

Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger

**Schriftliche Stellungnahme
für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
am 7. Oktober 2024**

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (Jahressteuergesetz 2024 – JStG 2024)“
(BT-Drucksache 20/12780)**

und

**der Stellungnahme des Bundesrates
(BR-Drucks. 369/24 [Beschluss]) vom 27. September 2024**

sowie

den Entwürfen von Änderungsanträgen der Koalitionsfraktionen vom 2. Oktober 2024

Inhaltsübersicht

A.	Gegenstand und Zielsetzung des Gesetzentwurfs für ein Jahressteuergesetz 2024	4
B.	Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets in § 40 Abs. 2 Nr. 8 EStG-RegE (Art. 3 Nr. 11 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 11)	6
I.	Allgemeine Einordnung des § 40 Abs 2 EStG	6
II.	Ausgestaltung des Vorschlags zur Ausweitung der Pauschalbesteuerung auf Mobilitätsdienstleistungen	8
III.	Stellungnahme	8
C.	Regelungen betreffend die Investmentbesteuerung (Art. 8 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 40 ff.)	9
I.	Vorüberlegungen	10
II.	Anpassungen zur Vermeidung von Steuerumgehungen in den §§ 6 Abs. 4 Nr. 3, 8 Abs. 4 Satz 2, 10 Abs. 6 und 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Art. 8 Nr. 1 - 3, 7 Buchst. a, Doppelbuchstabe aa RegE-JStG 2024).....	11
1.	Erweiterung des Tatbestands der inländischen Immobilienerträge in §§ 6 Abs. 4 Nr. 3 und § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG-RegE (Art. 8 Nr. 1 und 7 Buchst. a Doppelbuchstabe aa RegE-JStG 2024).....	11
2.	Ausschluss von Steuerbefreiungen für steuerbegünstigte Anleger bei Nießbrauchsgestaltungen in §§ 8 Abs. 4 Satz 2 und 10 Abs. 6 InvStG-RegE (Art. 8 Nr. 2 und 3 RegE-JStG 2024)	12
3.	Erweiterte Nachweisobliegenheiten oder Abschaffung der individuellen Nachweismöglichkeit für die Teilfreistellung in § 20 Abs. 4 InvStG (Art. 8 Nr. 5 RegE-JStG 2024, BR-Drucks. 369/24, Ziff. 41) .	12
a)	Problemstellung.....	12
b)	Lösungsvorschlag der Bundesregierung	14
c)	Lösungsvorschlag des Bundesrats.....	14
d)	Stellungnahme.....	14
III.	Verlängerung der Abwicklungsphase bei Investmentfonds (Art. 8 Nr. 4 RegE-JStG 2024).....	15
IV.	Ausweitung des Thesaurierungsprivilegs in § 36 Abs. 3 InvStG (Art. 8 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchstabe bb und Buchstabe b RegE-JStG 2024)	16
V.	Wegzugsbesteuerung auf Beteiligungen an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds (BR-Drucks. 369/24, Ziff. 40)	17
VI.	Ergebnisse der Evaluation der Investmentsteuerreform bezogen auf Cum/Cum-Gestaltungen	18
D.	Regelungen betreffend Unternehmensumstrukturierungen und Umwandlungen in den §§ 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 EStG und in den Vorschriften des UmwStG	19
I.	Vorüberlegungen	19
II.	Grund- und Folgeentscheidungen im geltenden Recht.....	20
III.	Rückwirkende Erstreckung der Buchwertverknüpfung bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften (Art. 3 Nr. 4 und Nr. 23 Buchst. c RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 8).....	22
1.	Regelungsvorschlag und Kritik.....	22

2. Einbettung in das System des § 6 Abs. 5 EStG.....	22
3. Empfehlung	25
IV. Rückwirkende Erweiterung der sog. "Körperschaftsteuerklausel" in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch einen neuen § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-BR und § 16 Abs. 3 Satz 4a EStG-BR (BR-Drucks. 369/24, Ziff. 8)	25
V. Gesetzliche Regelungen zur Abgabe der Schlussbilanz und zur Einbeziehung sonstiger Anteile im Privatvermögen in die Verstrickungsregel des § 5 Abs. 2 UmwStG (Art. 9 Nr. 1 - 3 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 44).....	27
VI. Umkehr des Regel-/Ausnahmeverhältnisses und des Antragserfordernisses in § 13 Abs. 2 UmwStG (Art. 9 Nr. 3 und 4 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 45)	28
VII. Rückwirkende Erweiterung der Gewerbesteuerliche Erfassung eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns in § 18 Abs. 3 S. 3 - 4 UmwStG (Art. 9 Nr. 5 und 8 RegE-JStG 2024)	29
VIII. Rückwirkende Rechtsprechungskorrektur bei Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum in § 20 Abs. 2 S. 5 (Art. 9 Nr. 5 und 8 RegE-JStG 2024).....	30
IX. Einschränkung des Besteuerungsaufschubs für den Einbringungsgewinn II (Art. 9 Nr. 7 RegE-JStG 2024)	30
E. Anpassung der Meldestandards zu Dividendenerträgen nach Maßgabe des AbzStEntModG an die Vorgaben der FASTER-Richtlinie (Umdruck Nr. 1)	31
I. Einordnung der Formulierungshilfe	31
II. Vorschläge zur Anpassung der Meldestandards in § 45b Abs. 2 EStG an die Meldestandards der zukünftigen FASTER-Richtlinie.....	33
III. Inhaltliche Bewertung.....	34
IV. Inkrafttreten.....	35
F. Aufgeschobene Zulassung von praxisnahen Ausbildungsinitiativen an Universitäten und Hochschulen auf dem Gebiet des Steuerrechts	36

A. Gegenstand und Zielsetzung des Gesetzentwurfs für ein Jahressteuergesetz 2024

Der Gesetzentwurf führt, im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit weiteren Gesetzesinitiativen der Bundesregierung auf dem Gebiet des Steuerrechts, in der eingeführten Klammer eines Jahressteuergesetzes, thematisch voneinander unabhängige Änderungsvorschläge zusammen. Sie betreffen das Ertragsteuerrecht, das Gemeinnützigkeits- und Verfahrensrecht, das Umsatzsteuer-, Grunderwerbsteuer- und Biersteuerrecht, das Bewertungs-, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, das Grundsteuerrecht, das steuerliche Informationsrecht, das mit dem Steuerrecht verbundene Sozialrecht sowie Regelungen über die Steuerstatistik.

Die Änderungsvorschläge sind zusammen mit den bereits in das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eingebrachten Gesetzentwürfen der Bundesregierung für

- ein Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz - SteFeG) ehemals Zweites Jahressteuergesetz 2024 (2. Jahressteuergesetz 2024 - JStG 2024 II), BT-Drucks. 20/12778
- ein viertes Bürokratieentlastungsgesetz (Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) v. 25.9.2024, BT-Drucks. 20/13015)

und den geplanten weiteren Maßnahmen in dem durch das Bundesfinanzministerium am 27.8.2024 veröffentlichten Referentenentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zweites Zukunftsfinanzierungsgesetz – ZuFinG II) zu bewerten. Unverbunden mit dem JStG 2024 ist das unterbrochene Gesetzgebungsverfahren zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe (BT-Drucks. 20/8669).

Die Bundesregierung beschreibt als Ziel des Gesetzentwurfs für ein JStG 2024 notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des BVerfG und des BFH. Darüber hinaus greife der Entwurf ein Erfordernis zur Regelung von Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen, Folgeänderungen, Anpassungen aufgrund vorangegangener Gesetzesänderungen und Fehlerkorrekturen auf.

Die Bundesregierung hebt einleitend die folgenden Punkte in den Zielsetzungen des JStG 2024 besonders hervor:

- Umsetzung von BVerfG-Entscheidungen zum Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren (§§ 34 und 36 KStG)
- Gesetzliche Verstetigung der 150-Euro-Vereinfachungsregelung für Bonusleistungen für gesundheitsbewusstes Verhalten (§ 10 EStG)
- Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 EStG)
- Verlängerung der Abwicklungsfrist für Investmentfonds von fünf auf zehn Jahre

- Konzernklausel bei der aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen (§ 19a EStG)
- Änderungen im Umwandlungssteuergesetz
- Zulassung der unmittelbaren Weitergabe steuerlicher Daten von den Bewilligungsbehörden an Ermittlungsbehörden (§ 31a AO)
- Wohngemeinnützigkeit, vergünstigte Vermietung an hilfsbedürftige Personen (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 27 AO)
- Unionsrechtskonforme Anpassung des § 10 Absatz 6 und der §§ 13d und 28 Absatz 3 ErbStG
- Änderungen am Gesetz über Steuerstatistiken
- Durchschnittssatz für Land- und Forstwirte (§ 24 Absatz 5 Satz 4 UStG)
- Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen (§ 4 Nummer 21 UStG)
- Änderungen bei der Biersteuer (§ 29 Absatz 2 BierStG, §§ 41, 51 BierStV)
- Steuerbefreiung der Entgelte des Reisesicherungsfonds (§ 7a RSG)

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 26. September 2024 (BR-Drucks. 369/24) in 86 Punkten zusätzliche Änderungsvorschläge und Anregungen formuliert.

Für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss liegen darüber hinaus 14 Entwürfe von Änderungsanträgen der Koalitionsfraktionen vor. Sie enthalten, etwa mit den Vorschlägen zur Anpassung der Meldestandards zu Dividendenerträgen nach Maßgabe des AbzStEntModG an die Vorgaben der FASTER-Richtlinie, auch neue Themenkreise.

Die nachfolgende schriftliche Stellungnahme konzentriert sich auf das Ertragsteuerrecht und dort auf die folgenden, dem Sachverständigen als besonders komplex oder diskussionswürdig erscheinenden Änderungsvorschläge:

- Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets (§ 40 EStG)
- Regelungen betreffend die Investmentbesteuerung
- Regelungen betreffend Unternehmensumstrukturierungen und Umwandlungen in den §§ 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 EStG und in den Vorschriften des UmwStG
- Anpassung der Meldestandards zu Dividendenerträgen nach Maßgabe des AbzStEntModG an die Vorgaben der FASTER-Richtlinie

B. Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets in § 40 Abs. 2 Nr. 8 EStG-RegE (Art. 3 Nr. 11 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 11)

I. Allgemeine Einordnung des § 40 Abs 2 EStG

Die Vorschrift des § 40 EStG enthält eine Sonderregelung für den Lohnsteuerabzug, die sich in § 40 Abs. 2 EStG in den Wirkungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber vierfach auswirkt.

Dort erfasste, nach §§ 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 8 Abs. 1 EStG im Grundsatz dem progressiven Einkommensteuertarif von derzeit bis zu 45 % zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer unterfallende geldwerte Vorteile werden nach einem besonderen Tarif, einem Pauschalsteuersatz von 25 % belastet.

Der Arbeitgeber kann diese Steuer übernehmen, ohne dass dies zu einem zusätzlichen Zufluss eines geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer führt.

Der geldwerte Vorteil fließt dann, unter den weiteren Voraussetzungen des § 23a SGB IV iVm. § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV nicht in die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers ein. In ihrem Anwendungsbereich mindert sich die Sozialbeitragslast und entsprechend auch das Sozialbeitragsaufkommen.

Und die Pauschalregelung hat schließlich eine Vereinfachungswirkung.

Vor diesem Hintergrund lassen sich aus der Perspektive des Gesetzgebers mit dem Pauschalierungswahlrecht ("kann") des § 40 Abs. 2 EStG drei Zwecke verbinden¹:

- ein Vereinfachungszweck
- ein Förderzweck und
- ein Lenkungszweck

Der Vereinfachungszweck erschöpft sich bei arbeitnehmerindividuell gewährten Vorteilen in der vereinfachten Berechnung mit einem Pauschalsteuersatz. Eine weitergehende Vereinfachung ergibt sich nur dann, wenn auf personenbezogene Höchstbeträge und die arbeitnehmerindividuelle Bestimmung des Vorteils verzichtet wird. Im Widerspruch zum Vereinfachungszweck steht die Vielgestaltigkeit der Befreiungs- und Pauschalierungsregeln².

Ein Förderzweck kann sich auf den ersten Blick auf die Arbeitnehmerschaft beziehen, weil diese von der individuellen Besteuerung der geldwerten Vorteile entlastet wird. Reflexhaft verringert die Regelung aber auch die Bruttolohnbelastung des Arbeitgebers, wenn er im Wettbewerb um Arbeitskräfte an den Nettolöhnen gemessen wird und ohne Pauschalierungsmöglichkeiten höhere Bruttolöhne zahlen müsste.

¹ Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 40 EStG Rn. 3.

² Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 40 EStG Rn. 3.

Durch die mit der Pauschalbesteuerung gewährten Steuererleichterungen, die sich Reflexhaft besonders beim Arbeitgeber auswirken, kann der Gesetzgeber schließlich Lenkungsziele, etwa klima- und umweltpolitische Zielsetzungen verfolgen³.

