DeutscherAnwaltVerein

Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch den Ausschuss Steuerrecht

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Stellungnahme Nr.:8/2015 Berlin, im März 2015

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

- RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender)
- RA Robert Hörtnagl, München (Berichterstatter)
- RAin Dr. Stefanie Beinert, LL.M., Frankfurt am Main
- RAin Dr. Franziska Bühring, Köln
- RA Dr. Michael Messner, Hannover
- RA Dr. Stephan Schauhoff, Bonn
- RAin Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Düsseldorf
- RA Dr. Jörg Weigell, München

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- RA Manfred Aranowski

Deutscher Anwaltverein
Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 30 726152-0
Fax: +49 30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de

Büro Brüssel
Rue Joseph II 40
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
Registernummer: 87980341522-66

www.anwaltverein.de

Verteiler

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz

- Deutscher Bundestag - Vorsitzender des Finanzausschuss
- Deutscher Bundestag - Vorsitzende des Rechtsausschusses

- CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag
- SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Fraktion DIE LINKE im Deutschen Bundestag
- Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften

- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

- Landesfinanzverwaltungen

- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer

- Deutscher Notarverein e. V.
- Deutscher Richterbund e. V.
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband Deutscher Banken (BDB)
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Deutscher Steuerberaterverband (DStBV)
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -
- ver.di Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft – Bundesfachgruppe Justiz

- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorstand des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzender des FORUM Junge Anwaltschaft im Deutschen Anwaltverein
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins

- Pressereferat des Deutschen Anwaltvereins
- Redaktion Anwaltsblatt / AnwBl
- Redaktion Börsenzeitung
- Redaktion Die Aktiengesellschaft
- Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung / FAZ

- Redaktion Handelsblatt
- Redaktion JUVE Verlag für juristische Information GmbH
- Redaktion Neue Juristische Wochenschrift / NJW
- Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht / NZG
- Redaktion Wertpapiermitteilungen / WM
- Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht / ZIP

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 67.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Vorbemerkung

Die Gesetzesinitiative geht auf die Ankündigung der Bundesregierung im Bundesrat anlässlich des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften zurück, noch offene und zu prüfende Ländervorschläge Anfang 2015 in einem Steuergesetz aufzugreifen. Hierfür hat nun das Bundesministerium der Finanzen am 19.02.2015 einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften veröffentlicht. Der DAV dankt dem BMF für die Möglichkeit der Stellungnahme.

Der DAV nimmt nachfolgend nur zu einzelnen geplanten Änderungen Stellung, die für die anwaltliche Tätigkeit und Beratung von besonderer Bedeutung sind.

Zu Art. 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Neufassung von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG

Der DAV begrüßt ausdrücklich, wenn der Gesetzgeber die sog. Konzernklausel nachbessert. In der Fachliteratur wird zu Recht deren unzureichende Reichweite kritisiert. Nunmehr sollen die Ausnahmen bei der Beschränkung des Verlustabzugs gem. § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und Nr. 2 KStG-E auch auf Fallkonstellationen erweitert werden, in denen die Konzernspitze selbst Erwerber oder Veräußerer ist. Damit würde der Gesetzeszweck deutlich besser umgesetzt. Ausweislich der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG in der Fassung des sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. 2009 I, 3950) sollten bereits ursprünglich alle Umstrukturierungen von der grundsätzlichen Verlustausgleichsbeschränkung des § 8c KStG ausgenommen werden, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns

vorgenommen werden. Denn ohne einen Wechsel im Gesellschafterbestand an der Konzernspitze gibt es keinen Grund, die Verlustnutzung zu beschränken. Mit der Neufassung wären künftig unmittelbare Übertragungen von oder auf die Konzernspitze nicht mehr schädlich. Die nicht verständliche Ungleichbehandlung von zweistufigen und mehrstufigen Konzernen wäre beseitigt.

Zu begrüßen ist auch, dass mit der Neufassung im Gesetzestext explizit neben natürlichen oder juristischen Person auch Personenhandelsgesellschaft als Konzernspitze zugelassen werden sollen, zumal nach dem Entwurf für ein überarbeitetes und erweitertes BMF-Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG vom 15.04.2014 (IV C 2 – S 2745-a/09/10002:004) Personengesellschaften und andere Personenzusammenschlüsse noch nicht als „dieselbe Person“ angesehen werden. Bedauerlicherweise erwähnt der Referentenentwurf aber nur Personenhandelsgesellschaften. Dies sind die OHG (§§ 105 ff. HGB) und die KG (§§ 161 ff. HGB), nicht aber die GbR und – möglicherweise – auch nicht eine ausländische Personen(handels)gesellschaft. Der Ausschluss der GbR leuchtet nicht ein. Die GbR besitzt nach heutigem Verständnis Teilrechtsfähigkeit und ist damit der OHG und der KG angenähert. Die Kaufmannseigenschaft ist kein geeignetes Unterscheidungskriterium, weil der Wechsel von einer GbR in eine OHG und umgekehrt fließend sein kann und selbst vermögensverwaltende Personengesellschaften durch Eintragung in das Handelsregister die Rechtsform der OHG oder der KG annehmen können. Die Erfassung ausländischer Personengesellschaften sollte klargestellt werden, da deren Ausschluss sachlich nicht gerechtfertigt und bei EU-Personengesellschaften auch europarechtlich kritisch zu beurteilen wäre.

Zu Art. 4: Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Änderungen §§ 20, 21 und 24 UmwStG

Die Gewährung von sonstigen Gegenleistungen in Einbringungsfällen soll begrenzt werden, indem nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E eine Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten nur möglich sein soll, soweit die sonstigen Gegenleistungen neben neuen Gesellschaftsanteilen nicht mehr als 25 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens oder 300.000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, betragen.

