

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Alois Rainer, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestags
Platz der Republik 1
11011 Berlin

[ausschließlich per E-Mail an: alois.rainer@bundestag.de](mailto:alois.rainer@bundestag.de)

Düsseldorf, 04.11.2022

Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2022

Sehr geehrter Herr Rainer,

mit Bezug auf die am 07.11.2022 stattfindende Sitzung des Finanzausschusses des Bundestags möchten wir zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2022 (BT-Drs. 20/3879) Stellung nehmen. Dabei möchten wir insbesondere auch die am 28.10.2022 vom Bundesrat eingebrachte Stellungnahme (BR-Drs. 457/22) einbeziehen.

Der Regierungsentwurf enthält zahlreiche Maßnahmen zur Umsetzung des Koalitionsvertrags, Anpassungen an das EU-Recht, notwendige Änderungen als Reaktion auf EuGH-, BVerfG- und BFH-Rechtsprechung sowie diverse Einzelmaßnahmen. Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme unterbreiteten Vorschläge sind dabei zum Teil zu begrüßen, zum Teil jedoch auch in ihrer Wirkung deutlich steuerverschärfend und abzulehnen.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

Vorgeschlagene Erweiterungen der Sperrfristverstöße in § 6 Abs. 5 EStG

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Erweiterungen der Sperrfristverstöße in § 6 Abs. 5 EStG greifen die in diesem Zusammenhang ergangene BFH-Rechtsprechung auf (BFH-Urteile vom 15.07.21 – IV R 36/18 und vom 18.08.2021 – XI R 43/20) und empfehlen, die restriktive Auffassung der Finanzverwaltung nachträglich und sogar rückwirkend zu kodifizieren. Laut der Begründung des Bundesrats soll mit den vorgeschlagenen Änderungen die Eindämmung von Gestaltungspotential bezweckt und eine durch die BFH-Rechtsprechung „unabgestimmte“ Rechtslage beseitigt und damit wieder Rechtssicherheit hergestellt werden. Die Änderungen betreffen dabei zum einen in der Diskussion stehende Sperrfristverstöße durch Veräußerung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen (§ 6 Abs. 5 Satz 4a EStG-E des BR) und zum anderen eine (mögliche) Ausweitung der sog. Körperschaftsteuerklauseln (§ 6 Abs. 5 Satz 8 und 9 EStG-E des BR).

Petition: Der Vorschlag des Bundesrats zur Erweiterung des § 6 Abs. 5 EStG um einen Satz 4a -neu- sollte nicht im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens umgesetzt werden. Die derzeit bestehende Rechtslage berücksichtigt den Willen des (historischen) Gesetzgebers, eine Aufdeckung der stillen Reserven in den übertragenden Einzelwirtschaftsgütern nur vorzunehmen, sofern das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der dreijährigen Sperrfrist entnommen oder veräußert wird.

Die Erweiterung des § 6 Abs. 5 EStG ist nicht sachgerecht. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung lässt sich weder unter den Wortlaut noch den Sinn und Zweck der Vorschrift subsumieren. Diese wäre nur auf dem Wege der vom BR vorgeschlagenen gesetzlichen Tatbestandserweiterung erreichbar. Letztlich ist diese rechtsverschärfende und durch Ausdehnung der Regelungen zur Sperrfrist komplexitätserweiternde Änderung jedoch abzulehnen. Die Verschärfung ist weder gesetzessystematisch noch rechtshistorisch (siehe dazu BT-Drs. 14/6882, S. 33) begründbar. Die Begründung des Bundesrats, dass die bestehende Rechtslage Gestaltungen ermöglicht, mit denen im Rechtskleid einer (Teil-)Mitunternehmeranteilsveräußerung stille Reserven von Einzelwirtschaftsgütern ohne Beachtung einer Sperrfristregelung übertragen werden können, greift aus systematischer Hinsicht ins Leere. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG hat zum Ziel zu verhindern, dass eine Besteuerung stiller Reserven im Inland umgangen wird. Durch die Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils werden die stillen Reserven realisiert und besteuert. Eine Notwendigkeit für eine rückwirkende Besteuerung besteht damit nicht.

Seite 3/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

Petition: Die vom Bundesrat vorgeschlagene Erweiterung der sog. Körperschaftsklausel (Sätze 8 und 9 -neu-) sollte nicht berücksichtigt werden. Die Übertragung stiller Reserven auf andere Steuerpflichtige ist von der Regelung des § 6 Abs. 5 EStG ausdrücklich vorgesehen, einer Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven bedarf es nur im Fall des Wechsels des Besteuerungsregimes („Statusverbesserung“), welche derzeit schon gewährleistet ist.