Die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG erstreckt sich im geltenden Recht bereits auf

- Unentgeltliche und verbilligte Mahlzeiten
- Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen
- Erholungsbeihilfen
- Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen
- Überlassung von Datenverarbeitungsgeräten und zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte Zuschüsse für den Internetzugang
- Überlassung oder Bezuschussung von Ladeeinrichtungen für (Hybrid-)Elektrofahrzeuge
- Zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Fahrrädern
- Unentgeltliche oder verbilligte Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
- Zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte Zuschüsse für die Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Neben der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung kann der Gesetzgeber dieselben Vereinfachungs-, Förder- und Lenkungsziele auch durch Steuerbefreiungen und Einnahmentypisierungen erreichen. Die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG ist im geltenden Recht deshalb unter anderem ins Verhältnis zu setzen zu

- den nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien **Zuschüssen des Arbeitgebers**, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie **für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr** gezahlt werden
- den nach § 3 Nr. 46 EStG zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährten **Vorteilen für das elektrische Aufladen** eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung
- den nach § 3 Nr. 37 EStG steuerfreien zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährten Vorteilen für die Überlassung eines betrieblichen **Fahrrads**, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 ist

³ Zum Bedeutungszuwachs der Lenkungsziele in der Rechtsentwicklung des § 40 EStG: Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 40 EStG Rn. 3.

und

- zu den nach § 8 Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 2 Satz 11 EStG außer Ansatz bleibenden **Gutscheinen und Geldkarten**, die zusätzlich zum Arbeitslohn gewährt werden, sowie
- der Typisierung der geldwerten Vorteile für die Möglichkeit der (auch ausschließlich) **privaten Nutzung eines überlassenen Kraftfahrzeugs** nach §§ 8 Abs. 2 Satz 2 iVm. 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG
- der Typisierung des geldwerten Vorteils für weitere Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 10 EStG, insbesondere die Möglichkeit der Typisierung des geldwerten Vorteils für die (auch ausschließlich) **private Nutzung eines überlassenen "Jobrads" (E-Bikes und konventionelle Fahrräder)**⁴

II. Ausgestaltung des Vorschlags zur Ausweitung der Pauschalbesteuerung auf Mobilitätsdienstleistungen

Mit dem von der Bundesregierung vorgeschlagenen § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-RegE soll neben den bestehenden Steuerbefreiungen und Pauschalbesteuerungsregelungen für verschiedene Mobilitätsangebote eine weitere allgemeinere Pauschalbesteuerungsregel für ein "Mobilitätsbudget" eingeführt werden, das auf Veranlassung des Arbeitgebers durch einen Dritten den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Leistungen gewährt. Umfasst sein sollen alle Mobilitätsleistungen mit Ausnahme von solchen durch Luftfahrzeuge, private Kraftfahrzeuge und durch die dauerhafte Überlassung von Kraftfahrzeugen. Das Budget soll arbeitnehmerindividuell auf einen Höchstbetrag von 2.400 Euro begrenzt sein.

III. Stellungnahme

Die Bundesregierung rückt den Vereinfachungszweck der Regelung in den Vordergrund. Durch die Regelung würden eine bürokratiearme Besteuerung ermöglicht und Anwendungshürden und -vorbehalte überwunden.

Mit diesen beiden letzten Zielen rücken zunächst der Förder- und der Lenkungszweck der vorgeschlagenen Regelung in den Vordergrund. Dabei stellt sich zuerst die Frage, ob die Förderung privater Mobilität einen legitimen Lenkungszweck verkörpert. Unter umwelt- und klimapolitischen Gesichtspunkten ist die Förderung jedweder privater Mobilität, jenseits der bereits in anderen Regelungen des Ertragsteuerrechts geförderten Mobilitätsformen (Öffentlicher Nahverkehr, Elektromobilität) und Mobilitätszwecken (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) jedenfalls nicht offensichtlich als förderungswürdig zu erkennen, manches spricht für das Gegenteil.

⁴ Gleichlautende Ländererlasse v. 9.1.2020, S 2334, BStBl I 2020, 174.

Ein legitimer Lenkungszweck könnte die Wirtschaftsförderung zugunsten von innovativen Mobilitätsanbietern sein. Nach der Regierungsbegründung sollen für diese "Anwendungshürden- und -vorbehalte" abgebaut werden. Von Anbietern mit dem Geschäftsmodell des Mobilitätsbudgets werden die Angebote bereits mit den Produktmerkmalen "Steuervorteil" und "staatliche Förderung" beworben⁵. Mit Blick auf diese Ziel der Wirtschaftsförderung stellt sich aber die Frage, ob hier nicht eine zielgenauere Förderung sinnvoll wäre. Und es stellt sich unter den Gesichtspunkten des Beihilfenrechts und des Gleichheitssatzes die weitere Frage nach der Rechtfertigung einer branchen- und geschäftsmodellselektiven mittelbaren Förderung der Anbieter von Mobilitätsbudgets.

Blickt man zurück auf das vordergründig verfolgte Ziel der Bürokratieentlastung, stellt sich bezogen auf die sachlichen Beschränkungen des Mobilitätsbudgets die Frage nach dem Kontrollaufwand für die Arbeitgeber und die Finanzbehörden und es rücken die bestehenden Probleme bei der Besteuerung der geldwerten Vorteile bei Mobilitätsdienstleistungen in den Vordergrund. Von verschiedenen Verbänden ist etwa auf die administrativen Schwierigkeiten bei der Aufteilung des privaten und betrieblichen Nutzung bei Monats- und Jahreskarten im Fernverkehr hingewiesen worden⁶. Sie werden von der Regelung in § 3 Nr. 15 EStG nicht erfasst und die aufgezeigten Schwierigkeiten würden auch mit der vorgeschlagenen Pauschalbesteuerung eines Mobilitätsbudgets nicht gelöst. Um sie zu lösen, bedürfte es freilich nicht zwingend einer gesetzlichen Regelung. Vereinfachungen könnten auch im Rahmen der bestehenden gesetzlichen Regelungen durch die Verwaltungspraxis angestoßen werden.

Schließlich erscheint der Höchstbetrag im Verhältnis zu den in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG für Gutscheine und in § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG für andere Sachvorteile geregelten Freigrenzen und Freibeträgen als hoch.

In der Gesamtschau sollte der Gesetzgeber auf die im geltenden Regelungszusammenhang unsystematisch wirkende Erweiterung des Katalogs der Pauschalbesteuerung verzichten und vielmehr eine Konsolidierung der im Einkommensteuerrecht verstreuten Freibeträge, Freigrenzen und Pauschalbesteuerungsregeln anstreben.

C. Regelungen betreffend die Investmentbesteuerung (Art. 8 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 40 ff.)

⁵ Exemplarisch <https://mobiko.net>: "Steuervorteil sichern!" und www.givve.com (Abruf am 6.10.2024).

⁶ DIHK/BDI ua., Stellungnahme vom 2. Oktober 2024 zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 – Besonderer Teil, S. 6 ff.

I. Vorüberlegungen

Das Investmentsteuerrecht bildet im System des deutschen Ertragsteuerrechts neben den Besteuerungsmodellen für Körperschaften sowie Personengesellschaften und Einzelunternehmen ein drittes große Besteuerungsmodell.

Der Anwendungsbereich dieses Besteuerungsmodells ergibt sich nicht bereits aus einer klar von jeder unternehmerischer Betätigung zu unterscheidenden Natur indirekter passiver und kollektiver Vermögensanlage und auch nicht unmittelbar aus der europarechtlich vorgeprägten Regulierung des Investmentwesens. Er wird bestimmt durch die Anwendungsregeln des Investmentsteuergesetzes, insbesondere durch die Definition des Investmentfonds in § 1 Abs. 2 und 3 InvStG.

Das deutsche Investmentsteuerrecht regelt dabei ausdrücklich in § 1 Abs. 2 Satz 2 InvStG keine formelle Maßgeblichkeit der aufsichtsrechtlichen Einordnung. Es dehnt den Anwendungsbereich auch materiell über den des deutschen Aufsichtsrechts in § 1 Abs. 2 Satz 3 InvStG auf sog. "Fiktive Investmentfonds"⁷ aus, indem es etwa auch Ein-Anleger-Fonds sowohl im Bereich der (Publikums-)Investmentfonds als auch im Bereich der Spezial-Investmentfonds zulässt.

Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds bilden in der Praxis ein Gestaltungsinstrument, das im Einzelfall gegenüber den Systemen der Besteuerung von Körperschaften und deren Anteilseignern und der Besteuerung von Personengesellschaften vorteilhaft oder nachteilhaft sein kann⁸.

Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und um unions- und verfassungsrechtlichen Maßstäben gerecht zu werden, muss das Investmentsteuerrecht sich durch klare Zielsetzungen vom Unternehmenssteuerrecht abgrenzen und in seinem Binnensystem ausgehend von den getroffenen Grundentscheidungen folgerichtig ausgestaltet sein.

Eine Grundentscheidung besteht im Ziel einer weitestgehenden steuerliche Gleichstellung von Direktinvestitionen und den indirekten Investitionen durch Investmentfonds und Spezialinvestment-Fonds. Mehrfachbelastungen sollen im Vergleich zur Direktanlage vermieden werden⁹.

Im geltenden Investmentsteuerrecht bestehen zur Erreichung dieses Ziels, seit Inkrafttreten des Investmentsteuerreformgesetzes v. 18.7.2016¹⁰ (Investmentsteuerreform 2018), parallel zueinander zwei Investmentsteuersysteme, unter denen Initiatoren, die den Fonds nicht an

⁷ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 1 InvStG Rn. 9 ff.

⁸ Anzinger/Haslehner/Tappen, Auswirkungen der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung, 2022, S. 48 ff.

⁹ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, Einf. InvStR Rn. 2.

¹⁰ Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG) v. 18.7.2016, BGBl. I 2016. 1730.

einen breiten Anlegerkreis adressieren wollen, faktisch wählen können. Für Investmentfonds nach Kapitel 2 des InvStG hat der Gesetzgeber die steuerliche Transparenz im Grundsatz aufgegeben, für Spezial-Investmentfonds nach Kapitel 3 des InvStG hat er sie fortbestehen lassen¹¹.

Damit können sowohl für die Hineingestaltung in die, die allgemeinen Vorschriften des Ertragsteuerrechts verdrängenden, Regelungen des Investmentsteuerrecht als auch im Binnensystem des Investmentsteuerrechts vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten entstehen, die der Gesetzgeber regelmäßig beobachten und vor dem Hintergrund seiner im Investmentsteuerrecht getroffenen Grundentscheidungen bewerten muss und die ihn, wie in den anderen Bereichen des Steuerrechts, zur Anpassung gesetzlicher Regelungen veranlassen können.

II. Anpassungen zur Vermeidung von Steuerumgehungen in den §§ 6 Abs. 4 Nr. 3, 8 Abs. 4 Satz 2, 10 Abs. 6 und 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Art. 8 Nr. 1 - 3, 7 Buchst. a, Doppelbuchstabe aa RegE-JStG 2024)

Im Zuge einer im Bundestag erbetenen¹² Evaluation der Investmentsteuerreform war eine Gutachtergruppe beauftragt worden, potentielle Missbrauchsgestaltungen im Investmentsteuerrecht aufzudecken. Die Ergebnisse dieser Evaluation sind im Juli 2023 in einem "Zwischenbericht zur Evaluation des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung" auf den Internetseiten des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht worden und waren dem Finanzausschuss vorab zur Kenntnis gegeben worden¹³.

Die Bundesregierung greift in ihrem Entwurf eines JStG 2024 die dort aufgezeigten Rechtsunsicherheiten auf, die zu wertungswidersprüchlichen Steuergestaltungen genutzt werden könnten.

1. Erweiterung des Tatbestands der inländischen Immobilienerträge in §§ 6 Abs. 4 Nr. 3 und § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG-RegE (Art. 8 Nr. 1 und 7 Buchst. a Doppelbuchstabe aa RegE-JStG 2024)

Mit dem Übergang zum Trennungsprinzip durch die Investmentsteuerreform 2018 sind Investmentfonds ein selbständiges Körperschaftsteuersubjekt, dem nach § 6 Abs. 2 - 4 InvStG inländische Beteiligungseinnahmen, inländische Immobilienerträge und sonstige inländische

¹¹ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, Einf. InvStR Rn. 5 ff.

¹² BT-Drucks. 18/8739, S. 90.

¹³ Abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Investmentsteuer/2023-07-07-evaluation-investmentsteuerreform-zwischenbericht.html> (zuletzt abgerufen am 6.10.2024).

Einkünfte zuzurechnen sind. Bei Spezial-Investmentfonds bilden sie nach § 36 Abs. 1 Nr. 2 InvStG grundsätzlich ausschüttungsgleiche Erträge, die den Anlegern zuzurechnen sind.

