

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

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

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

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

Düsseldorf, 05.06.2019

515/642

Versand ausschließlich per E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, IV A 2 – S 1910/18/10063-02

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (im Folgenden Jahressteuergesetz 2019 – JStG 2019) vom 08.05.2019 Stellung zu nehmen.

Mit dem Referentenentwurf werden unter anderem notwendige Anpassungen an das Unionsrecht vorgenommen. Wir begrüßen insbesondere die Umsetzung der sog. „Quick Fixes“ und der Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften nach § 4 Nr. 29 UStG-E. Gegen andere vorgesehene Änderungen bestehen allerdings Bedenken, z.B. im Bereich der Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 1b, 14 und 18 UStG-E.

Aufgrund der erheblichen Bedeutung der Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes würden wir es für sachgerecht halten, wenn die Änderungen nicht im Rahmen eines Omnibusgesetzes, sondern in einem gesonderten Gesetzgebungsverfahren behandelt werden. Die im Referentenentwurf enthaltenen Maßnahmen bzgl. sog. Share Deals treffen nicht nur Immobilieninvestoren und reine Grundstücksgesellschaften, sondern auch Unternehmen, die außerhalb der Immobilienwirtschaft tätig sind. Ohne geeignete tatbestandliche Einschränkungen

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

Seite 2/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

gehen die Neuregelungen deutlich über das Ziel einer Missbrauchsverhinderung hinaus.

Dies vorausgeschickt, unterbreiten wir nachfolgend Änderungs- und Formulierungsvorschläge, die wir zunächst zusammengefasst darstellen und im Anschluss unter II. begründen:

I. Änderungsvorschläge

Artikel 5 – Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 3 Buchstabe b) – Voraussetzungen für eine Kürzung von Gewinnen aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 7 GewStG-E)

Die Anpassung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG-E an die Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung sollte genutzt werden, um die Schachtelbeteiligungsschwelle der Gewerbesteuer von 15 % wieder der Schwelle von 10 % anzupassen, wie sie § 8b Abs. 4 KStG vorsieht.

Artikel 8 – Weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 4 Buchstabe c) – Bestimmung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a UstG-E)

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte klargestellt werden, dass für ein „Verwenden einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“ eine einfache Mitteilung i.S. von Art. 18 Abs. 1 MwStVO ausreicht. Eine aktive Verwendung, wie sie die Finanzverwaltung im Bereich sonstiger Leistungen fordert, sollte nicht verlangt werden.

Es sollte klargestellt werden, dass die Ortsbestimmung des § 3 Abs. 8 UStG im Bereich von Reihengeschäften unberührt bleibt.

Seite 3/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Zu Nr. 5 Buchstabe a) – Materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1b UStG-E)

§ 4 Nr. 1b UStG-E sollte wie folgt gefasst werden:

Steuerfrei sind

„die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a); dies gilt nicht, solange der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a) nicht nachgekommen ist oder soweit er ~~diese unrichtig oder unvollständig abgegeben hat~~ die Zusammenfassende Meldung nicht die erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen. § 18a Abs. 10 bleibt unberührt. Unschädlich ist auch, wenn die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Ausführung der Lieferung und fristgemäßer Abgabe der Zusammenfassenden Meldung mitgeteilt und nachgemeldet wird“.

Zu Nr. 5 Buchstabe d) – Steuerbefreiung für Wohlfahrtsverbände (§ 4 Nr. 18 UStG-E)

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG-E sollte sich enger an Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) MwStSystRL orientieren. Sollte gleichwohl hieran festgehalten werden, sollte der Gesetzgeber die Vorschrift an § 66 AO ausrichten, um zusätzlichen Bürokratieaufwand zu vermeiden.

Zu Nr. 5 Buchstabe e) – Steuerbefreiung für bestimmte Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG-E)

Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 21 UStG-E auch für selbstständig tätige Dozenten gilt, die Leistungen im Sinne der Vorschrift erbringen.

