gewährten Versorgungsleistungen eröffnet und die infolge des EuGH-Urteils eingetretene Besteuerungslücke bei unbeschränkt steuerpflichtigen Empfängern geschlossen.

Infolge der Gewährung des Sonderausgabenabzugs bei beschränkt steuerpflichtigen Vermögensübernehmern ist es im Hinblick auf das bei den Versorgungsleistungen geltende Korrespondenzprinzip gerechtfertigt, die Versorgungsleistungen nicht nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Vermögensübergebern, sondern durch die Regelung in Nummer 1h auch bei beschränkt steuerpflichtigen Vermögensübergebern zu erfassen. Dafür spricht auch, dass die Versorgungsleistungen aus den von den Vermögensübernehmern übernommenen inländischen Einkunftsquellen stammen und faktisch das daraus fließende Steuersubstrat mindern.

Die Änderung des § 52 Absatz 46 stellt sicher, dass die Vermögensübernehmer im Sinne des BMF-Schreibens begünstigt werden und die Vermögensübergeber aus Vertrauensschutzgründen nicht rückwirkend belastet werden.

11. Zu Artikel 7 Nummer 2 (§ 50d Absatz 9 und 12 - neu - EStG)

In Artikel 7 ist Nummer 2 wie folgt zu fassen:

"2. § 50d wird wie folgt geändert:

a) Absatz 9 wird wie folgt geändert:

aa) ... (weiter wie Regierungsentwurf)

bb) Folgender Satz wird angefügt:

... (weiter wie Regierungsentwurf)

b) Nach Absatz 11 wird folgender Absatz 12 angefügt:

"(12) Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. Dies gilt nicht, soweit das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft. § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 sowie Rechtsverordnungen gemäß § 2 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung bleiben unberührt."

Begründung:

Nach der Rechtsprechung des BFH steht eine dem Artikel 15 des OECD-Musterabkommens entsprechende DBA-Regelung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einer deutschen Besteuerung von Abfindungen entgegen, die aus Anlass der Beendigung eines in Deutschland ausgeübten Dienstverhältnisses an Personen gezahlt werden, die zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindungen in einem anderen Staat ansässig sind. Grund ist, dass der BFH abweichend vom OECD-Musterkommentar diese Abfindungen nicht als Entgelt für früher geleistete Arbeit ansieht. Der BFH hat mit Urteil I R 79/13 vom 10. Juni 2015 (BStBl II 2016, S. 326) entschieden, dass dies auch ungeachtet einer von der Bundesrepublik Deutschland mit dem anderen Vertragsstaat abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung gelten soll, die durch eine Rechtsverordnung aufgrund von § 2 Absatz 2 AO in das innerstaatliche Recht umgesetzt worden ist.

Bei fortdauernder Anwendung dieser Rechtsprechung könnte die Bundesrepublik Deutschland trotz ausdrücklicher Vereinbarung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates auch weiterhin Abfindungen nicht besteuern, obwohl ihr als vormaligem Tätigkeitsstaat nach übereinstimmender Auffassung der zuständigen Behörden beider Staaten das

Besteuerungsrecht zusteht. Dies ließe nicht nur Besteuerungssubstrat der Bundesrepublik Deutschland verloren gehen, das ihr aufgrund der Vereinbarung mit dem anderen Staat zustehen soll, sondern würde in vielen Fällen auch die vollständige Nichtbesteuerung der betreffenden Einkünfte zur Folge haben, wenn nach der Auffassung des anderen Vertragsstaates nur die Bundesrepublik Deutschland diese Abfindungen besteuern darf und der andere Staat sich daher seinerseits ebenfalls aufgrund des DBA an einer Besteuerung gehindert sieht.

Durch die vorgesehene Anfügung von § 50d Absatz 12 EStG wird für Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, eine generelle Besteuerung des früheren Tätigkeitsstaates geregelt. Dies steht im Einklang mit dem OECD-Musterkommentar und trägt dazu bei, Besteuerungskonflikte zu vermeiden und das Entstehen unbesteuert, sogenannter "weißer Einkünfte" zu verhindern.

Trifft das DBA für Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, in einer gesonderten Vorschrift ausdrücklich eine von Satz 1 abweichende Regelung, wird durch Satz 2 sichergestellt, dass diese anzuwenden bleibt.