Die Vorschrift des § 6 Abs. 4 InvStG definiert abschließend und eigenständig den Tatbestand der inländischen Immobilienerträge. Er umfasst im geltenden Recht, wie § 36 Abs. 1 Nr. 2 InvStG, nur Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilien. Dem Wortlaut nach nicht erfasst werden im geltenden Recht in beiden Vorschriften Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen¹⁴. Sie lassen sich unter Berücksichtigung der Auslegungsmethode der systematischen Auslegung und einer Wertungsübernahme aus § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG einbeziehen, die Wortlautlücke in den geltenden Vorschriften lässt aber eine Rechtsunsicherheit bestehen. Durch die vorgeschlagenen Ergänzungen in §§ 6 Abs. 4 Nr. 3 und 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG-RegE wird diese Rechtsunsicherheit und das damit verbundene Missbrauchspotential folgerichtig beseitigt.

2. Ausschluss von Steuerbefreiungen für steuerbegünstigte Anleger bei Nießbrauchsgestaltungen in §§ 8 Abs. 4 Satz 2 und 10 Abs. 6 InvStG-RegE (Art. 8 Nr. 2 und 3 RegE-JStG 2024)

Im System der Investmentbesteuerung unterliegen (Publikums-)Investmentfonds grundsätzlich der Körperschaftsteuer. Davon regeln die §§ 8 und 10 InvStG Ausnahmen für Investmentfonds, die sich teilweise oder vollständig an steuerbegünstigte Anleger richten, etwa gemeinnützige Organisationen, Kirchen und steuerbefreite Pensionskassen. Die Gutachter haben im Rahmen der Evaluation des Investmentsteuerrechts die Gefahr gesehen, dass steuerbegünstigte Anleger die Vorteile der §§ 8 und 10 InvStG durch Nießbrauchsgestaltungen an nicht steuerbegünstigte Anleger weiterreichen könnten¹⁵.

Diese Gestaltungsmöglichkeiten werden durch die in §§ 8 Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 und 10 Abs. 6 Satz 1 und 2 InvStG-RegE vorgeschlagenen Bedingungen wirksam ausgeschlossen, bzw. wegen der durch diese Regelungen bewirkten Doppelbelastung auf Investmentfonds- und Anlegerebene steuerlich unattraktiv.

3. Erweiterte Nachweisobliegenheiten oder Abschaffung der individuellen Nachweismöglichkeit für die Teilfreistellung in § 20 Abs. 4 InvStG (Art. 8 Nr. 5 RegE-JStG 2024, BR-Drucks. 369/24, Ziff. 41)

a) Problemstellung

¹⁴ Anzinger/Haslehner/Tappen, Auswirkungen der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung, 2022, S. 74 f.

¹⁵ Anzinger/Haslehner/Tappen, Auswirkungen der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung, 2022, S. 76 ff.

Wie im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht bestehen bei der Besteuerung von Investmentfonds zwei Besteuerungsebenen. Und wie dort, wird die Körperschaftsteuervorbelastung des Fonds, auf Ebene des Anteilseigners durch Teilfreistellungen bei der Besteuerung der zugeflossenen und zugerechneten Erträge berücksichtigt. Die Höhe der Teilfreistellung hängt von den durch den Fonds vorwiegend erzielten Erträge ab und folgt dem Ziel einer Gleichstellung von Direktanlage und Fondsanlage. Deshalb regelt § 20 InvStG für Aktienfonds eine Teilfreistellung von 30 %, die sich für natürliche Personen, die die Investmentanteile im Betriebsvermögen halten auf 60 Prozent und für Anleger, die dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen, auf 80 % erhöht. Für Immobilienfonds sind 60 % der Erträge steuerfrei und für Auslands-Immobilienfonds 80 %.

Die Einordnung in die für die Bemessung des Teilfreistellungssatzes relevante Fondskategorie richtet sich in den maßgeblichen Begriffsbestimmungen in § 2 Abs. 6, 7 und 9 InvStG grundsätzlich nach den Anlagebedingungen. Wenn keine Anlagebedingungen existieren oder sich diesen keine belastbaren Aussagen entnehmen lassen, um eine Einordnung in einer der Fondskategorien zu ermöglichen, kommt es nach § 20 Abs. 4 InvStG auf die tatsächliche Einhaltung der klassenbegründenden Schwellenwerte im gesamten Geschäftsjahr des Fonds an. Diese ist aber nach dem geltenden Recht nicht von Amts wegen zu ermitteln. Und § 20 Abs. 4 InvStG regelt auch keine Mitwirkungspflicht. Der Steuerpflichtige hat vielmehr die Möglichkeit entsprechende Nachweise zu erbringen.

Die Vorschrift des § 20 Abs. 4 InvStG begründet damit ein zweifaches Wahlrecht. Zum einen ist die Möglichkeit des Nachweises der tatsächlichen Einhaltung der klassenbegründenden Schwellenwerte nach einer mehrfach im Schrifttum vertretenen Auffassung nicht daran gebunden, dass keine Anlagebedingen existieren oder sich diesen keine hinreichenden Aussagen zu den Schwellenwerten entnehmen lassen¹⁶. Zum anderen hat der Anleger nicht die Pflicht einen Antrag auf Klassifizierung nach der tatsächlichen Anlagepolitik zu stellen. Er muss diese Nachweise aber im geltenden Recht nicht erbringen¹⁷.

Damit lasst sich der Nachweis als "Antrag des Anlegers"¹⁸ verstehen und daraus ergibt sich ein faktisches Teilfreistellungswahlrecht. Für den steuerpflichtigen Anteilsinhaber ist es vorteilhaft, für die Geschäftsjahre, in denen er positive Investmenterträge erzielt, alle Nachweise zu erbringen, um in den Genuss einer möglichst hohen Teilfreistellung zu gelangen. Im Falle Verkaufs der Anteile mit Verlusten kann sich sein Interesse dagegen umkehren und er könnte einen Anreiz haben, Nachweise zu unterlassen, um eine möglichst niedrige Teilfreistellung zu erreichen, weil ihm dann Verluste in größerem Umfang zugerechnet werden.

Das geltende Recht enthält zwar bereits eine Regelung, die diese Gestaltungsmöglichkeiten begrenzen soll. Nach § 22 Abs. 1 Satz 2 InvStG gilt der Investmentanteil mit Ablauf des

¹⁶ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 20 InvStG Rn. 20.

¹⁷ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 20 InvStG Rn. 20.

¹⁸ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 20 InvStG Rn. 20.

Veranlagungszeitraums als veräußert, wenn der Anleger in diesem Veranlagungszeitraum den Nachweis nach § 20 Absatz 4 erbringt und in dem folgenden Veranlagungszeitraum keinen Nachweis oder einen Nachweis für einen anderen Teilfreistellungssatz erbringt.

Will man die mit dem faktisches Teilfreistellungswahlrecht in § 20 Abs. 4 InvStG verbundenen Gestaltungsoptionen weitergehend unterbinden, bestehen grundsätzlich vier Möglichkeiten: (1) den Finanzbehörden kann die Aufgabe übertragen werden, die Voraussetzungen für die Bemessung der Teilfreistellungssätze von Amts wegen zu ermitteln, (2) dem Steuerpflichtigen kann eine Nachweisobliegenheit als echte Mitwirkungspflicht auferlegt werden, (3) die Nachweismöglichkeit könnte gestrichen werden, dies mit der Folge, dass immer dann, wenn sich die Anlageklasse nicht aus den Anlagebedingungen ergibt, der Anteilsinhaber auf den schlechtesten Teilfreistellungssatz verwiesen wird und schließlich, (4) die Teilfreistellungssätze werden stärker einander angeglichen und verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten dann in Kauf genommen.

b) Lösungsvorschlag der Bundesregierung

Die Bundesregierung hat sich in ihrem Regelungsvorschlag für die zweite Option entschieden. Mit der Vorschrift des § 20 Abs. 4 Satz 2 InvStG-RegE soll der Anleger zur Mitwirkung verpflichtet werden, die erforderlichen Informationen für seine gesamte Anteilsbesitzzeit stets zu beschaffen, dies aber nur unter den zwei Voraussetzungen, dass er Verluste in Höhe von mehr als 500 Euro oder eine Teilwertabschreibung geltend macht und die Nachweismöglichkeit nach § 20 Abs. 4 Satz 1 InvStG bereits einmal ausgeübt hat. In allen Verlustfällen soll er darüber hinaus nach § 20 Abs. 4 Satz 3 und 4 InvStG-RegE zur Einkommensteueranmeldung und zur Vorlage einer Verlustbescheinigung seiner Depotbank im Veranlagungsverfahren verpflichtet werden. Die Einzelheiten lassen sich der ausführlichen Regierungsbegründung entnehmen.

c) Lösungsvorschlag des Bundesrats

Der Bundesrat schlägt vor, die Nachweismöglichkeit mit den §§ 20 Abs. 4 InvStG und 22 Abs. 1 Satz 2 InvStG ganz zu streichen. Er begründet dies mit der hohen Komplexität der Nachweisführung und dem hohen administrativen Aufwand der Prüfung der vorgelegten Nachweise über die tatsächliche Zusammensetzung eines Investmentfonds während eines gesamten Geschäftsjahrs bereits im geltenden Recht.

d) Stellungnahme

Die Entscheidung für das eine oder das andere Lösungsmodell hängt ganz wesentlich von den unionsrechtlichen Anforderungen an die anlegerindividuelle Möglichkeit eines Nachweises der tatsächlichen Anlagestrategie eines Investmentfonds ab. Diese unionsrechtliche Frage ist deshalb von so großer Bedeutung, weil es typischerweise ausländische Fonds sein können, bei denen die Anlagebedingungen nicht vorliegen oder diese keine Aussage über den Fondstypus erlauben. Da im Anwendungsbereich des Investmentsteuerrechts regelmäßig die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig ist, stellt sie sich nicht nur im Verhältnis zu

Investmentfonds, die in anderen Mitgliedstaaten aufgelegt werden, sondern im Verhältnis zu allen weltweit aufgelegten Investmentfonds, in die in Deutschland ansässige Anleger investieren.

Die Bundesregierung argumentiert, dass einer Abschaffung der Nachweismöglichkeit die Entscheidung des EuGH v. 9.10.2014 - C-326/12 ("van Caster und van Caster") entgegensteht, die eine Nachweismöglichkeit aus Anlegerebene gebieten könnte.

Der Bundesrat vertritt die Auffassung, dass diese EuGH-Entscheidung nur für das alte Investmentsteuerrecht geboten habe, dass den Anlegern dann, wenn der Fonds kein Steuerreporting nach deutschen Rechtsvorschriften für den Investmentfonds veröffentlicht, auch eine andere Möglichkeit des Nachweises der steuerlich relevanten Erträge offenstehen müsse. Im Unterschied zum Steuerreporting im alten Investmentsteuerrecht seien die Anlagebedingungen aber wesentlich weniger spezifisch auf das nationale Recht ausgerichtet und bildeten leichter beschaffbare Informationen. Die Entscheidung ("van Caster und van Caster") bilde daher für eine Abschaffung der Nachweismöglichkeit keine Schranke mehr.

Bei der Evaluation der Investmentsteuerreform sind die Gutachter mit ausführlicherer Begründung zu einer vergleichbaren Einschätzung gelangt. Unionsrechtliche Gründe sollten danach der vom Bundesrat vorgeschlagenen vollständigen Streichung der Nachweismöglichkeit nicht entgegenstehen¹⁹. Diese Auffassung teilt der Sachverständige als früherer Teil dieser Gutachtergruppe weiterhin.

Die Bedeutung des Eingriffs in die Rechte der Anleger durch eine Streichung der individuellen Nachweismöglichkeit könnte gemildert werden, wenn die Verwaltungspraxis hinsichtlich der Anforderungen an die Verwertbarkeit von Aussagen in den Anlagebedingungen großzügig und den Anlegern hier auch Mitwirkungsmöglichkeiten eröffnet. Weniger gravierend wäre eine vollständige Streichung zudem, wenn die Teilfreistellungssätze noch stärker typisiert und zusammengefasst werden könnten.