Seite 4/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Artikel 19 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Zu Nr. 1. Buchstabe a) – Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG-E

§ 1 Abs. 2a GrEStG sollte um die nachfolgenden Sätze 8 und 9 („Immobilien-gesellschafts-Klausel“) sowie 10 („Börsenklausel“) ergänzt werden:

⁸Die Sätze 1 bis 7 gelten nur für solche Personengesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 vom Hundert aus Grundstücken im Sinne des § 2 besteht.

⁹Maßgebend für die Einordnung nach Satz 8 sind die Buchwerte in der Handelsbilanz zum dem relevanten Erwerbsvorgang vorangegangenen Bilanzstichtag.

¹⁰Anteilsübergänge im Sinne der Sätze 4 und 5, die auf dem Handel an einer anerkannten Börse beruhen, sind nicht zu berücksichtigen.“

Zu Nr. 1. Buchstabe b) – Ausweitung der Regelungen des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E)

§ 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte gestrichen werden. Wird daran festgehalten, sollte die Vorschrift wie folgt formuliert werden:

¹[...] ²Eine unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen- oder Kapitalgesellschaft gilt dann als neuer Gesellschafter, wenn an ihr mindestens 90 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. ³Neuer Gesellschafter im Sinne der Sätze 1 und 2 ist jede Person oder Gesellschaft, die in den sieben Jahren vor dem zu beurteilenden Erwerbsvorgang weder unmittelbar noch mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. ⁴Die Sätze 1 und 2 gelten nur für solche Kapitalgesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 vom Hundert aus Grundstücken im Sinne des § 2 besteht. ⁵Maßgebend für die Einordnung nach Satz 4 sind die Buchwerte in der Handelsbilanz zu dem relevanten Erwerbsvorgang vorangegangenen Bilanzstichtag. ⁶Kapitalgesellschaft im Sinne von Satz 1 ist auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien, wobei als Anteile an der Gesellschaft sowohl die Kommanditaktien als auch die Einlagen der persönlich haftenden Gesellschafter i.S.v. § 281 Abs. 2 AktG (sog. „Sondereinlagen“) zu berücksichtigen sind; die Anteilshöhe eines persönlich haftenden Gesellschafters bestimmt sich nach dem Verhältnis der in das Vermögen der Gesellschaft geleisteten Sondereinlagen zum Gesamtkapital der Gesellschaft, bestehend aus dem Grundkapital und den Sondereinlagen. ⁷Anteilsübergänge im Sinne der Sätze 1 und 2, die auf dem Handel an einer anerkannten Börse beruhen, sind nicht zu berücksichtigen.“

Seite 5/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Zu Nr. 4 – Änderung des § 6a GrEStG

§ 6a Satz 4 GrEStG-E sollte wie folgt geändert werden:

„Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 90 ~~95~~ vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.“

Zu Nr. 10 – Anwendungsregelung des § 23 Abs. 17 GrEStG-E

§ 23 Abs. 17 GrEStG-E sollte um einen klarstellenden Satz 2 ergänzt werden:

„²§ 1 Abs. 2b GrEStG ist auf Änderungen im Gesellschafterbestand einer Kapitalgesellschaft nicht anzuwenden, die sich vor dem 01.01.2020 ereignet haben.“

Zu Nr. 10 – Anwendungsregelung des § 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E

§ 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E sollte gestrichen werden.

Seite 6/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

II. Begründung der Vorschläge

Wir begründen unsere vorstehenden Vorschläge im Einzelnen wie folgt:

Artikel 5 – Änderungen des Gewerbesteuergesetzes:

Zu Nr. 3 Buchstabe b) – Voraussetzungen für eine Kürzung von Gewinnen aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 7 GewStG-E)

Die Anpassung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG-E an die Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung sollte genutzt werden, um die Schachtelbeteiligungsschwelle der Gewerbesteuer von 15 % wieder der Schwelle von 10 % anzupassen, wie sie § 8b Abs. 4 KStG vorsieht.

