

Stellungnahme des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz - AIFM-StAnpG)

Der Bundesrat hat in seiner 908. Sitzung am 22. März 2013 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe h, Nummer 2 Buchstabe a, Nummer 11 Buchstabe b und Nummer 16 (Inhaltsübersicht, § 1 Absatz 1f Nummer 3, § 11 Absatz 1 Satz 3 und § 15a InvStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nummer 1 Buchstabe h ist zu streichen.
- b) In Nummer 2 Buchstabe a ist § 1 Absatz 1f wie folgt zu ändern:

- aa) In Nummer 1 ist nach den Wörtern "grenzüberschreitenden Dienstleistung verwaltet wird," in einer neuen Zeile das Wort "oder" einzufügen.
- bb) In Nummer 2 sind die Wörter "Kapitalanlagegesetzbuchs, oder" durch das Wort "Kapitalanlagegesetzbuchs." zu ersetzen.
- cc) Nummer 3 ist zu streichen.
- c) In Nummer 11 Buchstabe b ist § 11 Absatz 1 Satz 3 zu streichen.
- d) Nummer 16 ist zu streichen.

Begründung:

Allgemein:

Der Gesetzentwurf sieht eine steuerliche Begünstigung der im Kapitalanlagegesetzbuch neu zu regelnden offenen Investmentkommanditgesellschaft nach den Bestimmungen des Investmentsteuergesetzes vor. Einer offenen Investmentkommanditgesellschaft soll einerseits ein transparentes Durchschleusen der Erträge an ihre Gesellschafter (keine Steuersubjektqualität der Investmentkommanditgesellschaft; Transparenz für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)) und andererseits aufgrund des "Fondsprivilegs" eine steuerfreie Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen ermöglicht werden.

Eine solche Vermengung ist systemwidrig und führt durch das Nebeneinander der bei gewerblichen Personengesellschaften sowie bei begünstigten Investmentfonds geltenden Besteuerungsgrundsätzen zu nicht absehbaren Folgeproblemen und Gestaltungsmöglichkeiten. Dies gilt umso mehr, als die offene Investmentkommanditgesellschaft nach dem Gesetzentwurf nicht auf Fälle des sog. Pension-Asset-Pooling begrenzt ist, sondern auch für andere Zwecke genutzt werden kann.

Um den Anliegen international tätiger Unternehmen nach einer für DBA-Zwecke attraktiveren Gestaltung des sog. Pension-Asset-Poolings gerecht zu werden, ist die Einführung der offenen Investmentkommanditgesellschaft zudem nicht erforderlich. Mit dem inländischen Sondervermögen steht bereits eine Rechtsform zur Verfügung, in der das betriebliche Altersvorsorgevermögen international tätiger Unternehmen gebündelt werden kann. Im Rahmen einer Revision von DBA oder von Verständigungsverfahren könnte zudem die gewünschte DBA-Transparenz des deutschen Sondervermögens geregelt werden.

Entsprechend sind Luxemburg und Irland vorgegangen, die mit dem "Fonds Commun de Placement" (FCP, Luxemburg) und dem "Common Collective Fund" (CCF, Irland) Anlagevehikel haben, die dem deutschen Sondervermögen stark ähneln. Im Unterschied zum deutschen Sondervermögen hat es intensive Abstimmungen der Länder Luxemburg und Irland mit wichtigen Quellenstaaten von Kapitaleinkünften gegeben, bei der die Länder vermitteln konnten, dass die vorgenannten Vehikel DBA-rechtlich transparent sind. Einen ähnlichen Prozess könnte Deutschland auch mit dem vergleichbaren inländischen Sondervermögen durchführen, ohne sogleich mit der offenen Investmentkommanditgesellschaft eine ganz neue Rechtsform mit etlichen neuen steuerlichen Fragestellungen einzuführen.

Im Einzelnen:

Zum Inhaltsverzeichnis

Das Inhaltsverzeichnis ist anzupassen, da das Investmentsteuergesetz keine Regelungen zur offenen Investmentkommanditgesellschaft bzw. Personen-Investitionsgesellschaften enthält.

Zu § 1 Absatz 1f Nummer 3 InvStG-E

Die offene Investmentkommanditgesellschaft ist nicht in den Kreis der nach § 1 Absatz 1f InvStG-E begünstigten Investmentfonds aufzunehmen.