III. Verlängerung der Abwicklungsphase bei Investmentfonds (Art. 8 Nr. 4 RegE-JStG 2024)

Die Besteuerung von Investmentfonds nach Kapitel 2 des InvStG ist von starken Typisierungen geprägt. Dazu zählt, dass alle Erträge, die ein Anleger erhält, als steuerpflichtige Kapitalerträge behandelt werden. Es wird nicht danach differenziert, ob tatsächlich Erträge oder Kapitalrückzahlungen vorliegen. Das ist unproblematisch, weil im Regelfall ein Anleger seinen Anteil weiterveräußert, wenn er sein Kapital zurückerlangen will und dann nur die Differenz zwischen seinen Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis in die Bemessung des Ertrags einfließt. Wird ein Investmentfonds abgewickelt, so verändert sich das Regel-/Ausnahmeverhältnis, weil dann Kapitalrückzahlungen die Regel bilden. Der Gesetzgeber muss dies

¹⁹ Anzinger/Haslehner/Tappen, Auswirkungen der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung, 2022, S. 47.

berücksichtigen und er tut dies bereits im geltenden Recht durch die Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG, die eine Differenzierung zwischen Rückzahlung und Ertrag erlaubt. Diese Vorschrift begrenzt die Phase, in der diese Differenzierung möglich ist, allerdings derzeit auf fünf Jahre. Wenn sich, wie von der Bundesregierung dargestellt, die typische Abwicklungsphase verlängert, muss auch die gesetzliche Regelung angepasst werden. Die vorgeschlagene Verlängerung der Frist in § 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG erscheint danach geboten.

IV. Ausweitung des Thesaurierungsprivilegs in § 36 Abs. 3 InvStG (Art. 8 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchstabe bb und Buchstabe b RegE-JStG 2024)

Bei Spezial-Investmentfonds wird auch nach der Investmentsteuerreform 2018 das Prinzip der eingeschränkten Transparenz fortgeführt. Das bedeutet, dass im Grundsatz und anders als bei Investmentfonds nach Kapitel 2 die Fondsebene keiner Besteuerung unterliegt und alle Erträge im Grundsatz den Anlegern zugerechnet und dort besteuert werden. Auf diesem Weg lässt sich das Ziel der Gleichstellung von Direktanlage und Fondsanlage erreichen.

Technisch wird die angestrebte (Semi-)Transparenz durch das Institut der ausschüttungsgleichen Erträge erreicht²⁰. Sie sind in § 36 Abs. 1 InvStG definiert und führen dazu, dass dem Anleger die Erträge des Fonds unabhängig davon zugerechnet werden, ob diese ausgeschüttet werden oder nicht.

Von dieser Zurechnung regelt § 36 Abs. 2 InvStG Ausnahmen, die eine sowohl auf Fonds- als auch Anlegerebene steuerfreie Thesaurierung erlauben und damit, über das Ziel einer Gleichstellung mit der Direktanlage hinaus, die Fondsanlage privilegieren. Einbezogen sind bislang in dieses Thesaurierungsprivileg

- Erträge aus Stillhalterprämien nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG
- Gewinne nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 3 und 7 EStG; ausgenommen Erträge aus Swap-Verträgen, soweit sich die Höhe der getauschten Zahlungsströme nach Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 7 EStG bestimmt
- Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen und Spezial-Investmentanteilen.

Die Bundesregierung schlägt vor, mit § 36 Abs. 3 Satz 3 - 4 InvStG-RegE eine neue Kategorie der steuerfrei thesaurierbaren sonstigen Erträge einzuführen und das Thesaurierungsprivileg in § 36 Abs. 3 Satz 3 InvStG-RegE auf Devisentermingeschäfte mit Lieferverpflichtung auszuweiten. Begründet wird dies damit, dass eine Abgrenzung zu den Devisentermingeschäften ohne Lieferverpflichtung, solche mit Differenzausgleich schwierig sei, diese aber bereits unter den Tatbestand des § 36 Abs. 2 Nr. 2 InvStG iVm. 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG fallen würden.

²⁰ Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 36 InvStG Rn. 1.

Die Verwaltungspraxis würde wegen der schwierigen Abgrenzung bereits im geltenden Recht ohne gesetzliche Grundlage nicht beanstanden, wenn Devisentermin-Liefergeschäfte in den Anwendungsbereich der steuerfrei thesaurierbaren Kapitalerträge einbezogen worden sind.

Die vorgeschlagene Ausweitung des Thesaurierungsprivilegs ist vor dem Hintergrund zu würdigen, dass das Thesaurierungsprivileg bereits im geltenden Recht systemwidrig ist, dem Ziel der Gleichstellung zwischen Direktanlage und Fondsanlage zuwiderläuft und daher nicht seine Ausweitung, sondern seine Beschränkung eine systemkonforme Weiterentwicklung der Vorschrift bilden würde. Folgerichtig ist daher die Ergänzung in § 36 Abs. 3 Satz 2 InvStG-RegE. Die von der Bundesregierung mit § 36 Abs. 3 Satz 3 InvStG-RegE angestrebte Vereinfachung und die Beseitigung von Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Devisentermingeschäften und mit Lieferverpflichtung und mit Differenzausgleich könnte minimalinvasiv auch dadurch bewirkt werden, dass der Verweis auf § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG in § 36 Abs. 2 Nr. 2 InvStG ganz gestrichen wird. Dann würden die Einkünfte unter § 36 Abs. 1 Nr. 1 InvStG fallen.

V. Wegzugsbesteuerung auf Beteiligungen an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds (BR-Drucks. 369/24, Ziff. 40)

Der Bundesrat stellt in seiner Stellungnahme zum JStG 2024 zutreffend fest, dass die Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG bei Anteilen an einem Investmentfonds und einem Spezial-Investmentfonds keine Anwendung findet²¹. Er knüpft damit ua. an seine Stellungnahme zum Investmentsteuerreformgesetz v. 22.4.2016 an²².

Die weiter durch den Bundesrat beschriebene Gestaltungsoption, die Wegzugsbesteuerung durch Gestaltungen mit Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds zu umgehen, erscheint plausibel. Sowohl Investmentfonds als auch Spezial-Investmentfonds lassen sich selbst von sehr kleinen Anlegerkreisen individuell strukturieren. Das deutsche Recht erlaubt zudem Ein-Anleger-Investmentfonds. Die Praxis zeigt, dass Investmentfonds von einzelnen Familien zur Bündelung der Vermögensinteressen und zur Steueroptimierung aufgelegt werden können. Sog. "Millionärsfonds" haben in anderen Zusammenhängen eine Fülle von Rechtsfragen aufgeworfen²³. Der Grundsatz der Risikostreuung schließt nicht aus, das wesentliche Beteiligungen über einen "eigenen" Investmentfonds gehalten werden. Nur eine praktische Hürde bildet die Entkopplung der Verwaltung des Fonds von den Entscheidungen der Anleger.

Die Prüfbitte des Bundesrats verdient vor dem Hintergrund der offensichtlichen Umgehungs-gestaltungen der Wegzugsbesteuerung daher Unterstützung.

²¹ Kußmaul/Kloster, Ubg 2016, 672 (unter 3.2.1.).

²² BR-Drucks. 119/16, Ziff. 30.

²³ Dazu Talaska, FR 2024, 251 (253 ff.).

Nicht zwingend erscheint allerdings die Verortung von § 6 AStG entsprechenden Regelungen bei den §§ 19 und 49 InvStG. Ebenso denkbar erscheint eine neuer Tatbestand in einem § 6 Abs. 1a AStG-E. Für den gestaltenden Gesetzgeber besteht die Herausforderung einer Ausdehnung der Wegzugsbesteuerung auf Beteiligungen an Investmentfonds und Spezialinvestmentfonds in der Abgrenzung der, in den Worten des Bundesrates, "gewichtigen", Fälle. Während Beteiligungen an Spezial-Investmentfonds durch natürliche Privatpersonen im typischen Fall noch als gewichtig erscheinen dürfen, ist diese Qualifikation bei Investmentfonds schwieriger. Sie können, wie Spezial-Investmentfonds, einen Anlegerkreis von nicht mehr als 100 Anlegern und auch nur einen Anleger aufweisen. Daran könnte eine erste Beteiligungsschwelle anknüpfen. Näherer Überlegungen bedürfte dann aber die Frage, welche Rolle die Zusammensetzung der Anlagen des Investmentfonds spielen muss und ob bestehende Informationspflichten ausreichen würden, um mit vertretbarem administrativem Aufwand die Anwendung einer erweiterten Wegzugsbesteuerung unter Berücksichtigung des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit umzusetzen.

VI. Ergebnisse der Evaluation der Investmentsteuerreform bezogen auf Cum/Cum-Gestaltungen

In ihrem Gutachten zur Evaluation der Investmentsteuerreform waren die Gutachter zu dem Ergebnis gekommen, dass die vom Gesetzgeber gegen Umgehungen der gesetzlichen Wertungen über die Dividendenbesteuerung durch Cum-/Cum-Gestaltungen ergriffenen Maßnahmen, ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 36a EStG auf der Tatbestandsseite grundsätzlich wirksam sind²⁴. Die Gutachter haben allerdings auch festgestellt, dass die steuerlichen Anreize zur Durchführung von Cum-/Cum-Gestaltungen auf der Rechtsfolgenseite durch die Vorschrift zumindest bei natürlichen Personen und im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten nicht vollständig beseitigt werden²⁵. Weil die Masse der Gestaltungsanreize beseitigt ist, besteht zwar aktuell kein sichtbarer Handlungsbedarf. Der Gesetzgeber sollte bei einer nächsten Evaluation der Vorschrift des § 36a EStG diese und die damit zusammenhängenden Vorschriften allerdings noch einmal einer Überprüfung auf der Rechtsfolgenseite unterziehen. Bislang unbeleuchtet geblieben ist die Frage, ob für die offenen Altfälle noch eine, die gegenwärtige Verwaltungspraxis absichernde, klarstellende und damit rückwirkende gesetzliche Regelung geschaffen werden könnte und sollte.

²⁴ Anzinger/Haslehner/Tappen, Auswirkungen der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung, 2022, S. 83 ff.

²⁵ Anzinger/Haslehner/Tappen, Auswirkungen der Investmentsteuerreform betreffend Vereinbarkeit mit EU-Recht, Verhinderung von Steuersparmodellen und Steuervereinfachung, 2022, S. 88 f.

D. Regelungen betreffend Unternehmensumstrukturierungen und Umwandlungen in den §§ 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 EStG und in den Vorschriften des UmwStG

I. Vorüberlegungen

Die von der Bundesregierung bei den §§ 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 EStG und im Umwandlungssteuerrecht vorgeschlagenen Änderungen betreffen im Ausgangspunkt die Grundfrage nach dem Zeitpunkt der Aufdeckung stiller Reserven und damit des Zeitpunkts der Besteuerung von Wertgewinnen im Unternehmen.

Bei Handelsgeschäften zwischen voneinander unabhängigen Beteiligten ist der Zeitpunkt der Besteuerung von Wertgewinnen intuitiv leicht zu bestimmen. Verkauft der Händler eine Ware am Markt mit Gewinnaufschlag, ist der Gewinn spätestens mit Vollzug des Geschäfts realisiert. Schwieriger ist die Situation, wenn Waren, etwa in einem Konzern, zwischen verschiedenen selbständigen Kapitalgesellschaften gehandelt werden, an denen derselbe Gesellschafter jeweils zu 100 % beteiligt ist. Schaut man durch die Gesellschaften hindurch, ließe sich die Auffassung vertreten, dass gar keine Transaktion stattfindet. Erkennt man die Rechtsfähigkeit von Kapitalgesellschaften hingegen uneingeschränkt an, bilden selbst Transaktionen zwischen beteiligungsidentischen Gesellschaften einen Handlungsvorgang am Markt, der bei einer Gesellschaft zu Gewinnen führt.

Noch schwieriger wird die Entscheidung über den Zeitpunkt der Aufdeckung und der Besteuerung von Wertgewinnen, wenn Sonderregeln bestehen, die Unternehmensumstrukturierungen und Umwandlungen erleichtern sollen. Wird eine Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft verschmolzen, gehen dabei Wirtschaftsgüter, zB. Unternehmensanteile oder Immobilien, die häufig erhebliche Wertzuwächse erfahren können, auf die aufnehmende Gesellschaft über und erhält der Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft Anteile, in denen sich der Wert einschließlich des Wertzuwachses der übergehenden Wirtschaftsgüter (zB. Unternehmensanteile und Immobilien) in der Vergangenheit widerspiegelt, könnte in der Übertragung von Waren gegen Gesellschaftsrechte eine dem Handelsgeschäft vergleichbare Situation gesehen, die Aufdeckung der stillen Reserven angenommen und deren Besteuerung angeordnet werden.

Die Entscheidung über den Ausweis von Wertgewinnen und ihre Periodenzuordnung wird durch die gesellschafts- und handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften vorgeprägt. Der Gesetzgeber ist im Steuerrecht aber ebenso frei darin, durch steuerliche Investitionsförderungsabschreibungen, die Bildung von stillen Reserven zu fördern, wie er grundsätzlich, in den verfassungsrechtlichen Schranken, frei darin ist, Grundentscheidungen über den Zeitpunkt der Besteuerung von Wertzuwächsen im Betriebsvermögen zu treffen.