Grundgedanke der sog. Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG ist es zu verhindern, dass es im Zuge der (steuerneutralen) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu einer sog. Statusverbesserung kommt (siehe dazu explizit BT-Drs. 14/6882, S. 33). Die Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an einem Wirtschaftsgut führt nur dann und insoweit zu einer Statusverbesserung aufgrund des Wechsels des Besteuerungsregimes, wenn der entsprechende Anteil zuvor einer natürlichen Person zuzurechnen war. Vor diesem Hintergrund ist die Entscheidung des BFH im Urteil vom 15.07.2021 (IV R 36/18) zu sehen – auch hier wird explizit auf den Wechsel von „gespeicherten“ stillen Reserven aus dem System der Einkommensteuer in das System der Körperschaftsteuer abgestellt.

Der Vorschlag des Bundesrates, welcher die (konträre) Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich kodifizieren will, würde zu einer erheblichen Ausweitung der Körperschaftsklausel über ihren ursprünglichen Zweck hinaus führen und den Gedanken, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen durch den § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten zu ermöglichen, konterkarieren. Vor dem Hintergrund des Gesetzeszwecks wäre vielmehr abzuwägen, ob die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht auch im Fall der Körperschaftsklausel greifen sollte. Diese sieht vor, dass es – bisher beschränkt auf den Fall der Veräußerung und Entnahme der zuvor übertragenen Wirtschaftsgüter – nicht zu einer rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven kommt, wenn diese mittels einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Diese Zuordnung von stillen Reserven über eine Ergänzungsbilanz würde auch in Fällen der Körperschaftsklausel (§ 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG) eine Statusverbesserung verhindern und dem historischen Willen des Gesetzgebers somit nicht entgegenstehen.

Ergänzend schlägt der Bundesrat vor, die Körperschaftsteuerklausel auch auf entgeltliche Übertragungen auszuweiten (§ 6 Abs. 5 Satz 9 EStG-E des BR). Der BFH hat mit Urteil vom 18.08.2021 (XI R 43/20) einen rückwirkenden Teilwertansatz und damit die rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven ausgeschlossen, da die vollentgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Übertragenden an eine Körperschaft ohnehin zu einer Aufdeckung der stillen Reserven

Seite 4/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

– auch in den zuvor zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgütern – führt. Nach dem Willen des (historischen) Gesetzgebers (siehe BT-Drs. 14/6882, S. 33) sollte die Körperschaftsklausel gerade nicht jede Anteilsveräußerung erfassen, sondern nur dann eingreifen, wenn stille Reserven nicht aufgedeckt werden und damit eine Statusverbesserung erreicht würde. Wir regen an, den Vorschlag des Bundesrats zur Aufnahme des Satzes 9 -neu- nicht zu berücksichtigen, da aus systematischen Gründen keine Notwendigkeit besteht, einen neuen Sperrfristtatbestand zu schaffen.

Neben diesen steuersystematischen Gründen ist ergänzend anzumerken, dass ein rückwirkender Ansatz des Teilwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter in diesen Fällen ausschließlich zu einem administrativen Mehraufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung führen würde. Es bestünde die Notwendigkeit zur rückwirkenden Korrektur der Steuererklärungen und Steuerbescheide, welche weder zu einem erhöhten Steueraufkommen (keine Statusverbesserung) noch zu Auswirkungen auf Nachforderungszinsen nach § 233a AO führen würde (rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO).

Petition: Sofern die Vorschläge des Bundesrats berücksichtigt werden sollten, dürften diese nicht rückwirkend auf alle offenen Fälle angewendet werden. Dies würde zu einer verfassungswidrigen echten Rückwirkung führen.

Wir möchten ergänzend anmerken, dass eine Anwendung der durch den Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen auf alle offenen Fälle äußerst kritisch zu sehen wäre. Entgegen der Auffassung des Bundesrats besteht keine unklare oder unabgestimmte Rechtslage aufgrund der o.g. Rechtsprechung des BFH. Diese würde nur bestehen, sofern sich die Urteile widersprechen würden. Die Entscheidungen des BFH betreffen unterschiedliche Sachverhalte und rechtfertigen damit eine unterschiedliche Auslegung der Körperschaftsklausel. Die beiden Senate des BFH äußern sich jeweils nur zu der ihnen vorgelegten Rechtsfrage, zum einen, um der Rechtsprechung des jeweils anderen Senats nicht vorzugreifen, zum anderen, da inhaltlich keine Notwendigkeit bestand, darüberhinausgehende Ausführungen vorzunehmen. Eine unabgestimmte Rechtslage, welche in verfassungsmäßig zulässiger Weise rückwirkend beseitigt werden dürfte, ist hier jedenfalls nicht gegeben.

