

An das
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 24.05.2024

703/706

**Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024),
GZ: IV A 2 - S 1910/23/10044 :002, DOK: 2024/0210513**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes Stellung zu nehmen.

Vor dem Hintergrund der hohen Anzahl an enthaltenen thematisch nicht oder nur partiell verbundenen Einzelregelungen zu diversen Themenbereichen in dem 243 Seiten starken Referentenentwurf (RefE) und in Anbetracht der vor diesem Hintergrund und der begleitenden saisonalen Rahmenbedingungen unzureichend knappen Stellungnahmefrist von effektiv nur vier Arbeitstagen möchten wir zunächst darauf hinweisen, dass die im Rahmen der Stellungnahme vorgebrachten Anmerkungen ausdrücklich nicht als abschließend zu betrachten sind, da eine systematische, umfassende und übergreifende Analyse der geplanten Neuregelungen vor diesem Hintergrund nicht möglich war. Wir beschränken uns daher in der Stellungnahme zum RefE auf ausgewählte Bereiche des Gesetzentwurfs. Gerne bringen wir uns im weiteren Gesetzgebungsverfahren mit weiteren Anmerkungen ein.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir wie folgt Stellung:

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

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Artikel 1 – § 19a Abs. 1 Satz 2 EStG-E – Ausweitung der Steuervergünstigung des § 19a EStG auf Konzernunternehmen

Wir regen an, eine Ausnahmeregel hinsichtlich der Anforderung an den Gründungszeitpunkt aller Konzernunternehmen aufzunehmen.

Die Öffnung der Steuervergünstigung des § 19a EStG-E für Konzernunternehmen ist zu begrüßen. Auch die Anforderung, dass die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG in Konzernfällen auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen bezogen wird, erscheint sachgerecht. Diese Schwellenwerte knüpfen insgesamt an “Größenkriterien“ (Jahresumsatz, Bilanzsumme, Anzahl der beschäftigten Personen) an. Im Hinblick auf die Anforderung an den Gründungszeitpunkt könnte auch eine – unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten – unwesentliche, erworbene Konzerngesellschaft zum Ausschluss der Begünstigungsmöglichkeit führen. Wir regen daher an, diesbezüglich eine Ausnahmeregelung vorzusehen. Grundsätzlich kann auch hinterfragt werden, ob die Fördervoraussetzungen der Vorschrift insgesamt zu eng ausgestaltet sind und ob eine Beschränkung auf sog. Start-up-Unternehmen vor dem Hintergrund der Diskussion über den Wirtschaftsstandort insgesamt gerechtfertigt erscheint.

Zu Artikel 2 – § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG-E – Neuregelung aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 28.11.2023 – BvL 8/13

Wir regen an, die aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) notwendig gewordene Neuregelung der bisherigen Regelungssystematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG anzugleichen und die vorgesehene Neufassung insbesondere auch auf nicht beteiligungsidentische Personengesellschaften auszuweiten und Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in den Regelungsbereich der neuen Nr. 4 aufzunehmen.

Die vorgesehene Neuregelung greift ausschließlich die konkrete Konstellation des Sachverhalts des BVerfG-Urteils auf, fügt sich aber nicht systematisch in die Konzeption des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ein. Ob die beanstandete Unvereinbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit Artikel 3 Abs. 1 GG damit behoben wird, erscheint zumindest zweifelhaft (siehe dazu auch BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, Rz. 158 und 164).

Auch vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussionen um die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland sollte die vorgeschlagene Regelung hinterfragt werden. Es sollte die Gelegenheit genutzt werden, nachhaltig Rechtssicherheit zu schaffen und sämtliche für die anderen Sachverhalte des § 6 Abs. 5 EStG (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1-3 EStG) vorgesehenen Konstellationen auch für Übertragungen zwischen Personengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E) zuzulassen. Andernfalls sind erneute – die steuerlichen

Seite 3/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Bürokratiekosten erhöhende – gerichtliche Auseinandersetzungen und damit einhergehende Rechtsunsicherheit zu erwarten.