Unabhängig von den verfassungsrechtlichen Schranken muss er dabei insbesondere im Regelungskontext von Umwandlungen und Umstrukturierungen eine schwierige Abwägung treffen. Stille Reserven können außerordentlich hohe Volumina annehmen. Und Steuerpflichtige haben ein rationales Interesse daran, deren Besteuerung so lange wie möglich aufzuschieben und es bestehen Anreize, Markttransaktionen in Umwandlungsvorgänge zu verpacken, wenn

letztere steuerlich günstiger sind. Würde der Gesetzgeber nur deshalb aber für jede Umwandlung und jede Umstrukturierung die Aufdeckung der stillen Reserven anordnen, würden viele Umwandlung und Umstrukturierungen unterbleiben, auch solche die für eine volkswirtschaftlich optimale Ressourcenverteilung günstig wären. Die Feststellung der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", dass steuerinduzierte Hindernisse für Umstrukturierungen die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmungen beeinträchtigt²⁶, verdient Zustimmung.

Umgekehrt führen großzügige Regelungen, die einen Aufschub der Realisation von stillen Reserven ermöglichen zunächst dazu, dass die mit ihnen verbunden stille Besteuerungslast stetig größer wird. Weiter können Umwandlungsvorgänge auch dazu genutzt werden, um einfache Markttransaktionen mit steuerlich günstigeren Effekten zu substituieren. Und schließlich schaffen die Vielfalt und die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede im deutschen und internationalen Steuerrecht auch Anreize dazu, steuerneutrale Umstrukturieren und Unternehmensumwandlungen zu nutzen, um die Besteuerung von stillen Reserven nicht nur aufzuschieben, sondern dauerhaft ganz zu vermeiden. Letzteres führt zu Belastungsunterschieden, die im unterschiedlichen Steuergestaltungspotential verschiedener Unternehmen ebenso zu einer Wettbewerbsverzerrung führen und sich daher ebenfalls volkswirtschaftlich ungünstig auswirken können. Und schließlich wachsen mit der Komplexität des Systems auch die Steuerrisiken für die Steuerpflichtigen und das System der Verteilung der Steuerlasten sowie die Kosten für Beratung und Administration. Vor diesem Hintergrund verdient auch die Zielsetzung der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer" einer "Vereinfachung durch Systemorientierung"²⁷ im Umwandlungssteuerrecht Unterstützung. Die Bundesregierung strebt im JStG 2024 aber keinen grundlegenden Systemwechsel und auch keine Systemkonsolidierung an. Wollte man den Vorschlägen der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer" im Umwandlungssteuerrecht folgen, wären auch zunächst deren Grundannahmen zu diskutieren. Deshalb sind die einzelnen Vorschläge der Bundesregierung im JStG 2024 hier im System des geltenden Rechts zu bewerten.

II. Grund- und Folgeentscheidungen im geltenden Recht

Eine Grundentscheidung des deutschen Ertragsteuerrechts bildet das Realisationsprinzip. Wertsteigerungen im Betriebs- und Privatvermögen können zwar als Reinvermögenszuwachs und auch als Zuwachs an Leistungsfähigkeit verstanden werden. Im geltenden deutschen Ertragsteuerrecht werden sie aber grundsätzlich erst dann erfasst, wenn sie sich am Markt realisiert und damit im Wert intersubjektiv bestätigt haben.

Dieses Grundprinzip findet Entsprechung und Rechtfertigung in den vom Vorsichtsprinzip geprägten kontinentaleuropäischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, für das das

²⁶ BMF (Hrsg.), Abschlussbericht der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 84.

²⁷ BMF (Hrsg.), Abschlussbericht der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 84.

Realisationsprinzip ebenfalls eine tragende Grundlage bildet. Es lässt sich im Ertragsteuerrecht zudem mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verknüpfen. Und es trägt praktischen Erfordernissen Rechnung, indem es die Bewertungsunsicherheiten vermeidet, die mit einer Besteuerung unrealisierter Gewinne verbunden wären. Schließlich vermeidet es auch eine Steuerbelastung von Gewinnen ohne Liquiditätszuwachs (Dry Income), die nur auf vollkommenen Kapitalmärkten zu rechtfertigen wäre.

Aus dem Realisationsprinzip als gut begründbarem Fundamentalprinzip entsteht eine Folgeherausforderung für die Konstruktion eines widerspruchsfreien Systems des Ertragsteuerrechts. Unrealisierte Wertsteigerungen erhöhen stille Reserven und sie erhöhen für den Steuerpflichtigen aufgeschobene Steuerbelastungen. Deren Bedeutung für die Unternehmenspraxis lässt sich kaum überschätzen. Aufgeschobene Steuerbelastungen bilden ein erhebliches Steuerrisiko für die Steuerpflichtigen und auch für das System der steuerlichen Lastenverteilung. Beides verleiht den Realisationstatbeständen im Einkommens-, Gewerbe- und Körperschaftsteuerrecht und im Umwandlungssteuerrecht in der Praxis besonders großes Gewicht.

Im Ausgangspunkt lässt sich die Ausgestaltung von Realisationstatbeständen mit dem Subjektsteuerprinzip und den Grundsätzen der Gewinnermittlung verknüpfen. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Entgelt von einem Rechtsträger auf einen anderen bildet ausgehend vom Subjektsteuerprinzip einen Realisationsvorgang und zwar auch dann, wenn das Entgelt nicht in Geld, sondern in anderen Wirtschaftsgütern und auch wenn es in neu ausgegebenen Gesellschaftsanteilen besteht. Und das gilt auch im Rahmen von Umstrukturierungen²⁸.

Ein folgerichtig ausgestaltetes Ertragsteuerrecht muss, soweit es seinen Einkommensbegriff auf den Leistungsfähigkeitsindikator des Vermögenszuwachses ausrichtet, Regelungen enthalten, die die Besteuerung von Wertzuwächsen in irgendeinem Zeitpunkt gewährleisten. Wo das Ertragsteuerrecht zwischen der Besteuerung von Wertzuwächsen im Privat- und im Betriebsvermögen und zwischen verschiedenen Betriebsvermögen differenziert und sie im Privatvermögen ausschließt, muss es den Übergang vom Betriebs- in das Privatvermögen, die Entstrickung, so regeln, dass diese unter Durchbrechung des Realisationsprinzips die Besteuerung der unrealisierten Wertgewinne im Rahmen eines Ersatzrealisationstatbestands auslöst oder gewährleisten, dass eine Besteuerung dieser Wertzuwächse in einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Zu besonderen Problemen führt die Rechtsformabhängigkeit des deutschen Ertragsteuerrechts bei der folgerichtigen Umsetzung des Subjektsteuerprinzips bei Unternehmensumstrukturierungen und Umwandlungen bereits vor der Berücksichtigung begünstigender Sonderregeln. Zwar sind Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften zivilrechtlich

²⁸ BVerfG v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, FR 2024, 171 (174); Desens, DStJG 43 (2020), 73 (104 ff.); BMF (Hrsg.), Abschlussbericht der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 84.

rechtsfähig. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gesellschaftsrechte lässt sich daher aus der Perspektive des Zivilrechts in beiden Fällen vertretbar als entgeltlicher Vorgang ansehen. Aber nur für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter lässt sich diese Betrachtung ohne weiteres auf das Steuerrecht übertragen. Sie bilden im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern, unabhängig von deren Beteiligung, ein selbständiges Steuersubjekt. Bei Personengesellschaften ist hingegen den Besonderheiten der (eingeschränkten) steuerlichen Transparenz Rechnung zu tragen.

Diese unterschiedliche Ausgangslage könnte sich durch einheitliche Voraussetzungen für begünstigte Umstrukturierungen, wie sie die Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer" in der Fortführung des personellen und sachlichen Engagements und der Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats entwickelt hat²⁹, überschreiben lassen. Die von Expertenkommission entwickelten einheitlichen Voraussetzungen bilden aber noch nicht die einheitliche Wertungsgrundlage des geltenden Ertragsteuerrechts.

III. Rückwirkende Erstreckung der Buchwertverknüpfung bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften (Art. 3 Nr. 4 und Nr. 23 Buchst. c RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 8)

1. Regelungsvorschlag und Kritik

Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-RegE soll das Regel-/Ausnahmesystem der §§ 4 Abs. 1 Satz 2 und § 6 Abs. 5 EStG nach der Entscheidung des BVerfG v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13 verfassungskonform iVm. § 52 Abs. 12 Satz 12 - 15 EStG-RegE rückwirkend fortentwickeln.

Von den Wirtschaftsverbänden ist dabei wie im Schrifttum in Frage gestellt worden, ob die von der Bundesregierung vorgeschlagene Änderung weitreichend genug ist, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen Rechnung zu tragen³⁰. Der Bundesrat hat umgekehrt eine Präzisierung und Verengung des Tatbestands angeregt. Eine Bewertung des Änderungsvorschlags muss vom System des § 6 Abs. 5 EStG ausgehen.

2. Einbettung in das System des § 6 Abs. 5 EStG

Im Zusammenspiel der §§ 4 Abs. 1 Satz 2 und 6 Abs. 5 Satz 1 EStG stellt sich zuerst die Frage, ob bereits die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen dem Grunde nach einen (Ersatz-)Realisationsvorgang bildet und erst durch die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG eine Besteuerung der

²⁹ Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 85.

³⁰ DIHK/BDI ua., Stellungnahme vom 2. Oktober 2024 zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 – Besonderer Teil, S. 4 f.

stillen Reserven vermieden wird und damit unter dem Vorbehalt steht, dass deren spätere Besteuerung gewährleistet bleibt. Sie ist mit der Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG verbunden. Verbindet man die Vorschrift mit einem engen Betriebsbegriff und der Vorstellung, dass ein Steuerpflichtiger verschiedene Betriebsvermögen haben kann, müsste jede Entnahme aus einem betriebspezifischen Betriebsvermögen zur Realisation der stillen Reserven führen. Nur wenn man das so sieht, hat § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG eine eigenständige Bedeutung und verhindert in der Rechtsfolge die Aufdeckung der stillen Reserven³¹.

Aus der überzeugenden Grundentscheidung des Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG, die Überführung von Wirtschaftsgütern vom einen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nicht als Realisation anzusehen, ergeben sich verfassungsrechtliche Bindungen aus dem Gleichheitssatz und dem daraus abzuleitenden Folgerichtigkeitsgebot, denen der Gesetzgeber zunächst in § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG nachgekommen ist. Diese Vorschrift regelt, dass auch die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften noch nicht zur Besteuerung der Wertgewinne führt.

Komplexer sind die in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 - 3 EStG getroffenen Regelungen. Die Vorschrift regelt die Buchwertverknüpfung und unterbindet damit die Realisation der stillen Reserven, wenn Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen zwischen einem Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, sowie zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen werden³². Diese Regelungen lassen sich nur zum Teil als folgerichtige Umsetzung des Transparenzprinzips verstehen. Sie stehen mit dem Subjektsteuerprinzip in einem Spannungsverhältnis, soweit sie die steuerneutrale Übertragung zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft ermöglichen, ohne eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven anzuordnen oder die Buchwertverknüpfung nur entsprechend der Beteiligungsquoten zuzulassen³³.

Die mit dem UnStFG 2001 eingefügte Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ermöglicht – ohne eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven anzuordnen – bereits im geltenden Recht die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven. Sie wird nur durch die Missbrauchsvorschriften, insbesondere die Sperrfristregelungen der § 6 Abs. 5 Satz 4 - 6 EStG begrenzt. Dementsprechend musste das BVerfG, wie bereits die Gutachter in der öffentlichen Anhörung zum UnStFG 2001, zu dem Ergebnis kommen, dass, wie zudem auch im Gesetzgebungsverfahren zum UnStFG 2001 erwogen, die Regelung auch auf Buchwertübertragungen

³¹ Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 6 EStG Rn. 1500.

³² Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 326. Lfg. 6/2024, § 6 EStG Rn. 1501.

³³ Vgl. Niehus/Wilke in HHR § 6 Rn. 1502.

zwischen Schwesterpersonengesellschaften auszudehnen ist³⁴. Entschieden hat dies das BVerfG in der Entscheidung vom 28.11.2023 - BvL 8/13 indessen nur für beteiligungsidentische Personengesellschaften.

Der Gesetzgeber hat vor dem Hintergrund der Entscheidung des BVerfG zwei Optionen. Er kann wie von der Bundesregierung vorgeschlagen, den Anwendungsbereich der Vorschrift ausdehnen und auch interpersonelle Buchwertübertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften ermöglichen. Dann steht er vor der Frage, ob es, wie vorgesehen, ausreicht, die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu ermöglichen oder, wie von den Wirtschaftsverbänden vertreten, notwendig ist, den Anwendungsbereich über den Vorschlag der Bundesregierung hinaus auf beteiligungsverschiedene oder, noch weitergehend, auf personenverschiedene Personengesellschaften auszudehnen.

Mit einer weiteren Ausdehnung der Buchwertverknüpfung auf beteiligungsverschiedene Personengesellschaften wäre jedoch ohne flankierende Regelungen zur personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven eine noch tiefere Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips verbunden.

