

Univ.-Prof. Dr. Förster, Bwl. Steuerlehre, HHU Düsseldorf, ✉ 40204 Düsseldorf

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Univ.-Prof. Dr. Guido Förster

Telefon: 0211/81-10616
guido.foerster@hhu.de

Düsseldorf, 12. Okt. 2018

**Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf**
Universitätsstraße 1
40225 Düsseldorf
Oeconomicum (Geb. 24.31)
Ebene 02, Raum 11

www.steuern.hhu.de

Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
(BT-Drucks. 19/4455)

A. Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung von Auslandskapitalgesellschaften mit überwiegend inländischem Grundbesitz (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) cc) EStG-E)

1. Inhalt der Regelung

Die vorgesehene Regelung dehnt die beschränkte Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung von Auslandskapitalgesellschaften mit überwiegend inländischem Grundbesitz aus. Sie gilt für Nicht-DBA-Fälle und für DBA-Fälle, sofern das Doppelbesteuerungsabkommen eine dem Art. 13 Abs. 4 des OECD- oder des UN-Musterabkommens entsprechende Regelung enthält.

Die Regelung gilt für Veräußerungen ab 2019, soweit den Gewinnen Wertänderungen ab 2019 zugrunde liegen (§ 52 Abs. 45a Satz 1 EStG-E).

2. Stellungnahme

Die Vorschrift erfasst Einkünfte im Sinne des § 17 EStG aus Anteilen an einer Auslandskapitalgesellschaft, wenn der „Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren“. Geringere als § 17 EStG-Beteiligungen werden aus administrativen Gründen nicht erfasst (vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 49). Dies ist sachgerecht, da insoweit ein strukturelles Vollzugsdefizit zu erwarten wäre.

Eine Verringerung des inländischen unbeweglichen Vermögens der ausländischen Gesellschaft kurz vor der Veräußerung vermeidet wegen des 365-Tage-Zeitfensters die beschränkte Steuerpflicht zurecht nicht, kann aber zu Doppelbesteuerungen führen (Gewinn aus der Grundstücksveräußerung und aus der Anteilsveräußerung).

Steuerpflichtig ist auch die Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Oberkapitalgesellschaft, die an einer grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, sofern der Wert der Anteile an der Obergesellschaft die 50%-Quote im 365-Tage-Zeitfenster überschreitet. Hierdurch werden Umgehungen vermieden. Andererseits können erhebliche Unsicherheiten tatsächlicher Art über die steuerliche Verhaftung des Anteils an einer Obergesellschaft entstehen, die insbes. kleine Gesellschafter nicht auflösen können und die ein strukturelles Vollzugsdefizit zur Folge haben können.

Die Anteilswertquote ist nach dem Regierungsentwurf auf der Grundlage der Buchwerte der aktiven Wirtschaftsgüter zu berechnen. Der Bundesrat hat zur Vermeidung von Abweichungen vom OECD-Musterabkommen vorgeschlagen, die Verkehrswerte zugrunde zu legen (vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 91 f.). Hierdurch würde auch sichergestellt, dass bei der Ermittlung der Quote etwaig vorhandene Firmenwerte Berücksichtigung finden.

Der Gewinn aus der Veräußerung der Auslandsbeteiligung unterliegt den allgemeinen steuerlichen Regelungen (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 8b KStG).

Ergebnis: Angesichts der komplexen Berechnung der Anteilswertquote (365-Tage-Zeitfenster, mittelbare Beteiligungsstrukturen, Wertverhältnisse) sollte die relevante Beteiligungsgrenze auf deutlich über 1% angehoben werden.

B. Ausländische Einkünfte bei Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften mit überwiegend ausländischem Grundbesitz (§ 34d Nr. 4 Buchst. b) EStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Der Entwurf ordnet Veräußerungseinkünfte aus Kapitalgesellschaftsanteilen als ausländische Einkünfte ein, wenn der „Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf in einem ausländischen Staat belegenen unbeweglichen Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren“. Es handelt sich um eine Parallelregelung zur Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht: Für Outbound-Sachverhalte soll die Möglichkeit zur Anrechnung etwaiger ausländischer Steuern gem. § 34c EStG geschaffen werden (vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 46 f.).