Mit der geplanten Neufassung würde ausschließlich die *unentgeltliche* Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften geregelt werden. Die Regelungssystematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sieht jedoch neben unentgeltlichen Übertragungen auch Übertragungen *gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten* vor. Für den Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E) wäre hier jedoch auf eine *mittelbare* Gewährung (und Minderung) von Gesellschaftsrechten im Verhältnis zu den beteiligten Mitunternehmern abzustellen. Eine unmittelbare Gewährung von Gesellschaftsrechten an die übertragende Gesellschaft würde zu einer (i.d.R. ungewollten) direkten Beteiligung der übertragenden an der übernehmenden (Schwester-)Personengesellschaft führen.

Zudem erlaubt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bisher auch die (anteilige) Übertragung stiller Reserven auf andere Personen. Es ist nicht ersichtlich, warum diese in der bisherigen Systematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG möglichen Konstellationen nicht auch für den Fall der Übertragung zwischen Personengesellschaften möglich sein sollen. Zu begrüßen ist vor diesem Hintergrund zwar die im Rahmen der Gesetzesbegründung vorgenommene Klarstellung, dass zumindest Null-Prozent-Beteiligungen (z.B. an einer Komplementär-GmbH) einer Buchwertübertragung nicht entgegenstehen. Wir regen dennoch an, an der bisher in der Systematik des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG grundsätzlich vorgesehenen Möglichkeit der interpersonellen Übertragung stiller Reserven auch für die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmenschaften festzuhalten. Der damit einhergehenden Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips würde – analog zu den bisher geregelten Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG – durch die Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Satz 4 f. EStG Rechnung getragen. Eine steuerneutrale Übertragung von stillen Reserven in ein günstigeres Besteuerungsregime wäre damit ausgeschlossen. Ersatzweise regen wir an, eine Übertragung zum Buchwert zumindest gesetzlich anzuordnen, *soweit* eine Beteiligungsidentität besteht.

Zu Artikel 7 – § 7 Satz 8 GewStG-E – präventive Erfassung sämtlicher ausländischer Betriebsstätteinkünfte

Wir regen an, zu überdenken, ob der Anwendungsbereich der Regelung auf Fälle eingeschränkt werden sollte, in denen Deutschland nach den Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht zusteht und in denen die Belastung mit Ertragsteuern weniger als 15 % beträgt.

Seite 4/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Die Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG-E soll klarstellen, dass sämtliche passive ausländische Betriebstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten. Dies soll entsprechend der Gesetzesbegründung insbesondere auch Fälle umfassen, in denen Deutschland gemäß Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht zusteht. Der Gesetzeswortlaut erfordert zudem, dass Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG vorliegen, also eine Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 15 % im Sinne des § 8 Abs. 5 Satz 1 AStG gegeben ist (sog. Niedrigbesteuerung). Aufgrund der Senkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % ist eine Niedrigbesteuerung jedoch in den Fällen, bei denen Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht, bereits in Folge des deutschen Körperschaftsteuersatzes in Höhe von 15 % ausgeschlossen. Wir regen daher an, zu überdenken, ob es noch einen Regelungsbereich für die Einführung des § 7 Satz 8 GewStG-E in den Fällen gibt, in denen Deutschland nach den Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht zusteht und eine Besteuerung in Höhe von 15 % bereits unilateral gewährleistet wird.

Zu Artikel 9 – § 3 Abs. 2a und § 11 Abs. 3 UmwStG-E – elektronische Übermittlung der steuerlichen Schlussbilanz innerhalb von 14 Monaten nach dem Übertragungstichtag

Wir regen an, beim Fristbeginn auf das Wirksamwerden der Umwandlung mit Eintragung in das Handelsregister abzustellen.