Die Änderung des § 9 Nr. 7 GewStG-E trägt den Vorgaben des EuGH-Urteils v. 20.09.2018 in der Rechtssache C – 685/16 (EV) insofern Rechnung, als die einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen für Gewinne aus Anteilen an Drittstaats-Kapitalgesellschaften des bisherigen § 9 Nr. 7 Satz 1 1. Halbsatz GewStG gestrichen werden. Gleichzeitig wird die Mindestbeteiligungsschwelle von 10 % für Beteiligungen an EU-Kapitalgesellschaften, die der Gesetzgeber bisher aus der Mutter-Tochter-Richtlinie abgeleitet hatte, gestrichen. Begründet wird dies damit, dass die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht für die Gewerbesteuer beachtet werden müssen.

Unseres Erachtens sollte eine einheitliche 10%ige Mindestbeteiligung verankert und damit eine Harmonisierung zwischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer herbeigeführt werden. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, Schachtelbeteiligungen für körperschaftsteuerliche Zwecke ab einer Beteiligung von 10 %, für gewerbesteuerliche Zwecke hingegen ab einer Beteiligung von 15 % anzunehmen. Eine Gleichschaltung der Prozentsätze würde zudem zu einer Verminderung von Bürokratieaufwand führen.

Artikel 8 – Weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes:

Zu Nr. 4 Buchstabe c) – Bestimmung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a UstG-E)

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte klargestellt werden, dass für ein „Verwenden einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“ eine einfache Mitteilung i.S. von Art. 18 Abs. 1 MwStVO ausreicht. Eine aktive Verwendung, wie sie die Finanzverwaltung im Bereich sonstiger Leistungen fordert, sollte nicht verlangt werden.

Seite 7/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Eine 1:1-Umsetzung der sog. Quick Fixes zur Verbesserung des bestehenden Systems in deutsches Recht ist zu begrüßen. Es ist ebenfalls zu begrüßen, dass der Gesetzgeber für die Zuordnung der Warenbewegung an die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anknüpft.

Art. 18 Abs. 1 MwStVO regelt, dass ein Unternehmer davon ausgehen kann, dass ein in der EU ansässiger Dienstleistungsempfänger Unternehmer ist,

- a) wenn der Dienstleistungsempfänger ihm seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat und er die Bestätigung der Gültigkeit dieser Nummer sowie die des zugehörigen Namens und der zugehörigen Anschrift gemäß Artikel 31 der Verordnung (EG) Nr. 904/2010 des Rates vom 07.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erlangt hat, oder
- b) wenn er, sofern der Dienstleistungsempfänger noch keine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten hat, jedoch mitteilt, dass er die Zuteilung einer solchen Nummer beantragt hat, anhand eines anderen Nachweises feststellt, dass es sich bei dem Dienstleistungsempfänger um einen Steuerpflichtigen oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person handelt, die verpflichtet ist, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen, und mittels handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen (wie beispielsweise der Kontrolle der Angaben zur Person oder von Zahlungen) in zumutbarem Umfang die Richtigkeit der vom Dienstleistungsempfänger gemachten Angaben überprüft.

Danach gilt eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Bereich sonstiger Leistungen durch Mitteilen als verwendet. Der Unionsgesetzgeber stellt keine weiteren Anforderungen.

Für sonstige Leistungen wird bereits auf die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer abgestellt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung setzt der Begriff „Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“ allerdings ein positives Tun voraus, wobei eine im Briefkopf eingedruckte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht ausreicht, um die Unternehmereigenschaft zu dokumentieren (A 3a.2 Abs. 10 UStAE). Diese Auslegung steht u.E. nicht in Einklang mit der MwStVO. Für eine Verwendung sollte auch ein Mitteilen durch eine im Briefkopf eingedruckte oder im Fuß einer E-Mail enthaltene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zugelassen werden. Es entspricht dem üblichen Handelsbrauch, bei einer Vielzahl von Bestellungen vorgedruckte oder vorgefertigte Vorlagen zu verwenden, in denen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Seite 8/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

eingedruckt ist. Dies sollte nicht zum Versagen einer Steuerbefreiung oder einer Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft im Wege stehen.