Satz 3 regelt insbesondere den Rückfall des Besteuerungsrechts im Falle eines negativen Qualifikationskonflikts. In entsprechender Anwendung des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG entfällt die Freistellung im Ansässigkeitsstaat Deutschland, wenn die Abfindungen im vormaligen Tätigkeitsstaat aufgrund eines abweichenden DBA-Verständnisses nicht besteuert werden.

12. Zu Artikel 7 Nummer 3 (§ 52 Absatz 45a EStG)Artikel 11a - neu - (Änderung des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung)

a) Artikel 7 Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:*

"3. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 4 Satz 6 wird folgender Satz eingefügt:

... (weiter wie Regierungsentwurf)

b) In Absatz 45a Satz 2 werden die Wörter "in der am 31. Dezember 2017 geltenden Fassung" durch die Wörter "in der am 26. Juli 2016 geltenden Fassung" ersetzt."

b) Nach Artikel 11 ist folgender Artikel 11a einzufügen:

"Artikel 11a

Änderung des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung

Artikel 3 Nummer 10 des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) wird wie folgt geändert:

1. In Buchstabe d werden die Wörter "in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung" durch die Wörter "in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730)" ersetzt.

2. In Buchstabe e werden die Wörter "in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung" durch die Wörter "in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730)" ersetzt.

3. In Buchstabe g werden die Wörter "in der am 27. Juli 2016 geltenden Fassung" durch die Wörter "in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730)" ersetzt."

* Bei Annahme der Ziffern 3, 7 und/oder 10 sowie 12 ist Artikel 7 Nummer 3 redaktionell anzupassen.

Begründung:

Zu Artikel 7 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Mit der Änderung des § 52 Absatz 45a Satz 2 EStG wird ein offensichtlicher Fehler in einer Regelung zur Anwendung des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a EStG korrigiert. Es wird klargestellt, dass die bisherige Fassung des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a EStG bis einschließlich 31. Dezember 2017 anwendbar ist.

Zu Artikel 11a (Änderung des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung)

Mit der Änderung des Artikels 3 Nummer 10 Buchstabe d, e und g des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) werden offensichtliche Fehler in der Regelung zur Anwendung der §§ 43, 43a und 44 EStG korrigiert. Es wird sichergestellt, dass die ab dem 1. Januar 2018 in Kraft tretenden Normen der §§ 43, 43a und 44 EStG (vgl. Artikel 11 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 3 Nummer 4, 5 und 6 des Investmentsteuerreformgesetzes) in dieser Fassung ab dem 1. Januar 2018 anzuwenden sind.

13. Zu Artikel 8 Nummer 01 - neu -, 1a - neu -, 1b - neu - (Inhaltsübersicht, Zwischenüberschrift, § 21b KStG)

Artikel 8 ist wie folgt zu ändern:

a) Vor Nummer 1 ist folgende Nummer 01 einzufügen:

"01. In der Inhaltsübersicht wird die Überschrift des Dritten Kapitels zum Zweiten Teil wie folgt gefasst:

"Sondervorschriften für Versicherungen und Pensionsfonds"

b) Nach Nummer 1 sind folgende Nummern 1a und 1b einzufügen:

"1a. Die Überschrift des Dritten Kapitels zum Zweiten Teil wird wie folgt gefasst:

"Sondervorschriften für Versicherungen und Pensionsfonds"

1b. § 21b wird aufgehoben."

Begründung:

Die in § 21b KStG enthaltene Regelung über eine gewinnmindernde Rücklage kann gestrichen werden. Die Streichung dient der Bereinigung des Gesetzes. Die materielle Bedeutung der Norm ist bereits im Veranlagungszeitraum 2004 ausgelaufen (vgl. § 54 Absatz 8f KStG 1999).

Die Änderungen der Fassung der Inhaltsübersicht und der Überschrift des Dritten Kapitels zum Zweiten Teil ergeben sich als redaktionelle Folge aus der Streichung des § 21b KStG.

14. Zu Artikel 9 (§ 1 Absatz 1 AStG)

Der Bundesrat begrüßt die Ergänzung des § 1 Absatz 1 AStG, bittet aber, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 1 Absatz 1 Satz 5 AStG nach den Worten "bestimmt sich" die Worte "ungeachtet der Abkommen" einzufügen sind, um die Abkommensüberschreibung (Treaty Override) dahingehend abzusichern, dass der in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgegebene Fremdvergleichsgrundsatz nach Maßgabe des Außensteuergesetzes auszulegen ist.