Die grundsätzliche Überlegung des Gesetzgebers, eine Frist für die Einreichung der steuerlichen Schlussbilanz vorzusehen, erscheint nachvollziehbar. Unter Berücksichtigung der umwandlungsrechtlichen 8-Monatsfrist (steuerliche Rückwirkung nach § 2 UmwStG) ist die im RefE vorgesehene Frist jedoch zu knapp bemessen. Praktische Schwierigkeiten können sich dabei insbesondere im Anwendungsbereich des § 11 Abs. 3 UmwStG-E bei "schwebenden Umwandlungen" – vor allem bei börsennotierten Unternehmen – ergeben, die nicht rechtzeitig, also innerhalb der neu vorgesehenen Frist von 14 Monaten, in das Handelsregister eingetragen werden. Unklar bleibt auch, welche Folgen sich ergeben, wenn die Schlussbilanz nicht innerhalb der vorgesehenen Frist übermittelt wird. Es wäre jedenfalls nicht gerechtfertigt, wenn die nicht fristgerechte Übermittlung zur Folge hätte, dass der Antrag auf Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buch- oder einem Zwischenwert nicht (mehr) wirksam ausgeübt werden könnte.

Zu Artikel 9 – § 13 Abs. 2 UmwStG-E – Buchwertansatz als Regelfall

Wir regen an, zu überdenken, ob der Buchwertansatz nach Vorbild des § 13 Abs. 2 UmwStG-E nicht auch im Hinblick auf die übrigen Vorschriften des UmwStG als Regelfall vorgesehen werden sollte.

Seite 5/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Wir begrüßen die Intention der Regelung des § 13 Abs. 2 UmwStG-E, den Buchwert zukünftig bei Vorliegen der Voraussetzungen als Regelfall anzusehen. Der ursprüngliche Systemgedanke im UmwStG 2006 würde mit der Neuregelung jedoch (noch weiter) im Sinne eines "Flickenteppichs" durchbrochen. Eine Übertragung der geplanten Regelung auch auf andere Bereiche des UmwStG würde das Gesetz anwendungsfreundlicher gestalten und vermutlich sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf der der Steuerpflichtigen zu einer Reduzierung von Bürokratiekosten führen.

Wir regen an, die vorgesehenen Regelungen zur Frist der Antragstellung praxisgerechter auszugestalten.

De lege lata ist ein Antrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG bislang nicht fristgebunden. Die geplante Neuregelung sieht nun erstmalig eine Frist vor und knüpft diese sowohl an den Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung als auch an die Abgabe der Steuererklärung. Zum einen ist das Anknüpfen einer Frist an die abstrakten Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen nicht anwendungsfreundlich. In diesem Zusammenhang sei bspw. auf die mehrfach verlängerten Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen im Rahmen der "Corona-Steuergesetzgebung" verwiesen. Zum anderen ist die Frist vor dem Hintergrund der steuerlichen Rückbeziehung deutlich zu kurz bemessen. So sind auch Fälle denkbar, in denen die erstmalige Wahlrechtsausübung erst nach der Abgabe der Steuererklärungen erfolgt.

Zu Artikel 9 – § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E – negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile

Wir regen an, auf die geplante Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E zu verzichten und im Rahmen des JStG 2024 eine Streichung der unionsrechtswidrigen Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG vorzunehmen.

Mit der geplanten Neureglung ist ausweislich der Gesetzesbegründung im RefE beabsichtigt, die Entstehung negativer Anschaffungskosten entsprechend der ursprünglichen Gesetzesintention zu vermeiden. Hierzu ist kritisch anzumerken, dass die Nichtnegativitätsbedingung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 mit der Fusionsrichtlinie (Artikel 4, 9 FRL) unvereinbar ist. Eine unionsrechtswidrige Regelung wie § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG kann aber schwerlich der Maßstab sein für eine "Ausdehnung" *de lege ferenda* zur "Wiederherstellung" der vom BFH im Urteil vom 07.03.2018 (I R 12/16) verworfenen Verwaltungsauffassung in Rz. 20.19 UmwSt-Erlass 2011 und diese rechtfertigen. Aus steuersystematischer Sicht sprechen keine durchgreifenden Bedenken gegen "negative Anschaffungskosten" in der Steuerbilanz.

