

Strukturen schaffen

Gestaltungsberatung aktuell

Kreative Ideen zu Steuern und Recht

Ausgabe: 13. August 2014 · www.roedl.de

StÄndAnpG Kroatien - Aktuelle Gesetzesänderungen

- > Änderungen im Einkommensteuergesetz
- > Änderungen im Umsatzsteuergesetz
- > Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz
- > Weitere wichtige Änderungen

Der Bundestag hat am 3. Juli 2014 das „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer Vorschriften (StÄndAnpG Kroatien)“ verabschiedet (BT-Drucks 18/1995 vom 2. Juli 2014). Der Bundesrat hat dem Gesetz am 11. Juli 2014 zugestimmt. Die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt ist am 30. Juli 2014 erfolgt. Das Gesetz ist somit in Kraft getreten.

Auf Bestreben des Bundesrates enthält das StÄndAnpG-Kroatien nicht mehr nur die namensgebenden Steueranpassungen für das neue EU-Mitglied Kroatien und die redaktionelle Korrektur von bestehenden Vorschriften, sondern auch eine ganze Reihe von Änderungen mit materiellen Auswirkungen. Die wichtigsten Änderungen wollen wir für Sie ausführlich erläutern. Hierzu gehören in der Einkommensteuer die Klarstellung der Besteuerung bei Veräußerung von Dividendenansprüchen (§ 20 Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG), die Neuregelung bei den Erträgen aus erworbenen Versicherungsansprüchen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Besteuerung von Veräußerungs- und Entnahmegewinnen nach § 50i EStG. Bei der Umsatzsteuer sind insbesondere die Änderung des Leistungsorts gegenüber Nichtunternehmern bei sonstigen Leistungen wie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen und die Anwendung des Mini One Stop Shop (MOSS) ab dem 1. Januar 2015 sowie die Änderungen der Steuer-

schuldnerschaft bei den Bauleistungen von Bedeutung. Auch in der Grunderwerbsteuer ergeben sich Änderungen durch die Neufassung des § 6a S. 1 bis 3 GrEStG (Konzernklausel) und die Konkretisierung von § 16 Abs. 5 GrEStG, wodurch die Voraussetzungen für eine Korrektur eines Erwerbsvorgangs nach § 1 GrEStG verschärft werden.

> Änderungen im Einkommensteuergesetz

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Veräußerung von Dividendenansprüchen

Bei einer Veräußerung von Dividendenansprüchen, ohne dass die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile mitveräußert werden, erzielt der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG. Eine Besteuerung der (späteren) Dividendeneinkünfte scheidet in diesem Fall nach § 20 Abs. 2 S. 1 Buchst. a S. 2 EStG aus, um eine Doppelbesteuerung (Besteuerung der Dividendenzahlung und zusätzlich Besteuerung des Veräußerungsgewinns) zu vermeiden.

Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass durch § 20 Abs. 2 S. 1 Buchst. a S. 2 EStG alte Fassung eine Besteuerung der (späteren) Dividendeneinkünfte grundsätzlich ausgeschlossen ist. Dies soll auch in den Fällen gelten, in denen der Veräußerungsgewinn tatsächlich nicht besteuert wird. Eine Nichtbesteuerung des Veräußerungsgewinns kann sich insbesondere ergeben, wenn ein Steuer ausländischer Gewinnansprüche an einer deutschen Kapitalgesellschaft an einen anderen Steuerausländer veräußert. Die Veräußerung der Gewinnansprüche führt nicht zu einer beschränkten Steuerpflicht des veräußernden Steuerausländers nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG und somit zu keiner Besteuerung in Deutschland. Wird § 20 Abs. 2 S. 1 Buchst. a S. 2 EStG alte Fassung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung dahin ausgelegt, dass er einer Besteuerung der späteren Dividende absolut entgegensteht, können Gewinnausschüttungen bei entsprechender Gestaltung vollständig steuerfrei vereinnahmt werden.

Gestaltungsberatung aktuell

Mit der Neufassung des § 20 Abs. 2 S. 1 Buchst. a S. 2 EStG wird nunmehr die Verwaltungsmeinung gesetzlich normiert: nur insoweit, als der Veräußerungsgewinn aus Gewinnansprüchen tatsächlich der Besteuerung unterliegt, wird die spätere Dividendenzahlung von der Besteuerung ausgenommen. Hierdurch soll eine Einmalbesteuerung der Dividendenzahlungen sichergestellt werden.

Die geänderte Regelung des § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden.

Erträge aus erworbenen Versicherungsansprüchen

Werden Versicherungsleistungen bei Eintritt des Versicherungsfalls, also bei Eintritt des versicherten Risikos, bezogen (z. B. aus einer Lebensversicherung im Todesfall), sind diese Leistungen grundsätzlich nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern, da hier der Vorsorgecharakter im Vordergrund steht. Kapitalauszahlungen aus einer Lebensversicherung im Erlebensfall haben dagegen nach der Wertung des Gesetzgebers Anlagecharakter und sind deshalb steuerpflichtig (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Die Veräußerung eines Versicherungsanspruchs ist ebenfalls steuerpflichtig, weil nunmehr die Absicherung des versicherten Risikos nicht mehr von Bedeutung ist und somit der Zweck der Risikoversicherung verloren geht. Vielmehr steht auch bei einer Veräußerung eines Versicherungsanspruchs die Realisierung der bisher erworbenen Ansprüche und damit der Kapitalanlageaspekt im Vordergrund.

Auf dem Versicherungsmarkt werden Anlagemodelle mit „gebrauchten“ Lebensversicherungen vertrieben, die gezielt auf die Auszahlung im Todesfall der versicherten Person an den Erwerber setzen. Diese Modelle versprechen einerseits kalkulierte Erträge in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Versicherungssumme und der Aufwendungen für die Anschaffung und den Erhalt des Versicherungsanspruchs beim Erwerber, indem eine Vielzahl von geeigneten Versicherungsverträgen in einem Pool zusammengefasst wird. Andererseits sollen sie dem Anleger die Möglichkeit bieten, diese Erträge steuerfrei zu realisieren.

Da auch bei diesen Modellen nicht der Vorsorgecharakter der Versicherungsleistung, sondern ausschließlich die Rendite im Fokus der Kapitalanlage steht, gehören nach dem neu eingefügten § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 7 EStG zukünftig auch Erträge aufgrund von Versicherungsleistungen im Erlebensfall aus entgeltlich erworbenen Versicherungsverträgen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Erfasst werden sowohl Lebensversicherungen als auch andere vergleichbare Versicherungen, wie beispielsweise Dread-Disease-Versicherungen.

