

# Empfehlungen des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013

Im Vorgriff auf die Beratungen zum Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2013 im Bundesrat haben die Bundesrats-Ausschüsse bereits Empfehlungen und Prüfbitten veröffentlicht.

Inhaltlich werden u.a. die folgenden Themen adressiert:

Besteuerung von Streubesitzbeteiligungen – Korrespondenzprinzip bei hybriden Finanzierungen – Änderung des § 8b Abs. 7 KStG – keine Monetarisierung von Verlusten – Lohnsteuernachschau – Steuerstundungsmodelle - Bekämpfung von RETT-Blocker-Strukturen

## Empfehlungen der Bundesrats-Ausschüsse

### Welche Neuerungen bringt das Jahressteuergesetz 2013?

In der Bundesratssitzung am Freitag, 6. Juli 2012, stehen die Beratungen zum Jahressteuergesetz 2013 auf der Tagesordnung.

Die Ausschüsse des Bundesrats haben bereits im Vorfeld für einige Überraschungen gesorgt. Die Empfehlungen und Prüfbitten zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 gehen in vielen Punkten weit über den gegenwärtigen Gesetzesentwurf der Bundesregierung hinaus. Die Ausschüsse empfehlen dem Bundesrat, auf der Basis dieser Empfehlungen und Prüfbitten Stellung zum Jahressteuergesetz 2013 zu nehmen.

Einige der Empfehlungen sind bereits aus dem 12-Punkte-Plan zur Unternehmensbesteuerungsreform bekannt, doch der Bundesrat geht nicht auf alle Punkte ein. Außen vor bleibt vorerst zumindest die Beschränkung des fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs.

Im Folgenden werden die wichtigsten Empfehlungen und Prüfbitten zusammengefasst, die von den Ausschüssen formuliert wurden. Sie werden voraussichtlich Eingang in die Stellungnahme des Bundesrats finden.

### Was wird konkret vorgeschlagen?

- Besteuerung von Streubesitzbeteiligungen
- Korrespondenzprinzip bei hybriden Finanzinstrumenten
- Lohnsteuernachschau
- Steuerrechtliches Aktivierungswahlrecht für Verwaltungskosten etc.
- Feststellung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und betrieblichen Termingeschäften
- Änderung des § 8b Abs. 7 KStG
- Keine Monetarisierung von Verlusten

## Konkrete Gesetzes- vorschläge

### Besteuerung von Streubesitzbeteiligungen

Der Bundesrat empfiehlt, Dividenden und Veräußerungsgewinne nur noch dann zu 95 % steuerfrei zu stellen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Veranlagungszeitraums unmittelbar mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt.

Nach der Empfehlung des Bundesrats sollen Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen von weniger als 10 % (sog. Streubesitzbeteiligungen) in voller Höhe der Körperschaftsteuer (inklusive Solidaritätszuschlag) i.H.v. 15,825 % unterliegen.

#### 10 % Beteiligungsgrenze

Nach der Empfehlung sind Beteiligungen, die über eine Mitunternehmerschaft gehalten werden, dem Mitunternehmer anteilig nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsmaßstab zuzurechnen. Die Beteiligungen gelten dann als unmittelbar gehalten. Beteiligungen einer Organgesellschaft werden dem Organträger nicht zugerechnet. Wird eine unmittelbare 10 % Beteiligung unterjährig erworben, wird der Erwerb an den Jahresbeginn vorgezogen (Fiktion). Gleiches sollte bei Aufstockung einer Beteiligung auf mehr als 10 % gelten. Bei Wertpapierleihen gilt der Verleiher als Eigentümer der Aktien.

#### Betriebsausgaben und Gewinnminderungen

Betriebsausgaben und Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Dividenden und Veräußerungsgewin-

nen aus Streubesitzbeteiligungen stehen, sollen zwar vollständig, aber nur mit Dividenden und Veräußerungsgewinnen verrechnet werden dürfen. Nicht ausgeglichene Verluste sollen gesondert festgestellt und vorgetragen werden.

Die Empfehlung sieht vor, dass Verluste mit zukünftigen Kapitalerträgen aus Streubesitzdividenden verrechnet werden können (keine Mindestbesteuerung); sie sollen jedoch im Rahmen des § 8c KStG beim schädlichen Anteilseignerwechsel untergehen.

#### Zinsschranke

Dividenden und Veräußerungsgewinne sollen nicht das für die Zinsschranke maßgebliche steuerliche EBITDA erhöhen. Zinsaufwendungen für Streubesitzdividenden gelten entsprechend der Empfehlung nicht als Zinsaufwand im Rahmen der Zinsschranke.

