

BDFR, Warendorfer Str. 70, 48145 Münster

per E-Mail

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Warendorfer Str. 70
48145 Münster
Telefon 02 51 / 3 78 40
Telefax 02 51 / 3 78 41 00
E-Mail info@bdf.de
Internet <http://www.bdf.de>

Der Vorsitzende

17. September 2012

Öffentliche Anhörung

zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 (JStG 2013) – Drucksache 17/10000

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund
sehr geehrte Damen und Herren,

ich danke für die Einladung zu der Anhörung und die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Im Rahmen der Stellungnahme wird insbesondere auf Folgendes hingewiesen:

- Die Regelung zur Förderung von Hybridfahrzeugen ist zu kompliziert. Hier werden Alternativen aufgezeigt und eine weitere Förderung über die Pendlerpauschale angeregt. Es sollte geprüft werden, ob das Steuerrecht hier überhaupt der richtige Platz dafür ist.

- Es sollte überdacht werden, Nichtanwendungsgesetze – wenn man sie schon für nötig erachtet – auf Entscheidungen des Bundesfinanzhofes zu begrenzen.
- Bundesfreiwilligendienst und Wehrdienst sollten im Kindergeldrecht gleichwertig behandelt werden.
- Die Regelung zur Gemeinnützigkeit von extremistischen Vereinigungen sollte in der vorgeschlagenen Form unterbleiben.
- Im Rahmen der erbschaftssteuerlichen Verschonungsregeln wiederholt der Bund Deutscher Finanzrichter seine Forderung nach einer verfassungskonformen Ausformung der speziellen Verschonungsregeln im Unternehmensbereich, einer Absenkung der Steuersätze, die Einführung eines Rechts auf Steuerstundung beim Übergang von Unternehmensvermögen sowie insgesamt einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mit niedrigeren Steuersätzen.
- Unklarheiten in § 19 BewG.
- Unabhängig vom weiteren Inhalt des Gesetzes bedauert der BDFR es nach wie vor, dass auch im vorliegenden Gesetzesentwurf der Sonderausgabenabzug für Steuerberatungskosten und die Möglichkeit der kostenfreien Klagerücknahme vor den Finanzgerichten nicht wieder eingeführt wird. Beide Maßnahmen berücksichtigen, dass das Steuerrecht Rechtsgrundlage für eine intensive Eingriffsverwaltung ist, mit der fast alle Bürger konfrontiert werden.

Die Anmerkungen – unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesrates - Drucksache 302/12 (Beschluss) - im Einzelnen:

Teil Einkommensteuer (Artikel 2):

Zu Art. 2 Nr. 4, 5, 7 und 26 Buchst. d (§ 4 Abs. 5 Satz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a, § 8 Abs. 2 Satz 4, § 52 Abs. 16 Satz 11 EStG – Elektro / Hybridfahrzeuge):

Wenn es schon der politische Wille ist, das Steuerrecht mit einem weiteren Subventionstatbestand zu belasten, so ist darauf hinzuweisen, dass bei der Ausgestaltung des Nachteilsausgleichs Korrekturbedarf besteht. Die im Ge-

setzentwurf vorgesehene pauschale Listenpreisminderung im Hinblick auf die Batteriekosten führt zu einem hohen Verwaltungsaufwand und verstärkt das ohnehin schon große Streitpotenzial bei der 1%-Regelung. Der pauschalierte Abzug der Batteriekosten hängt von der Batteriekapazität und dem Anschaffungsjahr des Fahrzeugs unter Beachtung eines Höchstbetrags bzw. eines geminderten Höchstbetrags in den Folgejahren ab. Danach soll für bis zum 31.12.2013 angeschaffte Elektro- oder Hybridfahrzeuge der Listenpreis um 500,00 € je kwh Speicherkapazität gemindert werden. Der Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Pkw um jährlich 50,00 € pro kwh Speicherkapazität. Die maximale Minderung des Listenpreises ist zunächst beschränkt auf 10.000,00 € und mindert sich in den Folgejahren um 500,00 €. Die Regelung findet nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sowohl im Fall der 1%-Regelung als auch nach Satz 3 der Vorschrift im Fall der Fahrtenbuchregelung Anwendung.