Seite 6/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Artikel 9 – § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E – Veräußerung unter Aufdeckung stiller Reserven

Wir regen an, eine Anwendungsregelung zu § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E in § 27 UmwStG aufzunehmen.

Unseres Erachtens ist die geplante Neuregelung entgegen der Gesetzesbegründung nicht klarstellend, sondern konstitutiv. Angesichts des Diskussionsstands in der Literatur und der Tatsache, dass der BFH (Urteil vom 18.11.2020 – I R 25/18, BStBl. II 2021, 732, und Urteil vom 18.11.2021 – I R 24/18, GmbHR 2021, 1232) die der Neuregelung zugrundeliegende Frage ausdrücklich als nicht entscheidungserheblich offengelassen hat, ist die im RefE (S. 167) vorgenommene Auslegung, dass nur Veräußerungen unter Aufdeckung der stillen Reserven unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen sollen, nicht überzeugend.

Zu Artikel 9 – § 27 Abs. 22 UmwStG-E – rückwirkende Anwendung des § 18 Abs. 3 Satz 3 und 4 UmwStG-E

Wir regen an, von der rückwirkenden Anwendung des geänderten § 18 UmwStG auf den Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs eines JStG 2024 zu verzichten.

Ob und in welchen Fällen eine steuerliche Rückwirkung zulässig ist, ist Gegenstand kontroverser Diskussionen. Kritisch gesehen wird dabei unter anderem eine rückwirkende Anwendung einer verschärfenden gesetzlichen Regelung auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung eines RefE. Konkret ist strittig, ob eine Rückwirkung auf den Tag der Veröffentlichung eines RefE aufgrund eines schützenswerten Vertrauens des Steuerpflichtigen zulässig ist. Das BVerfG stellt als Stichtag für die Vertrauenszerstörung regelmäßig auf den Regierungsentwurf eines Gesetzes ab. Sofern sich das Inkrafttreten eines Gesetzes bis in das Folgejahr verzögert, bspw. wie im Fall des Wachstumschancengesetzes, wäre sogar von einer (nichtzulässigen) echten Rückwirkung auszugehen. Vor dem Hintergrund einer möglichst rechtssicheren Umsetzung der vorgesehenen Änderungen regen wir an, auf eine rückwirkende Anwendung auf den Tag der Veröffentlichung des RefE eines JStG 2024 zu verzichten.

Zu Artikel 9 und 10 – weiterer exemplarischer Regelungsbedarf im UmwStG

Ausweislich der Einleitung des RefE JStG 2024 habe „sich fachlich gebotener Gesetzgebungsbedarf ergeben“. Dieser betreffe „insbesondere notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie Reaktionen auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs“. Allerdings beschränken sich die im RefE JStG 2024 derzeit vorgesehenen Änderungen im Wesentlichen auf Verschärfungen zu Lasten der Steuerpflichtigen

Seite 7/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

(die z.T. im Übrigen mit Europarecht nicht in Einklang stehen). Wir möchten auch an dieser Stelle erneut auf weiteren, unseres Erachtens dringend gebotenen gesetzgeberischen Änderungsbedarf im UmwStG hinweisen, der bisher im RefE JStG 2024 (noch) keine Berücksichtigung gefunden hat. Dies gilt exemplarisch für die folgenden Punkte:

Wir regen an, das UmwStG europarechtskonform durch eine Streichung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und von Buchst. b UmwStG anzupassen.