#### Gewerbesteuer

Die Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen würde nach dieser Empfehlung auch auf die Gewerbesteuer durchschlagen. In Bezug auf Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen ergibt sich keine Änderung zum geltenden Recht, da das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg bislang bereits eine Beteiligung von 15 % (bzw. 10 % für Beteiligungen an EU-Auslandsgesellschaften) erfordert. Für Veräußerungsgewinne bedeutet es allerdings eine Verschärfung gegenüber einem Gesetzesvorschlag aus dem Jahre 2009.

#### Rückwirkendes Inkrafttreten

Die Neuregelung zu Streubesitzbeteiligungen soll erstmalig im Veranlagungszeitraum 2012 Anwendung finden. Demnach wären rückwirkend sämtliche seit Beginn des Jahres

2012 bezogenen Kapitalerträge aus Streubesitzbeteiligungen steuerpflichtig, was verfassungsrechtlich eine nicht ganz unbedenkliche Empfehlung darstellt.

#### Streubesitzbeteiligungen, die über ein Investmentvermögen gehalten werden

Die Regelung für Streubesitzbeteiligungen soll auch gelten, wenn die Beteiligung über ein Investmentvermögen gehalten wird. Die Frage, ob eine Streubesitzbeteiligung vorliegt, ist für jeden Anleger gesondert zu beantworten und richtet sich danach, ob (1) das Investmentvermögen eine mindestens 10 %-ige Beteiligung hält und (2) dem Anleger selbst mindestens 10 % indirekt über die Beteiligung am Investmentvermögen zuzurechnen ist. Für die Prüfung der Beteiligungsgrenze soll es auf den Zeitpunkt ankommen, in dem die Investmenterträge erzielt werden.

Hält eine Personengesellschaft Beteiligungen über ein Investmentvermögen, ist den Gesellschaftern der Personengesellschaft die Beteiligung direkt zuzurechnen. Die Beteiligungshöhe richtet sich wiederum nach der Höhe der Beteiligung am Investmentvermögen.

Für die Frage der Beteiligungsgrenze sollen direkt (bzw. über eine Personengesellschaft) gehaltene Beteiligungen und solche, die in einem Investmentvermögen gehalten werden, nicht zusammengerechnet werden.

Soweit sich ein negativer Aktiengewinn nicht ausgewirkt hat, soll auch eine spätere Zuschreibung der Beteiligung im Investmentvermögen für den Anleger steuerfrei bleiben. Insofern würde die Neuregelung zur Besteuerung von Streubesitzbeteiligungen keine Anwendung finden.

## Korrespondenzprinzip bei hybriden Finanzinstrumenten

Nach Vorstellung des Bundesrats soll das Korrespondenzprinzip nun auch für hybride Finanzierungen eingeführt werden. Demnach soll die im Ergebnis zu 95 % gewährte Steuerfreistellung von Dividenden und Vergütungen, die § 8b Abs. 1 KStG unterfallen, nur noch gelten, soweit die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben.

Im Rahmen der Abgeltungsteuer soll das Korrespondenzprinzip auch Anwendung finden: Der Abgeltungsteuersatz von 25 % soll nur gelten, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Ansonsten gilt der tarifliche Einkommenssteuersatz.

## Lohnsteuernachschau

Zur weiteren Bekämpfung der Schwarzarbeit sieht die Empfehlung des Bundesrats eine Vorschrift zur Lohnsteuernachschau vor.

Diese Vorschrift soll es den Steuerbehörden ermöglichen, sich – anders als im Rahmen der Außenprüfung – spontan und ohne vorheriger Ankündigung während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten ein Bild über die tatsächlichen Verhältnisse zu verschaffen.

## Steuerrechtliches Aktivierungswahlrecht für Verwaltungskosten etc.

Das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersvorsorge soll

auch für die Steuerbilanz eingeführt werden. Damit soll eine frühere Verwaltungspraxis, von der das BMF in 2010 Abstand genommen hatte, nun gesetzlich verankert werden.