Begründung:

Mit der Vorgabe, den in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz nach Maßgabe eines nationalen Gesetzes auszulegen, wird das Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtlicher Vertrag überlagert. Grundsätzlich gehen völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind (mithin die Doppelbesteuerungsabkommen), jedoch den Steuergesetzen vor (§ 2 Absatz 1 Abgabenordnung). Dies gilt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht, wenn der nationale Gesetzgeber seinen Willen zur Abkommensverdrängung durch eine Formulierung wie "ungeachtet der Abkommen" offenlegt. Ohne einen entsprechenden Einschub liegt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ein Verstoß gegen einen völkerrechtlichen Vertrag vor.

Zwar hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 15. Dezember 2015 – 2 BvL 1/12 entschieden, dass eine Abkommensüberschreibung zu keiner größeren Rechtsunsicherheit führe, als sie mit den Grundsätzen der lex posterior und der lex specialis allgemein verbunden ist. Kommt hinzu, dass der Gesetzgeber in der Norm seinen Willen zur Abkommensüberschreibung eindeutig zum Ausdruck gebracht hat ("ungeachtet des Abkommens"), bestehen weder mit Blick auf den Rang noch auf die Zeitfolge noch auf die Spezialität der Regelung Zweifel am Vorrang der nationalen Norm vor inhaltlich abweichenden völkerrechtlichen Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsabkommen. Der (Bundes-)Gesetzgeber ist vielmehr befugt, eine gegenüber Zustimmungsgesetzen zu Doppelbesteuerungsabkommen vorrangige Regelung treffen.

Da jedoch zum einen weitere Normenkontrollverfahren zu Treaty Overrides vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig sind (Az. des BVerfG: 2 BvL 21/14 und 2 BvL 15/14) und zum anderen die Regelung in § 1 Außensteuergesetz auch hinsichtlich der Doppelbesteuerungsabkommen, die nach dessen Inkrafttreten geschlossen werden, abgesichert sein muss, wird eine Ergänzung der Norm empfohlen.

15. Zu Artikel 11 Nummer 1a - neu - (§ 4 Absatz 2 GewStG)

In Artikel 11 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

"1a. In § 4 Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe "§ 2 Absatz 7 Nummer 1" durch die Angabe "§ 2 Absatz 7 Nummer 1 und 2" ersetzt."

Begründung:

Im Steueränderungsgesetz 2015 wurde die Verweisnorm des § 2 Absatz 7 Nummer 1 GewStG geändert. Diese Änderung muss in § 4 Absatz 2 Satz 2 GewStG nachvollzogen werden. Der Festlandsockel und die ausschließliche Wirtschaftszone gelten als gemeindefreies Gebiet. Die Gesetzesformulierung sollte entsprechend angepasst werden.

16. Zu Artikel 11 Nummer 2 und 4 (§§ 7 und 9 GewStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die in Artikel 11 Nummer 2 und 4 vorgesehenen Änderungen ausreichen, um die in der Praxis vermehrt auftretenden (Gewerbsteuer-) Vermeidungsmodelle durch Zwischenschaltung ausländischer Personengesellschaften zielgenau zu erfassen.

Begründung:

In mehreren Bundesländern sind (Gewerbe-)Steuervermeidungsmodelle durch Zwischenschaltung ausländischer Personengesellschaften in erheblichem Umfang bekannt geworden. Dabei überlässt regelmäßig eine inländische Gesellschaft mit inländischer Betriebsstätte Lizenzen oder Markenrechte gegen Entgelt an eine ausländische Personengesellschaft, an der die inländische Gesellschaft als Mitunternehmerin beteiligt ist. Die ausländische Personengesellschaft überlässt die Markenrechte bzw. Lizenzen entgeltlich weiter, kürzt ihren daraus resultierenden Gewinn aber um die Entgelte, die an die inländische Gesellschaft zu leisten sind. Nach dem deutschen Verständnis des § 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG müssten die Lizenzerträge der inländischen Gesellschaft im Rahmen ihrer Mitunternehmerstellung im Ausland mit besteuert werden. Dies unterbleibt aber, weil der ausländische Staat das Konzept des § 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG nicht kennt und zudem die ausländische Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert.

Hinsichtlich der Einkommen-/Körperschaftsteuer hat Deutschland gemäß § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 i.V.m. § 50d Absatz 10 Satz 8 EStG ein Besteuerungsrecht (BMF-Schreiben vom 26.09.2014 zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 5.1.2, Beispiel 4, und Tz. 5.1.3.2).