Keine Anwendung findet die Regelung, wenn die versicherte Person selbst den Versicherungsanspruch von einem Dritten erwirbt, beispielsweise vom Arbeitgeber wegen Beendigung des Arbeitsverhältnisses, oder wenn aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch Übertragung von Versicherungsansprüchen erfüllt werden, z. B. bei einem Ver-

sorgungsausgleich im Scheidungsfall (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 8 EStG). Hier verbleibt es bei der Steuerfreiheit wegen der weiterhin gültigen Vorsorgefunktion.

Die Regelungen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 7 und 8 EStG sind auf Versicherungsleistungen anzuwenden, die auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2014 eingetretenen Versicherungsfalles ausgezahlt werden (§ 52 Abs. 28 S. 7 EStG).

Ausweitung § 50i EStG: Wegzugs- und Enstrickungsregelung – Veräußerungsgewinnbesteuerung gewerblich geprägter Personengesellschaft mit ausländischem Gesellschafter

Im Inland steuerverstrickte stille Reserven

Stille Reserven in Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder wesentlichen Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG unterliegen grundsätzlich im Zeitpunkt der Realisierung (durch Veräußerung oder Entnahme) der Besteuerung. Wird das Besteuerungsrecht Deutschlands für die Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter insbesondere durch einen Wegzug des Steuerpflichtigen eingeschränkt, sind die stillen Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs auch ohne einen Realisationstatbestand entweder nach § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG, wenn sich die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befinden, oder nach § 6 AStG, wenn es sich um Anteile nach § 17 EStG handelt, zu versteuern.

Bislang galten jedoch Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG als weiterhin in Deutschland steuerverstrickt, wenn sie in eine gewerbliche Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) überführt oder übertragen bzw. hierin gehalten wurden. Dies galt auch dann, wenn die Personengesellschaft, wie z. B. eine reine Holding in der Rechtsform der klassischen GmbH & Co. KG, lediglich gewerblich geprägt war (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Um eine Entstrickungs- bzw. Wegzugsbesteuerung im Zeitpunkt des Wegzugs zu vermeiden, haben daher Steuerpflichtige in der Vergangenheit vielfach Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG in eine solche gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen oder überführt.

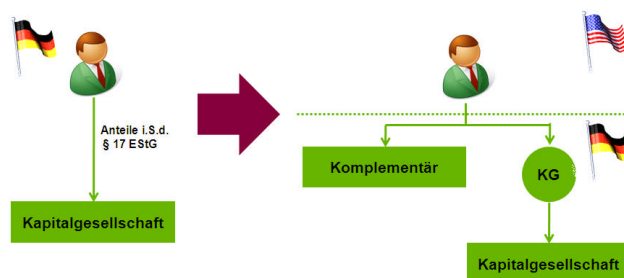


Abbildung 1: Übertragung von Anteilen i. S. d. § 17 EStG in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 50i Abs. 1 S. 1 EStG)

Gestaltungsberatung aktuell

Geänderte Auffassung des BFH zur Behandlung von gewerblich geprägten Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

Der BFH hat jedoch seine Auffassung zur steuerlichen Behandlung von gewerblich geprägten Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht geändert. Bislang war der BFH davon ausgegangen, dass nicht nur originär gewerbliche Personengesellschaften, sondern auch gewerblich geprägte Personengesellschaften Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA erzielen, wonach Deutschland als Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Nach neuerer Rechtsprechung des BFH (z. B. Urteil vom 28. April 2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, S. 1550 und Urteil vom 24. August 2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, S. 2165) reicht abkommensrechtlich für die Erzielung von Unternehmensgewinnen eine gewerbliche Fiktion nicht mehr aus. Vielmehr muss eine originär gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft gegeben sein, damit Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA vorliegen.

Die geänderte Auffassung des BFH hat zur Konsequenz, dass für die Einkünfte von gewerblich geprägten Personengesellschaften und damit auch für Veräußerungs- oder Entnahmegewinne die entsprechenden Verteilungsartikel zur Anwendung kommen, wonach regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen das Besteuerungsrecht eingeräumt wird. In Zukunft schirmt daher eine rein gewerblich geprägte Personengesellschaft im Falle des Wegzugs in einen DBA-Staat¹ nicht mehr vor einer Entstrickungs- bzw. Wegzugsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG, § 6 AStG ab. Soweit in der Vergangenheit Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG steuerneutral in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen oder überführt wurden, hat die geänderte Auffassung des BFH jedoch eine Besteuerungslücke eröffnet: beim anschließendem Wegzug ist die nach neuer Auffassung notwendige Besteuerung unterblieben, sie kann meist nicht mehr nachgeholt werden, auch weil häufig verbindliche Auskünfte zu solchen Abschirmgestaltungen vorliegen, und die Besteuerung eines späteren Veräußerungsgewinns wäre nach DBA-Recht aufgrund der neuen BFH-Rechtsprechung nicht mehr möglich.

Einführung des § 50i EStG im Jahr 2013

Um aufgrund dieser Lücke absehbare Steuerausfälle zu vermeiden, hat der Gesetzgeber mit dem Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 29. Juni 2013 § 50i EStG eingeführt. Nach dieser Regelung werden die Veräußerung oder die Entnahme von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder Anteilen i. S. d. § 17 EStG, die in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft zum Buchwert und damit steuerneutral überführt oder übertragen wurden, ungeachtet entgegenstehender Regelungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland besteuert. (Hinweis: entsprechendes gilt für die laufenden Einkünfte aus solchen Personengesellschaften).

Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder der Anteile i. S. d. § 17 EStG vor dem 29. Juni 2013 vorgenommen hat und anschließend in einen DBA-Staat verzogen ist (§ 50i Abs. 1 EStG). Erfasst werden auch reine Besitz-Personengesellschaften (oder –Einzelunternehmen) im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Mit dieser Regelung wurde die Steuerfolge (wieder-)hergestellt, mit der der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft auch gerechnet hatte.

Erweiterung des Anwendungsbereiches des § 50i EStG

An die Finanzverwaltung wurden in den vergangenen Monaten Steuergestaltungen herangetragen, die entgegen der Intention des § 50i EStG in Altfällen die Möglichkeit zu einer steuerfreien Entstrickung eröffnet hätten (in der Presse – FAZ vom 19. März 2014 – wurde hierüber unter dem Stichwort „Porsche-Modell“ bereits berichtet). Aufgrund dessen hat der Gesetzgeber im StÄndAnpG-Kroatien reagiert und den Anwendungsbereich des § 50i EStG auch auf nachfolgende Gestaltungen erweitert.

Einer Übertragung oder Überführung von Anteilen i. S. d. § 17 EStG in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft wird die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass die Einbringung in die Kapitalgesellschaft vor dem 29. Juni 2013 erfolgte und die Personengesellschaft vor der Übertragung eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt oder gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bezogen hat und nach der Einbringung als gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaft weiter besteht (§ 50i Abs. 1 S. 2 EStG neue Fassung). Sofern die Einbringung vor dem 29. Juni 2013 vorgenommen wurde gilt diese Regelung sowohl dann, wenn der Steuerpflichtige bereits ins DBA-Ausland verzogen ist als auch wenn der Steuerpflichtige noch ins DBA-Ausland verziehen wird. Hierdurch soll gesichert werden, dass sich Steuerpflichtige auch nicht durch Umstrukturierungen auf Ebene der Personengesellschaft der Besteuerung nach § 50i EStG entziehen können.

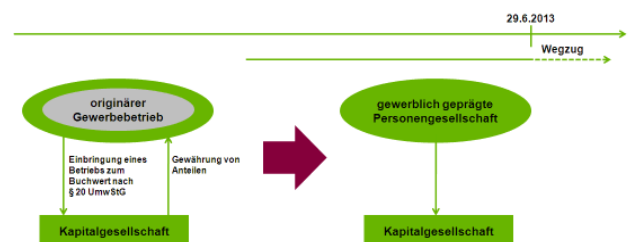


Abbildung 2: Einbringung nach § 20 UmwStG unter Wandel in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 50i Abs. 1 S. 2 EStG)

¹ Bei einem Wegzug in einen Nicht-DBA-Staat bleibt die Steuerverstrickung im Inland auf Grund der gewerblichen Prägung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG erhalten.

Gestaltungsberatung aktuell

Die Regelung ist anzuwenden auf Veräußerungen oder Entnahmen der entstandenen Anteile an der Kapitalgesellschaft, die nach dem 29. Juni 2013 erfolgen.

Zur Vermeidung zukünftiger Steuergestaltungen sieht das StÄndAnpG-Kroatien weiterhin die Bewertung zum gemeinen Wert anstatt zum Buchwert in den folgenden Fällen vor (§ 50i Abs. 2 EStG):

- > Übertragung oder Überführung von Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und Anteile i. S. d. § 50i Abs. 1 EStG enthalten, im Rahmen von Umwandlungen oder Einbringungen i. S. d. § 1 UmwStG, die nach dem Wegzug erfolgen;
- > Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen i. S. d. § 50i Abs. 1 EStG
 - > aus dem Gesamthandsvermögen der gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft oder
 - > aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers der gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft oder
 - > eines Mitunternehmeranteils der gewerblich oder gewerblich infizierten Personengesellschaft
- > Beim Strukturwandel durch Nutzung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen i. S. d. § 50i Abs. 1 EStG eine originär gewerbliche Tätigkeit.

Anwendung findet diese Neuregelung für Umwandlungen, Einbringungen, Übertragungen oder Überführungen sowie für einen Strukturwandel nach dem 31. Dezember 2013.

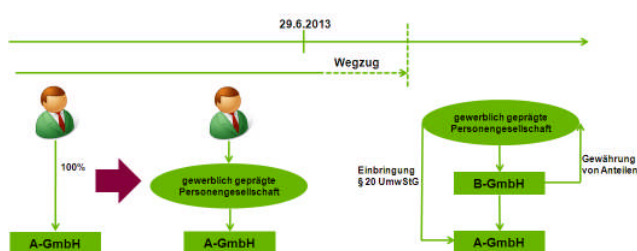


Abbildung 3: Sachverhalt nach § 50i Abs. 2 S. 1 EStG neue Fassung

Hinweise für die Praxis

Die Einführung und Ausweitung des § 50i EStG rückt ein bisher noch wenig beachtetes Steuerrisiko für Familienunternehmen in den Fokus. Veränderte Lebensgewohnheiten, die Internationalisierung der Ausbildung und eine hohe berufliche Mobilität gerade der heutigen Nachfolgeneration führen zu häufigen Wohnsitzwechseln über die Grenzen Deutschlands, der EU und der Kontinente hinweg. Kommt es hierdurch auch zu einer Verlagerung der unbeschränkten Steuerpflicht in das Ausland, kann dies erhebliche wirtschaftliche Folgen auslösen. Einer möglichen hohen und ggf. ungeplanten Schlussbesteuerung von stillen Reserven durch Wegzug oder Entstrickung

stehen mangels eines entsprechenden Liquiditätszuflusses keine hinreichenden Mittel beim Gesellschafter und/oder beim Familienunternehmen gegenüber; eine langfristige Beeinträchtigung der Finanzierung der Gesellschaft, eine Aufzehrung von Privatvermögen der Gesellschafter bis hin zu einer existenzbedrohenden Krise sind möglich. Betroffen sind nicht nur Familienunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, sondern jetzt auch solche, die sich aufgrund der Organisation als Personengesellschaft bisher auf der „sicheren“ Seite gewährt haben. Die betroffenen Sachverhalte sind unüberschaubar vielfältig und beschränken sich nicht nur auf typische „Abschirmgestaltungen“: die genauere Betrachtung der Unternehmenshistorie kann ergeben, dass die Gesellschaft als „Altfall“ unter § 50i EStG fällt und daher nunmehr steuerneutrale Umgestaltungen nach § 50i Abs. 2 EStG eingeschränkt sind, die Reorganisation einer operativ tätigen Personengesellschaft in eine reine Finanzholding für ausgelagerte Betriebskapitalgesellschaften kann bei Vorhandensein eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters eine Entstrickungsbesteuerung ebenso auslösen wie ein (sich oftmals schleichend vollziehender) Strukturwandel in einem „Altfall“ zu einer operativ tätigen Gesellschaft.

Was ist zu tun? In Familienunternehmen, egal welcher Rechts- und Organisationsform, sollte die Mobilität der Gesellschafter von einem systematischen Steuercontrolling begleitet werden, um unliebsame Überraschungen durch den deutschen Fiskus auszuschließen. In einigen Familienunternehmen gilt bereits zurecht der Grundsatz: keine Bleibe im Ausland ohne Rückfrage beim Steuerberater / der Steuerabteilung! Soweit bisher auf die „Abschirmwirkung“ einer Gestaltung vertraut wurde, sollte diese nach der neuen BFH-Rechtsprechung und der Einführung und Ausweitung des § 50i EStG auf ihre weitere Wirksamkeit oder ihre neuen Rechtsfolgen geprüft werden. Allgemein sollte die Unternehmenshistorie untersucht werden, um zu klären, ob ggf. die Altfallregelung des § 50i EStG eingreift. Innovative Familienunternehmen prüfen pro aktiv ihre Strukturen und passen diese ggf. hin zu einer wirksamen Abschirmung an, um sich „fit“ für eine junge mobile Generation von Gesellschaftern zu machen ebenso wie für die Verwirklichung von Ruhesitz-Träumen der Senioren. Dabei werden an Gestaltungen zur Vermeidung einer Entstrickungs- oder Wegzugsbesteuerung immer höhere Anforderungen gestellt, die einerseits eine sorgfältige Planung und Beratung erfordern, andererseits aber auch nicht mehr in jedem Einzelfall zum Ziel führen können. So manchem Gesellschafter werden in Zukunft Kompromisse hinsichtlich seiner Wohnsitzwahl abverlangt werden müssen, um hohe Steuerzahlungen zu vermeiden.