## Feststellung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und betrieblichen Termingeschäften

Verluste aus gewerblicher Tierzucht und betrieblichen Termingeschäften dürfen derzeit jeweils weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Nicht ausgeglichene Verluste können nach geltendem Recht lediglich von Gewinnen aus gewerblicher Tierzucht bzw. betrieblichen Termingeschäften des vorangegangenen bzw. der Folgejahre abgezogen werden. Nun sollen diese Verluste nach Vorstellung des Bundesrats gesondert festgestellt werden müssen, um eine spätere Verlustnutzung zu erlauben. Die gesonderte Feststellung war bislang nicht gesetzlich vorgesehen und wurde von der Rechtsprechung – im Gegensatz zur Auffassung der Verwaltung – als entbehrlich angesehen. Die gesonderte Feststellung soll "klarstellend" im Gesetz verankert werden.

Die "klarstellende" Regelung soll auch für Altfälle gelten. Insofern ist der Fristablauf für die Verlustfeststellung zu beachten.

## Änderung des § 8b Abs. 7 KStG

Nach bisherigem Recht gelten die Steuerbefreiungen des § 8b KStG nicht für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a KWG dem Handels-

buch zuzurechnen sind (Satz 1) und gleichermaßen nicht für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des KWG mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden (Satz 2). Von dieser weitgehenden Regelung in Satz 2 werden unter anderem Finanz- und Industrieholdingunternehmen sowie vermögensverwaltende (Familien-) Kapital- und Personengesellschaften erfasst. Die Regelung sorgte in der Vergangenheit immer wieder für Unsicherheit, wenn es um die Frage ging, wann Anteile mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. Anders als bei Kreditinstituten ist die klare Abgrenzung durch die Zuordnung zum Handels- oder zum Anlagebuch nicht möglich. Die Zuordnung zum Umlaufvermögen gilt insofern lediglich als Indiz. Auch zu der Frage, was unter "kurzfristig" zu verstehen ist, besteht bis heute keine Klarheit. Erst vor gut einem halben Jahr hatte der BFH entschieden, dass es auf die Motivation im Zeitpunkt des Erwerbs ankomme. Eine spätere Zweckänderung und Umgliederung der Anteile in das Anlagevermögen sei unbeachtlich. Insofern kann ein beim Verkauf von Anteilen durch ein Finanzunternehmen erzielter Gewinn selbst nach vielen Jahren Haltedauer noch steuerpflichtig sein, wenn im Zeitpunkt des Ankaufs lediglich eine kurzfristige Haltedauer geplant war. In dieser Entscheidung hatte der BFH wiederholt ausgeführt, dass eine einschränkende Auslegung dieser Regelung trotz ihrer eigentlich bankenspezifischen Ausrichtung selbst insoweit nicht in Betracht komme, als wenn von ihr auch vermögensverwaltende Gesellschaften betroffen sind.

Der Gesetzgeber hat nun offenbar erkannt, dass der Anwendungsbereich zu weitgehend ist. Dies sei

steuersystematisch und rechtspolitisch nicht gerechtfertigt. Die Empfehlung des Bundesrats sieht daher vor, den bisherigen Satz 2 zu streichen. Stattdessen soll ein neuer Satz 2 eingefügt werden, wonach die Steuerbefreiung auch nicht für Anteile gilt, die von Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten mit Sitz in einem anderen EU- oder EWR-Staat mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.

Die bisherigen Auslegungsprobleme bleiben somit erhalten, verlagern sich aber von den Finanzunternehmen auf ausländische Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute. Diese waren von der Regelung bisher nach teilweise vertretener Auffassung überhaupt nicht betroffen, da sie kein Handelsbuch nach § 1a KWG führen müssen und auch nicht als Finanzunternehmen qualifizieren.

Die Neuregelung soll allerdings erst auf Anteile angewendet werden, die nach der Beschlussfassung des Deutschen Bundestages erworben werden. Für bereits angeschaffte Anteile bliebe es danach bei der bisherigen Regelung, was vor dem Hintergrund, dass die Regelung anerkanntermaßen zu weit geht, nicht nachvollziehbar ist.

### Keine Monetarisierung von Verlusten

Während bei der Verschmelzung von Verlustgesellschaften auf Gewinnge-

sellschaften bereits nach derzeitigem Recht eine Verlustnutzung durch den fehlenden Verlustübergang ausgeschlossen ist, ist eine Verlustnutzung im umgekehrten Fall bei der Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft bisher noch möglich. Diese Möglichkeit soll nunmehr eingeschränkt werden.