Die im Rahmen des KöMoG erfolgte Öffnung des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuerrechts durch die Einbeziehung einiger Drittstaatenfälle war ein erster Schritt zur gebotenen "Globalisierung" des UmwStG. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs erstreckte sich hingegen nicht auf den Einbringungsteil des UmwStG (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 20 bis 25 UmwStG). Damit sind nach dem Gesetzeswortlaut (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG) die Regelungen zur Einbringung und zum Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG) weiterhin nicht auf Drittstaatenfälle anwendbar. Allerdings verstößt dieser (im Übrigen im Hinblick gem. Artikel 3 Abs. 1 GG gleichheitswidrige) Begünstigungsausschluss von Drittstaatsengesellschaftern nach der Rechtsprechung des EuGH („DMC“) gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Die sog. "Standstill-Klausel" in Artikel 64 Abs. 1 AEUV ist hierbei nicht anwendbar, sodass aufgrund des Anwendungsvorrangs des Europarechts, der alle Träger öffentlicher Gewalt bindet, über den Wortlaut von § 1 Abs. 4 UmwStG hinaus eine steuerneutrale Einbringung auch schon de lege lata für Drittstaateneinbringungen möglich ist. Der Gesetzgeber ist europarechtlich weiterhin verpflichtet, die "DMC"-Rechtsprechung auch gesetzlich kurzfristig umzusetzen. Dies kann problemlos durch eine Streichung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und von Buchst. b UmwStG erfolgen. Für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der "DMC"-Rechtsprechung besteht weder für den Gesetzgeber noch für die Finanzverwaltung ein "Wahlrecht" oder "Ermessen" (Anwendungsvorrang des Unionsrechts) (vgl. zum Vorstehenden IDW, Schreiben vom 20.12.2021, i.S. „*Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021*“, S. 7 f., sowie IDW, Schreiben vom 11.12.2023 im Rahmen der Verbändeanhörung i.S. „*Anhörung zum Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE) (GZ: IV C 2 - S 1978/19/10001 :013, DOK: 2023/0922310)*“, S. 8 (zu Rz. 01.53 UmwStE-E).

Wir regen eine gesetzliche Änderung dahingehend an, dass es nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie vom 19.10.2009 (FRL) zu keiner (rückwirkenden) Besteuerung im Rahmen des § 15 Abs. 2 oder § 22 UmwStG kommt, sofern die Übertragung der sperrfristbehafteten

Seite 8/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Anteile auf wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht.

Hierzu verweisen wir auf S. 2 f. des IDW-Schreibens vom 11.12.2023 zum UmwStE-Entwurf.

Wir erwägen, weitere – unseres Erachtens notwendige – Änderungen des Umwandlungssteuerrechts in einer gesonderten Eingabe darzulegen.

Zu Artikel 13 – § 53 AO – Erfüllung mildtätiger Zwecke durch vergünstigte Vermietung an hilfebedürftige Personen

Wir regen an, eine klarstellende Regelung im Hinblick auf die Prüfung von Vermietungsleistungen als steuerbegünstigten Zweckbetrieb in den Gesetzentwurf aufzunehmen.

Nach dem RefE sollen mildtätige Leistungen zukünftig auch durch die vergünstigte Überlassung von Wohnraum an hilfsbedürftige Personen gegeben sein, wenn die Personen entweder persönlich (Nr. 1) oder wirtschaftlich (Nr. 2) hilfsbedürftig sind. In Verbindung mit § 66 AO begründet die vergünstigte Überlassung von Wohnraum somit einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege, wenn mehr als zwei Drittel der Leistungen an hilfsbedürftige Personen erbracht werden. Bei nach § 51 f. AO steuerbegünstigten Unternehmen werden häufig zahlreiche Immobilien, z.B. Wohnheime oder Mietwohnungen an den nach der Satzung zu fördernden Personenkreis im Sinne von § 53 AO vermietet. Für die Prüfung von Vermietungsleistungen (als "Einrichtung" der Wohlfahrtspflege im Sinne von § 66 Abs. 1 AO) als steuerbegünstigter Zweckbetrieb stellt sich mithin die Frage, ob die für den Zweckbetrieb erforderliche 2/3-Grenze für den gesamten Immobilienbestand eines steuerbegünstigten Unternehmens (mit Ausnahme der Mietverhältnisse, welche im Rahmen sog. WBVG-Vertragsverhältnisse bereits einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 1a AO zuzuordnen sind), für das jeweilige Mietobjekt oder das einzelne Mietverhältnis (im Verhältnis aller Mietverhältnisse) zu prüfen ist. Die Literatur spricht sich in Teilen dafür aus, dass die nach § 66 AO zu prüfende 2/3-Grenze (Tz. 7 S. 1 AEAO zu § 66 AO: „einheitlicher“ wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb/Zweckbetrieb) je Immobilie zu prüfen sein sollte. Dieses dürfte den Bedürfnissen der Praxis entsprechen, insbesondere bei einer gemischten Nutzung von Teilflächen einer einzelnen Immobilie (nicht: bewertungsrechtliche Grundstückseinheit) anhand von Hilfskriterien im Sinne des § 53 AO die Sphärenzuordnung (in der Regel Zweckbetrieb oder Vermögensverwaltung) rechtssicher treffen zu können. Wir regen daher an, eine ergänzende gesetzliche Regelung in § 66 AO aufzunehmen oder zumindest auf eine Anpassung der Verwaltungsrichtlinien (bspw. Tz. 7 Satz 2 AEAO zu § 66 AO) hinzuwirken.