Dem umgekehrt mit einer engen Umsetzung verbundenen Risiko einer nicht zu rechtfertigenden fortgesetzten Ungleichbehandlung nunmehr zwischen beteiligungsidentischen und beteiligungsverschiedenen Personengesellschaften könnte der Gesetzgeber deshalb nur entweder mit Überlegungen zu einem Systemwechsel bei § 6 Abs. 5 EStG oder mit im Schrifttum bereits vorgeschlagenen Regelungen für eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven anzuordnen begegnen. Die in der Stellungnahme der Wirtschaftsverbände zitierte Empfehlung der Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer" enthält deshalb auch den Vorbehalt, dass die stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen den Mitunternehmern korrekt zugeordnet werden³⁵ und sie ist im Lichte der von Expertenkommission vorausgesetzten Wertungsentscheidungen und mit ihrer Einbettung in einen weitergehenden Systemwechsel einzuordnen, der einen Übergang von einer rechtsträgerorientierten Betrachtung hin zu einer am Business Purpose orientierten Betrachtung vorsieht³⁶.

Ein mit geringeren verfassungsrechtlichen Risiken verbundener Zustand könnte sich schließlich auch durch einen Systemwechsel hin zu einem vollständigen Ausschluss der steuerneutralen interpersonellen Übertragung von Wirtschaftsgütern herstellen lassen. Die kurzfristigen konjunkturellen Wirkungen einer stärkeren Belastung von nicht mit einer äußeren Marktrealisation verknüpften Wertzuwächsen müsste der Gesetzgeber dabei aber bedenken. Sie würden zwar mit dem Vorteil eines Abbaus des Übergewichts perpetuierter stiller Reserven und Steuerrisiken für Steuerpflichtige und Fiskus korrelieren, aber eben auch notwendige Umstrukturierungen behindern.

³⁴ Zur Entstehungsgeschichte ausführlich: BVerfG v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, FR 2024, 171 (173).

³⁵ Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 94 f.

³⁶ Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 84, 95.

3. Empfehlung

Im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2024 empfiehlt es sich zur kurzfristigen Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 28.11.2023 - BvL 8/13 den Anwendungsbereich der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wie von der Bundesregierung vorgeschlagen auf beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften auszudehnen. Die Konkretisierungsanregungen des Bundesrates verdienen dabei Unterstützung, weil sie zu mehr Rechtssicherheit führen. Von einer Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf beteiligungsverschiedene Schwesterpersonengesellschaften kann der Gesetzgeber im Rahmen einer kurzfristigen Umsetzung absehen und sich zur Rechtfertigung auf das Subjektsteuerprinzip und die Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen berufen, solange das geltende Recht keine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven gewährleistet. Der Gesetzgeber sollte die Vorschrift mittelfristig dahingehend weiterentwickeln oder einen Systemwechsel in Erwägung ziehen, mit dem Grund- und Folgeentscheidungen in der Vorschrift besser aufeinander abgestimmt werden.

Die von der Bundesregierung in § 52 Abs. 12 Satz 12 - 15 EStG-RegE vorgeschlagene Rückwirkung ist durch die Entscheidung des BVerfG vorgezeichnet. Es hat angeordnet, dass der Gesetzgeber eine Neuregelung zu treffen hat, "mit der Maßgabe, dass die Vorschrift mit Wirkung für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 auch gilt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaft übertragen wird". Diese Rückwirkung sollte mit der Präzisierung des Bundesrates umgesetzt werden.

IV. Rückwirkende Erweiterung der sog. "Körperschaftsteuerklausel" in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch einen neuen § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG-BR und § 16 Abs. 3 Satz 4a EStG-BR (BR-Drucks. 369/24, Ziff. 8)

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Gesetzesergänzungen adressieren Steuergestaltungen im Bereich der in § 16 Abs. 3 Satz 2 - 4 EStG geregelten Grundsätze der Realteilung. Mit einer Entscheidung des BFH v. 15.7.2021 - IV R 36/18 lässt sich die Auffassung vertreten, dass der Anwendungsbereich des Instituts der Realteilung weiter sein könnte als dies, nach Auffassung des Bundesrates, im Sinne des Gesetzgebers war und die Verwaltungspraxis prägte.

Das Institut der (echten) Realteilung soll es ermöglichen, eine Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern aufzugeben und bezogen auf die Mitunternehmer, die einen Betrieb fortführen, die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden ("Buchwertprivileg"). Mitunternehmer können auch Kapitalgesellschaften sein. Bei diesen unterliegen aber Veräußerungsgewinne aus Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften, bis auf 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben, nicht der Besteuerung. Daher schließt im geltenden Recht die Vorschrift des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG das

Buchwertprivileg der Realteilung bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf Kapitalgesellschaften aus (sog. "Körperschaftsteuerklausel").

Der BFH hat in seiner in einem anderen Regelungszusammenhang ergangenen Entscheidung zur Parallelvorschrift in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG entschieden, dass dieser Ausschluss nur greift, wenn das einzelne Wirtschaftsgut nicht bereits zuvor im Körperschaftsteuersystem verhaftet war.

Die Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensbesteuerung" hat sich dafür ausgesprochen, die Körperschaftsteuerklauseln bei den §§ 6 Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG ganz zu streichen³⁷, setzt in ihrem Vorschlag aber zum einen den Übergang vom Subjektsteuerprinzip zum Business Purpose-Gedanken voraus und sieht in ihren Vorschlägen zum anderen auch die individuelle Zuordnung von stillen Reserven durch Ergänzungsbilanzen und eine Neustrukturierung der Sperrfristregelungen vor.

Der Bundesrat schlägt vor, die Wirkungen der Entscheidung des BFH v. 15.7.2021 mit Rückwirkung für alle "offenen" Fälle zu begrenzen und den Status vor der Entscheidung wieder herzustellen. "Offene" Fälle bedeutet dabei nicht nur die Rückwirkung für die Sachverhalte, für die noch kein Steuerbescheid ergangen ist, sondern auch für diejenigen, für die noch keine bestandskräftige Steuerfestsetzung erfolgt ist.

Die Frage, ob eine solche Rückwirkung verfassungsrechtlich zulässig ist, ist im Lichte der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, insbesondere im Lichte der Entscheidungen des BVerfG v. 25.3.2021 - 2 BvL 1/11 und v. 12.7.2023 - 2 BvR 482/14 zu beantworten. In diesen Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht, den Schutz des Vertrauens der Steuerpflichtigen in die geltende Rechtslage gestärkt und dabei auch festgestellt, dass das geltende Recht in seiner Interpretation durch die Rechtsprechung Vertrauen genießt. Der Steuerpflichtige kann also grundsätzlich darauf vertrauen, dass die durch die Rechtsprechung vorgenommene Auslegung der Gesetze Bestand hat. Wollte der Gesetzgeber rückwirkend eine Änderung der Rechtslage herbeiführen, müsste sein Änderungsinteresse das Interesse des Steuerpflichtigen am Schutz des Vertrauens in die geltende Rechtslage überwiegen. Mit einer Änderung der Rechtslage braucht der Steuerpflichtige grundsätzlich erst zu rechnen, wenn ein initiativberechtigtes Organ einen Gesetzgebungsantrag in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht hat³⁸. Der Beschluss des Bundesrates über seine Stellungnahme zum JStG 2024, mit dem er seinen Vorschlag eingebracht hat, datiert vom 27.9.2024.

Das Bundesverfassungsgericht hat in den Entscheidungen vom 25.3.2021 - 2 BvL 1/11 und v. 12.7.2023 - 2 BvR 482/14 allerdings ebenfalls festgehalten, dass nicht jede letztinstanzliche Entscheidung der Rechtsprechung gleichermaßen Vertrauensschutz begründet. Vielmehr kommt es darauf an, wie stark die einzelne Entscheidung das Vertrauen in eine erstarkte Auslegung des geltenden Rechts prägt. War die Rechtsprechung uneinheitlich und bildet die

³⁷ Expertenkommission "Vereinfachte Unternehmensteuer", S. 95.

³⁸ BVerfG v. 25.3.2021 - 2 BvL 1/11, juris Rz. 66.

einzelne Entscheidung nur eine punktuelle Aussage in wechselnder Rechtsprechung, begründet sie nur ein schwaches Vertrauen, das hinter ein berechtigtes Änderungsinteresse des Gesetzgebers zurücktreten kann³⁹.

Für die hier entscheidende Gewichtung der Entscheidung des BFH v. 15.7.2021 - IV R 36/18 muss bezogen auf die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen zunächst festgestellt werden, dass die Entscheidung des BFH v. 15.7.2021 nicht zu § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG, sondern zur Parallelvorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ergangen ist. Die Entscheidung handelte auch nicht im Schwerpunkt von der Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG. Sie ist aber unmittelbar nach ihrer Veröffentlichung seit Ende 2021 im Schrifttum vielfach als "neuer Weg" zur Übertragung stiller Reserven zwischen Kapitalgesellschaften diskutiert worden⁴⁰. Allerdings begründen auch Meinungsbeiträge im Schrifttum ebenso wenig wie die Verwaltungspraxis Vertrauen in die geltende Rechtslage⁴¹.

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Rückwirkung, wie von Bundesrat vorgeschlagen auch unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht als offensichtlich verfassungswidrig. Es genügt jedoch nicht, diese Rückwirkung unbegründet anzuordnen. Der Gesetzgeber sollte begründen, warum das Vertrauen der Steuerpflichtigen in das Bestehen eines neuen Gestaltungsweges im Kontext der Realteilung durch die Entscheidung des BFH v. 15.7.2021 - IV R 36/18 nicht begründet worden ist und er sollte die Rückwirkung mit verfassungsrechtlichen Gleichheitserwägung in der Ausgestaltung der § 6 Abs. 5 Satz 6 und 7 EStG-BR sowie § 16 Abs. 3 Satz 4 und 4a EStG-BR stärker rechtfertigen. Fiskalische Argumente und ein allgemeines Argument der Missbrauchsabwehr hätten nur schwaches Gewicht⁴².

V. Gesetzliche Regelungen zur Abgabe der Schlussbilanz und zur Einbeziehung sonstiger Anteile im Privatvermögen in die Verstrickungsregel des § 5 Abs. 2 UmwStG (Art. 9 Nr. 1 - 3 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 44)

Mit der vorgeschlagenen Einfügung des §§ 3 Abs. 2a UmwStG-RegE und der Ergänzung des Verweises in § 11 Abs. 3 UmwStG-RegE wird bestehende Verwaltungspraxis zur Form und Frist der Abgabe der Schlussbilanz gesetzlich geregelt. Das stärkt die Rechtssicherheit, dient der Verfahrensbeschleunigung und sichert die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens

³⁹ BVerfG v. 12.7.2023 - 2 BvR 482/14, juris Rz. 45 ff.

⁴⁰ Broemel/Kölle, "BFH eröffnet neue Wege zur Übertragung stiller Reserven zwischen Kapitalgesellschaften", FGS Blog v. 17.12.2021, <https://www.fgs.de/news-and-insights/blog/detail/bfh-eroeffnet-neue-wege-zur-uebertragung-stiller-reserven-zwischen-kapitalgesellschaften> (zuletzt abgerufen am 6.10.2024).

⁴¹ BVerfG v. 25.3.2021 - 2 BvL 1/11, juris Rz. 83.

⁴² BVerfG v. 25.3.2021 - 2 BvL 1/11, juris Rz. 85 ff.

ab. Der Vorschlag ist daher unter Berücksichtigung der berechtigten Anmerkung des Bundesrates zur Fristanknüpfung zu unterstützen.

Die nach dem Vorschlag der Bundesregierung im Tatbestand zu erweiternde Vorschrift des § 5 Abs. 2 UmwStG regelt, dass Anteile am übertragenden Rechtsträger im Privatvermögen i.S. einer fingierten Einlage zu ihren Anschaffungskosten in die Berechnung des Übernahmeertrags nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG einzubeziehen sind. Das ist notwendig, weil sich Anteile im Privatvermögen einer Beteiligungswertkorrektur nach § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 UmwStG entziehen. Die Vorschrift erfasst aber bisher nur i.Sd. § 17 EStG wesentliche Beteiligungen im Privatvermögen. Mit der zutreffenden Begründung der Bundesregierung, dass seit der UntStRef 2008 alle Anteile im Privatvermögen steuerverstrickt sind, ist die vorgeschlagene Ergänzung folgerichtig.