Die Norm gilt für Veräußerungen ab 2019, soweit den Gewinnen Wertänderungen ab 2019 zugrunde liegen (§ 52 Abs. 34b EStG-E).

2. Stellungnahme

Die Regelung ist sachgerecht. Sie geht leicht über die ausgedehnte beschränkte Steuerpflicht hinaus, in dem auch Beteiligungen <1% erfasst werden.

Für Zwecke der Anrechnung ausländischer Steuern gem. §§ 34c, 32d Abs. 5 EStG und § 26 KStG sollte sichergestellt werden, dass der Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens als der Staat angesehen wird, aus dem die aus der Anteilsveräußerung resultierenden ausländischen Einkünfte stammen.

C. Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht für Veräußerungseinkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen auf Wertänderungen von Wirtschaftsgütern (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) Satz 4 EStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) Satz 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus der Vermietung oder Verpachtung oder der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen erzielt werden, auch dann inländische Einkünfte, wenn sie nicht aus einer inländischen Betriebsstätte stammen. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.12.2016 (I R 76/14, BStBl II 2017, S. 704) entschieden, dass hierzu

nicht die Vermögensmehrung aus dem gläubigerseitigen Verzicht auf die Rückzahlung eines Refinanzierungsdarlehens für das inländische unbewegliche Vermögen gehört. Es handele sich insoweit nicht um Veräußerungseinkünfte oder Einkünfte aus einer Vermietung oder Verpachtung.

Die rechtsprechungsbrechende Neuregelung sieht vor, dass „zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen ... auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern [gehören], die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“. Erfasst sind auch Vermögensmehrungen aus dem Verzicht auf ein Refinanzierungsdarlehen (vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 49 f.).

Die Neuregelung gilt für Wertänderungen ab 2019 (§ 52 Abs. 45a Satz 2 EStG-E).

2. Stellungnahme

Es ist zweifelhaft, ob die Reichweite der beschränkten Steuerpflicht entsprechend erweitert werden sollte. Ungeachtet dessen wirft die Regelung weitere Fragen auf:

- Klärungsbedürftig ist die Abgrenzung zur verdeckten Einlage: Verzichtet der Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf sein werthaltiges Gesellschafterdarlehen, mit dem die Gesellschaft den Erwerb eines inländischen, vermieteten Grundstücks finanziert hat, liegt nach allgemeinen Grundsätzen eine verdeckte Einlage vor. Die Vermögensmehrung der Auslandsgesellschaft durch den Wegfall der Verbindlichkeit sollte daher steuerneutral sein.
- Wenn der Ertrag aus dem Wegfall einer Refinanzierungsverbindlichkeit der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, so müsste Gleiches auch für einen etwaigen Aufwand gelten, z.B. durch Wiedereinbuchung der Verpflichtung nach Eintritt des Besserungsfalls beim Verzicht unter Besserungsvorbehalt.
- Offen ist, ob steuerlich nur „Wertänderungen“ anzusetzen sind, die auch nach allgemeinen bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu berücksichtigen wären, oder auch unrealisierte Gewinne (z.B. aus Wechselkursänderungen). Für die Geltung der allgemeinen bilanzsteuerlichen Grundsätze spricht die vom Gesetzgeber beabsichtigte Qualifizierung der in wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischem unbeweglichem Vermögen stehenden Wirtschaftsgüter als (fiktives) Betriebsvermögen (vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 49 f.).

D. Variable Ausgleichszahlungen bei Organschaften (§ 14 Abs. 2 KStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt die Anerkennung einer Organschaft u.a. die durch Gewinnabführungsvertrag begründete Verpflichtung der Organgesellschaft zur Abführung ihres ganzen Gewinns an den Organträger und die Durchführung des Vertrags voraus. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.5.2017 (I R 93/15, BFHE 259, 49) entschieden, dass dieser Voraussetzung nicht genügt wird, wenn variable Ausgleichszahlungen des Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter vereinbart sind. Demgegenüber war das BMF bislang davon ausgegangen, dass neben einem festen Mindestbetrag, der sich an dem Mindestausgleich nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG orientiert, zusätzliche feste oder variable Ausgleichszahlungen gesellschaftsrechtlich zulässig seien und der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegenstünden (BMF v. 20.4.2010, BStBl I 2010, S. 372).