Der Regierungsentwurf berücksichtigt zudem nach wie vor unzureichend, dass bei einigen neuen Elektro- und Hybridfahrzeugen die Batterie gar nicht im Kaufpreis enthalten ist. Sie wird für einen monatlichen zu zahlenden Betrag gemietet. In diesem Fall gibt es keine Kürzung des Bruttolistenpreises. Gleichwohl fließen im Fall der Fahrtenbuchmethode die Mietaufwendungen grundsätzlich in die Gesamtkosten des Fahrzeugs ein. Unklar ist insoweit, was mit der Formulierung „bei der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen, die über extern aufladbare mechanische oder elektrochemische Speicher verfügen, sind die bei der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen *um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen*, zu mindern“ gemeint ist. Vom Wortlaut her einfacher und verständlicher dürfte die nachfolgende Formulierung sein: „bei der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen, die über extern aufladbare mechanische oder elektrochemische Speicher verfügen, sind die bei der Entnahme zugrunde

zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um die auf das Batteriesystem entfallen Kosten zu mindern.

In der Vergangenheit wurde zudem in Musterverfahren regelmäßig die pauschale Abgeltungswirkung der 1%-Regelung in Zweifel gezogen (so gegenwärtig wieder in dem beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren VI R 51/11). Daher ist im Hinblick auf die pauschale Listenpreisminderung wegen der Batteriekosten mit vergleichbaren Verfahren zu rechnen. Dies wird spätestens dann der Fall sein, wenn z.B. bei hochwertigen Firmenfahrzeugen, deren Nutzung regelmäßig über die 1%-Regelung erfasst wird, der Preis des Akkumulators über dem Höchstbetrag liegen wird. Die ohnehin in der Praxis streitanfällige pauschale Besteuerung der privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge sollte daher nicht zusätzlich verkompliziert werden.

Zur Verhinderung von Ungleichbehandlungen und einer weiteren Verkomplizierung der Regelungen zur privaten Kraftfahrzeugnutzung von Firmenwagen könnte es sich auch anbieten, an Stelle des geplanten Abzugs der Batteriekosten den Listenpreis eines vergleichbaren Fahrzeugs mit Verbrennungsmotor zugrunde zu legen. Diese Vorgehensweise deckt sich mit der Handhabung der Listenpreisregelung bei aus Sicherheitsgründen gepanzerten Fahrzeugen.

In Betracht käme auch eine Förderung mit einem Festbetrag mit der Folge, dass günstigere Fahrzeuge – die eben meist auch weniger Schadstoffe ausstoßen als hochpreisige PKW – prozentual höher gefördert würden.

Im Hinblick auf die beabsichtigte Breitenwirkung der Regelung - wie auch aus Gerechtigkeitsgesichtspunkten - sollte für Hybridfahrzeuge eine höhere „Pendlerpauschale“, also ein erhöhter berücksichtigungsfähiger Satz pro Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, eingeführt werden. So bestünde auch für Arbeitnehmer, denen kein vom Arbeitgeber überlassenes Fahrzeug zu Verfügung

steht, ein Anreiz, auf Fahrzeuge mit Hybridtechnologie umzusteigen. Auch diese Regelung könnte zeitlich befristet werden.

Zu Art 2 Nr. 6a – neu – (§ 7g Abs. 3 Satz 4 EStG) und Art. 2 Nr. 9a – neu – (§ 15 Abs. 4 Satz 2 und 7 EStG):

Die beabsichtigten Regelungen stellen Nichtanwendungsgesetze zu Entscheidungen von Finanzgerichten dar. Sie betreffen zum einen die – bislang nicht rechtskräftige – Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts, Urteil vom 05.05.2011 1 K 266/10, DStR 2011, 1561. Gegen die Entscheidung ist beim Bundesfinanzhof ein Revisionsverfahren anhängig. Eine höchstrichterliche Entscheidung steht noch aus.

Im Fall des § 15 Abs. 4 EStG richtet sich die beabsichtigte Neuregelung gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.04.2010 6 K 7145/08 K, EFG 2010, 2106. Die Entscheidung wurde lediglich deswegen rechtskräftig, weil die Revision der Finanzverwaltung als unzulässig verworfen wurde. Eine höchstrichterliche Entscheidung zu der Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf fehlt daher ebenfalls.

Es sollte erwogen werden, die –verfassungsrechtlich wohl zulässige– Praxis des Nichtanwendungsgesetzes auf Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zu begrenzen. Denn Nichtanwendungsgesetze führen oftmals zur einer Verkomplizierung des Steuerrechts und zu einer Beeinträchtigung der Normenklarheit und –verständlichkeit. Anders als Entscheidungen des Bundesfinanzhofs entfalten Entscheidungen der Finanzgerichte – zumal noch nicht rechtskräftige – bei Weitem nicht die Breitenwirkung der Entscheidung eines obersten Bundesgerichts. In den vom Finanzgericht Niedersachsen und vom Finanzgericht Düsseldorf entschiedenen Fällen ist gegenwärtig noch unklar, ob es sich um Einzelfallmeinungen handelt oder andere Gerichte dieser Auffassung folgen. In beiden Fällen sollte daher der Ausgang des Revisionsverfahrens bzw. die Ent-

scheidung über ein erneutes Revisionsverfahren abgewartet werden, bevor eine gesetzliche Änderung erfolgt.

Zu Art. 2 Nr. 10 (§ 20 Abs. 4a Satz 7 – neu -):

Die Erstreckung des § 20 Abs. 4a EStG auf den Fall der Abspaltung, wenn der Gesellschafter mit weniger als 1% im Privatvermögen beteiligt ist, legt die bisherige Verwaltungsauffassung im Gesetz nieder und wird auch im Schrifttum befürwortet (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2012, 1314 Rz. 15.12 i.V.m. Rz. 13.01; Bron/Seidel, BB 2010, 2599 <2600>). Die Regelung schafft Klarheit insbesondere bei der Umstrukturierung von Familienunternehmen, die zahlenmäßig größere Gesellschafterstämme haben und bei denen die Unklarheit der Folgen für die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter bislang ein Umstrukturierungshindernis darstellte.

Zu Art. 2 Nr. 11 Buchst. a bb (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d und e EStG)

Der vorliegende Gesetzentwurf räumt auch Eltern von Kindern, die einen freiwilligen Wehrdienst leisten, einen Kindergeldanspruch ein. Dieser gilt aber nur für die Dauer der Probezeit, also sechs Monate lang (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. e EStG – neu –). Für ein Kind, das einen Bundesfreiwilligendienst leistet, besteht während der gesamten Dienstzeit des Kindes ein durchgehender Kindergeldanspruch (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. d EStG). Während in der Vergangenheit regelmäßig Wert auf eine Gleichbehandlung von Wehr- und Zivildienst gelegt und in beiden Fällen kein Kindergeldanspruch bestand, bleibt der Anspruchszeitraum beim freiwilligen Wehrdienst (6 Monate) erheblich kürzer als beim Bundesfreiwilligendienst (in der Regel 12 Monate). Da der freiwillig Wehrdienstleistende nicht unter den Verlängerungstatbestand des § 32 Abs. 5 EStG fällt, wird diese – im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich nicht unproblematische – Ungleichbehandlung vermehrt zu Streitigkeiten vor den Finanzge-

richten führen. Die Ungleichbehandlung lässt sich beseitigen, in dem im Gesetzentwurf die Wörter „als Probezeit“ gestrichen werden.

Zu Art. 2 Nr. 11b – neu – und Nummer 26 Buchst. e – neu – (§ 33 Abs. 3a EStG – neu – und § 52 Abs. 46 – neu – EStG):

Im Hinblick auf die Neuregelung der Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung wird darauf hingewiesen, dass Satz 3 der neu eingefügten Vorschrift hinsichtlich des Begriffs der „unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten eines Scheidungsprozesses“ in der Praxis zu Auslegungsschwierigkeiten führen dürfte. Ein klarstellender Hinweis auf den Zwangsverbund nach § 137 FamFG entspräche nicht nur deckungsgleich der vor Ergehen der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 12.05.2011 VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015 geltenden Rechtslage, sondern würde auch die verfassungsrechtliche Bewertung der in § 52 Abs. 46 EStG – neu – geregelten echten Rückwirkung auf alle offenen Fälle entschärfen. Damit werden streitträchtige Auslegungsschwierigkeiten im Rahmen der ohnehin streitanfälligen außergewöhnlichen Belastungen vermieden.

Teil Abgabenordnung (Art. 10)

Zu Art. 10 Nr. 3 (§ 51 Abs. 1 Satz 2 AO)

Der BDFR begrüßt uneingeschränkt die Intention des Gesetzgebers es auszuschließen, dass extremistische Organisationen als gemeinnützig anerkannt werden oder bleiben. Gleichwohl wird vorgeschlagen, von der geplanten Maßnahme einstweilen Abstand zu nehmen.

Mit der vorgeschlagenen Änderung soll die Vermutung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO dahin geändert werden, dass bei Organisationen, die in einem Verfassungsschutzbericht als „extremistische Organisationen“ eingestuft sind, nun-

mehr unwiderlegbar vermutet wird, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht erfüllt sind.

Bisher gilt eine gleichartige Vermutung, die aber widerlegbar ist. Über die Anerkennung als "gemeinnützig" wird dann im Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer entschieden; ggf. wird auch eine vorläufige Bescheinigung ausgestellt. Diese Bescheide können mit dem Einspruch und der anschließenden Klage angefochten werden. Über die „Extremismus-Frage“ kann dann entweder das Finanzgericht selber entscheiden oder –wenn anhängig - das Verfahren bis zur Entscheidung der Gerichte der VG auszusetzen. Die richtige Anwendung des Verfahrensrechtes durch die Finanzverwaltung ist dann aber in jedem Fall von den Finanzgerichten zu prüfen.

Vor diesem Hintergrund wirft die Neuregelung erhebliche verfahrensrechtliche Probleme auf. Denn durch sie erlangt die Einstufung einer Organisation in einem Verfassungsschutzbericht als extremistisch faktisch die Wirkung eines Grundlagenbescheids für die Körperschaftsteuerveranlagung, ohne dass es sich dabei tatsächlich um einen Verwaltungsakt handeln würde. Insoweit teilt der BDFR die Bedenken des Bundesrates (Drucksache 301/12 (Beschluss) S. 105). Denn die Folgen bleiben unklar: Erlischt die Gemeinnützigkeit mit der Erwähnung? Ist die Rechtswirkung sofort vollziehbar? Weiter ist darauf aufmerksam zu machen, dass die betroffene Körperschaft vor der Abfassung des Berichts nicht angehört wird. Dann würde sich ggf. der Verlust der Gemeinnützigkeit einstellen, ohne dass sie sich dazu äußern könnte.

Auch müsste geregelt werden, wie die Erwähnung in dem Bericht genau gefasst sein müsste. Denn die bislang wohl einzige Entscheidung des Bundesfinanzhofes zu dem Thema (BFH-Urteil vom 11.04.2012 Aktenzeichen: I R 11/11) hat den Inhalt, dass die (widerlegbare) Vermutung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO i.d.F. des JStG 2009 voraussetzt, dass die betreffende Körperschaft im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes für den zu beurteilenden Veranlagungszeitraum **ausdrücklich** als extremistisch eingestuft wird.

Letztlich ist nachdrücklich darauf hinzuweisen, dass die – wohl erstrebte - Vereinheitlichung des Rechtsweges in vielen Fällen nicht erreicht werden wird. Die Versagung der Gemeinnützigkeit wird regelmäßig nicht nur auf die Tätigkeit der Körperschaft, sondern auch auf Satzungsfragen bzw. der tatsächlichen Durchführung der Satzung gestützt werden. Ferner werden die betroffenen Körperschaften auch rügen können, ob im Genehmigungs- und Aufhebungsverfahren die verfahrensrechtlichen Bestimmungen eingehalten worden sind. Dies ist ohnehin von den Finanzgerichten zu prüfen (s.o). So wird es auch mit der vorgeschlagenen Regelung in Verfahren der hier einschlägigen Art zu doppelten Anhängigkeiten kommen.

Außerdem sieht die Gesetzesbegründung in sog. „Verdachtsfällen“, also in Fällen, in denen die Körperschaft im Verfassungsschutzbericht nur der Verfassungsfeindlichkeit verdächtig ist, eine eigene Prüfungskompetenz der Finanzbehörden vor. Das Ergebnis wäre im Klagefall sicherlich vom Finanzgericht zu überprüfen. Daher werden die Finanzgerichte trotz der geplanten Neuregelung auch weiterhin mit Verfahren dieser Art befasst sein.

Der BDFR regt daher an, es bei der bisherigen Regelung zu belassen.

Zu Art. 10 Nr. 5 (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO)

Mit der Regelung werden Aufbewahrungsfristen für bestimmte Unterlagen wie z. B. Handelsbücher und Aufzeichnungen, Inventare und Jahresabschlüsse verkürzt. Dies mag rechtlich zulässig sein. Es ist aber zu betonen, dass der Ablauf von Aufbewahrungsfristen wenig Einfluss auf die Beweislast in steuerrechtlichen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren hat. Die Regelung erzeugt daher die Gefahr, dass Steuerpflichtige in Verkennung dieses Umstandes in Beweisnot geraten.

Teil Erbschaft- und Schenkungsteuer (Artikel 18a):

Zu Art. 18a – neu - (§§ 13a Abs. 4, Abs. 5a – neu - § 13b Abs. 2, Abs. 2a, § 37 Abs. 9 ErbStG):

Die vorgeschlagenen Änderungen beseitigen insgesamt die mit der Regelung der §§ 13a, 13b ErbStG verbundene Ungleichbehandlung durch die Begünstigung des Betriebsvermögens nicht, sondern verschärfen diese sogar. Erwerbe, die nicht unter die Verschonungsregeln fallen, werden mit Grenzsteuersätzen von bis zu 50% belastet. Gleichzeitig werden weite Teile des durch Erbschaften übertragenen Vermögens durch allgemeine Freibeträge, einer Sonderbehandlung einzelner Vermögensarten wie des selbstgenutzten Wohneigentums, Tarifbegrenzungen und Verschonungsregelungen von der Besteuerung ausgenommen. Von einem durch Erbschaften jährlich übertragenen Vermögen in Höhe von 200 Mrd. € sind drei Viertel der Erbschaften von der Besteuerung ausgenommen. Das verbleibende Viertel wird durchschnittlich mit einem Steuersatz von 15% belastet, wobei es teilweise noch zu einer Minderung der Einkommensteuer aufgrund der Belastung mit Erbschaftsteuer kommt. Seitens des Bundes Deutscher Finanzrichter wird daher die mit den Vorschriften weiterhin verbundene weitreichende Freistellung betrieblichen Vermögens für verfassungsrechtlich und steuerpolitisch problematisch gehalten. Der Bund Deutscher Finanzrichter wiederholt daher seine Forderung nach einer verfassungskonformen Ausformung –und damit grundlegenden Modifizierung- der speziellen Verschonungsregeln im Unternehmensbereich, einer Absenkung der Steuersätze, die Einführung eines Rechts auf Steuerstundung beim Übergang von Unternehmensvermögen sowie insgesamt einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage mit niedrigeren Steuersätzen. Er sieht sich in seiner bereits zum ErbStRG geäußerten Auffassung durch das Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen vom November 2011 bestätigt.

Die für die Vergünstigung des Betriebsvermögens im Gesetzgebungsverfahren zum ErbStRG 2008 angeführten Gründe, zum Schutz von Arbeitsplätzen die Übertragung unternehmerischen Vermögens nicht mit Erbschafts- und Schen-

kungssteuer zu belasten, gehen nach Auffassung des Bundes Deutscher Finanzrichter fehl: In mehr als 90% der Fälle, in denen in der Praxis Betriebsvermögen unter Inanspruchnahme der §§ 13a, 13b ErbStG übertragen wird, ist zugleich erhebliches privates Vermögen vorhanden, so dass für die Begleichung der Steuerlast die betriebliche Liquidität nicht eingeschränkt wird. Verschonungsregeln zugunsten von Familienangehörigen führen ferner zu dem (aus betriebswirtschaftlicher Sicht oft verfehlten) Anreiz, die Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie zu regeln, auch wenn ggf. kein geeigneter Nachfolger vorhanden ist und andere Nachfolger besser geeignet wären. Schließlich führt auch die teilweise fehlende Rechtsformneutralität der Verschonungsregelungen dazu, dass allein aus steuerlichen und nicht aus betriebswirtschaftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen Gesellschaften formgewechselt oder Betriebsvermögen in Kapital- oder Personengesellschaften eingebracht wird.

Zu Nr. 1 Buchstabe a (§ 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG):

Die Erstreckung der Mindestarbeitnehmerzahl für die Anwendung der Lohnsummenklausel im Konzern dient der gesetzgeberischen Klarstellung und ist zu begrüßen. Allerdings erfolgt die Änderung an der systematisch falschen Stelle. Denn § 13a Abs. 4 ErbStG betrifft die Ermittlung der Lohnsumme. Die Prüfung der Arbeitnehmerzahl ist in § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG geregelt. Dort wäre die Einbeziehung systematisch zutreffender zu regeln.

Zu Nr. 1 Buchstabe b (§ 13a Abs. 5a ErbStG):

Die Reinvestitionsklausel für schädliches Verwaltungsvermögen führt zu einer weiteren Verkomplizierung des ohnehin schon unübersichtlichen und kaum noch im Verwaltungsweg überprüfbaren Regelungsinhalts der §§ 13a, 13b ErbStG, weil für die Frage des Verhältnisses von schädlichem Verwaltungsvermögen zu begünstigtem Betriebsvermögen nunmehr nicht mehr allein auf den Übertragungstichtag abzustellen ist. Zudem ist die Einhaltung der Klausel von zahlreichen Bedingungen abhängig, z.B. die eines fehlenden Zusammenhangs mit dem Verwaltungsvermögen, die in der Praxis nur schwer

zu kontrollieren und daher streitanfällig sein werden (vgl. dazu auch Korezkij, DStR 2012, 1640 <1646>).

Zu Nr. 2 Buchst. a aa, bb, cc (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Satz 3 und Satz 7 2. Halbsatz ErbStG):

Die Neuregelungen in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG sowie in § 13b Abs. 2 Satz 3 und Satz 7 2. Halbsatz ErbStG zielen gegen die Gestaltungsmöglichkeit sogenannter „Cash-GmbHs“ und „Forderungs-GmbHs“ sowie gegen Möglichkeiten, die Einhaltung der Verwaltungsvermögensgrenze durch Veräußerungen schädlichen Verwaltungsvermögens zu beeinflussen. Die Zielrichtung der gesetzlichen Änderungen ist dabei grundsätzlich zu begrüßen, zumal auch im Schrifttum und auf Fortbildungsveranstaltungen entsprechende Gestaltungsempfehlungen gegeben werden.

Die von der Finanzverwaltung dazu geübte und zum Teil mit verbindlichen Auskünften zugelassene gewerbliche Prägung von Bar- und Wertpapiervermögen in „Cash-GmbHs“ ließe sich allerdings auch bei konsequenter Anwendung des Gesetzeswortlauts und der Weisungslage der Finanzverwaltung verhindern. Gewerblich geprägtes Barvermögen verdient keinerlei Steuerbegünstigung, wenn es nicht betriebsnotwendig ist, nicht aus der gewerblichen Tätigkeit oder freiberuflichen Tätigkeit entstanden oder im Besteuerungszeitpunkt nicht in begünstigtem Betriebsvermögen angelegt ist (vgl. R E 13b.17 ErbStR 2011). Es ist zudem auch noch nicht ausgeschlossen, dass der Bundesfinanzhof in dem Verfahren II R 9/11, in dem anscheinend eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht in Erwägung gezogen wird, diese Frage als letztlich doch nicht entscheidungserheblich einstuft oder gar die gewerbliche Prägung von Barvermögen dem schädlichen Verwaltungsvermögen zurechnet.

Nach der beabsichtigten Neuregelung sollen zudem auch Forderungen, die aus der Veräußerung von Verwaltungsvermögen stammen, zum Verwaltungsvermögen zählen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Satz 3 ErbStG – neu –). Unklar ist, ob bei Forderungen aus der Veräußerung von Tochtergesellschaften die Einordnung dem Charakter des veräußerten Anteils folgt oder nach

§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG ein gesonderter Verwaltungsvermögenstest erforderlich ist.

Zudem wäre zu prüfen, ob die in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Satz 2 ErbStG – neu – geregelte 10%-Grenze nicht zu niedrig gegriffen ist. Insbesondere Unternehmen im Saisongeschäft, die nach Ende der Saison auf hohen Bar- und Festgeldbeständen für den Einkauf der nächsten Saison sitzen, könnten durch die Regelung benachteiligt werden, wenn der Inhaber „zur Unzeit“ stirbt.

Die Ergänzung des § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG um einen weiteren Halbsatz erscheint zudem überflüssig. Aufgrund des gesetzestechnischen Vorrangs des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 oder 3 ErbStG vor § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG sind praktisch kaum Fälle denkbar, in denen es zu der in der Gesetzesbegründung dargestellten überquotalen Durchrechnung des jungen Verwaltungsvermögens kommen kann. Die Ergänzung der Vorschrift um einen Halbsatz geht daher ins Leere (vgl. auch Korezkij, DStR 2012, 1640 <1645 f.>).

Teil Bewertungsgesetz (Art. 19)

Zu Artikel 19 Nr. 1a – neu - (§ 97 Abs. 1b Satz 1 BewG-E):

Die Neuregelung ist im Grundsatz zu begrüßen. Problematisch erscheint jedoch, ob die Intention des Entwurfsverfassers, die in der Begründung zum Ausdruck kommt (BR-Drucks. 302/1/12, S. 128), im Wortlaut zweifelsfrei ihren Niederschlag gefunden hat. Ansonsten sind Unsicherheiten in der Rechtspraxis zu erwarten, die letztlich durch die Rechtsprechung zu klären sein werden.

Eine disquotale Gewinnverteilung - das Beispiel in der Entwurfsbegründung - führt klar zu einem von der Regel abweichenden Maßstab. Unklar bleiben aber beispielsweise die Fragen,

- wie sich Sondergewinnbezugsrechte und Sonderstimmrechte auswirken sollen,
- ob die mathematisch-exakten Verhältniszahlen anzuwenden sind oder Zwischenwerte zugelassen sind.

Zu Artikel 19 Nr. 1b neu - (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Satz 2 BewG-E):

Die Erweiterung des Kreises der Verfahrensbeteiligten ist zu begrüßen. Sie führt zur Vereinfachung und zu größerer Rechtssicherheit.

Zu Art. 30 (Inkrafttreten)

Der Bund Deutscher Finanzrichter weist vorsorglich darauf hin, besondere Sorgfalt auf die Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen echten Rückwirkung zu verwenden. Bei Änderungen des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsgesetzes ist die Stichtagsbezogenheit von besonderem Gewicht. Es sollte daher - insbesondere im Lichte des § 205 Abs. 5 BewG-E - sichergestellt werden, dass die Verkündung des JStG 2013 bis zum 31.12.2012 erfolgt.

Mit freundlichen Grüßen

Reinold Borgdorf