Zu § 11 Absatz 1 Satz 3 und § 15a InvStG-E

Die im Gesetzentwurf enthaltenen Regelungen zur steuerlichen Behandlung der offenen Investmentkommanditgesellschaft nach den Vorgaben des Investmentsteuergesetzes einschließlich deren Gewerbesteuerbefreiung entfallen.

2. Zu Artikel 1 Nummer 2 Buchstabe a (§ 1 Absatz 1b Satz 2 InvStG)

In Artikel 1 Nummer 2 Buchstabe a ist § 1 Absatz 1b Satz 2 wie folgt zu ändern:

- a) In dem Satzteil vor Nummer 1 sind die Wörter "wenn die AIF" durch das Wort "die" zu ersetzen.
- b) In Nummer 1 Satz 2, Nummer 2 Satz 2, Nummer 5, Nummer 6 Satz 1 bis 3, Nummer 7 Satz 2, Nummer 8 Satz 2 und Nummer 9 ist jeweils das Wort "AIF" durch das Wort "Investmentfonds" zu ersetzen.
- c) Nummer 4 Satz 2 ist wie folgt zu fassen:

"Der Grundsatz der Risikomischung gilt als gewahrt, wenn der Investmentfonds in nicht nur unerheblichem Umfang Anteile an einem oder mehreren anderen Investmentfonds enthält und diese anderen Investmentfonds unmittelbar oder mittelbar nach dem Grundsatz der Risikomischung angelegt sind."

Begründung:

Nach Auffassung des Bundesrates sollte mit der Neuregelung des Anwendungsbereichs des Investmentsteuergesetzes die Gelegenheit genutzt werden, sich von den aufsichtsrechtlichen Bestimmungen zu lösen. Die jetzige Formulierung des § 1 Absatz 1b Satz 2 InvStG-E bezieht OGAW unabhängig von deren rechtlicher bzw. tatsächlicher Ausgestaltung in den privilegierten Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes mit ein.

Es ist kein Grund ersichtlich, warum nicht auch OGAW die gleichen Anlagekriterien wie AIF erfüllen sollten. Der Kriterienkatalog des § 1 Absatz 1b InvStG-E findet ausschließlich für AIF Anwendung. Es ist nicht bekannt, ob es derzeit (in- und ausländische) aufsichtsrechtliche Regelungen gibt, welche OGAW bei einer Verletzung von Anlagegrenzen o. ä. wirksam sanktionieren (Aberkennung der Eigenschaft u. ä.).

Durch die geplante generelle Einbeziehung von OGAW in den Anwendungsbereich des InvStG besteht zudem die Gefahr, dass ohne Not die Gesetzgebungskompetenz von Bund und Ländern bei zukünftigen Änderungen der OGAW-Richtlinie auf EU-Ebene und entsprechenden Anpassungen in § 1 Absatz 2 des Kapitalanlagegesetzbuches eingeschränkt werden könnte, da eine Änderung dann automatisch auch Auswirkungen auf das InvStG hätte. Dem bundesdeutschen Gesetzgeber sollte die Möglichkeit erhalten bleiben, autonom über eine Anpassung des Kriterienkatalogs des § 1 Absatz 1b InvStG-E entscheiden zu können.

Zusätzlicher Verwaltungsaufwand in Form der Prüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Anlagekriterien des § 1 Absatz 1b InvStG-E kann durch eine Verwaltungsanweisung vermieden werden, nach der bei OGAW nach dem bisherigen Stand der OGAW-Richtlinie davon ausgegangen werden kann, dass die Anlagekriterien des § 1 Absatz 1b InvStG-E grundsätzlich erfüllt sind.

Sollte sich in der Zukunft herausstellen, dass bestimmte OGAW die Kriterien des § 1 Absatz 1b InvStG-E nicht (mehr) erfüllen, weil z. B. die Zulassungskriterien für OGAW im Ausland weniger restriktiv ausgestaltet sind oder weil die OGAW-Richtlinie angepasst wird, könnte diesem Umstand ebenfalls mit einer entsprechenden Verwaltungsanweisung begegnet werden.