Der missverständliche Wortlaut ist – wie auch das Beispiel in der Gesetzesbegründung des Referentenentwurfs (S. 56 f.) zeigt – so aufzufassen, dass die Gewährung einer sonstigen Gegenleistung bis zu einem Betrag von 300.000 € auch dann unschädlich ist, wenn dieser Wert mehr als 25 % und höchstens 100 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens entspricht. Die 300.000 € sind also kein Höchstbetrag.

Hier sei zunächst darauf hingewiesen, dass die aktuelle Regelung, wonach Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG bis zur Höhe des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens gewährt werden können, bereits auf das Umwandlungssteuergesetz in der Fassung vom 14.08.1969 (BGBl. 1969 I, 1163) zurückgeht. Der Gesetzgeber sah seither bei kleineren wie auch bei grundlegenden Reformen des Umwandlungssteuergesetzes – zuletzt durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung einer Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) im Jahre 2006 (BGBl. 2006 I, 2782) – keinen Änderungsbedarf, der tatsächlich auch aktuell nicht besteht. Es darf bezweifelt werden, dass – wie in der Gesetzesbegründung angegeben – die Gewährung von Gegenleistungen bei Einbringungen zum Buchwert eine in der Praxis häufig anzutreffende unerwünschte steuerliche Gestaltung darstellt, die unmittelbar zu Lasten der Haushalte von Bund, Länder und Kommunen geht. Jedenfalls ist der in der Gesetzesbegründung zwar nicht ausdrücklich genannte, aber den Ursprung der aktuellen Diskussion darstellende sog. Porsche/VW-Steuerdeal ist kein geeigneter Beleg für die Systemwidrigkeit. Denn wenn man unterstellt, dass die damals einbringende Porsche SE andere VW-Aktionäre nicht begünstigen wollte, dann entsprach der Buchwert der eingebrachten Beteiligung dem gemeinen Wert. Demzufolge wäre – isoliert betrachtet – auch ein Verkauf zu einem Kaufpreis von 4,46 Mrd. € steuerfrei gewesen. Der tatsächliche Anlass für die dort gewählte Gestaltung soll dem Vernehmen nach die Vermeidung eines nachträglich zu besteuernden Einbringungsgewinns (§ 22 Abs. 1 UmwStG) gewesen sein. Hierfür müssten jedoch – wie jetzt tatsächlich vorgesehen – nur § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG, nicht jedoch flächendeckend alle Einbringungstatbestände geändert werden.

Ebenso wenig zwingend ist, dass die Steuerfreiheit von Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig sei. Das Gegenteil ist der Fall: Solange die Gegenleistung den Buchwert nicht überschreitet, entsteht kein Gewinn und damit keine Grund-

lage für eine Besteuerung. Genau dies hat den BFH bewogen, erst jüngst die im allgemeinen Ertragssteuerrecht geltenden Grundsätze des (steuerfreien) Buchwertverkaufs auf § 24 UmwStG auszudehnen (vgl. BFH v. 18.09.2013, X R 42/10, BFHE 242, 489). Die beabsichtigten Änderungen sind also eher politisch gewollt als systematisch begründet.

Positiv bleibt zu erwähnen, dass die Regelungen zu sonstigen Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG nicht vollständig abgeschafft werden sollen.

Änderungen § 22 UmwStG

Die beabsichtigten Änderungen bei § 22 UmwStG-E sind an sich folgerichtig, jedoch allenfalls klarstellender Natur. Das Erfordernis der Einhaltung der Grenzen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E oder § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG-E ergibt sich gesetzessystematisch bereits unmittelbar dadurch, dass die (unschädliche) Übertragung nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG zu „Buchwerten“ erfolgen muss.

Bedauerlich ist, wenn der Gesetzgeber die geplanten Änderungen bei § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG nicht zum Anlass nimmt, um offensichtliche Regelungslücken bei den Ausnahmen zu den Ersatzrealisationstatbeständen zu schließen. Denn nach der Systematik des § 22 UmwStG dürfen die erhaltenen Anteile bzw. die eingebrachten Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nicht veräußert werden. Derartige „gesperrte“ Anteile können aber auch durch Umwandlungen veräußert werden, weswegen § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG einerseits bestimmte Umwandlungen als schädliche Ersatzrealisationstatbestände definiert, andererseits aber auch Ausnahmen zulässt.

In der Praxis hat sich jedoch schnell gezeigt, dass der Katalog der Ausnahmen zu eng ist. Dies erkennt die Finanzverwaltung in ihrem Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011 (UmwStE - BStBl. 2011 I, 1214) im Grundsatz auch an, indem sie im Rahmen von Billigkeitsentscheidungen im Einzelfall die Fallgruppen erweitert, wenn durch die Umstrukturierung keine „Statusverbesserung“ eintritt. So werden etwa Seit-

wärtsverschmelzungen des Einbringenden (22.23 UmwStE, Beispiel 1) oder der übernehmenden Gesellschaft (22.23 UmwStE, Beispiel 2) als grundsätzlich unschädlich erachtet. Unverständlicherweise wird dagegen die Aufwärtsverschmelzung als schädlich eingestuft (22.23 UmwStE, Beispiel 3). Hier sollte sich der Gesetzgeber an seiner eigenen oftmals formulierten und auch im Referentenentwurf wiederholten Aussage orientieren und entsprechend des Zwecks des Umwandlungssteuergesetzes betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen behindern. Eine derartige Behinderung tritt auch ein, wenn weitere Umwandlungen innerhalb der 7-jährigen Nachfrist des § 22 UmwStG praktisch ausgeschlossen sind. Jedenfalls bedürfen alle Fallgruppen einer klaren gesetzlichen Grundlage.