Seite 9/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Wir regen an, klarstellende Regelungen im Hinblick auf die Bestimmtheit des Personenkreises (persönliche Hilfsbedürftigkeit) und zur Geeignetheit der Leistungen vorzunehmen.

Zur Erhöhung der Rechtssicherheit regen wir mit Bezug auf § 53 Nr. 1 AO (persönliche Hilfsbedürftigkeit) ergänzend an, den Kreis möglicher Empfänger von begünstigten Vermietungsleistungen zu konkretisieren. So existiert derzeit wohl keine bundeseinheitliche Regelung dahingehend, ob bzw. wann bei Kindern und Jugendlichen eine persönliche Hilfsbedürftigkeit gegeben ist.

Entsprechend der Auffassung in der Literatur dürften aus Sicht der Finanzverwaltung nur "bestimmte bereichsbezogene Hilfeleistungen" geeignet erscheinen, um bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen insoweit einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb zu begründen. Benötigt ein älterer Mensch bspw. Unterstützung in der Haushaltsführung oder Gartenpflege, könnten Leistungsangebote nach bisheriger Auffassung nur insoweit eine Anerkennung als steuerbegünstigter Zweckbetrieb erlangen, nicht aber auch die Vermietung von Wohnraum im Übrigen. Wir regen an, den bisherigen Ansatz einer Betrachtung nach "bereichsbezogenen Hilfeleistungen" zukünftig anzupassen, wenn mit der Überlassung von verbilligtem Wohnraum auch Leistungen angeboten werden, die den bisherigen Bedarf einer konkreten bereichsbezogenen Hilfeleistung übersteigen bzw. ihn in anderer/ergänzender Art und Weise abdecken. Sollen nach § 51 f. AO steuerbegünstigte Unternehmen ihre Vermietungsleistungen zukünftig bei der vergünstigten Überlassung von Wohnraum an Personengruppen, die nach § 53 Nr. 1 AO nachweislich nur eine persönliche Hilfsbedürftigkeit in unterschiedlichster Art und Weise aufweisen, rechtssicher einer mildtätigen Tätigkeit bzw. einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach den §§ 65, 66 AO zuordnen können, bedarf dies einer weitergehenden klarstellenden Regelung, bspw. als Ergänzung zu § 53 AO oder im Rahmen einer Anpassung der Tz. 7 zu § 66 AEAO.

Zu Artikel 22 – § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG – neue Rechnungspflichtangabe bei Ist-Versteuerung durch den Rechnungsaussteller

Wir regen an, eine Klarstellung vorzunehmen, dass der Rechnungsempfänger darauf vertrauen kann, dass der Rechnungsaussteller der Soll-Versteuerung unterliegt, sofern keine anderslautende Angabe auf der Rechnung enthalten ist.

