

Strukturen schaffen

Gestaltungsberatung aktuell

Kreative Ideen zu Steuern und Recht

Ausgabe: 23. Dezember 2014 · www.roedl.de

Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG)

- > Ausdehnung des Teileinkünfteverfahrens auf Gesellschafterdarlehen und auf sonstige Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter
- > Reverse Charge bei Lieferungen von edlen und unedlen Metallen (v. a. Aluminium, Kupfer, Silber usw.) – Bagatellgrenze von 5.000 Euro und Verlängerung der Nichtbeanstandung bis 1. Juli 2015
- > Weitere Änderungen im Einkommensteuergesetz
- > Änderungen in der Abgabenordnung
- > Änderungen im Außensteuergesetz
- > Weitere Änderungen
- > Weitere Änderungsvorschläge des Bundesrates
- > Ausblick

Die Bundesregierung hat am 24. September 2014 den Entwurf eines „Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG)“ veröffentlicht. Zu dem Gesetzentwurf hat der Bundesrat am 7. November 2014 Stellung bezogen und weitere umfangreiche Änderungen angeregt. Die Gegenäußerung

der Bundesregierung auf die Stellungnahme des Bundesrates folgte am 12. November 2014. Am 3. Dezember 2014 befasste sich der Finanzausschuss des Bundestages abschließend mit dem Gesetzentwurf. Die endgültige Beschlussfassung des Bundestages erfolgte am 4. Dezember 2014. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 19. Dezember 2014 in der letzten Sitzung in diesem Jahr, zugestimmt. Das Gesetz wird nach Gegenzeichnung durch die Bundesregierung vom Bundespräsidenten ausgefertigt und anschließend im Bundesgesetzblatt verkündet. Die Verkündung wird voraussichtlich noch im Jahr 2014 erfolgen.

Der Name des Gesetzes resultiert aus den notwendigen technischen und redaktionellen Anpassungen der Abgabenordnung an die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013, die die bisherige Verordnung (EG) Nr. 2913/92 (Zollkodex) bis zum 1. Mai 2016 ablöst. Neben diesen Anpassungen enthält das Gesetz weitere Änderungen mit materieller Auswirkung in verschiedensten Bereichen des deutschen Steuerrechts, weshalb dieses Gesetz vielfach auch als Jahressteuergesetz 2015 bezeichnet wird. Der Schwerpunkt der Anpassungen liegt im Bereich des Einkommensteuergesetzes und der Abgabenordnung. Hervorzuheben ist insbesondere die Ausdehnung des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG neue Fassung. In der Umsatzsteuer ist die geplante Einführung einer Bagatellgrenze von 5.000 Euro beim Reverse Charge-Verfahren bei Lieferungen von edlen und unedlen Metallen hervorzuheben.

Zu den weiteren bedeutsamen Änderungen im Einkommensteuergesetz gehören die Neuregelung der Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen, die Ausdehnung der Steuerfreiheit für die Betreuungsberatung und die (Not-) Betreuung von Kindern und Angehörigen, die Konkretisierung der Aufwendungen für die erste Berufsausbildung und die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags ausländischer Steuern. In der Abgabenordnung sieht das Gesetz die Erweiterung der Mitteilungspflichten zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorfinanzierung sowie die Konkretisierung der Identifikationsmerkmale, der Ablaufhemmung bei Grundlagenbescheiden ressortfremder Behörden und der sachlichen Billigkeit bei der Festsetzung von Steuermessbeträgen vor. Im Außensteu-

Gestaltungsberatung aktuell

ergesetz wird der Begriff der „grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen“ neu definiert und die Regelung zur zinslosen Stundung bei der Wegzugsbesteuerung ausgedehnt.

Diese Änderungen werden nachfolgend erläutert.

> Ausdehnung des Teileinkünfteverfahrens auf Gesellschafterdarlehen und auf sonstige Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Das Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG wird auf Betriebsausgaben, Betriebsvermögensminderungen oder Veräußerungskosten im Zusammenhang mit nicht fremdüblich gewährten Gesellschafterdarlehen, der Gestellung von Sicherheiten und der nicht fremdüblichen Überlassung von Wirtschaftsgütern erweitert. Voraussetzung für die Anwendung des Teilabzugsverbots ist, dass der Steuerpflichtige, welcher das Gesellschafterdarlehen, die Sicherheiten oder die Nutzungsüberlassung gewährt, an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt ist.

