

Luther.

Luther-News Steuerrecht

Jahressteuer- gesetz 2013

6. Juni 2013

Jahressteuergesetz 2013 - Ergebnis des Vermittlungsausschuss

Nachdem das Jahressteuergesetz 2013 seit Juni 2012 Gegenstand heftiger Diskussionen zwischen Bundestag und Bundesrat war, hat sich am 5. Juni 2013 der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat auf eine Beschlussempfehlung für das Jahressteuergesetz 2013 („Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz“) geeinigt. Wichtige darin enthaltene Änderungen werden nachfolgend dargestellt. Das Gesetz muss nun noch formell vom Parlament beschlossen werden.

Körperschaftsteuer: Einschränkung hybrider Finanzierungsformen

Durch die Neufassung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG und die damit verbundene Ausdehnung des sog. materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungsgestaltungen sollen künftig Gestaltungsmöglichkeiten zur doppelten Nichtbesteuerung bei grenzüberschreitenden Qualifikationskonflikten unterbunden werden. Hybride Finanzierungsgestaltungen kennzeichnen sich dadurch, dass sie im Auslandsstaat als Fremdkapital, in Deutschland hingegen als Eigenkapital betrachtet werden, da weder nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht, noch abkommensrechtlich einheitliche Definitionsansätze für die (steuerliche) Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital vorhanden sind. Aufgrund dessen war es bislang möglich, durch das gezielte Ausnutzen dieses Qualifikationskonflikts nahezu „weiße Einkünfte“ zu generieren, die weder in Deutschland, noch im Ausland der Besteuerung unterlagen. In der Praxis waren in diesem Zusammenhang steuerliche Gestaltungen durch bestimmte Genussrechtsstrukturen populär (sog. PECs / CPECs – (Convertible) Preferred Equity Certificates).

Durch die Ausweitung des sog. materiellen Korrespondenzprinzips sind damit nicht mehr nur verdeckte Gewinnausschüttungen umfasst, sondern allgemein sämtliche Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 sowie 10 lit. a) EStG, mithin auch or-

dentliche Ausschüttungen und Bezüge aus Genussrechts-gestaltungen (s.o.). Dies bedeutet, dass nach § 8b Abs. 1, 5 KStG eine „Steuerfreistellung“ zu 95% nur noch dann möglich ist, wenn die entsprechenden Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Durch diese gesetzliche Neuregelung wird zugleich ein sog. *treaty override* hervorgerufen, denn eine DBA-Freistellung hängt künftig davon ab, ob die jeweiligen Bezüge das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht beeinträchtigt haben. Wird die Freistellung versagt, so können zwar ausländische Quellensteuern nach § 26 KStG in Deutschland angerechnet werden. Allerdings besteht hier die Gefahr, dass bei hohen ausländischen Quellensteuersätzen ein inländischer Anrechnungsüberhang hervorgerufen wird.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Ausweitung des sog. materiellen Korrespondenzprinzips künftig auch für die sog. Abgeltungssteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG n.F.) sowie das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. d) Satz 2 EStG n.F.) gelten soll. Dem Vernehmen nach wird die Finanzverwaltung für eine Steuerfreistellung zudem umfangreiche Nachweise über die Behandlung der Bezüge im Steuerausland einfordern.

Erbschaft- und Schenkungsteuer: Abschaffung der „Cash-GmbH“

Mit der in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG neu eingefügten Nummer 4a soll den sogenannten Cash-Gesellschaften der Gar ausgemacht werden. Nach bisheriger Rechtslage gehören betriebliche Bankguthaben oder Geldforderungen (Sichteinlagen, Sparanlagen, Festgeldkonten, Kundenforderungen) nicht zu dem eine Inanspruchnahme der erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Begünstigungen (sog. Verschonungsregelungen) ausschließenden Verwaltungsvermögen, so dass entsprechende Beteiligungen z.B. an einer GmbH oder GmbH & Co. KG in vollem Umfang steuerfrei erworben werden konnten.