Es sollte klargestellt werden, dass die Ortsbestimmung des § 3 Abs. 8 UStG im Bereich von Reihengeschäften unberührt bleibt.

Wir gehen davon aus, dass nach Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft die weiteren Ortsbestimmungen des UStG für Lieferungen einschlägig bleiben. Nach § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG-E ist von einem ausreichenden Nachweis nach § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG-E auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr angemeldet wird. Es sollte klargestellt werden, dass § 3 Abs. 8 UStG-E in diesen Fällen unberührt bleibt.

Zu Nr. 5 Buchstabe a) – Materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1b UStG-E)

§ 4 Nr. 1b UStG-E sollte wie folgt gefasst werden:

Steuerfrei sind

„die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a); dies gilt nicht, solange der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a) nicht nachgekommen ist oder soweit er ~~diese unrichtig oder unvollständig abgegeben hat~~ die Zusammenfassende Meldung nicht die erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen. § 18a Abs. 10 bleibt unberührt. Unschädlich ist auch, wenn die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Ausführung der Lieferung und fristgemäßer Abgabe der Zusammenfassenden Meldung mitgeteilt und nachgemeldet wird;“.

Mit der Regelung soll Art. 138 Abs. 1a der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 04.12.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten umgesetzt werden, Art. 138 Abs. 1a lautet:

„Die Befreiung gemäß Absatz 1 gilt nicht, wenn der Lieferer der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nach den Artikeln 262 und 263 nicht nachgekommen ist oder die Zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264 erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn,

Seite 9/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.“

Durch Bezugnahme auf „die Angaben zur Lieferung“ fällt die Steuerbefreiung bei einer unrichtigen Angabe in der Zusammenfassenden Meldung nur für die jeweils unrichtig angegebene innergemeinschaftliche Lieferung weg. § 4 Nr. 1b UStG-E könnte hingegen so verstanden werden, dass selbst bei nur einer unrichtigen Angabe in Bezug auf eine innergemeinschaftliche Lieferung die Steuerbefreiung für alle anderen, zutreffend ausgeführten und angegebenen innergemeinschaftlichen Lieferungen entfiel. Das wäre überschießend und u.E. vom Gesetzgeber nicht gewollt. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte § 4 Nr. 1b UStG-E in enger Anlehnung an den Richtlinienwortlaut geändert werden.

Für den Fall, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erst nach Ausführung der Lieferung und Abgabe der Zusammenfassenden Meldung durch den Lieferer erhält, können die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nur dann nachträglich eintreten, wenn die Zusammenfassende Meldung insoweit rückwirkend geändert werden kann. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte dies gesetzlich klargestellt werden.

Zu Nr. 5 Buchstabe d) – Steuerbefreiung für Wohlfahrtsverbände (§ 4 Nr. 18 UStG-E)

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG-E sollte sich enger an Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) MwStSystRL orientieren. Sollte gleichwohl hieran festgehalten werden, sollte der Gesetzgeber die Vorschrift an § 66 AO ausrichten, um zusätzlichen Bürokratieaufwand zu vermeiden.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

„eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“.

Der BFH hat entschieden, der Anwendungsbereich des § 4 Nr. 18 UStG sei enger als der des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) MwStSystRL und zugelassen, dass sich Steuerpflichtige unmittelbar auf die Steuerbefreiung nach der MwStSystRL berufen können (vgl. BFH v. 18.08.2005, V R 71/03, BStBl. 2006, S. 143).

Seite 10/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Es ist zwar zu begrüßen, dass es - ungeachtet der Rechtsform der Leistungserbringer - künftig darauf ankommt, dass eine Leistung im Bereich der Sozialfürsorge erbracht wird.