Durch die geplante gesetzliche Neuregelung der Rechnungspflichtangaben soll der Rechnungsempfänger die Information erhalten, ob der Rechnungsaussteller der Ist-Versteuerung unterliegt, weil zukünftig (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG-E) zwischen verschiedenen möglichen Zeitpunkten eines Vorsteuerabzugs zu differenzieren ist. Enthält die Rechnung zukünftig keine Angabe im Sinne von § 14

Seite 10/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG ist – gerade in einer Übergangszeit – nicht auszuschließen, dass der Rechnungsaussteller die gesetzliche Neuregelung nicht /berücksichtigt hat. Wir regen an, hier eine Klarstellung in das Gesetz oder zumindest den UStAE aufzunehmen, dass der Rechnungsempfänger darauf vertrauen kann, dass der Rechnungsaussteller Soll-Versteuerer ist, wenn keine anderslautende Angabe auf der Rechnung enthalten ist.

Zu Artikel 27 – § 1 Abs. 4a GrEStG-E – Neuregelung zur Zurechnung von Grundstücken für Zwecke der Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG

Wir regen an, durch Aufnahme einer zeitlichen Anwendungsregel in § 23 GrEStG klar zu regeln, für welche Erwerbsvorgänge die Neuregelung in zeitlicher Hinsicht gilt.

Eine Anwendung der gesamten Vorschrift auf Erwerbsvorgänge, die zeitlich vor dem Beginn des Gesetzgebungsverfahrens liegen, würde dabei eine verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte echte Rückwirkung entfalten, soweit hierdurch eine erstmalige Steuerpflicht begründet wird, und muss daher insoweit ausscheiden. Die vorliegenden Regelungen haben nämlich – auch nach dem insoweit klaren Wortlaut der Begründung zum RefE (Vereinfachung des Rechts und Schaffung von Rechtssicherheit und -klarheit) – keinen klarstellenden, sondern konstitutiven Charakter. Die Regelung darf daher einerseits nur für solche bereits verwirklichte Vorgänge rückwirkend Wirkung entfalten, bei denen sich für den Steuerpflichtigen eine begünstigende Wirkung einstellt. Andererseits sollte sie aber dem Grunde nach nur bei der Verwirklichung zukünftiger Ergänzungstatbestände anwendbar sein.

Wir regen an, die Zurechnungsregeln in § 1 Abs. 4a Satz 1, 2 und 4 GrEStG so auszugestalten, dass eine Doppelzurechnung, insbesondere in Treuhandfällen, vermieden wird.

Nach § 1 Abs. 4a Satz 1 und 3 GrEStG-E könnte zukünftig sowohl ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG (z.B. der Abschluss eines Grundstückskaufvertrags) als auch ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG (Erwerb einer Verwertungsbefugnis an einem Grundstück) zu einer grunderwerbsteuerlichen Zurechnung führen. Sind beide Tatbestände erfüllt, lässt die vorliegende Entwurfsfassung Fälle von Doppelzurechnungen und damit Doppelbelastungen mit Grunderwerbsteuer zu. Insofern ergibt sich ein Widerspruch der geplanten Neuregelung des § 1 Abs. 4a GrEStG-E zur bisherigen Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 14.12.2022, II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012).

Wir regen an, § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG-E so auszugestalten, dass sie zielgenau nur Missbrauchsfälle und etwaige Doppelzurechnungen vermeidet.

Seite 11/11 zum Schreiben vom 24.05.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Nach § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG-E finden die Sätze 1 und 2 in Fällen der Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 1 GrEStG und in Fällen des Rückerwerbs nach § 16 Abs. 2 GrEStG keine Anwendung, soweit ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG vermieden wird. Die Vorschrift dient der Vermeidung von Missbräuchen. Sie kann aber auch überschießende Wirkung entfalten. Soweit eine zunächst grundbesitzlose Gesellschaft ein Grundstück erwirbt und deren Anteile erworben werden, liegt ein steuerbarer Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG vor. Eine Rückgängigmachung des Grundstückserwerbs würde nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG-E die Zurechnung des Grundstücks nicht berühren. In diesem Fall würde auch der Gesellschaft, die das Grundstück veräußert hat, nach § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG-E das Grundstück zugerechnet, sodass es zu einer Doppelzurechnung kommen würde.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax