

Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013

Stand: 17. September 2012

Inhaltsverzeichnis

1.	Außensteuergesetz: Neuregelung der Tatbestandsvoraussetzung Geschäftsbeziehung (§ 1 Abs. 4 AStG-E).....	2
2.	Außensteuergesetz: Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (§ 1 Abs. 5 AStG-E).....	3
3.	Körperschaftsteuergesetz: Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 KStG-E).....	5
4.	Erbschaftsteuergesetz: Änderungen bei der Cash-GmbH sowie beim Immobilien- Schwestergesellschaftsmodell (§§ 13a Abs. 5a, 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und 13b Abs. 2 S. 7 ErbStG-E).....	6
5.	Verkürzung von Aufbewahrungsfristen (§§ 147 Abs. 3 S. 1 AO-E; 14b Abs. 1 S. 1 UStG-E; § 257 Abs. 4 HGB-E).....	8
6.	Umwandlungsteuer: Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Umwandlungen (§ 2 Abs. 4 UmwStG-E).....	9
7.	Grunderwerbsteuer: Vermeidung von Gestaltungsmodellen mittels sog. RETT- Blocker-Strukturen.....	9

Mit dem Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) werden eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen verwirklicht, die auch wichtige Änderungen für Unternehmen und Unternehmer beinhalten. Insbesondere die geplante Erweiterung des § 1 AStG um die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf internationale Betriebsstättenfälle und grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften kann für grenzüberschreitend tätige Unternehmen erhebliche praktische Auswirkungen haben. Zu diesen und verschiedenen weiteren Themen mit Unternehmensbezug nehmen wir Stellung und regen Änderungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren an.

Da bislang nicht absehbar ist, ob eine Regelung zur Steuerpflicht bei Streubesitzdividenden in einem separaten Gesetzgebungsverfahren behandelt werden soll, nehmen wir dazu im Rahmen des JStG 2013 Stellung. Da die Änderungen im Reisekostenrecht und beim Verlustrücktrag sowie die kleine Lösung zur steuerlichen Organschaft zwischenzeitlich in das Gesetzgebungsverfahren „Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ überführt wurden, nehmen wir dazu nicht im Rahmen des JStG 2013 Stellung.

Bevor wir auf die einzelnen Punkte eingehen, gestatten Sie uns eine Vorbemerkung: Aus unserer Erfahrung haben steuerliche Regelungen einen erheblichen Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen und damit auch auf das Wirtschaftswachstum.

Ein wichtiger Teilaspekt stellt heute für viele Unternehmen die Vermeidung von Risiken der Doppelbesteuerung dar. Internationale Gremien wie die OECD leisten hier wichtige Arbeit. Der Deutsche Gesetzgeber bleibt dennoch aufgefordert, international wie auch national sinnvolle Reformvorhaben - u. a. die CCCTB oder eine tiefgreifende Reform der steuerlichen Organschaftsregel - voranzutreiben und vorausschauend die Fortentwicklung des Steuerrechts zu antizipieren, um auch in Zukunft die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen sicher zu stellen.

Die fortschreitende Ausdehnung der Gewinnabgrenzung im internationalen Kontext der Sicherung von Besteuerungssubstrat (in diesem Gesetzesvorhaben bzgl. der Betriebsstätten) und die sich ausweitende Übertragung von Erklärungsspflichten auf den Steuerpflichtigen in der Bewertungssystematik, Methodik und Dokumentation der Gewinnabgrenzung, sollte ebenfalls zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der Deutschen Unternehmen einhergehen mit der Anpassung der verfahrensrechtlichen Vorschriften zugunsten einer mehr kooperativen Veranlagung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung.

1. Außensteuergesetz: Neuregelung der Tatbestandsvoraussetzung Geschäftsbeziehung (§ 1 Abs. 4 AStG-E)

Wir begrüßen die Klarstellung im neuen § 1 Abs. 4 AStG, dass für Zwecke der Einkunftsabgrenzung u. U. eine Zusammenfassung mehrerer zusammenhängender wirtschaftlicher Vorgänge zu einer (im Hinblick auf den Fremdvergleich zu untersuchenden) Geschäftsbeziehung erfolgen kann. Die Klarstellung steht im Einklang mit der wirtschaftlichen Realität, den Vorgaben der OECD und der gelebten Praxis.

Bei der konkreten Umsetzung der Neuregelung geben wir folgende Aspekte zu bedenken: Die Regelung des § 1 Abs. 4 S. 2 AStG-E soll nach unserem Verständnis den Fall treffen, in dem der Steuerpflichtige im Verhältnis mit nahe stehenden Personen eine Geschäftsbeziehung nicht schuldrechtlich vereinbart hat und somit einer Ertragsbesteuerung im Inland entgehen könnte. Mit der Neuregelung soll in den Fällen, in denen nach dem Fremdvergleich eine Geschäftsbeziehung per schuldrechtlicher Vereinbarung anzunehmen wäre (im gelebten Sachverhalt aber nicht wurde), eine Einkünftekorrektur möglich sein. Wir teilen dabei die generelle Zielrichtung der Neuregelung, sehen jedoch die Gefahr, dass die Norm in der Praxis zu übermäßig weitgehenden Eingriffsmöglichkeiten der Verwaltung führen kann. Nach nationalen und internationalen Grundsätzen liegt die Entscheidung über die Ausgestaltung der Geschäftsbeziehungen in der Organisationsfreiheit des Steuerpflichtigen. Dies gebietet es, bei der Prüfung der Fremdüblichkeit vom tatsächlich realisierten Sachverhalt auszugehen. Ein Eingriff der Verwaltung durch eine Umqualifikation von Geschäftsbeziehungen darf nur in sehr engen, definierten Grenzen stattfinden. Auch muss vermieden werden, dass durch eine schiere Behauptung eine Beweislastumkehr auf den Steuerpflichtigen hin erfolgt.

Wir regen an, § 1 Abs. 4 S. 2 AStG-E wie folgt zu formulieren: „Liegen einer Geschäftsbeziehung keine schuldrechtlichen Vereinbarungen zugrunde, **und wird nachgewiesen**, dass voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter **unter vergleichbaren Umständen** schuldrechtliche Vereinbarungen getroffen hätten oder bestehende Rechtspositionen geltend machen würden, sind diese der Besteuerung zugrunde zu legen.“

2. Außensteuergesetz: Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (§ 1 Abs. 5 AStG-E)

Wir begrüßen die Abstimmung der inländischen Normen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung auf den von der OECD entwickelten Ansatz zur Betriebsstättengewinnabgrenzung, den sog. „Authorized OECD Approach“ (AOA). Damit sind die inländischen Normen vom Grundsatz her geeignet, Doppelbesteuerungskonflikte zu vermeiden.

Damit dieses Ziel jedoch erreichbar ist, bitten wir zu berücksichtigen:

Die Ermittlung des steuerlichen Einkommens erfolgt zweistufig. Zunächst sind die Einkünfte zu ermitteln/bestimmen. Dies erfolgt nach §§ 4-7 EStG und § 8 Abs. 1 KStG. Entsprechen einzelne Vorgänge nicht den steuerlichen Maßstäben, wie etwa dem Fremdvergleich, ist auf einer zweiten Stufe ggf. eine Einkünftekorrektur, z. B. nach § 1 AStG vorzunehmen. § 1 AStG ist eine Einkünfteabgrenzungsnorm. Sie greift nur in den Fällen, in denen es bei Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz zu einer Einkünfte minderung im Inland kommt. Sie ist nicht geeignet, die Einkünftermittlung vorzugeben. In Bezug auf die hier angestrebte Betriebsstättengewinnabgrenzung (wie im Übrigen auch schon bei den Geschäftsbeziehungen zwischen rechtlich selbständigen Personen) bedeutet dies Folgendes: Der Steuerpflichtige ist in der Ausgestaltung der Betriebsstättengewinnabgrenzung grundsätzlich frei. Wenn er dabei vom Fremdvergleich abweicht und es dadurch zu einer Einkünfte minderung im Inland kommt, ist eine Einkünftekorrektur vorzunehmen. Laut Gesetzesbegründung zielt die vorgeschlagene Norm darauf ab, den AOA innerstaatlich umzusetzen.

Der AOA ist im Kontext der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu sehen, in die er jeweils umgesetzt werden muss bzw. umgesetzt werden kann. Ziel der DBA ist es, Doppelbesteuerung zu verringern oder zu vermeiden. Darin ist also auch die Zielsetzung des AOA zu sehen, nämlich international abgestimmte Maßstäbe für die Betriebsstättengewinnabgrenzung zu schaffen, um Doppelbesteuerung zu mildern bzw. zu vermeiden. Die Umsetzung in der Einkünftekorrekturvorschrift § 1 AStG greift nur in Fällen der Einkünfte minderung im Inland. Sie erlaubt keine Korrektur im Falle einer zu einer Einkünfteerhöhung im Inland führenden Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz. Damit wird das Ziel des AOA, nämlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung, verfehlt und die Fälle der Doppelbesteuerung wohlmöglich erhöht. Außerdem geht die Umsetzung in der Einkünftekorrekturvorschrift (Stufe 2 der Ermittlung des Einkommens) dahingehend fehl, als es an korrespondierenden Einkünfteermittlungsvorschriften auf Stufe 1 der Ermittlung des Einkommens fehlt. Es besteht die Gefahr, dass die vorgeschlagene Norm insofern ins Leere geht, als es ihr an einer Einkünfteermittlungsregelung mangelt, die eine Basis definiert, deren Abweichung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz korrigiert werden kann. Die Fiktion der „anzunehmenden schuldrechtlichen Geschäftsbeziehung“ (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG-E) gibt es bei der Einkünfteermittlung (Stufe 1) nicht. In Ermangelung dessen bestehen Zweifel, dass eine Einkünftekorrektur auf Stufe 2 vorgenommen werden kann.

Als weiteren Gesichtspunkt bei den geplanten Neuregelungen in § 1 Abs. 5 AStG-E weisen wir darauf hin, dass der AOA zunächst nur im Musterabkommen zu finden ist. Im Einzelfall maßgeblich ist das jeweilige DBA. Derzeit ist der AOA allerdings nur in ganz wenigen DBA umgesetzt. Es werden mehrere Jahre vergehen, bis alle DBA geändert sind. Sofern der AOA nun in innerstaatliches Recht umgesetzt wird, besteht für eine Übergangszeit ein Konflikt mit geltenden DBA - bis diese jeweils geändert sind. Nach § 2 AO gehen DBA dem innerstaatlichen Recht vor. Die vorgeschlagene Norm enthält in § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E einen Verstoß gegen diesen steuersystematischen Grundsatz. Danach soll die innerstaatliche Norm dem DBA grundsätzlich vorgehen („treaty override“).

Allerdings sollen auch Ausnahmen gelten, sofern

- ein DBA anzuwenden ist,
- dessen Regelungen der innerstaatlichen Norm widersprechen,
- sich nach dessen Bestimmungen kein oder ein geringerer Berichtigungsbedarf als nach der innerstaatlichen Norm ergibt und
- der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend diesem Abkommen ausübt.

Diese Ausnahmeregelung zum Treaty Override zielt darauf ab, Besteuerungskonflikte zwischen der innerstaatlichen Norm und der DBA Norm abzumildern. Wir halten einen solchen Treaty Override für verfassungsrechtlich bedenklich. Die DBA dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung; die einseitige Gesetzesänderung wird die Doppelbesteuerungsproblematik mutmaßlich verschärfen. Die Ausnahme geht fehl, wenn der Steuerpflichtige seine Einkunftsabgrenzung nach dem innerstaatlichen Recht durchführt, denn dann besteht kein Berichtigungsbedarf. Also kann sich der Steuerpflichtige nur auf das DBA berufen, wenn er seine Betriebsstättengewinnabgrenzung konsequent nach dem abweichenden DBA ausrichtet und sich sicher ist, dass die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind. Sind sie es nicht, kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Die Frage, inwiefern Regelungen eines DBA der vorgeschlagenen innerstaatlichen Norm widersprechen, erhöht die Rechtsunsicherheit. Problematisch ist auch, dass dem Steuerpflichtigen aufgebürdet wird nachzuweisen, dass die Ausnahmevoraussetzungen erfüllt sind. Die DBA werden zwischen Staaten und nicht mit dem Steuerpflichtigen abgeschlossen. Dementsprechend trägt auch der Gesetzgeber die Verantwortung für ein Abweichen im innerstaatlichen Recht.

Kritisch sehen wir zudem die Anwendungsregelung, denn die Neuregelungen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung sollen am 1.1.2013 in Kraft treten. Die Neuregelung zur Betriebsstättengewinnabgrenzung wird bei den Unternehmen erhebliche Anpassung nach sich ziehen. Sie erfordert die Umsetzung der direkten Methode der Betriebsstättengewinnabgrenzung, d. h. der Erfassung des Betriebsstättenergebnisses per Buchhaltung. Die Schaffung der entsprechenden buchhalterischen und systemischen Voraussetzungen erfordert Zeit. Die Vorbereitungszeit für die Erstanwendung ab Januar 2013 ist zu kurz bemessen. Dies gilt insbesondere, wenn man bedenkt, dass das Gesetzgebungsverfahren noch andauert. Insbesondere bei Bau- und Montagebetriebsstätten ist die zusätzliche Problematik gegeben, dass hier nicht Jahresergebnisse, sondern langjährige Projekte Gegenstand der Betriebsstättengewinnabgrenzung sind. Die Projekte sind nach altem Recht eingerichtet und gebucht (oftmals indirekte Methode). Eine Änderung der Betriebsstättengewinnabgrenzung in laufenden Projekten würde sich massiv auf die Buchung/Bilanzierung in Altjahren auswirken.

Um beide Fälle des Abweichens vom Fremdvergleichsgrundsatz (Einkünfterminderung und Einkünfterhöhung) abzudecken und um dem Ziel des AOA - nämlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung nachzukommen - sollte die Regelung in den Bereich der Einkünftermittlung (§§ 4-7 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) angesiedelt werden. Damit würden auch systematische Bedenken gegen die Regelung in der Einkünfterkorrektur behoben.

Generell ist die Ausnahmeregelung des § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E zu begrüßen, sie sollte jedoch nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Im Sinne eines verantwortlichen Handelns sollte der Gesetzgeber oder die Verwaltung eine verbindliche Liste der DBA veröffentlichen, bei denen eine Ausnahme zulässig ist.

Wir regen an, großzügige Übergangsfristen einzurichten, insbesondere für Bau- und Montagebetriebsstätten (hier: z. B. Anwendung auf Projekte, die ab 2013 neu begonnen werden).

3. Körperschaftsteuergesetz: Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 KStG-E)

Der Bundesrat empfiehlt die Einführung eines neuen § 8b Abs. 4 KStG-E, der die Steuerpflicht von Gewinnausschüttungen i. S. d. § 8b Abs. 1 KStG und Veräußerungsgewinnen i. S. d. § 8b Abs. 2 KStG vorschreibt, wenn die Beteiligung zu Beginn des Veranlagungszeitraums unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (sog. Streubesitzbeteiligung). Wir halten die Vorschrift für steuersystematisch unangemessen, da sie zu Kaskadeneffekten führt. Daneben geben wir zu bedenken, dass sich aus einer Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen auch nachteilige volkswirtschaftliche Wirkungen ergeben, da Portfoliobeteiligungen gegenüber anderen Finanzanlagen unattraktiver werden. Portfoliobeteiligungen (z. B. mittels Private-Equity-Fonds) können jedoch unter dem Aspekt der Risikodiversifizierung besonders bei einer Beteiligung an innovativen und risikanten Unternehmen sinnvoll sein, weil sie inländisches Wachstum und Beschäftigung in Deutschland sichern.

Zudem erfasst die geplante Steuerpflicht bei Streubesitzbeteiligungen auch reine Inlandsfälle und führt dadurch zu einer spürbaren Erhöhung der Steuerbelastung auf Ebene der die Dividende empfangenden Kapitalgesellschaft. Besonders im Zusammenspiel mit den gewerbesteuerlichen Vorschriften des § 8 Nr. 5 GewStG i. V. m. § 9 Abs. 2a oder 7 GewStG kann dadurch die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen gemindert und die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes geschwächt werden. Dies gilt umso mehr, als zusätzliche Einschränkungen für im Zusammenhang mit Streubesitzbeteiligungen stehende Betriebsausgaben und Gewinnminderungen bei der Einkommensermittlung und im Rahmen der Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG gelten sollen.

Von der Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden sind auch Unternehmen betroffen, die ihre Pensionsverpflichtungen durch Wertpapiere unterlegen und zu deren Risikostreuung Streubesitzbeteiligungen halten. Damit wirkt sich die Regelung zu Lasten der betrieblichen Altersversorgung aus.

Der Bundesrat schlägt vor, die Streubesitzregelung erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr soll die Neuregelung erstmals in dem Veranlagungszeitraum anzuwenden sein, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet, das nach dem 31.12.2011 begonnen hat. Würde das Jahressteuergesetz 2013 noch im Jahr 2012 umgesetzt werden, läge hier der Fall einer sog. unechten Rückwirkung vor, deren Zulässigkeit verfassungsrechtlich zweifelhaft ist. Die Neuregelung würde dazu führen, dass Inhaber von Streubesitzbeteiligungen bei Bezug von Dividenden und vereinnahmten Veräußerungsgewinnen vor Beschluss des JStG 2013 bereits nicht mehr in den Genuss der 95 % Steuerbefreiung kommen könnten. Hierdurch würde der Vertrauensschutz verletzt. Aufgrund des bestehenden Rückwirkungsproblems regen wir bei Umsetzung die Einführung einer Übergangsfrist oder einer Stichtagsregelung an.

Wir regen daher an, auf die Einführung der Steuerpflicht der Streubesitzbeteiligung zu verzichten. Die europarechtliche Problematik ließe sich aus unserer Sicht auch durch eine Änderung des Quellensteuerabzugsverfahrens lösen.

Sollte dieser Vorschlag keine Mehrheit finden, sollte folgende Änderungen der Regelung vorgenommen werden:

- Abschwächung des Kaskadeneffekts durch Zusammenrechnung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen und vollumfängliche Zusammenrechnung von Beteiligungen innerhalb eines Organkreises.
- Anpassung der gewerbesteuerlichen Regelungen durch Absenkung der Hinzurechnungsgrenze des § 8 Nr. 5 GewStG i. V. m. § 9 Abs. 2a oder 7 GewStG auf einheitlich 10 %.

- Volle steuerliche Berücksichtigung der mit Streubesitzbeteiligungen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben und Gewinnminderungen bei der Einkommensermittlung und im Rahmen der Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG.
- Entschärfung des Rückwirkungsproblems durch Anpassung der Anwendungsregelung (z. B. durch Einführung einer Übergangsfrist oder einer großzügigen Stichtagsregelung).

4. Erbschaftsteuergesetz: Änderungen bei der Cash-GmbH sowie beim Immobilien-Schwestergesellschaftsmodell (§§ 13a Abs. 5a, 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und 13b Abs. 2 S. 7 ErbStG-E)

• Vorbemerkung

Bevor wir auf die einzelnen Punkte der Gesetzesvorschläge eingehen, möchten wir an dieser Stelle nochmals unterstreichen, wie wichtig aus unserer Beratungspraxis die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen sind. In der Zwischenzeit wurde in verschiedenen Verlautbarungen – unter anderem des wissenschaftlichen Beirats des BMF – bezweifelt, dass diese Begünstigungen zu rechtfertigen sein. Dies wurde unter anderem mit der fehlenden Existenzgefährdung begründet.

Für den Erfolg der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen sollte aus unserer Sicht nicht nur auf die Existenzgefährdung, sondern auch auf die investitions hindernde Wirkung der Erbschaftsteuer abgestellt werden. Unbestritten führt die Erbschaftsteuer zu einem Abfluss liquider Mittel bei Familienunternehmen. Diese Mittel stehen nicht mehr für Investitionen zur Sicherung von Arbeitsplätzen zur Verfügung. Ferner würde eine Abschaffung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen dazu führen, dass sich immer weniger potenzielle Unternehmensnachfolger für die mit höheren Risiken verbundene Unternehmensübergabe entscheiden und stattdessen eine Unternehmensveräußerung vorziehen. Dies würde nachhaltige negative Konsequenzen für die deutsche Wirtschaft haben, die von den vielen Familienunternehmen profitiert.

Um diesen einzigartigen Vorteil der deutschen Industrie nicht zu gefährden, sollte bei allen Änderungen mit Augenmaß vorgegangen werden.

• Neudefinition der Wertpapiere und vergleichbaren Forderungen

In § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG-E soll der Anwendungsbereich des Verwaltungsvermögens, das derzeit unter diesem Punkt nur Wertpapiere und vergleichbare Forderungen umfasst, erheblich ausgedehnt werden. Zusätzlich sollen künftig u. a. Sichteinlagen, Bankguthaben und sonstige Forderungen zum Verwaltungsvermögen zählen, soweit deren Summe mehr als 10 % des Unternehmenswerts ausmacht.

Mit dieser Regelung wird das Ziel verfolgt, unerwünschte Gestaltungen, wie z. B. die Cash-GmbH, zu verhindern. Dies erscheint vor dem Hintergrund der ursprünglichen Zielsetzung des ErbStRG 2009, lediglich die Übertragung von produktivem Betriebsvermögen zu fördern (BR-Drucks. 4/08 vom 4.8.2008, S. 38 ff.), konsequent. Doch diese Gesetzesformulierung verhindert nicht nur unerwünschte Gestaltungsfälle, sondern tangiert auch produzierende Unternehmen.

Problematisch ist in diesem Zusammenhang zum einen der auslegungsbedürftige Begriff der „sonstigen“ Forderung. Es sollte aus unserer Sicht klargestellt werden, dass dieser nicht Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und Forderungen eines Gesellschafters gegenüber seiner Personengesellschaft erfasst. Die Einbeziehung solcher Forderungen in Verbindung mit dem Kaskadeneffekt bei Tochter-Beteiligungen würde ansonsten

dazu führen, dass für produzierende Unternehmer das Bestehen des Verwaltungsvermögens bedroht ist.

Zum anderen ist die 10 %-Grenze, deren Überschreiten zur Qualifikation von Finanzmitteln als Verwaltungsvermögen führt, zu niedrig angesetzt. Diese Grenze vernachlässigt die Tatsache, dass betriebswirtschaftlich für das Betreiben eines Geschäfts ausreichend liquide Mittel vorliegen müssen. Eine feste Grenze ist bereits grundsätzlich problematisch. Sie berücksichtigt nicht, dass für unterschiedliche Branchen auch eine unterschiedliche Höhe von liquiden Mitteln zur Verfügung stehen muss. Von daher sollte diese Höhe branchenabhängig vorgegeben werden. Sollte das nicht möglich sein, sollte die Höhe so hoch gewählt werden, dass für jede Branche die betriebswirtschaftlich notwendige Höhe an liquiden Mitteln unschädlich vorliegen kann. Dies könnte z. B. bei einer Höhe von 50 % der Fall sein.

- **„Hochrechnung“ von jungem Verwaltungsvermögen im Konzern**

Die Gesetzesänderung in § 13b Abs. 2 Satz 7 ErbStG-E betrifft die Berechnung der Verwaltungsvermögensquote in Konzernfällen. Konkret soll junges Verwaltungsvermögen einer Tochter-Gesellschaft anteilig als Verwaltungsvermögen der Muttergesellschaft zu behandeln sein. Damit soll die bisher in R E 13b.19 Abs. 4 S. 3 ErbStR 2011 geregelte Begrenzung des „hochzurechnenden“ jungen Verwaltungsvermögens auf den Wert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei der rechnerischen Ermittlung der Quote des Verwaltungsvermögens der Mutter-Gesellschaft aufgehoben werden.

Diese geplante Gesetzesänderung sollte nochmals überdacht werden, da sie eine unsystematische Regelung im Erbschaftsteuergesetz nicht korrigiert, sondern deren Anwendungsbereich noch weiter ausdehnt. Bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote wird derzeit nach § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG das Verwaltungsvermögen mit seinem Bruttowert (ohne Schuldenberücksichtigung) mit dem Unternehmenswert als einem Nettowert (mit Schuldenberücksichtigung) ins Verhältnis gesetzt, was zu Verwaltungsvermögensquoten von über 100 % führen kann. Auf die Ausdehnung des Anwendungsbereichs dieser unsystematischen Regelung des § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG-E sollte der Gesetzgeber verzichten. Stattdessen sollte ein systemgerechter Zustand in § 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG hergestellt werden, wonach bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote sowohl beim Verwaltungsvermögen als auch beim Unternehmenswert die in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden zum Abzug zugelassen werden.

- **Zeitliches Inkrafttreten der Neuregelungen**

Die Änderungen im ErbStG sollen nach dem Vorschlag des Bundesrates erstmals rückwirkend für Erwerbe gelten, für die die Steuer nach dem Tag des Bundestagsbeschlusses entsteht. Die Änderungen im BewG sollen für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2013 zur Anwendung kommen.

Für Übertragungen im Zeitraum zwischen dem Bundestagsbeschluss und der Verkündung im Bundesgesetzblatt dürfte u. E. eine unzulässige echte Rückwirkung vorliegen, denn zu diesem Zeitpunkt ist die Neuregelung noch nicht im BGBl. verkündet. Die echte Rückwirkung ist dadurch begründet, dass die Erbschaftsteuer im Zeitpunkt der Übertragung entsteht und die spätere Verkündung folglich an einen vor der Verkündung abgeschlossenen Sachverhalt (Übertragung gleich Entstehen der Steuerschuld) eine andere Rechtsfolge anknüpft. Um dieser Gefahr aus dem Weg zu gehen, sollte der Gesetzgeber die Anwendungsregelung auf den Tag der Verkündung des JStG 2013 im BGBl. verschieben.

- **Durchbrechung des Stichtagsprinzips bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote**

Zu begrüßen ist grundsätzlich auch der Vorschlag, wonach es **zukünftig auf Antrag** innerhalb von 2 Jahren **möglich sein soll**, die Verwaltungsvermögensquote rückwirkend zum

Übertragungstichtag neu zu berechnen. Voraussetzung ist jedoch, dass zum Besteuerungszeitpunkt i. S. v. § 9 ErbStG vorhandenes Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG-E (d. h. Wertpapiere, vergleichbare Forderungen, Bankguthaben, Sichteinlagen, Festgeldkonten) in den zwei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuer veräußert in begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG reinvestiert wird, ohne dass wiederum Verwaltungsvermögen entsteht. Diese Regelung verhindert, dass Unternehmen in bestimmten Branchen erbschaftsteuerliche Nachteile nur deswegen erleiden, weil diese zufällig im Zeitpunkt des Erbfalls über hohe liquide Mittel verfügten. Gesetzlich sollte allerdings noch präzisiert werden, dass für die Neuberechnung der Verwaltungsvermögensquote der Stand des ursprünglichen Verwaltungsvermögens zu verwenden ist, der im Zeitpunkt der Antragstellung in Nichtverwaltungsvermögen investiert wurde.

- **Begrenzung des Anwendungsbereichs von jungem Verwaltungsvermögen auf „Einlagefälle“**

Zu begrüßen ist der Vorschlag, dass junges Verwaltungsvermögen, nur noch im Fall der Einlage von Verwaltungsvermögen, also der Zuführung von Verwaltungsvermögen von außen, und nicht mehr jeder Erwerb von Verwaltungsvermögen innerhalb von 2 Jahren vor der Übertragung vorliegen soll. Damit wird der eigentliche Sinngehalt der Vorschrift, nämlich die Missbrauchsvermeidung durch Anreicherung eines an sich begünstigungsfähigen Betriebsvermögens durch nicht begünstigungsfähiges Privatvermögen, präzisiert und auf den Kern zurückgeführt.

Wir regen daher an:

- **Bei der Regelung bezgl. der Einordnung** liquider Mittel als Verwaltungsvermögen
 - Erhöhung der Prozentgrenze für die Einordnung liquider Mittel als Verwaltungsvermögen **auf z. B. mindestens 50 %**.
 - Keine Einbeziehung von Gesellschafterdarlehen an Personengesellschaften und Darlehen an verbundene Unternehmen.
- Aufhebung der Brutto-/Nettoberechnung bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote.
- Konkretisierung der Antragsmöglichkeit des rückwirkenden Verwaltungsvermögens-tests, dass das nicht mehr als Verwaltungsvermögen zählende Vermögen auf den Antragszeitpunkt zu berechnen ist.
- Änderung des Anwendungszeitpunktes auf Erwerbe nach dem Tag der Verkündung des JStG 2013 im BGBl.

5. Verkürzung von Aufbewahrungsfristen (§§ 147 Abs. 3 S. 1 AO-E; 14b Abs. 1 S. 1 UStG-E; § 257 Abs. 4 HGB-E)

Der Regierungsentwurf zum JStG 2013 vom 23.5.2012 sieht in Art. 10 Nr. 15 eine Änderung des § 147 Abs. 3 Satz 1 AO vor. Die Aufbewahrungsfristen für bestimmte Unterlagen sollen in einem ersten Schritt von 10 auf 8 Jahre und in einem weiteren Schritt auf 7 Jahre verkürzt werden. Dies ist grundlegend zu begrüßen. Ohne weitere Ausführungen findet sich in der Begründung jedoch folgender Satz: „Die Anknüpfung an die steuerliche Festsetzungsfrist nach § 147 Absatz 3 Satz 3 AO bleibt erhalten.“ Dies betrachten wir als bedeutendes Problem. Dieser Verweis führt die vom Gesetzgeber beabsichtigte Bürokratieentlastung ad absurdum, da er eine Ablaufhemmung bewirkt nach der die Aufbewahrungsfrist insoweit nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die uneingeschränkte Anknüpfung der Aufbewahrungsfristen an die Festsetzungsfristen führt daher zu einer kaum überschaubaren Verlängerung der Aufbewahrungsfristen.

Das erklärte gesetzgeberische Ziel, Unternehmen und Bürger durch die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen zu entlasten, wird wegen der bleibenden Bindung an die Festsetzungsfristen nicht erreicht.

Im Zuge der weit verbreiteten Digitalisierung im Steuerrecht und des enormen technischen Fortschritts in den letzten Jahrzehnten, erscheinen die derzeitigen Aufbewahrungsfristen als reformbedürftig. Die gilt umso mehr, als die Steuerpflichtigen für die Bereitstellung eines elektronischen Datenzugriffs der Finanzverwaltung in vielen Fällen veraltete Computersysteme bereithalten müssen, während sich in der Realwirtschaft die Lebenszyklen der Computerausstattung kontinuierlich verkürzen. Davon kann sowohl die Software als auch Hardware betroffen sein. Auch die Aspekte Datenschutz- und Datensicherheit verursachen hohe Kosten. Es liegt schließlich auch im wohlverstandenen Eigeninteresse der Finanzverwaltung Steuerveranlagungen möglichst rasch abzuschließen. Auch die verkürzten Aufbewahrungsfristen bieten dafür eine ausreichend lange Zeitspanne zumal sich auch die Finanzverwaltung in letzter Zeit einer zeitnahen Betriebsprüfung geöffnet hat.

Die bisherige Fassung des JStG 2013 sieht keine Verkürzung der Aufbewahrungspflichten für Jahresabschlüsse, Lagerichte, Inventare und alle weiteren in § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB aufgeführten Unterlagen vor. Deshalb möchten wir darauf hinweisen, dass § 257 Abs. 4 HGB-E an §§ 147 Abs. 3 S. 1 AO-E; 14b Abs. 1 S. 1 UStG-E angepasst werden sollte, da es nicht sinnvoll erscheint, Aufbewahrungsfristen isoliert für das Steuerrecht zu verkürzen. Evtl. liegt hier ein redaktionelles Versehen vor.

Wir regen an, die Vorschrift des § 147 Abs. 3 Satz 3 AO zu streichen oder zumindest auf wesentliche Fälle, wie z.B. Außenprüfung und Einspruch, einzuschränken. Alternativ könnten die Festsetzungsfristen des § 169 AO, sowie die Vorschriften zur Anlaufhemmung gemäß § 170 AO bzw. zur Ablaufhemmung des § 171 AO verkürzt und so an die neuen Aufbewahrungsfristen angepasst werden.

Im Übrigen sollte die geplante Änderung in § 257 Abs. 4 HGB-E an §§ 147 Abs. 3 S. 1 AO-E; 14b Abs. 1 S. 1 UStG-E angepasst werden.

6. Umwandlungssteuer: Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Umwandlungen (§ 2 Abs. 4 UmwStG-E)

Der Bundesrat spricht sich in seiner Stellungnahme für die Ausweitung von Beschränkungen bei der Verrechnung von Verlusten in Umwandlungsfällen aus. Konkret solle § 2 Abs. 4 UmwStG-E dahingehend ergänzt werden, dass auch positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum nicht mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden können. Zu dieser Regelung besteht u. E. kein Bedarf. Vielmehr sind Regelungen zur Verlustverrechnungsbeschränkung steuersystematisch abzulehnen, weil sie der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen und einen Verstoß gegen das Prinzip der Totalgewinnbesteuerung darstellen. Im konkreten Fall würde eine solche Vorschrift darüber hinaus in vielen Fällen wirtschaftlich sinnvolle und aus außerssteuerlichen Gründen motivierte Umwandlungen behindern oder verteuern.

Wir regen an, auf die Umsetzung dieser Änderung zu verzichten.

7. Grunderwerbsteuer: Vermeidung von Gestaltungsmodellen mittels sog. RETT-Blocker-Strukturen

Der Bundesrat bittet darum, im Rahmen des JStG 2013 Maßnahmen gegen RETT-Blocker Strukturen in der Grunderwerbsteuer umzusetzen. Dazu ist anzumerken, dass die Grund-

erwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer im Rahmen der gesetzlichen Tatbestände an Rechtsvorgänge anknüpft. Die sog. Ergänzungstatbestände, darunter auch § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG, regeln über den Grundstückserwerb hinaus unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerbarkeit von Anteilsgeschäften. Die Besteuerung derartiger Anteilsgeschäfte geht deutlich über den originären Anwendungsbereich des Grunderwerbsteuerrechts hinaus. Daher sind hohe Anforderungen an die Bestimmung der steuerbaren Tatbestände zu stellen. Die Vorschriften des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG sind daher lediglich im Rahmen der konkret definierten Tatbestandsmerkmale anwendbar - eine darüber hinaus gehende Anwendung dieser Vorschriften, bspw. unter Heranziehung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, widerspräche der Systematik des Grunderwerbsteuerrechts. Insofern sind dem Steuerrecht als Eingriffsrecht bestimmte Grenzen immanent. Dieses gilt es u. E. auch bei gesetzgeberischen Maßnahmen zu beachten. Eine Durchbrechung der grunderwerbsteuerlichen Systematik als Rechtsverkehrssteuer ist in jedem Fall zu vermeiden.

Im Übrigen geben wir zu bedenken, dass die betroffenen Unternehmen in Anbetracht einer hohen Grunderwerbsteuerbelastung in vielen Fällen auf entsprechende Umstrukturierungen verzichten werden. Im Übrigen wäre eine solche gesetzliche Regelung nicht nur kompliziert und streitanfällig, sondern würde u. U. einen überschießend weit reichenden Anwendungsbereich haben.

Damit betriebswirtschaftlich notwendig ertragsteuerneutrale Umstrukturierungen nicht auf Grund der negativen grunderwerbsteuerlichen Folgen unterbleiben, regen wir an, den Anwendungsbereich der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel auf alle konzerninternen Umstrukturierungen zu erweitern. Hierzu sind die hohen Anforderungen in Form von Vorbesitzzeiten, Nachbehaltensfristen und (umsatzsteuerlichen) Unternehmereigenschaften des herrschenden Unternehmens zu streichen.

 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0 Internet: http://www.de.ey.com	Verfasser: Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin, Partner Lars Zipfel, Steuerberater, Senior Manager Dr. Andreas Bolik, Steuerberater, Senior Manager
--	--