Die Steuerbefreiung ist allerdings davon abhängig, dass keine Gewinnerzielungsabsicht besteht und gleichwohl anfallende Gewinne in den steuerbefreiten Bereich reinvestiert werden. Unseres Erachtens lässt sich dem Begriff „anerkannte“ Einrichtungen nicht entnehmen, dass der EU-Gesetzgeber auf ertragsteuerliche Gemeinnützigkeitskriterien Bezug nehmen wollte. Unseres Erachtens ist die Regelung tätigkeitsbezogen zu verstehen und daher anzupassen.

Sollte gleichwohl an den Gemeinnützigkeitskriterien festgehalten werden, sollte der Gesetzgeber die Vorschrift an § 66 AO ausrichten, um zusätzlichen Bürokratieaufwand zu vermeiden.

Zu Nr. 5 Buchstabe e) – Steuerbefreiung für bestimmte Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG-E)

Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 21 UStG-E auch für selbstständig tätige Dozenten gilt, die Leistungen im Sinne der Vorschrift erbringen.

§ 4 Nr. 21 UStG-E lässt zwar offen, ob selbstständige Lehrer steuerbefreit sind. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich allerdings, dass auch selbstständige Lehrer, die ihrerseits als freie Mitarbeiter Unterrichtsleistungen an den im Gesetz genannten Bildungseinrichtungen erbringen, zu den anderen Einrichtungen gehören sollen. Ferner sollen auch Unterrichtsleistungen, die der selbstständige Lehrer seinerseits durch beauftragte selbstständige Dozenten erbringen lässt, steuerbefreit sein. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre eine gesetzliche Klarstellung wünschenswert.

Artikel 19 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Zu Nr. 1. Buchstabe a) – Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG-E

§ 1 Abs. 2a GrEStG sollte um die nachfolgenden Sätze 8 und 9 („Immobilienengesellschafts-Klausel“) sowie 10 („Börsenklausel“) ergänzt werden:

⁸Die Sätze 1 bis 7 gelten nur für solche Personengesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 vom Hundert aus Grundstücken im Sinne des § 2 besteht.

Seite 11/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

⁹Maßgebend für die Einordnung nach Satz 8 sind die Buchwerte in der Handelsbilanz zum dem relevanten Erwerbsvorgang vorangegangenen Bilanzstichtag.

¹⁰Anteilsübergänge im Sinne der Sätze 4 und 5, die auf dem Handel an einer anerkannten Börse beruhen, sind nicht zu berücksichtigen.“

Bereits in seiner heutigen Fassung ist § 1 Abs. 2a GrEStG verfassungsrechtlich bedenklich. Die Vorschrift erfasst Änderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft, ohne dass es hierbei zu einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Änderung der Grundstückszuordnung kommt. Der Erwerb durch eine „neue“ Personengesellschaft lässt sich nur unter Missbrauchsverhinderungsgesichtspunkten rechtfertigen, wenn der gesetzliche Tatbestand eine hinreichende Missbrauchstypisierung erkennen lässt. Das ist unseres Erachtens nicht der Fall.

Bei einer Absenkung der Beteiligungsschwelle von 95 % auf 90 % sowie einer Verlängerung der Fünfjahresfrist auf zehn Jahre würde sich § 1 Abs. 2a GrEStG noch weiter von einem Missbrauchsfall entfernen. Stattdessen würde die Norm beliebige Gesellschafterwechsel erfassen, bei denen innerhalb von zehn Jahren eine Änderungsquote von 90% erreicht wird. Außerdem führt die Regelung aufgrund der Überwachungsschwierigkeiten, die insbesondere bei mittelbaren Gesellschafterwechseln bestehen, zu einem strukturellen Vollzugsdefizit.

Deshalb sollte der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG den rechtspolitischen Missbrauchsvermeidungsgedanken umsetzend angepasst werden. Eine verhältnismäßige Ausgestaltung der Regelung wäre insbesondere durch eine Begrenzung auf solche Personengesellschaften erreichbar, deren Vermögen ganz oder überwiegend aus Immobilienvermögen besteht. Denn nur bei Immobiliengesellschaften erscheint ein missbräuchlicher Austausch der Gesellschafter überhaupt denkbar. Und selbst dann wären ggf. Immobiliengesellschaften innerhalb eines Konzerns betroffen, bei denen ein Missbrauch völlig fern liegt und deshalb eine Konzernklausel erforderlich wäre.