3. Zu Artikel 1 Nummer 2 Buchstabe a (§ 1 Absatz 1b Satz 2 Nummer 3 Satz 2, Nummer 4 Satz 3 und Absatz 1d Satz 1 InvStG)

In Artikel 1 Nummer 2 ist § 1 wie folgt zu ändern:

- a) In Absatz 1b Satz 2 ist in Nummer 3 Satz 2 das Wort "erforderlich" durch das Wort "schädlich" und in Nummer 4 Satz 3 das Wort "enthält" durch das Wort "hält" zu ersetzen.
- b) In Absatz 1d Satz 1 sind nach dem Wort "liegt" die Wörter "in der Anlagepraxis" einzufügen.

Begründung

Zu § 1 Absatz 1b Satz 2 InvStG-E

Es handelt sich um redaktionelle Klarstellungen.

Zu § 1 Absatz 1d Satz 1 InvStG-E

Im Rahmen der Erstellung des Gesetzentwurfes bestand Einvernehmen dahingehend, dass sowohl die schriftlich fixierten Anlagebestimmungen als auch die tatsächliche Handhabung dem Anlagekatalog entsprechen sollten. Im Gesetzestext sollte dies einen deutlicheren Niederschlag finden.

4. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 3a InvStG)

In Artikel 1 Nummer 5 ist § 3a wie folgt zu fassen:

"§ 3a

Ausschüttungsreihenfolge

Für eine Ausschüttung gelten die Erträge und Beträge in folgender Reihenfolge als verwendet:

1. Ausgeschüttete Erträge nach § 1 Absatz 3 Satz 2 des laufenden oder des abgelaufenen Geschäftsjahres, sofern innerhalb von vier Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres ein Beschluss über die Verwendung der Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres gefasst worden ist,
2. Ausschüttungsgleiche Erträge nach § 1 Absatz 3 Satz 3 und 5 aus früheren Geschäftsjahren,
3. andere als die in den Nummern 1 und 2 genannten Erträge und
4. Substanzbeträge.

Teilbeträge der in den Nummern 1 bis 3 genannten Erträge gelten entsprechend ihrem Anteil an dem jeweiligen Gesamtbetrag als verwendet. Ein auf Grund der Beträge für die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung entstehender Liquiditätsüberhang kann zusammen mit den jeweiligen Erträgen nach Satz 1 Nummer 1 bis 3 ausgeschüttet werden."

Begründung:

§ 3a InvStG-E regelt erstmals eine gesetzliche Ausschüttungsreihenfolge. Die Normierung einer Ausschüttungsreihenfolge ist erforderlich, um Gestaltungen im Zusammenhang mit Ausschüttungen zu vermeiden.

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Durchbrechung der vorgesehenen Rechtsfolge durch einen Ausschüttungsbeschluss eröffnet unter anderem durch die Möglichkeit einer abweichenden Zuordnung innerhalb der zu derselben Nummer gehörenden Teilbeträge erneut Gestaltungspotential. Die Regelung ist daher gestaltungssicher zu formulieren.

5. Zu Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe a (§ 19 InvStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe a des Gesetzentwurfs (§ 19 InvStG-E – Kapital-Investitionsgesellschaften) nicht um eine Pauschalbesteuerungsregelung für die Anleger ergänzt werden muss, um dauerhafte steuerneutrale Gewinnthesaurierungen zu verhindern.

Begründung:

Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums enthielt in § 19 Absatz 2 InvStG-E eine an § 6 InvStG orientierte Regelung für die Besteuerung der Anleger einer inländischen oder ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaft. Danach sollten die Anleger neben den erhaltenen Ausschüttungen 70 Prozent der Wertsteigerung des Anteils, mindestens jedoch 6 Prozent des letzten Rücknahmepreises zu versteuern haben.

Durch eine solche Pauschalregelung sollte verhindert werden, dass andernfalls insbesondere in ausländischen Investitionsgesellschaften dauerhaft Gewinne steuerneutral hätten thesauriert werden können. Diese Regelung ist indes nicht in den Regierungsentwurf übernommen worden.

Der Bundesrat hält weiterhin eine solche Pauschalregelung für erforderlich, die es verhindert, dass ausländische Einkünfte inländischer Anleger dauerhaft steuerneutral gegen die deutsche Besteuerung abgeschirmt werden können.