Für das UmwStG schlägt der Bundesrat insofern eine Änderung vor, als im Falle einer rückwirkenden Verschmelzung eines Rechtsträgers mit positiven Einkünften auf einen Rechtsträger mit verrechenbaren Verlusten (§ 15a EStG), Verlustvorträgen, negativen Einkünften und/oder Zinsvortrag eine Verrechnung oder ein Ausgleich mit den im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers nicht möglich sein soll. Die Regelung soll auf alle Umwandlungen und Einbringungen Anwendung finden, bei denen die Anmeldung zum Handelsregister nach dem Tag der dritten Lesung im Deutschen Bundestag erfolgt, wobei die Anwendungsregelung offenbar bewusst noch in eckigen Klammern gelassen wurde.

Der aktuelle Vorschlag hat einen eng umgrenzten Anwendungsbereich und verhindert insbesondere nicht die Verrechnung bestehender Verluste mit zukünftigen Gewinnen, die das Geschäft des übertragenden Rechtsträger nunmehr im übernehmenden Rechtsträger erzielt.

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer sieht die Empfehlung des Bundesrats eine Anpassung der Begünstigung für Betriebsvermögen (§ 13a ErbStG) vor. Bisher ist es möglich, steuerlich nicht begünstigtes Vermögen wie z.B. Zahlungsmittel in ein Betriebsvermögen einzulegen und damit zu begünstigendes Betriebsvermögen zu schaffen (Schenkung einer Cash-GmbH).

### Gewerbsteuer bei Erneuerbaren Energien

Der besondere Zerlegungsmaßstab für die Gewerbesteuer, den es seit 2009 bereits für Windkraftanlagen gibt, soll auf alle Anlagen zur Nutzung Erneuerbarer Energien ausgedehnt werden. Dies hat für Energieerzeuger allenfalls mittelbare steuerliche Auswirkungen, wenn sich aufgrund des neuen Zerlegungsmaßstabs der mittlere Hebesatz verändert. Es könnte aber für Gemeinden neue Anreize für die Genehmigung solcher Anlagen schaffen.

## Prüfbitten

Neben konkreten Vorschlägen zur Gesetzesänderung sieht die Empfehlung der Bundesrats-Ausschüsse auch diverse Prüfbitten an den Deutschen Bundestag vor. Bei diesen Punkten ist eine Umsetzung zwar nicht ausgeschlossen, aber die Wahrscheinlichkeit einer Umsetzung ist geringer, da bei diesen Vorschlägen noch weitere (zum Teil zeitaufwendige) Vorarbeiten zu leisten sind, bis ein konkreter Formulierungsvorschlag für eine gesetzliche Änderung vorliegt.

### Steuerstundungsmodelle

Der Bundesrat äußert die Bitte, dass gesetzgeberische Maßnahmen gegen sogenannte "Progressionsmodelle" geprüft werden. Hierbei mindern ausländische Verluste in einem Veranlagungszeitraum über den negativen Progressionsvorbehalt den inländischen Steuersatz von natürlichen Personen. Sofern in Folgejahren Gewinne anfallen, kann der positive Progressionsvorbehalt den Vorteil des Vorjahres nicht kompensieren, wenn der Steuerpflichtige ohnehin dem Spitzensteuersatz unterliegt. Um Steuerausfälle zu vermeiden, regt der Bundesrat eine europarechtskonforme Ergänzung des § 15b EStG an. Alternativ solle ein Gewinnrücktrag in das Jahr geprüft werden, in dem der negative Progressionsvorbehalt genutzt wurde.

### Änderung des § 50d Abs. 10 EStG

§ 50d Abs. 10 EStG wurde erst mit dem Jahressteuergesetz 2009 als Reaktion auf eine BFH-Entscheidung ins Gesetz aufgenommen und sollte die Besteuerung von Sondervergütungen (z.B. Zinsen) ermöglichen, die von einer inländischen Personengesellschaft an ihren ausländischen Gesellschafter gezahlt werden, nach deutschem Recht als Sonderbetriebseinnahmen steuerpflichtig wären, aber aufgrund eines DBA von

Deutschland nicht besteuert werden können. Nur knapp zwei Jahre später hatte der BFH erneut entschieden, dass die Neuregelung ins Leere läuft. Durch eine Nachbesserung soll nun der gewünschte Gesetzeszweck erreicht werden.

### "Finale" ausländische Betriebsstättenverluste

Basierend auf EuGH-Rechtsprechung hat der BFH vor kurzem entschieden, dass ausländische Betriebsstättenverluste beim inländischen Steuerpflichtigen ausnahmsweise dann berücksichtigt werden können, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind (sog. finale Verluste). Als Beispiele nannte der BFH die Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihre entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung und ihre endgültige Aufgabe. Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob eine gesetzliche Einschränkung dieser BFH-Rechtsprechung erforderlich ist.