§ 14 Abs. 2 KStG-E soll diese Möglichkeit nun gesetzlich absichern. Er lautet:

¹Der ganze Gewinn gilt auch dann als abgeführt ..., wenn über den mindestens zugesicherten Betrag im Sinne des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden. ²Dies gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können. ³Der über den Mindestbetrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Betrag muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein.

Die Vorschrift ist rückwirkend auch vor 2017 anzuwenden (§ 34 Abs. 6b KStG-E).

2. Stellungnahme

Die Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen.

Satz 1 ermöglicht Organschaften z.B. bei kommunalen Unternehmen, wenn außenstehende Investoren als Minderheitsgesellschafter beteiligt sind oder Tracking-Stock-Strukturen bestehen. Satz 3 stellt sicher, dass die steuerliche Anerkennung nur dann gewährt wird, wenn die über den Mindestausgleichsbetrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Ausgleichszahlung wirtschaftlich begründet ist. Damit wird zugleich etwaigen Missbräuchen wirksam begegnet.

Einen Fremdkörper in der Vorschrift bildet allerdings Satz 2, wonach die gesamte Ausgleichszahlung (Mindestbetrag + zusätzliche Ausgleichszahlung) den quotalen Anteil am Gewinn des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten darf, der ohne Gewinnabführung hätte geleistet werden können. Diese neuartige und über die bisherige Praxis hinausgehende Einschränkung führt zu nicht sachgerechten Ergebnissen:

- Verschlechtert sich die Gewinnsituation einer Organgesellschaft, kann bereits der Mindestbetrag der Ausgleichszahlung nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG, der zum Schutz der außenstehenden Gesellschafter *nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags* als erwarteter durchschnittlicher Gewinnanteil festgelegt wird, die Anerkennung der Organgesellschaft verhindern. Gerät etwa die Organgesellschaft in eine Verlustphase, so übersteigt der Mindestbetrag der Ausgleichszahlung – unabhängig von einer zusätzlichen Ausgleichszahlung – die Grenze von § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E.
- Kritisch erscheint auch der Fall, dass in eine Organgesellschaft mit einem Gewinnbetrieb ein Verlustzweig aufgenommen werden soll und der bisherige Minderheitsgesellschafter dem nur zustimmt, wenn sich seine Ausgleichszahlung künftig nach den Ergebnissen der Gewinnsparte berechnet. Hier erscheint es wirtschaftlich geboten, der Ausgleichszahlung nicht den quotalen Anteil am verwässerten Gesamtgewinn zugrunde zu legen. Hierauf zielt auch das Petikum des Bundesrates für einen neuen § 14 Abs. 2 Satz 4 KStG-E bei Eigengesellschaften mit mehreren Sparten (BT-Drucks. 19/4455, S. 93). Allerdings stellt sich das Problem nicht nur kommunalen Unternehmen.

Ergebnis: § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E sollte gestrichen werden. Damit würde auch der vom Bundesrat geforderte neue Satz 4 der Norm entbehrlich.

E. Nichtanwendung des § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG im Zeitraum 2008-2015 (§ 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 29.3.2017 entschieden, dass die Vorschrift des § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG zum schädlichen Beteiligungserwerb von bis zu 50% in den Jahren 2008-2015 mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist.

Ausdrücklich offengelassen hat das Gericht, ob

- ein schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 50% gem. § 8c (Abs. 1) Satz 2 KStG verfassungswidrig ist und
- ein schädlicher Beteiligungserwerb nach Inkrafttreten des § 8d KStG ab 2016 verfassungsgemäß ist.