Kontakt für weitere Informationen



Dr. Hans Weggenmann

Steuerberater

Tel.: +49 (911) 91 93 - 1050

E-Mail: hans.weggenmann@roedl.de

Gestaltungsberatung aktuell

> Änderungen im Umsatzsteuergesetz

Von Dr. Heidi Friedrich-Vache, Rödl & Partner München

Das StÄndAnpG-Kroatien setzt zwei spannend erwartete umsatzsteuerliche Regelungen um. Zum einen sind Änderungen bei Bauleistungen, hier zu den betroffenen Unternehmern und zur Anwendung des sog. Reverse Charge-Verfahrens vorgesehen. Die zweite wichtige Änderung ist die europarechtlich erforderlich gewordene Anpassung der Ortsbestimmung bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen. In diesem Zusammenhang haben die EU-Mitgliedstaaten die Voraussetzungen für das Vereinfachungsverfahren der sog. kleinen einzigen Anlaufstelle (KEA), auch Mini One Stop Shop (MOSS), geschaffen.

Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

Hintergrund

Nach aktueller BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 22. August 2013, Az. V R 37/10) stellte die bisherige Anwendung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen einen Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit dar. Die von der Finanzverwaltung entwickelte und vorgesehene 10 Prozent Grenze zur Bestimmung, ob ein Unternehmer nachhaltig Bauleistungen erbringe, sei ungeeignet. Ein Auftragnehmer (der leistende Unternehmer) könne diese Beurteilung regelmäßig nicht zuverlässig über seinen Auftraggeber anstellen und daher nicht zutreffend beurteilen, ob er oder der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist. Unklarheiten bezüglich der formell einzuhaltenden Rechnungsanforderungen seien die Folge. Außerdem finde sich im Umsatzsteuergesetz kein Anhaltspunkt für die einschränkende Auslegung, Reverse Charge nur bei Erreichen der 10 Prozent Grenze anzuwenden. Hingegen sei die Annahme der Finanzverwaltung zu weitgehend, dass die Erbringung jeder Bauleistung ohne unmittelbaren Zusammenhang zwischen erbrachter und empfangener Leistung für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ausreiche. Vielmehr müsse die bezogene Leistung selbst zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet werden, womit beispielsweise Bauträger nicht mehr generell als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schulden. Da der Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht zur Disposition der Unternehmer stehe, wurde auch die von der Verwaltung bis dahin angewandte Vereinfachungsregel verworfen.

Die Finanzverwaltung hat darauf bereits mit Schreiben vom 5. Februar 2014 (IV D 3 - S 7279/11/10002), veröffentlicht am 14. Februar 2014, reagiert, befürchtet allerdings, dass Leistungsempfänger die zu Unrecht abgeführten Steuerbeträge vom Finanzamt zurückfordern – wie bereits tatsächlich erfolgend – und gleichzeitig die leistenden Unternehmer nicht mehr in Anspruch genommen werden können. Diesbezüglich folgten zwei weitere BMF-Schreiben vom 8. Mai 2014 (IV D 3 - S 7279/11/10002-

03) und vom 31. Juli 2014 (IV A 3 - S 0354/14/10001) zu Übergangs- und Abrechnungsmodalitäten.

Umsetzung

Mit der neuen Gesetzesfassung soll die vor der Rechtsprechung bestehende Praxis der Finanzverwaltung teilweise legitimiert werden.

Nach § 13b Abs. 5 S. 2 UStG in der bereits ab 01. Oktober 2014 anzuwendenden Neufassung, soll der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für Bauleistungen unabhängig davon schulden, ob er sie für eine von ihm erbrachte „Bauleistung“ verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig derartige Leistungen erbringt. Davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung erteilt, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt. Die Bescheinigung wird befristet, längstens auf drei Jahre erteilt und kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden. Daneben soll – neu – der Leistungsempfänger auch dann grundsätzlich Steuerschuldner sein, wenn er und sein leistender Unternehmer „in Zweifelsfällen übereinstimmend“ vom Reverse Charge-Verfahren ausgegangen sind.

Auswirkung

Zu begrüßen ist vor allem die vorgesehene Bescheinigung, die den Leistungsempfänger sicher als Unternehmer erkennen lässt, der nachhaltig Bauleistungen erbringt. Schwierigkeiten und Unsicherheiten in Bezug auf die korrekte Rechnungsstellung werden so reduziert. Gleiches gilt für die nun gesetzlich vorgesehene Vereinfachungsregelung in Zweifelsfällen.

Hinweise für die Praxis

Die Regelungen zum Reverse Charge bei Bauleistungen sollen zum 1. Oktober 2014 in Kraft treten und sind damit anzuwenden für Leistungen, die nach dem 30. September 2014 ausgeführt werden. Für alle Altfälle sind in der Praxis jeweils im Einzelfall die Übergangsfristen, Regelungen zum Vertrauensschutz und für den Zeitraum vom 15. Februar 2014 bis einschließlich 30. September 2014 die erfolgte BFH-Rechtsprechung zu beachten und sauber für Teilleistungen, begonnene Leistungen mit Anzahlungen etc. abzugrenzen.

Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen: Änderung des Leistungsorts gegenüber Nichtunternehmern sowie Anwendung von MOSS ab 1. Januar 2015

Hintergrund

Zum 1. Januar 2015 treten weitere Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Kraft. Leistungen wie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernseh- sowie auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, z. B. Webhosting, Download von Software, Bereitstellung von Musik, Filmen, Spielen, Datenbanken, Suchmaschinen

Gestaltungsberatung aktuell

(vgl. auch beispielhafte Aufzählung in Abschn. 3a.12 UStAE), die an Nichtunternehmer erbracht werden, sind künftig system- und verbrauchsteuergerecht an dem Ort steuerbar und (regelmäßig) steuerpflichtig, an dem der Kunde seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Sitz hat, § 3a Abs. 5 UStG neue Fassung. Nichtunternehmer sind Privatpersonen, also natürliche Personen, aber z. B. auch juristische Personen des öffentlichen Rechts wie Kommunen, Städte oder Gemeinden mit ihrem hoheitlichen Bereich. Der Ort der Steuerbarkeit ist damit komplett verlagert vom bisherigen Ort des Sitzes des Leistenden auf den des Kunden.