Durch die Begrenzung des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Immobiliengesellschaften entstünden keine unerwünschten Besteuerungslücken, denn die Besteuerung des Erwerbs eines Anteils von 95 % (ggf. zukünftig 90 %) am Vermögen einer Personengesellschaft ist seit Einführung des § 1 Abs. 3a GrEStG im Jahr 2013 durchgängig sichergestellt.

Seite 12/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Zudem muss der Verwaltungsvollzug der Regelung sichergestellt werden. Der Vorschlag stellt deshalb auf die handelsbilanziellen Buchwerte ab, da diese verfügbar sind und objektivierte Größen darstellen.

Die Herabsetzung der Quoten und die Erweiterung des Betrachtungszeitraums hat zur Folge, dass börslicher Handel bei mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaften vielfach zu einer grunderwerbsteuerrelevanten Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG führen kann. Da dies von der steuer- und anzeigepflichtigen Personengesellschaft nicht überwacht werden kann, würde sich das bereits jetzt bestehende strukturelle Vollzugsdefizit erheblich verschärfen. § 1 Abs. 2a GrEStG sollte deshalb im Hinblick auf mittelbare Vorgänge um eine sog. „Börsenklausel“ ergänzt werden. Eine Ausnahme für börsennotierte Unternehmen ist verfassungsrechtlich auch im Hinblick auf die Problematik der Besteuerung aus Drittverhalten geboten, da die grundstückshaltende börsennotierte Gesellschaft den Handel ihrer Anteile und damit auch die Zurechnung eines durch Drittverhalten bei ihr ausgelösten Besteuerungstatbestands nicht beeinflussen kann.

Zu Nr. 1. Buchstabe b) – Ausweitung der Regelungen des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E)

§ 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte gestrichen werden. Wird daran festgehalten, sollte die Vorschrift wie folgt formuliert werden:

¹[...] ²Eine unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen- oder Kapitalgesellschaft gilt dann als neuer Gesellschafter, wenn an ihr mindestens 90 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. ³Neuer Gesellschafter im Sinne der Sätze 1 und 2 ist jede Person oder Gesellschaft, die in den sieben Jahren vor dem zu beurteilenden Erwerbsvorgang weder unmittelbar noch mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. ⁴Die Sätze 1 und 2 gelten nur für solche Kapitalgesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 vom Hundert aus Grundstücken im Sinne des § 2 besteht. ⁵Maßgebend für die Einordnung nach Satz 4 sind die Buchwerte in der Handelsbilanz zu dem relevanten Erwerbsvorgang vorangegangenen Bilanzstichtag. ⁶Kapitalgesellschaft im Sinne von Satz 1 ist auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien, wobei als Anteile an der Gesellschaft sowohl die Kommanditaktien als auch die Einlagen der persönlich haftenden Gesellschafter i.S.v. § 281 Abs. 2 AktG (sog. „Sondereinlagen“) zu berücksichtigen sind; die Anteilshöhe eines persönlich haftenden Gesellschafters bestimmt sich nach dem Verhältnis der in das Vermögen der Gesellschaft geleisteten Sondereinlagen zum Gesamtkapital der Gesellschaft, bestehend aus dem

Seite 13/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Grundkapital und den Sondereinlagen. ⁷Anteilsübergänge im Sinne der Sätze 1 und 2, die auf dem Handel an einer anerkannten Börse beruhen, sind nicht zu berücksichtigen.“

Eine dem § 1 Abs. 2a GrEStG vergleichbare Regelung für Kapitalgesellschaften, die an Anteilsübertragungen anknüpft, unterliegt strengeren verfassungsrechtlichen Anforderungen als die geltende Regelung für Personengesellschaften. Kapitalgesellschaften sind in ihrer rechtlichen Struktur stärker von ihren Gesellschaftern verselbstständigt, was auch in den Wertungen des heutigen Grunderwerbsteuerrechts zum Ausdruck kommt. Vorzugswürdig wäre daher ein gänzlicher Verzicht auf Einführung eines neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E.