Fraglich ist jedoch die gewerbsteuerliche Erfassung in diesen Fällen. § 7 Satz 8 GewStG-Entwurf soll regeln, dass Einkünfte, die die Einkunftsstatbestände des 20 Absatz 2 AStG erfüllen, als in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen erzielt gelten und damit im Gewerbeertrag erfasst werden. Dieses Vorhaben wird vom Bundesrat ausdrücklich begrüßt. Die Änderungen in § 9 Nr. 2 und 3 GewStG-Entwurf sollen sicherstellen, dass die Erfassung dieser Einkünfte nicht durch eine Kürzung wieder aufgehoben wird.

In obigen Fallkonstellationen sind die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 20 Absatz 2 AStG grds. erfüllt. Nach Tz. 4.1.1.2.2 des BMF-Schreibens vom 26. September 2014 (a.a.O.) werden auch Beteiligungen von Inländern an einer ausländischen Personengesellschaft von § 20 Abs. 2 AStG erfasst.

Dabei wird nicht zwischen dem Anteil am Gesamthandsgewinn und Sondervergütungen differenziert. Der Bundesrat geht deshalb davon aus, dass die Lizenzeinnahmen in vorstehenden Fällen nach der gesetzlichen Neuregelung im Gewerbeertrag erfasst werden sollen.

Problematisch erscheint dabei aber die Wechselwirkung zwischen den verschiedenen einkommensteuerlichen, gewerbsteuerlichen und außensteuerlichen Vorschriften:

- § 20 Absatz 2 AStG bleibt von § 50d Absatz 9 unberührt, soweit die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang eingeschränkt wird (§ 50d Absatz 9 Satz 3 EStG). Es ist deshalb im Einzelfall fraglich, ob die steuerliche Erfassung der Einkünfte über § 20 AStG oder über § 50d EStG erfolgt.
- § 50d Absatz 10 EStG ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden (§ 7 Satz 6 GewStG). In § 9 GewStG sind hinsichtlich der Kürzungen keine weitergehenden Vorschriften dazu getroffen worden.
- § 8 Absatz 2 AStG vermeidet eine Hinzurechnungsbesteuerung bei passiven Einkünften, soweit die Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht. § 20 Abs. 2 AStG gilt ungeachtet des § 8 Abs. 2 AStG. § 7 Satz 9 GewStG-Entwurf enthält aber genau eine solche Ausnahme für die Fälle des § 7 Satz 8 GewStG-Entwurf. Das könnte wiederum Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen.

Der Bundesrat bittet deshalb die Wirkungsweise der vorgesehenen Regelungen zusammen mit den bereits bestehenden Vorschriften nochmals zu prüfen und ggf. die Änderungen anzupassen bzw. zu ergänzen.

17. Zu Artikel 11 Nummer 3 (§ 7a GewStG)

Der Bundesrat begrüßt die Neuregelung des § 7a GewStG, bittet aber, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der neue § 7a GewStG, mit dem künftig die Rechtsfolgen aus dem BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 - I R 39/14 (BStBl 2015 II S. 1052) ausgeschlossen und die bisherige Verwaltungsauffassung zu der Urteilsproblematik gesetzlich verankert werden soll, einfacher und damit praxisgerechter gefasst werden kann.

Begründung:

Der BFH hat mit Urteil vom 17. Dezember 2014 - I R 39/14 (BStBl 2015 II S. 1052) entschieden, dass § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 ff. KStG bei einer Organgesellschaft, die Dividenden bezogen hat, nicht anwendbar ist. Damit kommt es bei der Gewerbeertragsermittlung im Organkreis insoweit u. a. nicht zur Anwendung des § 8b Absatz 5 KStG (Ansatz von 5 Prozent der Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgaben). Dies führt zu einer Besserstellung von Dividendenbezug über eine Organgesellschaft im Vergleich zu einem Dividendenbezug bei einer Gesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist. § 7a GewStG soll künftig diese Besserstellung verhindern.