VI. Umkehr des Regel-/Ausnahmeverhältnisses und des Antragserfordernisses in § 13 Abs. 2 UmwStG (Art. 9 Nr. 3 und 4 RegE-JStG 2024; BR-Drucks. 369/24, Ziff. 45)

Die Bundesregierung schlägt eine Neufassung der Vorschrift des § 13 Abs. 2 UmwStG vor. Diese Vorschrift gewährt, entsprechend der Regelungen in den §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 und 20 Abs. 2 UmwStG, ein antragsgebundenes Wahlrecht, nach dem im Zuge einer in ihren Anwendungsbereich fallenden Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft beim Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft für dessen Anteile der Buchwert oder der gemeine Wert angesetzt werden kann. Für die an deren Stelle tretenden Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gilt dann für Anteile im Betriebsvermögen der entsprechende Wert. Damit trifft der Anteilseigner die Entscheidung, ob und wie weit er im Rahmen der Umwandlung stille Reserven aufdecken möchte.

Im geltenden Recht regelt § 13 Abs. 1 UmwStG als Ausgangsgrundsatz, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert gelten. Bisher muss ein Anteilseigner, wenn er die Aufdeckung der stillen Reserven vermeiden will, einen formfreien, bedingungsfeindlichen und unwiderruflichen Antrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG stellen. Das geltende Recht sieht für diesen Antrag keine Frist vor.

Nach dem Vorschlag der Bundesregierung soll durch den in § 13 Abs. 3 UmwStG-RegE reformulierten Verweis auf § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG eine Frist eingeführt, das Regel-/Ausnahmeverhältnis für das Antragserfordernis in § 13 Abs. 2 UmwStG-RegE aber zugleich umgekehrt werden.

Die Einführung eines Fristerfordernis ist positiv zu bewerten. Es führt zu größerer Rechtssicherheit. Dabei ist allerdings der Hinweis des Bundesrates berechtigt, dass im Regelungskontext des § 13 UmwStG, bei dem es um die Anteile des Anteilsinhabers geht, der Verweis auf § 21 Abs. 3 Satz 4 UmwStG systematisch besser passt.

Abzulehnen ist mit dem Bundesrat auch die punktuelle Umkehr des Regel-/Ausnahmeverhältnisses nur in § 13 Abs. 2 UmwStG. Das geltende Umwandlungssteuergesetz beruht auf

der gesetzgeberischen Wertung, dass mit den dort geregelten Umwandlungsvorgängen grundsätzlich ein Rechtsträgerwechsel verbunden ist. Es regelt daher in den §§ 3 Abs. 1, 11 Abs. 1, 20 Abs. 1 und 21 Abs. 1 UmwStG wie in § 13 Abs. 1 UmwStG den Grundsatz, dass die dort geregelten Umwandlungsvorgänge grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven führen. Die Vorschriften der §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2, 13 Abs. 2, 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG gewähren unter weiteren Voraussetzungen ein Wahlrecht, hiervon abzuweichen.

In diesem Regel-/Ausnahmesystem spiegelt sich die gesetzgeberische Wertung über die Bedeutung des Subjektsteuerprinzips im Umwandlungssteuerrecht. Sie ist für die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung auslegungsleitend. Ein punktueller Eingriff in dieses System kann die bestehenden Auslegungsleitlinien im Umwandlungssteuerrecht schwächen und kann zu Rechtsunsicherheiten führen. Das von der Bundesregierung für die vorgeschlagene Änderung angeführte Argument der Bürokratieentlastung erscheint vor diesem Hintergrund von geringem Gewicht. Umwandlungen werden sorgfältig unter Berücksichtigung aller gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Implikationen vorbereitet und gestaltet. Das Antragserfordernis erscheint unter dem Gesichtspunkt der mit Umstrukturierungen anderweitig verbundenen Planungs- und Bürokratielasten als vernachlässigbar.

VII. Rückwirkende Erweiterung der Gewerbesteuerliche Erfassung eines Veräußerungs-/Aufgabegewinns in § 18 Abs. 3 S. 3 - 4 UmwStG (Art. 9 Nr. 5 und 8 RegE-JStG 2024)

Mit der vorgeschlagenen Änderung der § 18 Abs. 3 Satz 3 und 4 UmwStG sollen auch Anteile an Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft, die mittelbar veräußert werden, in die gewerbesteuerliche Erfassung des Veräußerungs-/Aufgabegewinns erfasst werden. Diese Regelung soll nach § 27 Abs. 22 UmwStG-RegE rückwirkend erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs liegt.

Im Wertungssystem der Vorschrift erscheint die vorgeschlagene Fortentwicklung des § 18 Abs. 3 UmwStG folgerichtig. Mit der von den Wirtschaftsverbänden angesprochenen bisher anders geübten Verwaltungspraxis gewinnt allerdings der Vertrauensschutz an Gewicht. Es ist nach der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zweifelhaft, ob das Vertrauen in die geltende Rechtslage bereits durch die Veröffentlichung des Referentenentwurfs zerstört sein kann. Das BVerfG hatte in der Entscheidung v. 25.3.2021 - 2 BvL 1/11 in Rz. 66 die Zuleitung an Bundesrat oder Bundesrat als maßgeblichen vertrauenszerstörenden Zeitpunkt hervorgehoben, allerdings auch betont, dass bestehende Verwaltungspraxis grundsätzlich weniger Gewicht genießt als die Rechtsprechung. Misst man einer langjährigen Verwaltungspraxis allerdings vertrauensbegründende Wirkung zu, wäre für die Regelung der Rückwirkung in § 27 Abs. 22 UmwStG-RegE nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs, nicht auf den des Referentenentwurfs abzustellen.

VIII. Rückwirkende Rechtsprechungskorrektur bei Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum in § 20 Abs. 2 S. 5 (Art. 9 Nr. 5 und 8 RegE-JStG 2024)

Im Wertungssystem der Vorschrift erscheint die vorgeschlagene Fortentwicklung des § 20 Abs. 2 UmwStG folgerichtig. Zweifelhaft ist aber auch hier wieder die in § 27 Abs. 23 UmwStG-RegE vorgeschlagene Rückwirkung für Einbringungen, für die die maßgebliche Disposition nach dem 31.12.2023 getroffen worden ist. Die Regelung soll eine Rechtsprechung des BFH v. 7.3.2018 - I R 12/16 überschreiben und die vorangehende Verwaltungspraxis wieder herstellen. Nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG erscheint eine Rückwirkung, die Dispositionen vor Veröffentlichung des Regierungsentwurfs die Vertrauensgrundlage entzieht, verfassungsrechtlich besonders rechtfertigungsbedürftig.

IX. Einschränkung des Besteuerungsaufschubs für den Einbringungsgewinn II (Art. 9 Nr. 7 RegE-JStG 2024)

Die Vorschrift des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG regelt im geltenden Recht:

"Soweit im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1) oder eines Anteilstausches (§ 21 Abs. 1) unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei gewesen wäre, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (Einbringungsgewinn II)"

Diese Sperrfristregelung bildet einen Kompromiss. Wirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen sollen ermöglicht, Gestaltungen in mehreren Schritten, mit denen eine Besteuerung der stillen Reserven bei Übertragungsvorgängen außerhalb der engen Begünstigungsziele des Umwandlungssteuerrechts ermöglicht werden sollen, aber nicht befördert werden.

Die Vorschrift des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG regelt als Teil des gesetzgeberischen Kompromisses im geltenden Recht eine Einschränkung des Anwendungsbereichs dieser Sperrfristregelung, während § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG ihre Rechtsfolgen einschränkt. Nach § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG soll die Sperrfristregelung nicht gelten, "soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile veräußert hat". Dies erscheint folgerichtig, soweit dabei die stillen Reserven durch den Einbringenden nach den gleichen Regelungen realisiert werden, wie bei einer Veräußerung der ursprünglich eingebrachten Beteiligung⁴³. Im Schrifttum ist aber umstritten, ob die Rückausnahme nur dann gelten soll, wenn bei dieser Veräußerung die stillen Reserven

⁴³ Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 172. EL Juli 2024, § 22 UmwStG Rn. 83.

beim Einbringenden aufgedeckt werden⁴⁴. Aus dem Wortlaut ergibt sich dies nicht. Versteht man die Vorschrift eng im Sinne des Wortlauts, kann sich aus der Rückausnahme aber nicht nur ein Besteuerungsaufschub ergeben. Sie würde auch missbräuchliche Gestaltungen dann nicht wirksam ausschließen.

Die vorgeschlagene Einschränkung lässt sich daher in das Wertungssystem des § 22 Abs. 2 UmwStG gut einfügen.

Die Bundesregierung hat in § 27 UmwStG keine Regelung zum Anwendungszeitraum vorgeschlagen. Gefestigte Rechtsprechung zur Auslegung des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG besteht nicht. Der Meinungsstand im Schrifttum war uneinheitlich. Der Gesetzgeber sollte gleichwohl reflektieren, ob und welche Rückwirkung er für verhältnismäßig hält.

E. Anpassung der Meldestandards zu Dividendenerträgen nach Maßgabe des AbzStEnt-ModG an die Vorgaben der FASTER-Richtlinie (Umdruck Nr. 1)

I. Einordnung der Formulierungshilfe

Die in der Formulierungshilfe des BMF unter Umdruck Nr. 1 vorgeschlagenen Änderungen betreffen im Kern die Vorschrift des § 45b EStG und dort die Abs. 2 - 7.

Bei Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs 1 Nr. 1 EStG aus Aktien und Genussscheinen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1a und 2 Satz 4 EStG (praktisch am bedeutsamsten hier die Dividendenerträge aus sammelverwahrten Aktien börsennotierter Kapitalgesellschaften) muss die auszahlende Stelle nach § 45 Abs. 2 EStG eine Steuerbescheinigung ausstellen, die im geltenden Recht, neben den in § 45b Abs. 2 EStG genannten, zusätzlich die in § 45b Abs. 2 - 7 EStG aufgezählten Angaben enthalten muss.

Der Katalog der Angaben ist, wie die Vorschrift des § 45b EStG mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz v. 2.6.2021⁴⁵ neu gefasst und bezogen auf die davor bestehenden Angabepflichten erheblich erweitert worden. Der Gesetzgeber hat mit diesen Angabepflichten insbesondere auf die Beschlussempfehlung und den Bericht des 4. Untersuchungsausschusses der 18. Wahlperiode ("Cum-/Ex-Untersuchungsausschuss") vom 20.6.2017⁴⁶ und spätere Erkenntnisse über Cum/Ex-, Cum/Cum- und Cum-/Fake-Gestaltungen reagiert. Eine der Erkenntnisse über diese Gestaltungen bestand darin, dass in den Prozessabläufen zwischen den am Kapitalertragsteuerabzugsverfahren beteiligten und indienstgenommenen

⁴⁴ Zum Meinungsstand Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 172. EL Juli 2024, § 22 UmwStG Rn. 83.

⁴⁵ Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) v. 2.6.2021, BGBl. I 2021, 1259.

⁴⁶ BT-Drucks. 18/12700.

Finanzinstituten und Abwicklungsdienstleistern sowie den Finanzbehörden, erforderliche Informationen nicht erhoben oder weitergegeben wurden.

Die Ausweitung der Meldepflichten und die damit verbundene Bewertung der Verhältnismäßigkeit der Einschränkungen von Grundrechten war Gegenstand einer intensiven Diskussion im Schrifttum und im Gesetzgebungsverfahren⁴⁷.

Der im parlamentarische Gesetzgebungsverfahren errungene Kompromiss (Beschlussempfehlung und Bericht: BT-Drucks. 19/28925) sah unter anderem eine Haftung des Ausstellers der Bescheinigung und implizit Sorgfaltspflichten bei der Erhebung der für die Angaben erforderlichen Informationen bei Dritten vor.

Für das Inkrafttreten der Neuregelungen mit den zusätzlichen Informations- und Meldepflichten hatte die Bundesregierung ursprünglich in § 52 Abs. 44c AbzStEntlModG-RegE vorgeschlagen, dass diese für alle nach dem 31.12.2023 zufließenden Dividenden gelten sollten⁴⁸. Teil des Kompromisses im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren war der Aufschub des Inkrafttretens um ein Jahr⁴⁹. Die in Reaktion auf den Cum-/Ex-Skandal beschlossenen Meldepflichten sind daher bis heute nicht in Kraft getreten.

Das späte Inkrafttreten der erweiterten Meldepflichten ist stattdessen durch zwei andere Entwicklungen überholt worden. Zum einen haben die Bemühungen, auf einer im Verhältnis zu den vorgesehenen Meldepflichten unverändert schwachen Informationsgrundlage, eine intensivere Prüfung von Kapitalertragsteuerrückerstattungen beim BZSt durchzuführen, dort zu rechtsstaatlich bedenklichen, überlangen Bearbeitungszeiten geführt⁵⁰. Die gesetzliche Regelung in § 50c Abs. 2 Satz 6 EStG sieht eine dreimonatige Entscheidungsfrist vor. Die tatsächliche Durchlaufzeit soll im Erstattungsverfahren bei 615 Tagen liegen⁵¹. Die langen Bearbeitungsdauern dürften vielfältige Ursachen haben. Aber es stellt sich im Kontext dieses Gesetzgebungsverfahrens die Frage, ob eine der Ursachen auch sein könnte, dass die Behebung der von der Bundesregierung und dem Gesetzgeber erkannten Informationsmängel in den Wertpapierabwicklungssystemen und im System des Kapitalertragsteuerabzugs auch sieben Jahre nach Übergabe des Abschlussberichts des Cum-/Ex-Untersuchungsausschusses nicht behoben sind. Und es stellt sich die Frage, ob die Situation sich verbessern kann, wenn die zur Verbesserung der Situation vom Gesetzgeber bereits beschlossenen Meldepflichten weiter aufgeschoben werden.