§ 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E enthält eine *Minimalumsetzung* der Entscheidung. Die Rechtsfolgen des § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG sind auf unmittelbare und mittelbare schädliche Beteiligungserwerbe im Zeitraum 2008-2015 nicht anzuwenden, wohl aber auf schädliche Beteiligungserwerbe von mehr als 50% und darüber hinaus auf alle schädlichen Beteiligungserwerbe seit Inkrafttreten des § 8d KStG ab 2016.

2. Stellungnahme

Im Schrifttum wird ganz überwiegend die Auffassung vertreten, dass auch § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verfassungswidrig ist und dass die Einführung des § 8d KStG in seiner jetzigen Form nicht zu einer Heilung der Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG geführt hat.

So hat das FG Hamburg mit Beschluss vom 29.8.2017 (Az.: 2 K 245/17) dem BVerfG die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG 2008 vorgelegt. Der Beschluss orientiert sich eng an der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 29.3.2017 und geht von einer Verfassungswidrigkeit der Norm aus. Sie verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG, da das Trennungsprinzip nicht folgerichtig umgesetzt werde. Kapitalgesellschaften mit und ohne Anteilseignerwechsel würden ohne zureichende Rechtfertigung unterschiedlich behandelt. Der Rechtfertigungsgrund des Missbrauchsvermeidung greife nicht, da der typische Missbrauchsfall „Mantelkauf“ ebenso wie in Satz 1 keinen Niederschlag im Gesetz gefunden habe. Gleiches gelte für den Rechtfertigungsgrund des Wechsels der wirtschaftlichen Identität, denn auch beim Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung könnten nur die vom Erwerber tatsächlich getroffenen Maßnahmen einen Identitätswechsel herbeiführen. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG stelle aber überhaupt nicht auf die vom Erwerber ergriffenen Maßnahmen ab und verzichte auf jede weitere Voraussetzung, die an das Sachsubstrat der Gesellschaft anknüpfe.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken sind auch durch die Einführung des § 8d KStG nicht beseitigt. Zwar findet nach dieser Vorschrift der § 8c KStG nach einem schädli-

chen Beteiligungserwerb auf Antrag der Körperschaft keine Anwendung, wenn ihr Geschäftsbetrieb erhalten bleibt und eine anderweitige Nutzung der Verluste ausgeschlossen ist. Jedoch fällt der Anwendungsbereich des § 8d KStG viel zu eng aus, um § 8c KStG auf Fälle zu beschränken, in denen ein wirtschaftlicher Identitätswechsel stattgefunden hat. So ist die Regelung generell nicht auf Gesellschaften anzuwenden, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sind oder die Organträger sind, ohne dass es auf einen Missbrauch oder eine Veränderung des sachlichen Substrats ankäme. Die Norm scheidet daher als zureichender Rechtsfertigungsgrund für die verfassungsrechtlichen Defizite des § 8c KStG aus.

Die Minimalumsetzung birgt die Gefahr, dass der Gesetzgeber nach einer weiteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts erneut tätig werden muss. Zudem erhöht die Unsicherheit über die Schädlichkeit eines Beteiligungserwerbs die Transaktionskosten bei Unternehmensverkäufen und vermindert dadurch volkswirtschaftlich sinnvolle Anteilsübertragungen.

Ergebnis: § 8c KStG sollte zielgenau auf Mantelkäufe begrenzt werden. Die Anwendung in den Jahren 2008-2015 sollte auch für Beteiligungserwerbe von mehr als 50% aufgehoben werden. Zusätzliches Gestaltungspotenzial entsteht hierdurch nicht.

F. Rückwirkende Inkraftsetzung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ab 2008 (§ 34 Abs. 6 Sätze 2, 3 KStG-E)

1. Inhalt des Entwurfs

Die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG sieht vor, dass für die Anwendung der Regelung zum schädlichen Beteiligungserwerb ein Erwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich ist. Die EU-Kommission hatte die Klausel durch Beschluss vom 26.1.2011 als verbotene Beihilfe eingeordnet. Mit Urteilen vom 28.6.2018 (C-203/16 P, C-208/16 P, C-209/16 P, C-219/16 P) hat der EuGH jedoch den Beschluss für nichtig erklärt, da die Kommission im Rahmen der Beihilfeprüfung das Referenzsystem fehlerhaft bestimmt habe.