Für Unternehmer, die derartige Leistungen „grenzüberschreitend“ an in einem anderen EU-Land ansässige Nichtunternehmer erbringen, bedeutet das ggf. zahlreiche umsatzsteuerliche Registrierungspflichten im Ausland. Diesen Aufwand soll das Institut des sog. Mini One Stop Shop abschwächen. Der Vorteil besteht darin, die in anderen EU-Ländern steuerpflichtigen Dienstleistungen über ein Internetportal quartalsweise innerhalb von 20 Tagen in einem einzigen Mitgliedstaat anzumelden und die Umsatzsteuer dort abzuführen. In diesem Mitgliedstaat der Identifizierung lässt sich der Unternehmer freiwillig für MOSS registrieren (i. d. R. bei in der EU ansässigen Unternehmern am Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit). Der Mitgliedstaat der Registrierung verteilt die vereinnahmte Umsatzsteuer anschließend auf die einzelnen Staaten.

Umsetzung

Der deutsche Gesetzgeber schafft in § 18h UStG neue Fassung für im Inland bzw. in § 18 Abs. 4e UStG neue Fassung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Voraussetzungen, die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für derartige Leistungen und die damit zusammenhängenden Pflichten mittels MOSS zu erfüllen.

Das Verfahren ist für alle Mitgliedstaaten einheitlich anzuwenden, in denen der Unternehmer weder Sitz noch Betriebsstätte hat. Eine parallele Abbildung via umsatzsteuerlicher Registrierung in einigen Ländern und zugleich Anwendung des MOSS-Verfahrens in anderen Mitgliedstaaten ist nicht zulässig.

Bei Nichterfüllung oder nicht rechtzeitiger Erfüllung der Pflichten wie auch der MOSS-spezifischen Aufzeichnungspflichten (Aufzeichnungen müssen auf Anfrage der zuständigen Besteuerungsbehörde elektronisch zur Verfügung gestellt werden), droht dem Unternehmer der Ausschluss vom Verfahren. Der Unternehmer müsste dann für jedes Land das reguläre Besteuerungsverfahren anwenden. Eine sorgfältige Überwachung der Einhaltung aller Voraussetzungen für MOSS ist daher dringend geraten.

Im Inland ansässige Unternehmen

Ein Unternehmer mit Sitz in Deutschland (ohne Geschäftsleitung oder z. B. Betriebsstätte in einem der Empfängerländer), der die betroffenen Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet, d. h. an Privatkunden im EU-Ausland, erbringt und für diese Umsätze – neu – dort lokale Um-

satzsteuer schuldet, hat sein Wahlrecht zur Ausübung von MOSS (und ebenso dessen Widerruf) gegenüber dem BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Ausübung bzw. Widerruf müssen jeweils vor Beginn des Besteuerungszeitraums angezeigt werden.

Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige leistende Unternehmen

Nach dem StÄndAnpG-Kroatien soll deutsche Umsatzsteuer mit Ablauf des Kalendervierteljahres entstehen, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Dies gilt für Leistungen von EU-Unternehmern an deutsche Nichtunternehmer, wenn

- > der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer
- > weder Sitz, Geschäftsleitung noch Betriebsstätte im Inland, auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete hat und
- > Leistungen i. S. d. § 3 3a Abs. 5 UStG neue Fassung erbringt.

Wendet der Unternehmer – freiwillig abweichend vom regulären Besteuerungsverfahren (also der umsatzsteuerlichen Registrierung in Deutschland) – das MOSS-Verfahren an, hat er für jedes Kalendervierteljahr bis zum 20. Tag nach dessen Ablauf der für ihn zuständigen Steuerbehörde eine Steuererklärung elektronisch zu übermitteln und Zahlung der Umsatzsteuer zu leisten. Zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge im Inland ist das Vorsteuer-Vergütungsverfahren gem. § 59 S. 1 Nr. 5 UStDV neue Fassung anwendbar.

Hinweis: Da aus deutscher Sicht der Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr ist, ist eine zeitnahe Registrierung für Unternehmer, die MOSS ab 1. Januar 2015 anwenden wollen, erforderlich.

Auswirkungen und Herausforderungen in der Praxis

Eine besondere Herausforderung ergibt sich für Unternehmer insofern, als sie den Ansässigkeitsort ihrer Kunden „herausfinden“, „sicherstellen“ bzw. nachweisen müssen, v. a. wenn diese in verschiedenen EU-Ländern ansässig sind oder ihren Wohnsitz in einem und ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Land haben. Da Nichtunternehmer-Kunden private, natürliche Personen, aber auch nichtsteuerpflichtige juristische Personen sein können, gibt es verschiedene vorzunehmende Differenzierungen.

So gilt bei nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen vorrangig der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung vorgenommen werden, bei natürlichen Personen der gewöhnliche Aufenthaltsort, wenn nicht Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Dienstleistung am Wohnsitz in Anspruch genommen wird, als Leistungsort.

Gestaltungsberatung aktuell

Im Übrigen gelten für die Ortsbestimmung sog. Vermutungen zur Ansässigkeit, z. B. die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers an einem bestimmten Ort wie eine Telefonzelle, WLAN-Hotspot, Internetcafé, verwendeter Festnetzanschluss etc.

In anderen Fällen kann der Ansässigkeitsort anhand zweier, einander nicht widersprechender Beweismittel bestimmt werden, u. a. Rechnungsanschrift des Kunden, IP-Adresse des von ihm verwendeten Geräts oder auch Bankangaben.

Die entsprechenden Kriterien zur Ortsbestimmung wie Rechnungsanschrift oder IP-Adresse sollten dem Unternehmer vorliegen und im Vorfeld (standardisiert) abgefragt werden. Es bedarf daher insgesamt einer aufwendigen Logistik und Systemeinstellung, Vermutungen für die Ortsbestimmung zu generieren, um den zutreffenden Steuersatz zu erklären.

Die neuen Regelungen über die Ortsbestimmung gelten für alle Umsätze, die ab 1. Januar 2015 ausgeführt werden.