Die im Regierungsentwurf enthaltene Fassung des § 7a GewStG ist zweistufig ausgestaltet. Bei der zunächst vorzunehmenden Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft sind die Kürzungsregelungen in § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG nicht anzuwenden und Aufwendungen, die mit Gewinnen aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 und 8 GewStG zusammenhängen, nicht nach § 8 Nummer 1 GewStG hinzuzurechnen. Danach ist dieser Gewerbeertrag entsprechend der Rechtsform des Organträgers und den Beteiligungsverhältnissen bei Personenunternehmen als Organträger um bestimmte Beträge zu korrigieren. Der korrigierte Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist dem Organträger zuzurechnen.

Zu prüfen ist, ob die Verhältnisse beim Organträger nicht bereits unmittelbar bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft berücksichtigt werden können und somit auf einfacherem Weg das gleiche Ergebnis erzielt werden kann.

18. Zu Artikel 11 Nummer 3 (§ 7a GewStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die in Artikel 11 Nummer 3 vorgesehene Fassung des § 7a so geändert werden kann, dass das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) insgesamt auf Ebene der Organgesellschaft anzuwenden ist.

Begründung:

Die vorgesehene Fassung des § 7a Absatz 2 GewStG bewirkt, dass das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG nur insoweit auf Ebene der Organgesellschaft anzuwenden ist, als Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG im Gewinn der Organgesellschaft enthalten sind. Damit fallen nur Dividenden aus Schachteldividenden unter die Regelung. Bei Dividenden aus Streubesitzanteilen sowie bei Veräußerungsgewinnen und -verlusten bleibt es hingegen bei der aktuellen Rechtslage, wonach das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG erst auf Ebene des Organträgers berücksichtigt wird.

Im Interesse einer einfacheren und praxisgerechteren Handhabung ist zu prüfen, ob § 7a GewStG so geändert werden kann, dass das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG auch bei Dividenden aus gewerbesteuerlichen Streubesitzanteilen sowie bei Veräußerungsgewinnen und -verlusten auf Ebene der Organgesellschaft anzuwenden ist.

19. Zu Artikel 11 nach Nummer 3 (§ 8 Nummer 12 GewStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nummer 12 dahingehend zu ergänzen ist, dass die Hinzurechnung auch für solche Fälle ausgeschlossen wird, in denen die ausländischen Steuern auf ausländische Einkünfte entfallen, die im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthalten sind.

Begründung:

Nach § 8 Nummer 12 GewStG sind bestimmte ausländische Steuern, die einkommensteuerlich bzw. körperschaftsteuerlich bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, dem Gewinn für gewerbesteuerliche Zwecke wieder hinzuzurechnen.

Im Fall einer Organschaft erfolgt der Abzug ausländischer Steuern auch dann auf Ebene des Organträgers, wenn die ausländischen Steuern von der Organgesellschaft verausgabt worden sind. Die Frage der Anwendung des § 8 Nummer 12 GewStG stellt sich daher nur beim Organträger.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 (I R 39/14, BStBl II 2015, 1052) die Auffassung vertreten, dass eine von der Organgesellschaft vereinnahmte Dividende aus einer Schachtelbeteiligung nicht in dem Gewerbeertrag des Organträgers enthalten ist. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft werde dem Organträger als Saldogröße zugerechnet; er werde nicht in Einzelbestandteile und Einzelbeträge zerlegt und erst beim Organträger im Rahmen des für diesen zu ermittelnden Gewerbeertrags entsprechend "zusammengesetzt".

Bezogen auf die Anwendung des § 8 Nummer 12 GewStG dürfte das Urteil folgende Auswirkung haben: Allgemeine Voraussetzung für die Hinzurechnung nach § 8 Nummer 12 GewStG ist, dass die ausländischen Steuern auf ausländische Einkünfte entfallen, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 GewStG gekürzt werden. Bei den von einem Organträger abgezogenen ausländischen Steuern, die auf ausländische Einkünfte der Organgesellschaft entfallen, ist das immer der Fall. Denn die ausländischen Einkünfte sind nicht im Gewerbeertrag des Organträgers, sondern im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthalten.

Dem Normzweck des § 8 Nummer 12 GewStG entspräche eine solche Auslegung nicht. Es sollen nämlich nur solche abgezogenen ausländischen Steuern hinzugerechnet werden, die mit im Ergebnis gewerbesteuerfreien ausländischen Einkünften im Zusammenhang stehen. Bei den von einem Organträger abgezogenen ausländischen Steuern, die auf gewerbesteuerpflichtige ausländische Einkünfte der Organgesellschaft entfallen, ist das gerade nicht der Fall. Es ist daher sachgerecht, die einkommensteuerlich bzw. körperschaftsteuerlich bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogenen ausländischen Steuern auch gewerbesteuerlich abzuziehen und nicht nach § 8 Nummer 12 GewStG hinzuzurechnen.

Es ist demnach zu prüfen, ob § 8 Nummer 12 GewStG dahingehend zu ergänzen ist, dass die Hinzurechnung auch für solche Fälle auszuschließen ist, in denen die ausländischen Steuern auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die im Gewerbeertrag der Organgesellschaft enthalten sind.

20. Zu Artikel 11 Nummer 5 (§ 36 Absatz 2b GewStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 36 Absatz 2b ein Antragswahlrecht für den Steuerpflichtigen aufgenommen werden sollte, wonach § 7a auch auf Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG anzuwenden ist, die vor dem 01.01.2017 zufließen.

Begründung:

Der BFH hat mit Urteil I R 39/14 vom 17.12.2014 (BStBl II 2015, S. 1052) entschieden, dass § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 ff. des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) bei einer Organgesellschaft, die Dividenden bezogen hat, nicht anwendbar ist. Der BFH hat seine Entscheidung damit begründet, dass Gegenstand der Zurechnung beim Organträger der Gewerbeertrag der Organgesellschaft als Gesamtbetrag sei. Der Gewerbeertrag werde dem Organträger als Saldogröße zugerechnet, er werde nicht in Einzelbestandteile und Einzelbeträge zerlegt und erst bei dem Organträger im Rahmen des für diesen zu ermittelnden Gewerbeertrags entsprechend zusammengesetzt.

Infolge des BFH-Urteils kommt es bei der Gewerbeertragsermittlung im Organkreis insoweit nicht zur Anwendung des § 8b Absatz 5 KStG (Ansatz von 5 Prozent der Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgaben). Dies führt zu einer Besserstellung von Dividendenbezug über eine Organgesellschaft im Vergleich zu einem Dividendenbezug bei einer Gesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist. § 7a GewStG-E verhindert künftig diese Besserstellung.

Nach § 36 Absatz 2b GewStG-E ist § 7a GewStG-E erstmals auf Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 zufließen. Eine rückwirkende Gesetzesänderung wird nicht angeordnet, so dass für Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG, die vor dem 01.01.2017 zufließen, die Grundsätze des BFH-Urteils vom 17.12.2014 zu beachten sind.

In bestimmten Fallkonstellationen kann sich die Rechtsprechung des BFH zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Betroffen sind Fälle, in denen der Organgesellschaft Aufwendungen entstanden sind, die im unmittelbaren Zusammenhang mit Gewinnanteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 GewStG stehen.

Beispiel:

Die Organgesellschaft erzielt inländische Schachteldividenden in Höhe von 10.000 € und hat damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Aufwendungen in Höhe von 4.000 €. Der Gewinn der Organgesellschaft beträgt 20.000 €. Die Organträgerin ist eine Kapitalgesellschaft.

Lösung nach BFH-Rechtsprechung:

Der Gewinn der Organgesellschaft ist nach § 9 Nr. 2a GewStG um 6.000 € zu kürzen (Schachteldividenden in Höhe von 10.000 € abzüglich zusammenhängende Aufwendungen in Höhe von 4.000 €). Der der Organträgerin zugerechnete Gewerbeertrag beträgt daher 14.000 €. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG kann auf Ebene der Organträgerin im Zuge der Gewerbeertragsermittlung des Organkreises nicht mehr angewandt werden, weil der Gewerbeertrag der Organgesellschaft infolge der Kürzung gemäß § 9 Nr. 2a GewStG keine Gewinne aus Anteilen (mehr) enthält.

Der Gewinn der Organgesellschaft wird im Ergebnis bei der Organträgerin in Höhe von 14.000 € in den Gewerbeertrag einbezogen.

Lösung nach § 7a GewStG-E:

Die von der Organgesellschaft bezogenen Schachteldividenden in Höhe von 10.000 € sind gemäß § 7a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GewStG in Verbindung mit § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG und § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. 5 % der Schachteldividenden – also 500 € – gelten gemäß § 8b Abs. 5 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgabe. Die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG kommt nicht zur Anwendung, weil aufgrund der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG im Gewerbeertrag der Organgesellschaft keine Gewinne aus Anteilen (mehr) enthalten sind.