6. Zu Artikel 1 Nummer 25 (§ 22 Absatz 2 und 5 InvStG)

In Artikel 1 Nummer 25 ist § 22 wie folgt zu ändern:

a) Absatz 2 ist wie folgt zu fassen:

"(2) Investmentvermögen im Sinne dieses Gesetzes in der am 21. Juli 2013 geltenden Fassung, die vor dem 22. Juli 2013 aufgelegt wurden, gelten für die Anwendung dieses Gesetzes in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) bis zum Ende des Geschäftsjahres, das nach dem 22. Juli 2014 endet, als Investmentfonds im Sinne des § 1 Absatz 1b Satz 2."

b) In Absatz 5 ist die Angabe "Satz 1" durch die Wörter "bis zum Ende des Geschäftsjahres, das nach dem 22. Juli 2014 endet." zu ersetzen.

Begründung

Zu § 22 Absatz 2 InvStG-E

Absatz 2 enthält eine befristete Bestandschutzregelung für bestimmte Investmentvermögen.

Nach Absatz 1 ist das geänderte InvStG grundsätzlich ab dem 22. Juli 2013 anzuwenden. Für unter dem bisherigen Anwendungsbereich des InvStG aufgelegte Investmentvermögen fingiert Absatz 2 zeitlich beschränkt die Eigenschaft als Investmentfonds im Anwendungsbereich des neuen InvStG. Die betroffenen Investmentvermögen haben damit ein Jahr länger Zeit, die Anforderungen des neuen Rechts zu erfüllen und insbesondere ihre Vertragsbedingungen anzupassen.

Der bisher im Gesetzentwurf vorgesehene zeitlich unbeschränkte Bestandsschutz führt zu einem beträchtlichen Bürokratiewand und ist sachlich überflüssig.

Als Folge eines solchen unbeschränkten Bestandsschutzes wäre ohnehin äußerst komplexe und reformbedürftige InvStG auf unbegrenzte Zeit durch die Finanzverwaltung sowie die betroffenen Unternehmen hinsichtlich des Anwendungsbereiches in zwei unterschiedlichen Fassungen parallel anzuwenden. Da das bisherige Investmentsteuerrecht in seinem Anwendungsbereich zudem maßgeblich auf das mit Einführung des Kapitalanlagegesetzbuches aufgehobene Investmentgesetz Bezug nimmt, wäre

neben der Finanzverwaltung auch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht gezwungen, sich auf unbegrenzte Zeit weiter mit Abgrenzungsfragen eines nicht mehr existierenden Gesetzes auseinander zu setzen. Der damit verbundene erhebliche bürokratische Aufwand ist nicht zu rechtfertigen. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass ausländische Vehikel aus anderen Rechtsordnungen ebenfalls nach den Maßstäben des alten Rechts auf unbegrenzte Zeit zu beurteilen wären.

Ein zeitlich unbegrenzter Bestandsschutz ist zudem nicht erforderlich. Die im InvStG vorgesehenen Änderungen wahren hinsichtlich der bereits bestehenden Investmentvermögen den Status quo. Bisher erfasste Vehikel unterliegen daher auch nach dem neuen Recht dem Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes. Eine zeitlich unbegrenzte Bestandsschutzregelung ist damit überflüssig.

Zwar kann eine Anpassung an die geänderte Rechtslage bei bestehenden Investmentvermögen Übergangsarbeiten erfordern (z.B. Anpassung der Vertragsbedingungen). Diesem Umstand trägt die um ein Jahr längere Frist zur Anpassung Rechnung. Die Frist von einem Jahr ist ausreichend bemessen, da der Anpassungsbedarf wegen der grundsätzlichen Wahrung des Status quo als gering einzuschätzen ist.

Zu § 22 Absatz 5 InvStG-E
Folgeänderung.