Hält der Gesetzgeber jedoch an § 1 Abs. 2b GrEStG-E fest, bedarf es – ebenso wie bei § 1 Abs. 2a GrEStG – einer Rechtfertigung durch Missbrauchsverhinderungszwecke.

Mindestens erforderlich wäre insoweit eine Begrenzung auf solche Kapitalgesellschaften, deren Vermögen ganz oder überwiegend aus Immobilienvermögen besteht.

Wir verweisen zur Begründung auf unsere Ausführungen zu § 1 Abs. 2a GrEStG.

Bei börsennotierten Kapitalgesellschaften ist eine Überwachung durch die Kapitalgesellschaft unmöglich. Daher regen wir eine „Börsenklausel“ an, mit der sichergestellt wird, dass Gesellschafterwechsel, die auf börslichem Handel beruhen, von vornherein nicht zur Verwirklichung des neuen Tatbestands führen können. Dies ist sachgerecht, da der Erwerb von Aktien an einer börsennotierten Gesellschaft von vornherein nicht missbrauchsindizierend sein kann.

Gesetzgeberischer Klarstellungsbedarf besteht ferner hinsichtlich der Grunderwerbsteuerlichen Behandlung der KGaA. Der BFH hat diese im Rahmen der §§ 5, 6 GrEStG nicht als Gesamthand angesehen (vgl. BFH v. 27.04.2005, II B 76/04, BFH/NV 2005, S. 1627); dies ist zwar zutreffend, führt aber im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2b GrEStG-E und de lege lata im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG ist bislang ungeklärt, ob die Komplementäreinlage als „Anteil“ im Sinne der Vorschrift zu berücksichtigen ist. Diese Frage ist u.E. zu bejahen. Im Rahmen eines neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte eine entsprechende Regelung gesetzlich verankert werden. Die sachgerechte Lösung besteht u.E. darin, bei der Ermittlung der 90 %-Quote auch eventuelle Einlagen der persönlich haftenden Gesellschafter (sog. „Sondereinlagen“, vgl. § 281 Abs. 2 AktG) einzubeziehen, denn nur so kann die vermögensrechtliche Teilhabe

Seite 14/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

aller Gesellschafter am Grundstück folgerichtig erfasst werden. Eine entsprechende Klarstellung sollte auch bei § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG z.B. durch Verweis auf § 1 Abs. 2b Satz 6 GrEStG-E eingefügt werden.

Zu Nr. 4 – Änderung des § 6a GrEStG

§ 6a Satz 4 GrEStG-E sollte wie folgt geändert werden:

„Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 90 ~~95~~ vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.“

Wir begrüßen, dass Erwerbsvorgänge i.S. des § 1 Abs. 2b GrEStG-E in die Konzernklausel einbezogen werden sollen.

Die bisherige 95-%-Grenze in § 6a Satz 4 GrEStG korrespondiert systematisch mit der 95-%-Schwelle der steuerbegründenden Tatbestände in § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG. Bei einer Absenkung der Quote auf 90 % sollte auch die Beteiligungsschwelle in § 6a Satz 4 GrEStG auf 90 % abgesenkt werden. Anderenfalls würden Umstrukturierungen von Unternehmen, an denen eine Beteiligung zwischen 90 % und 95 % besteht, den zukünftig ab 90 % eingreifenden Tatbeständen unterfallen, ohne dass die Konzernklausel eingriffe. Es entstünde eine asymmetrische Belastungssituation, für die keine Sachgründe ersichtlich sind.