Seite 5/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

Gebäude-AfA: Abschaffung des Nachweises einer niedrigeren Nutzungsdauer

Der Regierungsentwurf des JStG 2022 sieht vor, die Regelung zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer im Rahmen der Gebäudeabschreibung (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) aufzuheben, da aufgrund der durch den BFH (BFH-Urteil vom 28. Juli 2021, IX R 25/19 – NV) vorgenommenen weiten Anwendungsauslegung voraussichtlich vermehrt Rechtsbehelfsverfahren zu erwarten wären.

Petition: Die Möglichkeit des Nachweises einer niedrigeren Nutzungsdauer sollte beibehalten werden. Typisierungen im Steuerrecht sollen zwar der Vereinfachung und Entbürokratisierung dienen, dürfen aber nicht zu einer unangemessen höheren Belastung der Steuerpflichtigen führen.

Wie auch vom Bundesrat in seiner Stellungnahme ausgeführt, handelt es sich bei Abschreibungen um pauschale Wertermittlungsmethoden zur regelmäßigen Wertminderung von Wirtschaftsgütern bei der Einkünfteermittlung. Bei der linearen Abschreibung ist dabei auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzustellen. Für die Gebäudeabschreibung werden dabei derzeit typisierte Nutzungsdauern von 33, 40 und 50 Jahren herangezogen. Dem Bundesrat ist zu zustimmen, dass das Heranziehen typisierter Nutzungsdauern ein bewährtes, unbürokratisches Instrumentarium darstellt und dem Grunde nach beibehalten werden sollte. Ebenfalls zuzustimmen ist dem Bundesrat, dass gerade bei Gebäuden, die aufgrund Funktion und Baubeschaffenheit darauf ausgelegt sind, deutlich kürzeren Zeiträumen als der typisiert unterstellten Nutzungsdauer zu dienen, für Steuerpflichtige die Möglichkeit bestehen sollte, die Abschreibung nach der voraussichtlichen tatsächlichen Nutzungsdauer vorzunehmen – diese Möglichkeit bietet die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Eine Streichung der Vorschrift, wie im RegE des JStG 2022 vorgesehen, ist damit abzulehnen.

Begründet wird die Abschaffung im RegE unter anderem damit, dass aufgrund der BFH-Rechtsprechung mit einer Umkehr des bisherigen Ausnahme-Regel-Verhältnisses aus § 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG zu rechnen sei. Sollte dies zutreffen, wäre das unseres Erachtens als Indiz dafür zu deuten, dass die typisierten Nutzungsdauern nicht mehr sachgerecht sind und angepasst werden sollten. Dies erfolgt auch durch die Änderung der Nutzungsdauer für alle Gebäude auf 33 Jahre (Artikel 5 Nr. 1 JStG 2022). Sollte die tatsächliche Nutzungsdauer jedoch auch unter 33 Jahren liegen, ist dem Steuerpflichtigen weiterhin die Möglichkeit einzuräumen, die tatsächliche Nutzungsdauer für die Abschreibung zugrunde zu legen. Vor diesem Hintergrund regen wir an, der Empfehlung des

Seite 6/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

Bundesrates zu folgen, keine Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vorzunehmen.

Neufassung des § 27 Abs. 8 KStG (Einlagenrückgewähr) mit Einbeziehung von Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften

Nach den Vorschriften zur Einlagenrückgewähr (§ 27 Abs. 8 unter entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 6 KStG) können EU-Kapitalgesellschaften eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr gewähren. Dazu muss die EU-Kapitalgesellschaft einen Antrag auf gesonderte Feststellung der Leistung beim BZSt stellen. Sofern mangels Antragstellung der EU-Kapitalgesellschaft die Leistung nicht gesondert festgestellt wird, gilt die Leistung aufgrund der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG beim inländischen Gesellschafter als steuerpflichtige Gewinnausschüttung.

Auf Initiative des Bundesrates soll der persönliche Anwendungsbereich zukünftig EWR- und Drittstaatenkapitalgesellschaften erfassen.

In diesem Zusammenhang hat der BFH in ständiger Rechtsprechung vertreten, dass (nur) die materiellen Grundsätze der Einlagenrückgewähr auch auf Drittstaaten-Kapitalgesellschaften (BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16, Rz. 18, 22) Anwendung finden. So wendet der BFH nicht die formellen, also verfahrensrechtlichen Kriterien der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) bzw. der Leistungen (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG; vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16, Rz. 28) an. Diesen BFH-Grundsätzen hat sich auch das BMF mit Schreiben vom 21.04.2022 (siehe dort Tz. I, 2, a)) angeschlossen. Da bereits gegenwärtig auch in EU-Fällen nicht immer eine Antragstellung durch die ausländische EU-Gesellschaft erfolgt, besteht nach der BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung die Möglichkeit, im Veranlagungsverfahren des Gesellschafters die notwendigen Nachweise für eine Einlagenrückgewähr zu erbringen. Sofern allerdings zukünftig durch die EWR- und Drittstaatenkapitalgesellschaften kein Antrag auf gesonderte Feststellung gestellt wird, gilt die Leistung als steuerpflichtige Gewinnausschüttung (§ 27 Abs. 8 Satz 9 KStG). Damit ist der inländische Gesellschafter von der Antragstellung der ausländischen Gesellschaft abhängig, weil für sein Veranlagungsverfahren keine individuelle Nachweismöglichkeit vorgesehen ist, obwohl dies nach der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 10.04.2019, I R 15/16, Rz. 28) und Verwaltungsauffassung (BMF mit Schreiben v. 21.04.2022, Tz. I, 2, b) derzeit möglich ist.

Seite 7/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

Überdies ist bereits unter der derzeitigen Gesetzeslage die Fiktion des § 28 Abs. 8 Satz 9 KStG aufgrund der fehlenden individuellen Nachweismöglichkeit des inländischen Gesellschafters unionsrechtlich zweifelhaft (Vgl. BFH v. 04.05.2021, VIII R 17/18, Rn. 30 und v. 04.05.2021, VIII R 14/20, Rn. 35, 36).

Petition: Der vorgesehene Antrag auf gesonderte Feststellung durch die ausländische Kapitalgesellschaft stellt ein erhebliches Hindernis dar. Es sollte eine individuelle Nachweismöglichkeit der Einlagenrückgewähr für Gesellschafter von EU-, EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften aufgenommen werden, um zu gewährleisten, dass der inländische Gesellschafter zur Beseitigung der steuerlich nachteiligen Folgen nicht abhängig vom Antrag der ausländischen Kapitalgesellschaft ist.

Weiterhin sieht § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG zukünftig vor, dass – neben einer Einlagenrückgewähr – auch Nennkapitalrückzahlungen als Gewinnausschüttung gelten, sollten sie nicht gesondert festgestellt worden sein. Hier wird nicht zwischen unechter und echter Nennkapitalrückzahlung differenziert, was unter anderem den Prinzipien der Ertragsbesteuerung und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widerspricht (FG Düsseldorf, Urteil vom 24.08.2018, 14 K 564/16 E).

Petition: Wir regen an, die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG – ohne Differenzierung zwischen echter und unechter Nennkapitalrückzahlung – nicht auf Nennkapitalrückzahlungen auszudehnen.

Nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16, Rz. 28; BFH-Urteil vom 20.10.2010, I R 117/08, Rz. 15; BFH-Urteil vom 13.07.2016, VIII R 47/13, Rz. 15) und nach der Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 21.04.2022, Tz. I, 2) bedarf es keiner Aufstellung einer Handelsbilanz nach deutschem Recht sowie einer Überleitungsrechnung in analoger Anwendung des § 60 EStDV. Eine Klarstellung, dass es in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung und des BMF-Schreibens vom 21.04.2022 einer solch aufwändigen Überleitungsrechnung in Drittstaatenfällen nicht bedarf, ist aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert.

Petition: Aufgrund der beabsichtigten Schaffung einer einheitlichen Regelung für EU, EWR- und Drittstaatenfälle und des mit einer Überleitungsrechnung einhergehenden enormen Aufwands regen wir an, gänzlich auf das Erfordernis einer Überleitungsrechnung zu verzichten und dies im Rahmen der Gesetzesbegründung klarzustellen.

Seite 8/8 zum Schreiben vom 04.11.2022 an das BMF

Künftig soll die Bescheinigung nach § 27 Abs. 8 KStG zwecks vereinfachten Nachweises nicht mehr vom BZSt, sondern von der die Leistung gewährenden ausländischen Kapitalgesellschaft erteilt werden (geplante Änderung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 29 FVG, § 27 Abs 8 KStG).

In grenzüberschreitenden Fällen einer Einlagenrückgewähr sollte davon abgesehen werden, die ausländische Kapitalgesellschaft mit der Erteilung der Steuerbescheinigung zu beauftragen. Die Bescheinigung ist keine materielle Voraussetzung für die Qualifizierung einer Leistung als Einlagenrückgewähr, sondern soll nur dem vereinfachten Nachweis dienen. Gerade in grenzüberschreitenden Fällen ist jedoch davon auszugehen, dass diese Anforderung nicht zur Vereinfachung des Verfahrens beiträgt.

Petition: Wir regen an, in Fällen der Einlagenrückgewähr aus Gründen der Verfahrensvereinfachung davon abzusehen, die ausländische Kapitalgesellschaft mit der Erteilung einer Bescheinigung zu beauftragen, sondern auf Ebene des inländischen Gesellschafters eine Nachweismöglichkeit zu schaffen.

Wir begrüßen, wenn unsere Ausführungen im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens Beachtung finden. Für erläuternde Gespräche stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Brokamp, RA
Fachleiter Steuern