7. Zu Artikel 1a - neu - (§ 4f - neu -, § 5 Absatz 7 - neu - und § 52 Absatz 14a - neu - EStG)

Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

1. § 4f wird wie folgt gefasst:

"§ 4f

Verpflichtungsübernahme im Konzern

Gehören in den Fällen des § 5 Absatz 7 der ursprünglich Verpflichtete und der aus diesen Rechtsgeschäften Verpflichtete zu demselben Konzern im Sinne des § 4h Absatz 3 Satz 5 und 6, ist die hieraus resultierende Gewinnminderung beim ursprünglich Verpflichteten oder dessen Rechtsnachfolger nicht zu berücksichtigen. In diesen Fällen bleibt die aus der Anwendung des § 5 Absatz 7 resultierende Gewinnerhöhung außer Ansatz."

2. Dem § 5 wird nach Absatz 6 folgender Absatz 7 angefügt:

"(7) Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. Dies gilt in Fällen der Erfüllungsübernahme nach § 329 des Bürgerlichen Gesetzbuches und des Schuldbeitritts mit Schuldfreistellung im Innenverhältnis für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden."

3. In § 52 wird nach Absatz 14 folgender Absatz 14a eingefügt:

"(14a) § 5 Absatz 7 in der Fassung des Gesetzes vom ... [Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages.] ist für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Auf Antrag kann § 5 Absatz 7 auch für frühere Wirtschaftsjahre angewandt werden."

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe "§ 4e Beiträge an Pensionsfonds" die Angabe "§ 4f Verpflichtungsübernahme im Konzern" einzufügen.

Begründung:

Allgemein

Unternehmen dürfen in ihrer Steuerbilanz aufgrund einkommensteuerlicher Passivierungsbegrenzungen bestimmte (ungewisse) Verbindlichkeiten entweder nicht ausweisen oder sie haben die Verbindlichkeiten mit geringeren Werten anzusetzen als in ihrer Handelsbilanz. Nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs können Unternehmen hierdurch entstehende stille Lasten steuermindernd realisieren, wenn Dritte die Verbindlichkeiten rechtlich oder wirtschaftlich übernehmen (BFH-Urteile I R 61/06 und IV R 43/09). Der Übernehmer der Verbindlichkeit braucht seinerseits die Passivierungsbegrenzungen nicht mehr zu beachten (BFH-Urteile I R 102/08 und I R 72/10).

Die vorgeschlagene Neuregelung ordnet an, dass der Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger in der ersten nach der Übernahme aufzustellenden Bilanz die Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte zu beachten hat, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten haben. Dadurch wird verhindert, dass gesetzliche Passivierungsbeschränkungen insoweit ins Leere laufen.

Zu § 4f EStG

Ergänzend zu § 5 Absatz 7 EStG verhindert § 4f EStG missbräuchliche Gestaltungen auf der Seite des ursprünglich Verpflichteten. Im Falle einer Konzernzugehörigkeit sowohl des ursprünglich Verpflichteten als auch des Beitretenden i.S.d. § 4 Absatz 3 Satz 5 und 6 EStG regelt § 4f EStG, dass beim ursprünglich Verpflichteten der durch gewinnwirksame Ausbuchung der ursprünglichen Verpflichtung entstandene Verlust nicht zu berücksichtigen ist. Korrespondierend hierzu regelt § 4f Satz 2, dass die entsprechende Gewinnerhöhung i.S.d. § 5 Absatz 7 EStG beim übernehmenden Rechtsträger außer Ansatz bleibt.

Zu § 5 Absatz 7 EStG

Zu Satz 1

Bei der Neuregelung in § 5 Absatz 7 Satz 1 EStG handelt es sich um eine Fiktion in der Weise, dass die ursprüngliche Verpflichtung ihren Charakter nicht verliert und auch auf Seite des Übernehmers die nämliche Verpflichtung bleibt und insofern auch den entsprechenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften (z.B. § 6a EStG, § 5 Absatz 4a EStG) unterliegt. Die Übernahme einer Verpflichtung im Sinne des Satzes 1 liegt im Besonderen vor in Fällen der Schuldübernahme nach § 414 BGB und der Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz.

Zu Satz 2

§ 5 Absatz 7 Satz 2 EStG regelt Fälle der Erfüllungsübernahme (§§ 415, 329 BGB) und des Schuldbeitritts, bei dem der Beitretende die Verpflichtung des bisherigen Schuldners im Innenverhältnis übernimmt. Es bedarf einer ergänzenden Regelung, da in diesen Fällen nicht wie in den Fällen des Satzes 1 die ursprüngliche Schuld übernommen wird, sondern sich eine Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft erst ergibt (Freistellungsverpflichtung).