Die Neuregelung sieht nun eine Erweiterung des Kataloges des schädlichen Verwaltungsvermögens um reine Geldmittel vor, soweit diese nach Abzug der Schulden 20% des Unternehmenswerts (anzusetzender Wert des Betriebsvermögens) überschreiten. Damit hat der Vermittlungsausschuss die in den bisherigen Gesetzesentwürfen vorgesehene stark kritisierte 10%-Grenze auf 20% angehoben. Dennoch bleibt zu befürchten, dass auch normale aktive Unternehmen negativ von der Neuregelung betroffen werden können.

Des Weiteren sieht die Empfehlung des Vermittlungsausschusses eine Neuregelung der Lohnsummenregelung in § 13

Abs. 1 Satz 4 ErbStG dergestalt vor, dass diese auch auf Holdingstrukturen anzuwenden ist, wenn zwar die Holding selbst weniger als 20 Mitarbeiter beschäftigt, diese Größe aber im Konzern überschritten wird.

Anders als noch der Gesetzentwurf zum „JStG 2013 der Bundesländer“, der eine rückwirkende Anwendung der Neuregelungen auf den Tag nach der Beschlussfassung des Vermittlungsausschusses zum gescheiterten 1. Entwurf des JStG, also den 14.12.2012, vorsah, soll nunmehr die Neuregelung erstmalig auf Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem Tag der Beschlussfassung des Bundestages hierüber entsteht. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die durchaus weitgehenden Gestaltungsspielräume bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge daher noch nutzbar.

Grunderwerbsteuer: „RETT-Blocker“

Der Entwurf enthält die erwartete Regelung, mit der sogenannte RETT-Blocker Strukturen unterbunden werden sollen.

Der Erwerb von Anteilen an grundstückshaltenden Kapitalgesellschaften (GmbH, aber auch luxemburgische S.a.r.l. oder niederländische BV etc.) unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer (Real Estate Transfer Tax – RETT), wenn der Erwerb auf weniger als 95 % der Anteile beschränkt ist. In den letzten Jahren sind Erwerbsstrukturen üblich geworden, mit denen der Erwerber direkt 94,9 % der Anteile und zusätzlich über eine Personengesellschaft, an der er ebenfalls mit 94,9 % beteiligt ist, die restlichen 5,1 % erwirbt. Damit werden im wirtschaftlichen Ergebnis annähernd 100 % an der grundstückshaltenden Gesellschaft erworben und die Grunderwerbsteuer vermieden.

Der Gesetzentwurf bestimmt, dass ein Erwerber den Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand verwirklicht, wenn er durch einen Rechtsvorgang eine wirtschaftliche Beteiligung an der Gesellschaft, der das Grundstück gehört, von 95 % erreicht oder überschreitet. Dabei werden direkte Beteiligungen und Beteiligungen über andere Gesellschaften zusammen gerechnet.

Die im Vorentwurf noch enthaltene Gültigkeit ab dem 1. Januar 2013 ist nicht mehr vorgesehen. Die Neuregelung wird ab dem Tag der Zustimmung des Bundestages zum Gesetz gelten. Bereits durchgeführte Transaktionen sind damit nicht betroffen.

Grunderwerbsteuer: Ausweitung der Konzernklausel

Weiter wird die Konzernklausel im Grunderwerbsteuerrecht (§ 6a GrEStG) angepasst. Diese Vorschrift befreit bestimmte konzerninterne Umstrukturierungsvorgänge von der Grunderwerbsteuer. Die Voraussetzungen der Befreiung wurden als zu eng angesehen. Mit der Neuregelung sollen neben Umwandlungsvorgängen nach dem deutschen Umwandlungsgesetz oder nach einer vergleichbaren Vorschrift eines anderen EU- oder EWR-Landes auch Einbringungsvorgänge und andere gesellschaftsrechtliche Vorgänge begünstigt sein. Auch

nach der Änderung sind die Voraussetzungen der Befreiung eng gehalten. Bei Weitem nicht alle konzerninternen Umstrukturierungsfälle bei denen Grundstücke betroffen sind, sind befreit.