Ausdehnung des Teileinkünfteverfahrens auf Gesellschafterdarlehen

Hintergrund

Die Gesetzesänderung betrifft insbesondere folgende typische Konstellationen:

Abbildung 1

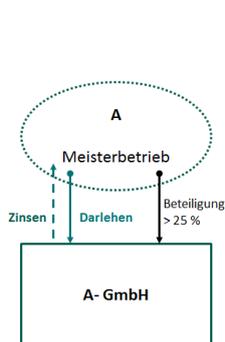


Abbildung 1: Darlehen in einem Einzelunternehmen

Abbildung 2

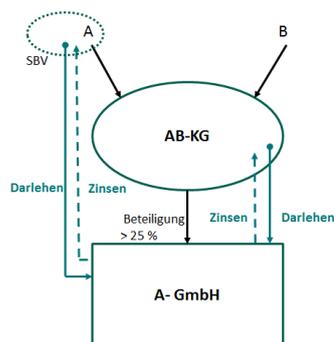


Abbildung 2: Darlehen im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft oder im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters

An einer Kapitalgesellschaft ist ein Gesellschafter (natürliche Person) beteiligt, der seine Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Die Gewinnausschüttungen, die der Gesellschafter aus seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft bezieht, führen beim Gesellschafter zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 20 Abs. 8 i. V. m. § 15 EStG). Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch die

Einkünfte aus einer Veräußerung oder der Entnahme der Beteiligung. Die Beteiligungserträge unterliegen dem Teileinkünfteverfahren und werden nur zu 60 Prozent besteuert (§ 32d Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 20 Abs. 8, § 15, § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen dürfen ebenfalls nur zu 60 Prozent abgezogen werden (§ 3c Abs. 1, 2 S. 1 EStG).

Gewährt der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ein Darlehen, bezieht der Gesellschafter Zinsen, die ebenfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (§ 20 Abs. 8 i. V. m. § 15 EStG). Diese Zinseinkünfte sind jedoch zu 100 Prozent steuerpflichtig und unterliegen der Besteuerung mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des Gesellschafters. Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung anfallen, sind daher grundsätzlich zu 100 Prozent abzugsfähig. Kommt es zu einem Wertverlust der Darlehensforderung und ist dieser voraussichtlich von Dauer, besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Nachdem der Wertverlust des Darlehens mit Einnahmen im Zusammenhang steht, die zu 100 Prozent versteuert werden, kann auch der Wertverlust der Darlehensforderung grundsätzlich zu 100 Prozent steuermindernd geltend gemacht werden. Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung soll dies jedoch nur dann zulässig sein, wenn das Darlehen zu fremdüblichen Konditionen gewährt wird. Erfolgt die Darlehensgewährung hingegen unentgeltlich oder teilentgeltlich, darf die Teilwertabschreibung nicht in Höhe von 100 Prozent, sondern nur in Höhe von 60 Prozent vorgenommen werden, und dies obwohl die Zinseinkünfte nicht durch das Teileinkünfteverfahren begünstigt sind. Begründet wird dies damit, dass der Gesellschafter bei einer unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Darlehensgewährung nicht vorrangig als Kreditgeber, sondern in erster Linie durch sein Gesellschaftsverhältnis motiviert handelt und durch die Ersparnis auf Ebene der Kapitalgesellschaft die Möglichkeit hat, höhere Beteiligungserträge zu erlangen. Damit wird ein Zusammenhang der nicht fremdüblichen Darlehensgewährung mit Erträgen fingiert, die nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Folglich darf bei einer Wertminderung der Darlehensforderung der Verlust, der auf den unentgeltlich gewährten Anteil der Darlehensforderung entfällt, nur in Höhe von 60 Prozent berücksichtigt werden (vgl. BMF vom 8. November 2010, IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl. 2010 I, S. 1291, unter 2. – aufgehoben –).

Entscheidung des BFH

Abweichend von der Finanzverwaltung hat der BFH in zwei Urteilen (Urteile vom 18. April 2012, X R 5/10, BStBl. 2013 II, S. 785 und X R 7/10, BStBl. 2013 II, S. 791) entschieden, dass Wertminderungen von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen auf Grund von Sachverhalten, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, nicht dem Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG unterliegen. Das gilt unabhängig davon, ob die Darlehensgewährung zu fremdüblichen Konditionen erfolgt und ob das Darlehen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies soll auch für substanzbezogene Wertminderungen von Rückgriffsforderungen aus der

Gestaltungsberatung aktuell

Inanspruchnahme aus im Betriebsvermögen gehaltenen Bürgschaften eines Gesellschafters für seine Gesellschaft sowie für den Verzicht auf ein nicht mehr werthaltiges Gesellschafterdarlehen gelten.

Begründet wird diese Entscheidung damit, dass die Darlehensforderung und die Beteiligung strikt zu trennende Wirtschaftsgüter sind. Wertminderungen eines Gesellschafterdarlehens, die üblicherweise durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, unterliegen mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 Prozent befreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 S. 1 EStG. Denn auf Grund der Selbstständigkeit der Darlehensforderung und der Beteiligung sind Wertminderungen getrennt nach der für das jeweilige Wirtschaftsgut zur Anwendung kommenden Vorschrift zu beurteilen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den teilweise nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten Beteiligungserträgen kann nicht fingiert werden. Dies gilt auch dann, wenn das Darlehen nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt wird.