Zu Satz 3

§ 5 Absatz 7 Satz 3 EStG regelt den Sonderfall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils. In diesem Fall übernimmt der erwerbende Mitunternehmer zivilrechtlich nicht die bestehende Verpflichtung, denn aus dem jeweiligen Rechtsverhältnis Verpflichtete ist die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft). Dennoch ist auch in diesen Fällen entsprechend dem Transparenzprinzip wirtschaftlich eine Gleichstellung mit den Fällen des § 5 Absatz 7 Satz 1 EStG notwendig.

Zu § 52 Absatz 14a EStG

Die Neuregelung in § 5 Absatz 7 EStG soll erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Hat der die Verpflichtung Übernehmende die Verpflichtung bisher aufgrund der BFH-Rechtsprechung ohne die Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte ausgewiesen, muss er sie für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen, beachten und entsprechende Gewinne versteuern. Hat der die Verpflichtung Übernehmende seiner Bilanzierung die bisherige Verwaltungsauffassung zugrunde gelegt, kann er diese beibehalten (§ 52 Absatz 14a Satz 2 EStG). Damit werden aufwändige Bilanzberichtigungen, die sich kurzfristig ausgleichen (s. § 52 Absatz 14a Satz 1 EStG), vermieden.

8. Zu Artikel 1a - neu - (§ 9b Absatz 2 und § 52 Absatz 23 e1 - neu - EStG)

Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

1. § 9b Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

"(2) Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes berichtigt, so sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen oder Einnahmen zu behandeln, wenn sie im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 bezogen werden; die Minderbeträge sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleiben in den Fällen des Satzes 1 unberührt."

2. In § 52 wird nach Absatz 23e folgender Absatz 23e1 eingefügt:

"(23e1) § 9b Absatz 2 in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist auf Mehr- und Minderbeträge infolge von Änderungen der Verhältnisse im Sinne von § 15a des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden, die nach dem ... [einsetzen: Datum des Gesetzesbeschlusses des Bundestages zum vorliegenden Änderungsgesetz] eingetreten sind.""

Begründung:

Zu § 9b Absatz 2 EStG

§ 9b Absatz 2 EStG enthält eine Vereinfachungsregelung für die Behandlung der umsatzsteuerlichen Vorsteuerberichtigungsbeträge in der ertragsteuerlichen Gewinn- und Überschussermittlung. Sie ermöglicht, nachträgliche Korrekturen des Vorsteuerabzugs sofort erfolgswirksam zu behandeln und die ursprünglich angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten unberührt zu belassen (vgl. BT-Drucksache V/2185 vom 17. Oktober 1967).

Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof mehrfach entschieden, dass die Regelung, die von ihrer Zielsetzung lediglich der Charakter einer Verfahrensvorschrift hat, eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Erfassung der Vorsteuerberichtigungsbeiträge bei der Einkünfteermittlung darstellt. Dies hat zur Folge, dass Vorsteuerberichtigungsbeiträge für Grundstücksteile, die zunächst ausschließlich für umsatzsteuerpflichtige Leistungen verwendet wurden, danach aber eigenen Wohnzwecken dienen, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind, obwohl die eigenen Wohnzwecke der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Nach den allgemeinen Grundsätzen lägen hier nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter vor, die außerhalb der Einkünftesphäre des Steuerpflichtigen angesiedelt sind.

Verursacht wurde das Problem durch eine Änderung des Umsatzsteuerrechts im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010, nach der die Nutzung von Grundstücksteilen, die dem Unternehmen zugeordnet und ursprünglich für umsatzsteuerpflichtige Leistungen verwendet wurden, für unternehmensfremde Zwecke nicht mehr zu einer unentgeltlichen Wertabgabe i. S. d. § 3 Absatz 9a Nummer 1 UStG führt, sondern eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Absatz 6a UStG auslöst.