### Wertpapierleihe

Bereits vor einigen Jahren wurde in § 8b Abs. 10 KStG eine Sonderregelung für Dividenden und Ausgleichszahlungen im Falle einer Wertpapierleihe eingeführt. Die Regelung weist mehrere Lücken auf, die der Gesetz-

## Was soll geprüft werden?

- Steuerstundungsmodelle
- § 50d Abs. 10 EStG
- "Finale" ausländische Betriebsstättenverluste
- Wertpapierleihe
- Investmentsteuergesetz
- RETT-Blocker Strukturen
- "Porsche-Übernahme"

geber nach und nach zu schließen versucht. Der Bundesrat bittet nun darum, den Anwendungsbereich auf Personengesellschaften auszudehnen.

### Investmentsteuergesetz

Das Investmentsteuergesetz wurde in der Vergangenheit immer wieder zur Steueroptimierung genutzt. Der Bundesrat zeigt zwei gängige Strukturen auf, deren steuerliche Effekte nicht gewünscht seien. Zum einen geht es um die gezielte Rückgabe von Anteilen an Aktienfonds (mit deutschen Aktien) zur Vermeidung inländischer Kapitalertragsteuer. Zum anderen geht es um sogenannte Bond-Stripping-Modelle, um "künstliche" steuerpflichtige Erträge zu generieren, um z.B. Verlustabzugsbeschränkungen nach § 8c KStG zu verhindern. Insofern bittet der Bundesrat um Prüfung einer Änderung des Investmentsteuergesetzes zur Verhinderung dieser Steuergestaltungen.

### Gründerwerbsteuer: RETT-Blocker Strukturen

Der Bundesrat macht auf die Diskussion um sogenannte RETT-Blocker Strukturen aufmerksam, die gerade

bei großen Immobilien-Transaktionen genutzt würden und dazu führten, dass keine Grunderwerbsteuer anfällt. Es wurden bereits in der Vergangenheit entsprechende Vorschläge gemacht, die bisher aber nicht umgesetzt wurden. Der Bundesrat sieht in Anbetracht der Höhe der Steuerausfälle einen dringenden Umsetzungsbedarf. Eine Umsetzung dürfte allerdings schwierig sein, was auch die bisher gescheiterten Versuche zeigen.

Sollte eine entsprechende Regelung kommen, könnte dies Auswirkungen auf den Immobilienmarkt haben, zumal mittlerweile viele Bundesländer die Grunderwerbsteuersätze auf 4,5% oder sogar 5% erhöht haben. Bis zu einem etwaigen Gesetzesentwurf umgesetzte Transaktionen soll-

ten von einer Neuregelung nicht erfasst werden. Ein neuer Entwurf des JStG 2013 dürfte vor Oktober 2012 nicht zu erwarten sein.

### "Porsche-Übernahme"

Vor wenigen Wochen war in der Presse zu lesen, welche ein Coup VW bei der Übernahme von Porsche gelungen sei. So titelte der Stern am 9.6.2012: "Schlupfloch im Gesetz – VW könnte Porsche steuerfrei schlucken".

Der Bundesrat bittet um eine Prüfung, ob das genutzte "Schlupfloch" geschlossen werden könne. Auch wenn in der Bundesrats-Drucksache weder der Name VW noch der Name Porsche genannt wird, enthält die Be-

gründung eine vergleichbare Darstellung wie in den einschlägigen Presseartikeln zur Übernahme von Porsche durch VW; es wird dringender Handlungsbedarf gesehen.

Allerdings betrifft das "Schlupfloch" nur noch Alt-Fälle mit einbringungsgeborenen Anteilen, die es ab 2014 ohnehin nicht mehr geben wird. Der Gesetzgeber müsste für vergleichbare Konstellationen das alte Umwandlungssteuerrecht ändern, das seit Ende 2006 nur noch für die Fälle der einbringungsgeborenen Anteile gilt und den Katalog der schädlichen Veräußerungstatbestände erweitern.

Die Gesetzesänderung wurde für 2012 angeregt.

## Autoren



**Dr. Hubert Schmid**  
Partner

T: +49 69 71 99 3389  
E: hubert.schmid  
@cliffordchance.com



**Dr. Marie-Theres Rämer**  
Senior Associate

T: +49 69 71 99 1609  
E: marie-theres.raemer  
@cliffordchance.com



**Olaf Mertgen**  
Senior Associate

T: +49 69 71 99 1691  
E: olaf.mertgen  
@cliffordchance.com