Falls der Gesetzgeber eine Anpassung nicht vorgesehen haben sollte, weil befürchtet wird, § 6a GrEStG könnte genutzt werden, um eine steuerfreie Aufstockung von Beteiligungen unter 95 % (z.B. 94,9 %) auf über 95 % zu ermöglichen, kann diesen Bedenken durch eine geeignete Übergangsregelung begegnet werden. Zum Beispiel könnte darauf abgestellt werden, ob der Zugang des Grundstücks im Konzern seinerzeit Grunderwerbsteuer ausgelöst hat.

Zu Nr. 10 – Anwendungsregelung (§ 23 Abs. 17 GrEStG-E)

§ 23 Abs. 17 GrEStG-E sollte um einen klarstellenden Satz 2 ergänzt werden:

“²§ 1 Abs. 2b GrEStG ist auf Änderungen im Gesellschafterbestand einer Kapitalgesellschaft nicht anzuwenden, die sich vor dem 01.01.2020 ereignet haben.“

§ 23 Abs. 17 GrEStG-E regelt den zeitlichen Anwendungsbereich der durch das Gesetz geänderten Vorschriften zur Absenkung der Beteiligungsgrenzen und

Seite 15/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

der Verlängerung von Fristen. Diese sind erstmalig für Erwerbsvorgänge i.S. des § 1 GrEStG anzuwenden, die nach Ablauf des 31. Dezember 2019 verwirklicht werden.

Die Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG-E stellt erhebliche Anforderungen an die Überwachung von Gesellschafterwechseln durch die betroffenen Kapitalgesellschaften. Eine Erfassung von Anteilseignerwechseln – soweit innerhalb der Einflussphäre der Gesellschaft überhaupt möglich – setzt die Einrichtung entsprechender interner Kontrollsysteme voraus und kann für die Vergangenheit nicht bewerkstelligt werden. Der Einbezug von Gesellschafterwechseln, die sich vor Inkrafttreten des neuen Tatbestands ereignet haben, begegnet unter rechtstaatlichen Gesichtspunkten Bedenken.

Der Referentenentwurf enthält hierzu keine eindeutige Anwendungsregelung. Auf Grundlage der Rechtssituation bei Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG und der diesbezüglichen Rechtsprechung ist zwar davon auszugehen, dass eine Einbeziehung vergangener Gesellschafterwechsel ausscheidet, weil der Tatbestand nicht allein durch den letzten Teilakt, sondern durch die Summe aller Teilakte verwirklicht wird.

Eine Klarstellung dahingehend, dass frühere Anteilserwerbe nicht einbezogen werden, wäre gleichwohl wünschenswert.

Zu Nr. 10 – Anwendungsregelung (§ 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E)

§ 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E sollte gestrichen werden.

Die Anwendungsregelung des § 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E sieht vor, dass ab Einführung des neuen Grunderwerbsteuerrechts die abgesenkte Beteiligungsschwelle auch auf Anteilsübergänge anzuwenden ist, die vor dem 01.01.2020 erfolgt sind. Wenn eine beteiligte Kapitalgesellschaft nach derzeitigem Recht keine Neugesellschafterin war, da an ihr weniger als 95 % auf neue Gesellschafter übergegangen sind, allerdings mindestens 90 % auf neue Gesellschafter übertragen wurden, soll diese Kapitalgesellschaft nach neuem Grunderwerbsteuerrecht rückwirkend betrachtend zu einer neuen Gesellschafterin i.S.d. § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG-E werden. Eine beteiligte Kapitalgesellschaft, die am 31.12.2019 Altgesellschafterin ist, kann mithin allein aufgrund der Neuregelungen ab dem 01.01.2020 zur Neugesellschafterin werden.

Seite 16/16 zum Schreiben vom 05.06.2019 an das BMF

Da auch mittelbare Gesellschafterwechsel eine schützenswerte Disposition darstellen und der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG durch die Summe seiner Teilakte und nicht nur durch den letzten Teilakt verwirklicht ist, unterliegt auch die Regelung des § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG-E dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot. Die vorgesehene gesetzliche Umqualifikation von Altgesellschaftern in Neugesellschafter sollte daher gestrichen werden.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Kelm



Rindermann
StB RA,
Fachleiterin Steuern und Recht