Handlungsempfehlungen

Betroffene Unternehmer müssen entscheiden, ob sie MOSS nutzen wollen. Wenn ja, sollten sie sich ab 1. Oktober 2014 (voraussichtlicher Registrierungsstartpunkt) und bis spätestens 31. Dezember 2014 für MOSS registrieren lassen, um das Verfahren rechtzeitig nutzen zu können. Gleichzeitig sind entsprechende Anpassungen der Steuerschlüssel bzw. der systemseitigen Abbildung im ERP-System erforderlich. Weiterführende Informationen liefert beispielsweise der 2013 von der EU-Kommission veröffentlichte Leitfaden zu MOSS. Alternativ zu MOSS müssen umsatzsteuerliche Registrierungen im Ausland, die regelmäßig einige Wochen bis Monate dauern können, vorgenommen werden.

Betriebswirtschaftliche Sichtweise

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist zu beachten, dass Unternehmer ab Inkrafttreten der Neuregelung in jedem EU-Staat mit dem dortigen Steuersatz abrechnen müssen. In der Praxis stellt sich damit die Herausforderung einer überarbeiteten Preiskalkulation für den betreffenden Kundenstamm, die die geänderten Parameter zu Gunsten einer ergebnisneutralen Berücksichtigung umsetzt.

Weitere Änderungen

Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen an eine dem Unternehmen nahestehende Person oder an das Personal oder dessen Angehörige bemisst sich der Umsatz nach den Kosten i. S. d. § 10 Abs. 4 UStG, wenn diese das tatsächliche Entgelt übersteigen (sog. **Mindestbemessungsgrundlage**). Das StÄndAnpG-Kroatien ändert die Regelung dahingehend, dass der Umsatz nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen ist. Dies gilt auch dann, wenn das marktübliche Entgelt über oder unter den entstanden Kosten liegt (§ 10 Abs. 5 UStG). Mit dieser Ände-

rung setzt das StÄndAnpG-Kroatien die Rechtsprechung des BFH (z. B. Urteil vom 19. Juni 2011, Az. XI R 8/09) um. *Anwendung ab dem 30.07.2014 (Art. 28 Abs. 1 StÄndAnpG-Kroatien)*

Bislang ist bei steuerpflichtigen Lieferungen von **Tablet-Computern und Spielekonsolen** der leistende Unternehmer Steuerschuldner nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Für diese Leistungen wird durch die Erweiterung des § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG nun der **Leistungsempfänger Steuerschuldner**, wenn er Unternehmer ist und die Summe der für die Lieferung in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5.000 Euro beträgt.

Das gleiche gilt auch für steuerpflichtige **Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen**. War auch in diesen Fällen bislang der leistende Unternehmer Steuerschuldner, wird durch die Änderung im Rahmen des StÄndAnpG-Kroatien der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG).

Anwendung ab dem 1. Oktober 2014 (Art. 28 Abs. 4 StÄndAnpG-Kroatien)

Wie bei den Bauleistungen geht auch bei der Erbringung von **Gebäudereinigungsleistungen** die **Steuerschuldnerschaft** auf den Leistungsempfänger über, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und er selbst derartige nachhaltige Reinigungsleistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 S. 5 UStG). Die Regelungen zur Bestimmung der Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen gelten analog für Gebäudereinigungsleistungen.

Anwendung ab dem 1. Oktober 2014 (Art. 28 Abs. 4 StÄndAnpG-Kroatien)

Eine **Dienstleistungskommission** wird bei Leistungen für umsatzsteuerliche Zwecke angenommen, wenn diese Leistungen über den Anschluss eines **Teilnehmernetzbetreibers** durch einen Endnutzer in Anspruch genommen werden. Die Leistungen gelten als an den Teilnehmernetzbetreiber und von ihm erbracht (§ 3 Abs. 11 UStG). Nach dem StÄndAnpG-Kroatien wird eine Dienstleistungskommission auch dann angenommen, wenn der Teilnehmernetzbetreiber die Abrechnung gegenüber dem Leistungsempfänger autorisiert, die Erbringung der sonstigen Leistung genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Leistungserbringung festlegt (§ 3 Abs. 11a S. 4 UStG). Dagegen liegt keine Dienstleistungskommission vor, wenn der Anbieter für Telekommunikationsleistungen als Leistungserbringer auftritt. Dazu ist es ausreichend, wenn der Anbieter für Telekommunikationsleistungen auf den Rechnungen angegeben ist (§ 3 Abs. 11a S. 1-3 UStG).

Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 (Art. 28 Abs. 5 StÄndAnpG-Kroatien).

Gestaltungsberatung aktuell

Bislang unterlagen **Hörbücher** dem Regelumsatzsteuersatz in Höhe von 19 Prozent. Durch das StÄndAnpG-Kroatien wird der Umsatzsteuersatz für Hörbücher auf 7 Prozent gesenkt (Anlage 2 Nr. 50 UStG).

Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 (Art. 28 Abs. 5 StÄndAnpG-Kroatien).

Kontakt für weitere Informationen



Dr. Heidi Friedrich-Vache

Steuerberaterin

Tel.: + 49 (89) 92 87 80 – 570

E-Mail: heidi.friedrich-vache@roedl.com

> Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz

Von Martin Weiß, Rödl & Partner Nürnberg

Das StÄndAnpG-Kroatien führt zu folgenden Änderungen im Bereich des Grunderwerbsteuerrechts:

§ 6a GrEStG Steuervergünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern

Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen im Konzern wird nicht mehr nur für Verfahren nach dem Umwandlungsgesetz gewährt, sondern auch bei den in der Praxis weit verbreiteten Gestaltungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Hierzu wird § 6a GrEStG in den Sätzen 1 bis 3 neu gefasst. § 6a S. 2 GrEStG neue Fassung erfasst künftig neben Umwandlungen auch Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage auf Grund des Rechtes eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Mit dieser Änderung werden in Zukunft auch im internationalen Bereich steuerneutrale Umstrukturierungen im Konzern einfacher, flexibler und kostengünstiger gestaltet werden können.

§ 16 GrEStG Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung

§ 16 GrEStG regelt die Möglichkeit, die Besteuerung eines Erwerbsvorgangs mit Grunderwerbsteuer rückgängig zu machen, wenn dieser rückabgewickelt wird. Die Voraussetzungen hierfür werden durch das StÄndAnpG-Kroatien verschärft.

Gemäß § 16 Abs. 5 GrEStG neue Fassung entfällt die Grunderwerbsteuer nicht, wenn ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird, der nicht fristgerecht und in

allen Teilen vollständig angezeigt (§§ 18 bis 20 GrEStG) war. Vielmehr kann die Rückabwicklung in bestimmten Fällen ein zweites Mal Grunderwerbsteuer auslösen.

Nach der bisherigen Fassung des § 16 Abs. 5 GrEStG genügte bereits eine „ordnungsgemäße“ Anzeige. Der Bundesfinanzhof hatte entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung geurteilt, dass eine Anzeige bereits dann „ordnungsgemäß“ ist, wenn der Vorgang innerhalb der Anzeigefristen (§§ 18 Abs. 3, 19 Abs. 3 GrEStG) dem Finanzamt in einer Weise bekannt wird, dass es die Verwirklichung einer der in der Norm aufgeführten Tatbestände prüfen kann (BFH-Urteil vom 20. Januar 2005, II B 52/04, BStBl 2005 II, S. 492). Für die konkrete Besteuerung notwendige Informationen, wie insbesondere Angaben über die betroffenen Grundstücke, konnten daher nachgeholt werden.

Die Grunderwerbsteueranzeige muss damit unverändert fristgerecht, d. h. innerhalb von zwei Wochen nach Tatbestandsverwirklichung erfolgen, neuerdings aber „in allen Teilen vollständig“.

Diese Verschärfung zeigt, dass hinsichtlich der Grunderwerbsteuer die fachkundige Betreuung von möglicherweise grunderwerbsteuerlich relevanten Vorgängen und eine sorgfältige Compliance immer wichtiger werden. Kritisch ist dabei, dass eine Verlängerung der 2-wöchigen Anzeigefrist nicht vorgesehen ist. Insbesondere bei komplexen Transaktionen mit grundbesitzenden Gesellschaften empfiehlt sich daher eine frühzeitige transaktionsbegleitende Vorbereitung der notwendigen Grunderwerbsteueranzeigen.

§ 23 GrEStG Inkrafttreten

Gemäß § 23 Abs. 12 GrEStG neue Fassung sollen § 6a S. 1-3 GrEStG neue Fassung und § 16 Abs. 5 GrEStG neue Fassung auf Erwerbsvorgänge Anwendung finden, die nach dem 06. Juni 2013 (Erste Beratung im Bundestag: 05. Juni 2014) verwirklicht werden.

Ausblick

Der Bundesrat hatte bereits in seiner Stellungnahme vom 13. Juni 2014 (Drucksache 184/14) darauf hingewiesen, dass er die Prüfung einer Reihe weiterer Korrekturen an Steuergesetzen für erforderlich hält.

Es handelt sich hierbei insbesondere um eine Verschärfung des § 1 Abs. 2a GrEStG hinsichtlich der Übertragung mittelbarer Beteiligungen an Personengesellschaften mit einer Rückwirkung auf den 31. Dezember 2001. Die Bundesländer wollen damit ein „Nichtanwendungsgesetz“ zur für den Steuerpflichtigen günstigen neuen „Ultimate owner“-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 24. April 2013, II R 17/10, BStBl 2013 II, S. 833) durchsetzen. Diese lässt einen weiten Bereich von mittelbaren Anteilsübertragungen an grundbesitzenden Personengesellschaften aus der Grunderwerbsteuerpflicht herausfallen und würde an sich weite Gestaltungsspielräume für solche Transaktionen eröffnen.

Gestaltungsberatung aktuell

Mit Beschluss vom 11. Juli 2014 (Drucksache 291/14) bekräftigte der Bundesrat seine Prüfbitte. Danach soll ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren im Herbst beginnen und noch im Jahr 2014 abgeschlossen werden. Die beabsichtigte Verschärfung ist im aktuellen Gesetz zwar nicht mehr enthalten, aber damit noch nicht vom Tisch.

Kontakt für weitere Informationen



Martin Weiß

Rechtsanwalt / Steuerberater

Tel.: +49 (911) 91 93 - 1253

E-Mail: martin.weiss@roedl.de

> Weitere Änderungen

Auf Grund des **Beitritts der Republik Kroatiens zur Europäischen Union** zum 1. Juli 2013 wurde der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU) und der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG) auf den Beitrittsstaat Kroatien erweitert. Nach dem diese beiden Richtlinien im deutschen Steuerrecht umgesetzt sind, wird die Erweiterung durch das StÄndAnpG-Kroatien ebenfalls in das deutsche Steuerrecht (§ 43b EStG, § 50g Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb EStG, § 50g S. 1 Buchst. a Doppelbuchst. cc EStG, Anlage 2 (zu § 43b EStG) und Anlage 3 (zu § 50g EStG)) übernommen.

Anwendung rückwirkend ab 1. Juli 2013 (§ 52 Abs. 55 S. 2 EStG, § 52 Abs. 59c S. 2 EStG).

Der **erweiterte Inlandsbegriff** umfasst nur den Festlandsockel, der Deutschland zusteht. Strittig war bislang, ob Energieerzeugungsanlagen (Offshore-Windparks) vom erweiterten Inlandsbegriff erfasst werden, da derartige Tätigkeiten nur oberhalb der Wasseroberfläche ausgeübt werden. Durch das StÄndAnpG-Kroatien wird der erweiterte Inlandsbegriff weiter geschärft und um die ausschließlichen Wirtschaftszonen ergänzt, soweit dort Energieerzeugungsanlagen betrieben oder aufgebaut werden, wodurch die Besteuerung von Offshore-Windparks sichergestellt werden soll

(§ 1 Abs. 1 S. 2 EStG, § 1 Abs. 3 KStG, § 2 Abs. 7 GewStG). *Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 (§ 52 Abs. 1 EStG).*

Für im **Privatvermögen gehaltene Fremdwährungsbeiträge**, die innerhalb eines Jahres veräußert werden, ist für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bislang als Verwendungsreihenfolge das Durchschnittsverfahren anzuwenden. Das StÄndAnpG-Kroatien führt in § 23 Abs. 1

S. 1 Nr. 2 S. 3 EStG anstelle des Durchschnittsverfahrens aus Vereinfachungsgründen wieder die **Fifo-Methode** ein, welche bereits vor Einführung der Abgeltungsteuer zur Anwendung kam.

Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 (§ 52 Abs. 1 EStG).

Inländische Einkünfte eines **beschränkt Steuerpflichtigen** nach § 50a Abs. 1 EStG, wie z. B. Patentzahlungen oder Aufsichtsratsvergütungen, unterliegen einem **Steuerabzug** in Höhe von 25 Prozent bzw. 15 Prozent bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. Durch das StÄndAnpG-Kroatien wird die Höhe des Steuerabzuges flexibilisiert. Den Finanzämtern wird nämlich die Möglichkeit eingeräumt, vom starren Steuerabzug abzuweichen und den Steuerabzug an die voraussichtlich geschuldete Steuer anzupassen (§ 50a Abs. 7 S. 2 EStG). Zudem ermöglicht das StÄndAnpG-Kroatien den Finanzämtern, anstatt einer quartalsweisen eine monatliche Anmeldung und Abführung der einbehaltenen Steuer anzuordnen (§ 50a Abs. 7 S. 3 EStG). *Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 (§ 52 Abs. 45 S. 2 EStG).*

Durch das StÄndAnpG-Kroatien wird die **Grenze für die jährliche Abgabe von Lohnsteuer-Anmeldungen** von 1.000 Euro auf **1.080 Euro** angehoben (§ 41a Abs. 2 S. 2 EStG). Durch die Erhöhung der Grenze entfällt für Arbeitgeber mit nur einer geringfügig beschäftigten Arbeitskraft auch dann die vierteljährliche Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung, wenn das monatliche Arbeitsentgelt die neue Grenze von 450 Euro erreicht.

Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 Art. 28 Abs. 5 StÄndAnpG-Kroatien).

Der Arbeitslohn eines Arbeitnehmers wird beim **Lohnsteuerabzug** um eine **Vorsorgepauschale** vermindert. In dieser Vorsorgepauschale ist unter anderem ein Teilbeitrag für die gesetzliche Krankenversicherung enthalten. Der bisher von den gesetzlich krankenversicherten Arbeitnehmern ausschließlich zu tragende Beitragsanteil von 0,9 Prozentpunkten soll abgeschafft und durch einen einkommensbezogenen Zusatzbeitrag ersetzt werden. Der Zusatzbeitragsatz ist je nach Krankenkasse unterschiedlich hoch. In § 39b Abs. 2 S. 5 Nr. 3 Buchst. b EStG neue Fassung wird eine Regelung zur Erfassung dieser Sonderbeiträge eingeführt.

Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 Art. 28 Abs. 5 StÄndAnpG-Kroatien).

Voraussetzung für eine Begründung einer körperschaftsteuerlichen **Organschaft** ist der Abschluss eines **Ergebnisabführungsvertrags** (EAV). Seit dem Gesetz zur „Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ vom 20. Februar 2013 muss in diesem EAV die Verlustübernahme durch einen dynamischen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG vereinbart sein. Dies gilt grundsätzlich für nach dem 26. Februar 2013 neu abgeschlossene oder geänderte Verträge. Für bestehende Verträge gilt eine Übergangsregelung bis zum 31. Dezember 2014. Bislang war die Übergangsfrist in § 34 Abs. 10b KStG geregelt. Nachdem § 34 Abs. 10b KStG durch das

Gestaltungsberatung aktuell

StÄndAnpG-Kroatien gestrichen wird, wird in § 17 Abs. 2 S. 2 EStG klargestellt, dass die Übergangsfrist beibehalten wird.

Anwendung ab dem 30. Juli 2014 (Art. 28 Abs. 1 StÄndAnpG-Kroatien).

Aus der zu Anfang 2013 eingeführten Reisekostenreform haben sich schon eine Reihe von Korrekturen ergeben, die mit dem StÄndAnpG-Kroatien eingeführt werden.

Die **erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers** ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 S. 1 EStG). Durch das StÄndAnpG-Kroatien wird klargestellt, dass bei einer fehlenden dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder einer nicht eindeutigen ersten Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung gilt, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 S. 4 EStG).

Bildungseinrichtungen, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines **Vollzeitstudiums** oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht werden, gelten ebenfalls als **erste Tätigkeitsstätte** (§ 9 Abs. 4 S. 8 EStG). Das StÄndAnpG-Kroatien stellt klar, dass die für Arbeitnehmer mit einer ersten Tätigkeitsstätte geltenden Regelungen auch für diejenigen Personen anzuwenden sind, die als erste Tätigkeitsstätte eine Bildungseinrichtung aufzusuchen. Die Regelungen für Fahrten zwischen Wohnung und der Bildungseinrichtung, für die doppelte Haushaltsführung und die Verpflegungsmehraufwendungen gelten damit beispielsweise auch für Studenten.

Die **Nutzung eines Firmenwagens** durch einen Arbeitnehmer für eine Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist mit 0,002 Prozent des Listenpreises des Firmenwagens für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 S. 5 EStG). Die Regelung kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer einmal pro Woche den Firmenwagen für eine Familienheimfahrt nutzt, weil der Arbeitnehmer für diese eine Familienheimfahrt zum Werbungskostenabzug berechtigt ist (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 und 4 EStG). Der bislang fehlerhafte Verweis in § 8 Abs. 2 S. 5 EStG wird durch das StÄndAnpG-Kroatien korrigiert.

Wird einem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine **Mahlzeit** zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Sachbezugswert anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 Euro nicht übersteigt. Das StÄndAnpG-Kroatien erweitert die Vorschrift dahingehend, dass auch vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellte Mahlzeiten im Rahmen einer beruflich veranlassten **dop-**

pelten Haushaltsführung mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind (§ 8 Abs. 2 S. 8 EStG).

Zur Abgeltung von entstandenen Mehraufwendungen für die Verpflegung eines Arbeitnehmers bei auswärtiger beruflicher Tätigkeit gibt es zwei **Verpflegungspauschalen**: 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, und 12 Euro, für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet (§ 9 Abs. 4a S. 3 EStG). Das StÄndAnpG-Kroatien ergänzt, dass der Arbeitnehmer für die 24 Euro-Pauschale nicht nur 24 Stunden von seiner Wohnung, sondern auch von seiner **ersten Tätigkeitsstätte** abwesend sein muss.

Durch die Änderungen in § 9 Abs. 4a S. 12 EStG stellt das StÄndAnpG-Kroatien eine Gleichbehandlung der Verpflegung bei Dienstreisen und der **doppelten Haushaltsführung** her. Denn auch im Rahmen der doppelten Haushaltsführung führt eine Verpflegung des Arbeitgebers dazu, dass die **Verpflegungspauschalen** in den ersten drei Monaten für Frühstück um 20 Prozent und für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent zu kürzen sind.

Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 bzw. für einen nach dem 31. Dezember 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum (§ 52 Abs. 1 EStG).

Strukturen schaffen

„Als Experte an der Seite unserer Mandanten kümmern wir uns um die rechtlichen wie steuerlichen Strukturen ihrer unternehmerischen Tätigkeit – Ihren Erfolg haben wir dabei immer im Blick.“

Rödl & Partner

„Die einzelnen Bausteine jedes individuellen Castells zu kennen gehört zu den zentralen Erfolgsgaranten unserer Tradition. Darauf aufbauend lassen wir die oft einzigartigen Figuren entstehen.“

Castellers de Barcelona



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Gestaltungsberatung aktuell 13. August 2014

Herausgeber: Rödl Rechtsanwalts-
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 0 | www.roedl.de

Verantwortlich für den Inhalt:
Dr. Hans Weggenmann – hans.weggenmann@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Redaktion / Koordination:
Britta Dierichs – britta.dierichs@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Layout/Satz: Miriam Reichold – miriam.reichold@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.