Mit der Neufassung des Absatzes 2 wird geregelt, dass aufgrund einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG erstattete Vorsteuerbeiträge (Mehrbeiträge) nur dann als Betriebseinnahmen oder Einnahmen zu erfassen sind, wenn sie im Zusammenhang mit einer Einkunftsart bezogen werden; stehen erstattete Vorsteuerberichtigungsbeiträge dagegen nicht im Zusammenhang mit einer Einkunftsart, so vermindern sie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betroffenen Wirtschaftsgutes. Entsprechendes gilt für aufgrund einer Vorsteuerberichtigung zurückgezahlte Vorsteuerbeiträge (Minderbeiträge): Sie sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn sie durch eine Einkunftsart veranlasst sind. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Vorsteuerberichtigungsbeiträge auf für eigene Wohnzwecke genutzte Grundstücksteile entfallen.

Zu § 52 Absatz 23e1 – neu – EStG

Der neugefasste § 9b Absatz 2 ist auf alle Mehr- und Minderbeiträge infolge von Änderungen der Verhältnisse im Sinne von § 15a UStG anzuwenden, die nach der Beschlussfassung des Bundestages über das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz eintreten. Von der Neuregelung werden daher alle Fälle erfasst, in denen der maßgebliche Berichtigungszeitraum noch läuft.

9. Zu Artikel 1a - neu - (§ 15b Absatz 3a - neu -, § 32b Absatz 1 Satz 3, § 52 Absatz 33a und Absatz 43a EStG)

Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach § 15b Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

"(3a) Unabhängig von den Voraussetzungen nach Absatz 2 und 3 liegt ein Steuerstundungsmodell im Sinne des Absatzes 1 insbesondere vor, wenn ein Verlust aus Gewerbebetrieb entsteht oder sich erhöht, indem ein Steuerpflichtiger, der nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, aufgrund des Erwerbs von wertvollen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (z. B. Edelmetalle, Edelsteine, seltene Erden) sofort abziehbare Betriebsausgaben tätigt. Satz 1 gilt für andere Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens entsprechend, wenn deren Übereignung ohne körperliche Übergabe durch Besitzkonstitut nach § 930 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, durch Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 des Bürgerlichen Gesetzbuchs oder durch Einschaltung eines Besitzdieners im Sinne des § 855 des Bürgerlichen Gesetzbuchs erfolgt."

2. In § 32b Absatz 1 Satz 3 werden die Wörter "gilt entsprechend" durch die Wörter "und § 15b sind sinngemäß anzuwenden" ersetzt.

3. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 33a wird folgender Satz angefügt:

"§ 15b Absatz 3a EStG ist erstmals auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden, bei denen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nach dem (Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestags über das vorliegende Gesetz) angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden."

b) In Absatz 43a wird nach Satz 3 folgender Satz eingefügt:

"§ 32b Absatz 1 Satz 3 EStG in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom (BGBl I S. ...) ist in allen offen Fällen anzuwenden; Satz 2 bleibt unberührt."

Begründung:

Die vorliegende Regelung ergänzt die im Rahmen des Jahressteuergesetz 2013 geplante und jetzt im Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz enthaltene Regelung des § 32b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe c EStG.

Immer mehr Steuerpflichtige versuchen, Verluste aus Gewerbebetrieb künstlich zu generieren, um u.a. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, eines Betriebs oder hohe Abfindungszahlungen zu kompensieren. Die Verluste werden dabei regelmäßig durch den Erwerb von wertvollen Wirtschaftsgütern im Umlaufvermögen (z.B. Gold) und dem daraus resultierenden sofortigen Betriebsausgabenabzug erreicht.

Auch wenn die Steuerpflichtigen selbst die Initiative ergreifen und sich nicht an einem typischen Anlegerkonzept beteiligen, nutzen sie dabei eine bekannte und in diversen Zeitschriften beworbene vorgefertigte Modellstruktur bzw. ein vorgefertigtes Konzept, das auf langfristige Steuerstundungseffekte in beträchtlicher Höhe ausgerichtet ist. Dieser Steuerstundungseffekt wirkt nicht nur bei inländischen Gewerbebetrieben, sondern auch bei einer Beteiligung an einer grundsätzlich vermögensverwaltend tätigen, aber gewerblich geprägten ausländischen Personengesellschaft.