Die Sanierungsklausel in der Fassung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wird nun rückwirkend ab VZ 2008 für anwendbar erklärt (§ 34 Abs. 6 Sätze 2, 3 KStG-E).

2. Stellungnahme

Zwar ist nicht ausgeschlossen, dass die EU-Kommission eine neue Beihilfeprüfung einleitet, jedoch sollte diese rein theoretische Möglichkeit nicht dazu führen, die Sanierungsklausel weiterhin auszusetzen.

Ergebnis: Die rückwirkende Inkraftsetzung der Regelung ist zu begrüßen.

G. Steuerfreiheit von Sanierungserträgen (§ 3a EStG)

1. Inhalt des Entwurfs

Nach dem Vorschlag des Bundesrats soll durch Aufhebung von Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes über schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen gem. § 3a EStG mit Wirkung für Schuldnerlasse nach dem 8.2.2017 in Kraft gesetzt werden (§ 52 Abs. 4a EStG).

Darüber hinaus wird vom Bundesrat die Schaffung einer Rechtsgrundlage für Sanierungserträge aufgrund von Schuldnerlassen bis zum 8.2.2017 oder bei verbindlichen Auskünften bis zu diesem Zeitpunkt erbeten.

2. Stellungnahme

Die Inkraftsetzung des § 3a EStG ist zu begrüßen, da hiermit eine Rechtsgrundlage für die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen geschaffen wird. Theoretisch besteht zwar weiterhin die Möglichkeit, dass die Frage, ob § 3a EStG eine europarechtlich verbotene Beihilfe begründet, vor dem Europäischen Gerichtshof rechtshängig wird. Gleichwohl erscheint es nicht sinnvoll, im Hinblick auf etwaige theoretische Risiken die gesetzliche Regelung aufzuschieben.

Ergebnis: § 3a EStG-E sollte in Kraft gesetzt werden.

Für Sanierungserträge aufgrund von Schuldnerlassen bis einschließlich des 8.2.2017 besteht derzeit erhebliche Rechtsunsicherheit. Die Finanzverwaltung will hier den Sanierungserlass und das BMF-Schreiben vom 22.12.2009 zur Planinsolvenz, Restschuldbefreiung und Verbraucherinsolvenz weiter anwenden (BMF-Schreiben vom 27.4.2017, BStBl I 2017, S. 741) und hat die entgegenstehenden Entscheidungen

des Bundesfinanzhofes mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF-Schreiben vom 29.3.2018, BStBl I 2018, S. 588).

Andererseits liegen inzwischen Entscheidungen verschiedener Senate des Bundesfinanzhofes vor, die vor dem Hintergrund der vom Großen Senat des Bundesfinanzhofes festgestellten Rechtswidrigkeit des Sanierungserlasses auch dessen Weiteranwendung auf Altfälle und den Nichtanwendungserlass für rechtswidrig ansehen (BFH vom 23.8.2017 I R 52/14, BStBl II 2018, S. 232; vom 23.8.2017 X R 38/15, BStBl II 2018, S. 236; vom 16.4.2018 X B 13/18, DStR 2018, S. 1283; vom 8.5.2018 VIII B 124/17, BFH/NV 2018, S. 822; vom 11.7.2018 XI R 33/16, DB 2018, S. 2473).

Für Steuerpflichtige, die in der Vergangenheit im Vertrauen auf den Sanierungserlass Sanierungsmaßnahmen eingeleitet oder verwirklicht haben, ergibt sich hieraus eine erhebliche Rechtsunsicherheit, die nicht mehr allein auf dem Verwaltungsweg beseitigt werden kann.

Ergebnis: Es sollte eine gesetzliche Rechtsgrundlage für Sanierungserträge aufgrund von Schulderlassen bis zum 8.2.2017 geschaffen werden.

gez. Prof. Dr. Guido Förster