Verschärfung der Wegzugsbesteuerung

Die Neuregelung des § 50i EStG ist eine Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, nach der doppelbesteuerungsrechtliche Unternehmensgewinne, die zu einer Betriebsstättenbesteuerung im Quellenstaat führen, nicht bereits durch eine bloße gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft herbeigeführt werden können. Zur Vermeidung einer Wegzugsbesteuerung hinsichtlich stiller Reserven in Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 6 AStG) wurden solche Anteile vor einem Wegzug oft auf nur gewerblich geprägte deutsche Personengesellschaften übertragen. Nach der Rechtsprechung gilt, dass nach bisheriger Rechtslage das Besteuerungsrecht für nach dem Wegzug realisierte stille Reserven aus dem Verkauf der Anteile dem Zuzugsstaat als neuen Ansässigkeitsstaat, nicht jedoch Deutschland, zusteht.

Der neue § 50i EStG soll nunmehr regeln, dass ein Besteuerungsrecht Deutschlands für einen Veräußerungsgewinn und die laufenden Einkünfte nach einem Wegzug besteht, wenn die Anteile ohne Besteuerung der stillen Reserven vor einem Wegzug in das Betriebsvermögen einer solchen gewerblich geprägten Personengesellschaft übertragen wurden. Die Neuregelung betrifft nur „Altfälle“ d.h. Fälle, bei denen die Anteile vor Verkündung des neuen Gesetzes auf eine entsprechende gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen wurden und wirft in der Praxis viele Fragen auf. Soll zukünftig eine Entstrickung werthaltiger GmbH-Anteile vermieden werden muss eine Einlage in eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft erfolgen.

Außensteuergesetz: Ausweitung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten

Im Bereich des § 1 AStG haben sich weitreichende gesetzliche Änderungen im Hinblick auf die Besteuerung von Betriebsstätten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ergeben. Infolge des sog. Authorized OECD Approach (AOA) und der damit verbundenen Neufassung des Art. 7 OECD-MA soll die Neufassung des § 1 AStG diese internationalen Rechtsentwicklungen nunmehr auch im innerstaatlichen Steuerrecht widerspiegeln. Auf Basis des AOA wird bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte künftig nach § 1 Abs. 5, 6 AStG von der sog. uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte („Functionally Separate Entity Approach“) ausgegangen. Infolgedessen wird im Rahmen einer sog. Funktionsanalyse (ausgehend von der Ansässigkeit der Personalfunktionen – Stichwort „Significant People Functions“) zunächst eine Zuordnung von Vermögenswerten („Assets“), wirtschaftlichen Chancen und Risiken sowie Kapital im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorgenommen. Auf dieser Basis wird dann in einem zweiten Schritt die Gewinnabgrenzung zwischen Stamm-

haus und Betriebsstätte durchgeführt. Hierbei gilt, dass die Betriebsstätte – auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes – wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln ist. Konkret bedeutet dies, dass sämtliche „Geschäftsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte einschließlich der Verrechnungspreise so zu bestimmen sind, wie dies im Verhältnis zwischen eigenständigen, voneinander unabhängigen Rechtssubjekten der Fall wäre. Interessant ist hierbei auch, dass die Grundsätze der sog. Funktionsverlagerungsbesteuerung nach § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG nunmehr auch explizit auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anwendbar sein sollen. Ob § 1 Abs. 5 AStG n.F. damit auch als Ersatznorm für eine Entstrickungsbesteuerung bei einem Transfer von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte herangezogen werden kann, ist auf Basis des Wortlauts der Vorschrift allerdings nicht hinreichend klar. In diesem Zusammenhang wird in § 1 Abs. 5 S. 6 AStG zwar auf die Stundungsregelung des § 4g EStG verwiesen. Ob daraus jedoch zwingend zu folgern ist, dass die Grundsätze des AOA auch als taugliche Rechtsgrundlage für eine Entstrickungsbesteuerung heranzuziehen sind, verbleibt allerdings zweifelhaft.