Die Verluste aus vorstehenden Gestaltungen, die zu erheblichen Steuerausfällen führen, sind zwar nach Auffassung der Finanzverwaltung aufgrund der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15b EStG als nicht sofort abzugsfähig zu behandeln. Diese rechtliche Einschätzung wird von diversen Finanzgerichten allerdings nicht geteilt. Aus diesem Grund werden die Fallgestaltungen durch § 15b Absatz 3a Satz 1 EStG-E nunmehr ausdrücklich als Steuerstundungsmodelle im Sinne dieser Vorschrift geregelt.

§ 15b Absatz 3a Satz 2 EStG-E ergänzt die Anwendbarkeit eines Steuerstundungsmodells für Fälle, in denen keine wertvollen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, sondern andere Wirtschaftsgüter ohne körperliche Übergabe (z.B. Besitzkonstitut) erworben werden.

Beteiligt sich ein Steuerpflichtiger dagegen an einer ausländischen Personengesellschaft mit originär gewerblicher Tätigkeit, führt das o.g. Modell nicht zu einer Steuerstundung, sondern aufgrund der Wirkungen des sog. Progressionsvorbehalts zu einer endgültigen Steuervermeidung. Da derartige Einkünfte über das Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig in Deutschland steuerfrei gestellt sind, wirken sie sich über den Progressionsvorbehalt auf den persönlichen Steuersatz des an der Gesellschaft beteiligten Steuerpflichtigen aus. Werden bereits die inländischen steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen mit dem Spitzensteuersatz besteuert, wirken sich positive Progressionseinkünfte (aus dem späteren Verkauf der Wirtschaftsgüter) steuerlich nicht mehr aus, während die negativen Progressionseinkünfte (aus dem Kauf der Wirtschaftsgüter) seinerzeit zu einer Steuerminderung geführt haben. Aufgrund dieser technischen Wirkungsweise des § 32b EStG ist es erforderlich, bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes für den Progressionsvorbehalt ebenfalls die Regelung des § 15b EStG anzuwenden. Zudem werden in- und ausländische Steuerstundungsmodelle somit steuerlich identisch behandelt.

Eine derartige Anwendung des § 15b EStG wird bereits von der Finanzverwaltung bejaht (vgl. Rn. 24 des BMF-Schreibens vom 17. Juli 2007, BStBl. I S. 542). Um insoweit mögliche Zweifel auszuschließen, wird mit der Ergänzung des § 32b Absatz 1 Satz 3 EStG klarstellend die Anwendung geregelt.

Nach dem neuen § 52 Absatz 33a Satz 5 EStG-E ist § 15b Absatz 3a erstmals auf Verluste der dort bezeichneten Steuerstundungsmodelle anzuwenden, bei denen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestags über das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Nach § 52 Absatz 43a Satz 3a EStG-E ist § 32b Absatz 1 Satz 3 EStG als klarstellende Regelung in allen offenen Fällen anzuwenden. Für die Anwendung von § 2 Absatz 2a EStG im Rahmen des § 32b EStG gilt weiterhin § 52 Absatz 43a Satz 2 EStG.

10. Zu Artikel 1a - neu - (§ 33a Absatz 1 Satz 1 EStG)

Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:

"Artikel 1a

Änderung des Einkommensteuergesetzes

In § 33a Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch ... geändert worden ist, werden die Wörter "bis zu 8 004 Euro" durch die Wörter "bis zur Höhe des Grundfreibetrages nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1" ersetzt."

Begründung:

Durch das Gesetz zum Abbau der kalten Progression wurde das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum angehoben. Der dadurch berücksichtigte Anstieg der existentiellen Lebenshaltungskosten betrifft jedoch nicht nur den Steuerpflichtigen. Auch eine vom Steuerpflichtigen unterhaltene Person im Sinne des § 33a Absatz 1 EStG hat einen höheren Existenzbedarf. Dieser gestiegenen Verpflichtung kann sich der gesetzlich Unterhaltsverpflichtete nicht entziehen. Im Rahmen des einkommensteuerrechtlichen Abzugs von Unterhaltsleistungen nach § 33a Absatz 1 EStG muss die Anhebung des Existenzminimums zwingend nachvollzogen werden.

Zur Vermeidung eines künftigen separaten Anpassungsbedarfs wird in § 33a Absatz 1 EStG-E unmittelbar auf den Grundfreibetrag verwiesen.