⁴⁷ Drüen, FR 2021, 605; ders., FR 2021, 671; Florstedt, BB 2021, 1757; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses v. 22.4.2021, BT-Drucks. 19/28925; Stellungnahmen in der Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses v. 14.4.2021.

⁴⁸ BT-Drucks. 19/27632, S. 16.

⁴⁹ BT-Drucks. 19/28925, S. 32.

⁵⁰ Mit amtshaftungsrechtlichen Überlegungen: Beinert, ISR 2024, 225.

⁵¹ BT-Drucks. 20/10898, S. 1.

Die zweite Entwicklung, die das Inkrafttreten der Meldepflichten nach § 45b EStG idF. Abz-StEntlModG überholt hat, ist die Kompromissfindung im Rat über die allgemeine Ausrichtung des Entwurfs einer "Richtlinie des Rates über schnellere und sicherere Verfahren für die Entlastung von überschüssigen Quellensteuern" (sog. "FASTER"-Richtlinie) am 14.5.2024⁵². Diese (bis zur Verkündung im Amtsblatt noch zukünftige) Richtlinie sieht den vorgesehenen Meldepflichten in § 45b EStG teilweise entsprechende, teilweise aber auch punktuell abweichende Datenübermittlungspflichten vor. Deren Konkretisierung soll durch spätere Leitlinien der Kommission noch verdichtet werden.

Vor diesem Hintergrund strebt der BMF in der Formulierungshilfe eine Angleichung der Meldepflichten in § 45b EStG an die, auf der Grundlage der allgemeinen Ausrichtung im Kompromiss vom 14.5.2024 formulierten, Art. 9 und Art. 15 und die in Anhang II der Richtlinie vorgesehenen Informationen vor. Die Richtlinie sieht, in dem am 14.5.2024 veröffentlichten Kompromisstext, dabei für einen Teil der Informationen in Art. 9 Abs. 1bis ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor. Der Gesetzgeber ist ebenso frei darin, dieses Mitgliedstaatenwahlrecht auszuüben wie er auch über die durch die Richtlinie vorgesehenen Meldestandards hinausgehen kann. Er darf nach Veröffentlichung der Richtlinie im Amtsblatt nur nicht mehr dahinter zurückbleiben. Die Richtlinie entfaltet dann bereits vor Ablauf ihrer Umsetzungsfrist Vorwirkungen.

II. Vorschläge zur Anpassung der Meldestandards in § 45b Abs. 2 EStG an die Meldestandards der zukünftigen FASTER-Richtlinie

Mit dem Regelungsvorschlag der Formulierungshilfe sollen zunächst die Inhalte der Steuerbescheinigung und die des vorgeschriebenen Datensatzes entkoppelt werden. Die Angabepflichten in § 45b Abs. 2 - 7 EStG-FH betreffen damit nurmehr den vorgeschriebenen Datensatz. Das erleichtert die Angleichung an die Pflichten der FASTER-Richtlinie.

Die Begründung zur Formulierungshilfe stellt die Entsprechungen zwischen den im Kompromisstext vom 14.5.2024 veröffentlichten Abschnitten A - F im Anhang II der zukünftigen FASTER-Richtlinie und den Meldepflichten in § 45b Abs. 2 Nr. 1 - 6 zutreffend dar.

Die Formulierungshilfe nimmt dabei das Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 9 Abs. 1bis FASTER-RiL-Kompromisstext zu Gunsten eines erweiterten Meldestandards war und trifft hinsichtlich des Mitgliedstaatenwahlrechts in Art. 9 Abs. 1c FASTER-RiL-Kompromisstext eine Entscheidung zu Gunsten des indirekten Meldewegs. Das heißt, die Zwischenfahrer geben die ihnen bekannten Informationen in der Verwahrkette bis zur auszahlenden Stelle weiter.

Dieses indirekte Verfahren erscheint als effizienter Weg und hat sich in Deutschland einge spielt. Defizite in der Informationsweitergabe waren aber mit ein Grund für die Entstehung

⁵² Rat der Europäischen Union, Richtlinie des Rates über schnellere und sicherere Verfahren für die Entlastung von überschüssigen Quellensteuern - Allgemeine Ausrichtung, Ratsdok. 9925/24 v. 14.5.2024, 2023/0187 (CNS).

des Cum-/Ex-Skandals. Daher muss der Gesetzgeber bei allen Regelungen darauf achten, dass Sorgfaltspflichten eingehalten, ihre Verletzung sanktioniert und Missverständnisse durch schlecht konstruierte Datenstrukturen vermieden werden. Die Datenstrukturen müssen den gesetzlichen Regelungen und Zielsetzungen folgen. Der Gesetzgeber darf bestehende Datenstrukturen und die Argumente der Branchenüblichkeit nach den Erfahrungen mit dem Cum-/Ex-Skandal nicht mehr ungeprüft zum Maßstab für sein gesetzgeberisches Handeln nehmen.

III. Inhaltliche Bewertung

Gemessen an den zuletzt vorgestellten Maßstäben stechen zwei Regelungselemente in der Formulierungshilfe hervor, die eine nähere Betrachtung verdienen.

Mit dem vorgesehenen § 45b Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG-FH wird die Verpflichtung im FASTER-RiL-Kompromisstext umgesetzt, Informationen über Finanzvereinbarungen zu melden. Diese Verpflichtung wird in § 45b Abs. 3 EStG-FH über den FASTER-RiL-Kompromisstext hinaus konkretisiert. Nach § 43b Abs. 3 Satz 2 EStG-FH fallen darunter, wie im FASTER-RiL-Kompromisstext angelegt, insbesondere Wertpapierleihgeschäfte, Wertpapierkauf- und Rückkaufgeschäfte oder Termingeschäfte, also solche Geschäfte, die auch für Cum-/Ex- und Cum-/Cum-Gestaltungen genutzt worden sind.

Nach § 45b Abs. 3 Satz 3 EStG-FH soll diese Informationspflicht aber unter eine Bedingung gestellt und damit eingeschränkt werden:

"Die Angabe nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe b zur Anzahl der mit einer Finanzvereinbarung verbundenen Aktien ist zu übermitteln, sofern die Depotbank des Gläubigers der Kapitalerträge Kenntnis über eine Finanzvereinbarung in Zusammenhang mit den zugrundeliegenden Aktien hat, die am Tag der Hauptversammlung noch nicht abgewickelt, nicht abgelaufen oder anderweitig beendet war oder der Depotbank Belege oder sonstige Hinweise zu einer Finanzvereinbarung vorliegen. Dies gilt für die Angaben nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe c und d zu Wertpapierleih- und Wertpapierpensionsgeschäften entsprechend".

Das geltende, im Vollzug bislang aufgeschobene, Recht enthält in § 45b Abs. 2 Nr. 5 EStG keine solche Einschränkung. Im Gesetzgebungsverfahren zum AbzStEntlModG war diskutiert worden, wieweit die Informationsbeschaffungspflichten der Zahlstellen reichen und auch intensiv diskutiert worden, welche Informationsbeschaffungspflichten noch verhältnismäßig sind. Der Gesetzgeber hatte unter Berücksichtigung der Lehren aus dem Cum-/Ex-Skandal davon abgesehen, die Informationspflichten auf positiv bekannte Informationen zu begrenzen. Der FASTER-RiL-Kompromisstext sieht überdies vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen müssen, um die Sorgfalt der Informationserhebung und Informationsweiterleitung durch die Meldepflichtigen zu gewährleisten. Konkretisiert ist diese Pflicht etwa in Art. 11.

Der Vorschlag einer Einschränkung der Meldepflichten über Finanzvereinbarungen in § 45b Abs. 3 Satz 3 EStG-FH sollte daher nicht umgesetzt werden.

Gefahrenpotential für Missverständnisse in der Meldekette könnte daneben die vorgeschlagene Regelung in § 43b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG Buchstabe d) Halbsatz 2 EStG-FH bergen, weil nach dieser Vorschrift nicht eine tatsächlich einbehaltene Kapitalertragsteuer, sondern nur die rechnerisch auf die Erträge vor Verrechnung mit anderen Positionen entfallende Steuer gemeldet werden soll.

"sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, sind statt der Beträge der abgeführten Steuern, der Betrag der einbehaltenen und auf die Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer vor Durchführung des Verlustausgleiches, vor Berücksichtigung ausländischer Steuern und vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages sowie der Betrag der darauf entfallenden Zuschlagsteuern anzugeben;"

Die Formulierungshilfe enthält dafür eine gute Begründung. Die Erfahrung lehrt aber, dass dasselbe Datenfeld, "einbehaltene Kapitalertragsteuer", nicht mit unterschiedlichen Informationen belegt werden sollte. Besser wäre möglicherweise, zusätzlich ein weiteres Datenfeld für "rechnerische" Kapitalertragsteuer einzuführen.

Die Erweiterung der Haftungsregel in § 45a Abs. 7 EStG-FH ist durch Art. 16 des FASTER-RiL-Kompromisstextes vorgegeben.

IV. Inkrafttreten

Fehlfunktionen in der hochtechnischen Materie des Kapitalertragsteuerabzugs gehörten in Gestalt der Cum-/Ex- und Cum-/Cum-Gestaltungen im letzten Jahrzehnt zu den meistdiskutierten steuerrechtspolitischen Themen, die wegen ihrer enormen medialen Wirkung und ihrer Auswirkungen auf die Steuermoral, das System der Verteilung der Steuerlasten und das Vertrauen in den Staat drängende Lösungen verlangen. Zugleich ist es eine große politische Herausforderung, durchaus berechnete Interessen der Finanzindustrie, das Ziel einer Stärkung des Finanzplatzes und die Ziele eines effektiven und gesetzmäßigen Steuervollzugs zum Ausgleich zu bringen.

Die Neuregelungen in § 45b EStG idF. AbzStEntlG waren Gegenstand eines intensiven und sorgfältigen öffentlichen und parlamentarischen Diskurses. Die vorgeschlagenen Änderungen waren im wissenschaftlichen Schrifttum begleitet und diskutiert worden.

Nun soll in einem Gesetzgebungsverfahren, das die Aufmerksamkeit der Fachöffentlichkeit durch weit im Vorfeld veröffentlichte Referenten- und Regierungsentwürfe auf andere Bereiche gelenkt hat, ein schwieriger Kompromiss - mit durchaus guten Gründen – wieder revidiert werden. Es besteht die Gefahr, dass ohne ausreichenden Diskurs die Qualität der

gesetzlichen Neuregelungen an dieser Stelle leidet und weitere Nachbesserungen erforderlich werden.

Die Änderungen im Verhältnis zur geltenden, wenngleich noch nicht vollzogenen Rechtslage sollten sich daher auf die nötigsten Anpassungen an FASTER-RiL-Kompromisstext beschränken. Es ist ohnedies zu erwarten, dass die Meldestandards durch Leitlinien der Kommission noch weitere Konkretisierungen erfahren werden. Weitere Anpassungen des § 45b EStG sollten ohne ausreichenden öffentlichen und parlamentarischen Diskurs nicht in diesem Gesetzgebungsverfahren vorgenommen werden.

Für das Inkrafttreten der Neuregelungen sollte, angesichts des drängenden Bedürfnisses, das Kapitalertragsteuererstattungs- und freistellungsverfahren zu beschleunigen und qualitativ zu verbessern sowie angesichts des ursprünglich von der Bundesregierung im RegE-AbzStEntl-ModG bereits ab 1.1.2024 vorgesehenen Inkrafttretens, geprüft werden, ob die Implementierung der neuen Meldestandards nicht noch ein Jahr früher, also für alle nach dem 31.12.2025 zufließenden Dividenden möglich ist.

F. Aufgeschobene Zulassung von praxisnahen Ausbildungsinitiativen an Universitäten und Hochschulen auf dem Gebiet des Steuerrechts

Das unterbrochene Gesetzgebungsverfahren zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe (BT-Drucks. 20/8669) enthielt in § 6 StBerG-E den Regelungsvorschlag „Tax Law Clinics“ an oder im Umfeld von Hochschulen zuzulassen, bei denen zu Ausbildungszwecken unter Anleitung einer besonders qualifizierten Person altruistische Hilfeleistung in Steuersachen angeboten wird.

Der Gesetzgeber könnte erwägen diesen Vorschlag in ein anderes zukünftiges Gesetzgebungsverfahren wieder aufzunehmen.