Im Rahmen der Implementierung des AOA in innerstaatliches Recht ist ferner der Anwendungsbereich des § 1 AStG auf Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften ausgedehnt worden. Zwar entsprach es bislang der Auffassung der Finanzverwaltung, dass auch Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaften „Geschäftsbeziehungen“ nach § 1 AStG begründen können; allerdings waren Personengesellschaften nicht als „Steuerpflichtige“ i.S.d. § 1 AStG zu qualifizieren. Vielmehr war es erforderlich, dass Gesellschafter der Personengesellschaft bzw. der Mitunternehmerschaft im Inland steuerpflichtig waren. Dies ist auf Basis des künftigen Gesetzeswortlauts nicht mehr erforderlich, da ausschließlich auf die Personengesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft selbst abgestellt wird.

Schließlich hat der Gesetzgeber die umstrittene Definition des Begriffs der „Geschäftsbeziehung“ in § 1 Abs. 4 AStG n.F. noch einmal modifiziert. Nach der neuen Definition sollen nunmehr sämtliche „wirtschaftliche Vorgänge“ erfasst werden, um im Hinblick auf die Implementierung des AOA in innerstaatliches Recht von einer einheitlichen Definition des Geschäftsbeziehungsbegriffs ausgehen zu können. Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wird daher von „anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen“ gesprochen, da eine Betriebsstätte mangels Rechtssubjektsqualität keine Geschäftsbeziehung i.S.d. Zivilrechts eingehen kann. Was indes als „wirtschaftlicher Vorgang“ zu qualifizieren ist, wird gesetzlich nicht weiter definiert. Es erfolgt lediglich eine Negativabgrenzung zu sog. gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Vieles, was bislang im Rahmen der Definition des Begriffs der „Geschäftsbeziehung“ nach § 1 Abs. 4 AStG a.F. unklar gewesen ist, bleibt dies vermutlich daher auch in Zukunft. Zwar ist der Finanzverwaltung in § 1 Abs. 6 AStG n.F. das Recht eingeräumt worden, zu den Ein-

zelheiten des Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 1, 3 und 5 AStG eine Rechtsverordnung zu erlassen. Inwieweit und mit welchem „Detailierungsgrad“ die Finanzverwaltung dem nachkommen wird, ist allerdings gegenwärtig noch unklar. Dem Vernehmen nach ist mit einer entsprechenden „Fremdvergleichsverordnung“ allerdings noch in diesem Jahr zu rechnen.

Düsseldorf



Dr. Michael Puls, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 211 5660 18783
Telefax +49 211 5660 110
michael.puls@luther-lawfirm.com

Hamburg



Antje Faaß
Steuerberaterin
Telefon +49 40 18067 12757
Telefax +49 40 18067 110
antje.faass@luther-lawfirm.com

Frankfurt a. M.



Nicole Fröhlich, Partnerin
Steuerberaterin
Telefon +49 69 27229 24830
Telefax +49 69 27229 110
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com

Hannover



Jens Röhrbein, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt
Telefon +49 511 5458 20129
Telefax +49 511 5458 110
jens.roehrbein@luther-lawfirm.com



Christoph Kromer, Partner
Steuerberater, Dipl.-Kaufmann
Telefon +49 69 27229 24615
Telefax +49 69 27229 110
christoph.kromer@luther-lawfirm.com

München



Peter Fabry, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
Telefon +49 89 23714 24780
Telefax +49 89 23714 110
peter.fabry@luther-lawfirm.com



Ulrich Siegemund, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 69 27229 16364
Telefax +49 69 27229 110
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com



Peter M. Schäffler, Partner
Rechtsanwalt, Steuerberater
Telefon +49 89 23714 24765
Telefax +49 89 23714 110
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com



Jochen Würges, Partner
Steuerberater, CISA (Certified Information
Systems Auditor), Dipl.-Kaufmann
Telefon +49 69 27229 24619
Telefax +49 69 27229 110
jochen.wuerges@luther-lawfirm.com

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0

Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com

V.i.S.d.P.: Peter M. Schäffler, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,

Karlstraße 10-12, 80333 München, Telefon +49 89 23714 24765,

Telefax +49 89 23714 110, peter.schaeffler@luther-lawfirm.com

Copyright: Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme. Falls Sie künftig keine Informationen der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erhalten möchten, senden Sie bitte eine E-Mail mit dem Stichwort „Newsletter Steuerrecht aktuell“ an unsubscribe@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

Auf den Punkt. Luther.