Der Gewinn der Organgesellschaft wird im Ergebnis bei der Organträgerin in Höhe von 10.500 € in den Gewerbeertrag einbezogen (Gewinn in Höhe von 20.000 € abzüglich Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG 10.000 € zuzüglich nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 500 €).

Es ist zu prüfen, ob diese für den Steuerpflichtigen nachteilige Auswirkung der BFH-Rechtsprechung dadurch ausgeschlossen werden sollte, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt wird, § 7a GewStG-E auch auf Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG anzuwenden, die vor dem 01.01.2017 zufließen.

21. Zu Artikel 11b - neu - (Änderung des Zerlegungsgesetzes)

Nach dem neuen Artikel 11a ist folgender Artikel 11b einzufügen:

"Artikel 11b

Änderung des Zerlegungsgesetzes

Das Zerlegungsgesetz vom 6. August 1998 (BGBl. I S. 1998), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 4 Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

"Sofern die Voraussetzungen für eine Zerlegung der Körperschaftsteuer vorliegen, zerlegt das beauftragte Finanzamt (§ 6 Absatz 1) die im Kalendervierteljahr eingehenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen auf die beteiligten Länder."

2. § 5 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

"Das beauftragte Finanzamt (§ 6 Absatz 1) rechnet mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die verbleibende Körperschaftsteuer abzüglich etwaiger niedergeschlagener oder erlassender Beträge getilgt oder erstattet worden ist, die Zerlegungsanteile ab."

3. In § 12 wird folgender Absatz 3 angefügt:

"(3) § 4 Absatz 1 und § 5 Absatz 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 11a des Gesetzes vom (BGBl. I S.) ist erstmals für die Zerlegung des ersten Kalendervierteljahres 2019 anzuwenden.""

Begründung:

Die Entwicklung eines bundeseinheitlichen maschinellen Clearing- und Abrechnungsverfahrens für die Körperschaftsteuerzerlegung fordert die Bündelung der Zuständigkeiten auf der Ebene des beauftragten Finanzamtes nach § 6 Absatz 1 ZerlG. Bisher ist für die Abrechnung der Zerlegungsanteile das Erhebungsfinanzamt zuständig. Das nach § 6 Absatz 1 ZerlG beauftragte Finanzamt ist im Rahmen eines Clearingverfahrens für die landesweite Abwicklung der Zerlegung zuständig. In der Praxis sieht das derzeitige Verfahren so aus, dass sowohl das Erhebungsfinanzamt als auch das beauftragte Finanzamt manuell eine Abrechnung erstellen. Um in Zukunft die

Mehrarbeit und die Fehleranfälligkeit durch eine doppelte Abrechnung zu vermeiden und ein einheitliches maschinelles Verfahren einzuführen, wird die Abrechnung künftig nur noch durch das beauftragte Finanzamt erfolgen. Beim beauftragten Finanzamt würden dann sowohl die Abrechnung als auch das Clearing durchgeführt. Hierdurch entsteht ein einfacheres und effektiveres System.

22. Zu Artikel 11c – neu – (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)

Nach dem neuen Artikel 11b ist folgender Artikel 11c einzufügen:

"Artikel 11c

Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Das Umwandlungssteuergesetz vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl I S. 1834) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

§ 12 Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

"(5) Im Falle des Vermögensübergangs auf eine nicht der inländischen Besteuerung unterliegenden Körperschaft oder in den nichtsteuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich der übernehmenden Körperschaft gilt das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagenkontos im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, als Einnahme im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes."

Begründung:

Die Änderung stellt klar, dass der § 12 Absatz 5 UmwStG auch auf alle grenzüberschreitenden Verschmelzungen Anwendung findet. Nach dem gegenwärtigen Wortlaut ist der § 12 Absatz 5 UmwStG nur dann anwendbar, wenn die betroffene Körperschaft sowohl über einen steuerpflichtigen als auch einen steuerbefreiten bzw. nicht steuerpflichtigen Bereich verfügt. Das trifft in der Regel nur auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts, inländische gemeinnützige Körperschaften oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die kraft Gesetzes steuerbefreit sind, zu. In allen anderen Fällen werden die offenen Reserven (Gewinnrücklagen) von inländischen Körperschaften im Falle von grenzüberschreitenden Verschmelzungen auf ausländische Gesellschaften nicht der deutschen Kapitalertragsteuer unterworfen. Durch die Änderung wird klargestellt, dass auch in diesen Fällen Kapitalertragsteuer abzuführen ist.