Reaktion des Gesetzgebers

Die Reaktion des Gesetzgebers auf diese Rechtsprechung ist nicht originell und war zu erwarten. Bereits im Jahr 2003 hat der Bundestag nach einer vergleichbaren BFH-Entscheidung eine ähnliche Regelung für Gesellschafterdarlehen von beteiligten Kapitalgesellschaften in § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG eingeführt. Nachdem sich eine entsprechende Begrenzung für natürliche Personen entgegen der ausdrücklichen Überzeugung der Finanzverwaltung aus § 3c Abs. 2 EStG in der bisherigen Fassung nicht durchsetzen ließ, möchte der Gesetzgeber mit der Änderung des § 3c Abs. 2 S. 2-5 EStG neue Fassung die bisherige Finanzverwaltungsauffassung gesetzlich kodifizieren.

Der Anwendungsbereich des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG soll auf Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen und der Inanspruchnahme von Sicherheiten ausgedehnt werden. Erfasst werden mit dieser Formulierung nicht nur Teilwertabschreibungen auf nicht fremdübliche Darlehen, sondern jegliche Aufwendungen in diesem Zusammenhang, z. B. der Ausfall einer solchen Darlehensforderung in der Insolvenz der Kapitalgesellschaft oder auch der Abzug von Refinanzierungszinsen für ein an die Tochtergesellschaft durchgeleitetes Darlehen. Für die Frage, ob ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen gewährt wird, wird eine Beweislastumkehr eingeführt. Die neue Vorschrift findet auf alle Darlehensverhältnisse Anwendung. Ausnahmsweise findet die Vorschrift keine Anwendung, wenn der Gesellschafter nachweisen kann, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur eigene Sicherungsmittel der Körperschaft zu berücksichtigen sind (§ 3c Abs. 2 S. 3 EStG neue Fassung). Zur Anwendung dieses Teilabzugsverbots soll es aber nur insoweit kommen, wenn der kreditgewährende Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Entfallen in späteren Jahren die Voraussetzungen für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, ist eine Wertzuschreibung vorzunehmen. Der Gewinn aus der Zu-

schreibung ist dann folgerichtig nicht zu 100 Prozent, sondern nur anteilig (60 Prozent) zu besteuern (§ 3c Abs. 2 S. 5 EStG neue Fassung).

Im Vergleich mit der entsprechenden Regelung in § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG fällt auf, dass § 3c Abs. 2 S. 2-5 EStG neue Fassung insbesondere keine Darlehen von nahen Angehörigen eines Gesellschafters erfasst. Ein Grund für diesen Vorteil zugunsten natürlicher Personen gegenüber Kapitalgesellschaften ist nicht ersichtlich.

Die neue Regelung soll ab dem 1. Januar 2015 Anwendung finden (§ 52 Abs. 5 S. 2 EStG neue Fassung für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2014).

Ausdehnung des Teileinkünfteverfahrens auf sonstige Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter

Neben der Ausdehnung auf nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährte Darlehen wird das Teilabzugsverbot auch auf die unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, die im Betriebsvermögen gehalten werden, erweitert.

Aus Sicht des Fiskus ergibt sich ein ähnliches Bild wie bei einer Darlehensgewährung. Erfolgt die Nutzungsüberlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht zu fremdüblichen Konditionen, sondern unentgeltlich oder teilentgeltlich, vertritt die Finanzverwaltung bisher ebenfalls die Auffassung, dass das Teilabzugsverfahren nach § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist (vgl. BMF vom 23. Oktober 2013, IV C 6 – S 2128/07/10001, BStBl. 2013 I, S. 1269, Rz. 6), obwohl auch die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung nicht dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Dies bedeutet, dass Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten nur zu 60 Prozent abgezogen werden dürfen.

Nach der eindeutigen Rechtsprechung zu den Gesellschafterdarlehen im Betriebsvermögen wird wohl zurecht befürchtet, dass die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auch bei nicht fremdüblichen Nutzungsüberlassungen vor dem BFH keinen Bestand haben würde. Daher möchte der Gesetzgeber die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung absichern, indem § 3c Abs. 2 EStG neue Fassung um einen S. 6 erweitert wird. Auch hier werden grundsätzlich alle Nutzungsüberlassungen durch einen zu mehr als 25 Prozent (unmittelbar oder mittelbar) beteiligten Gesellschafter erfasst, es sei denn, der Gesellschafter weist nach, dass ein fremder Dritter die Nutzungsüberlassung zu sonst gleichen Konditionen vorgenommen hätte.

Diese Neuregelung trifft insbesondere Betriebsaufspaltungen, bei denen ein beherrschender Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ein als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehendes Wirtschaftsgut, z. B. das Betriebsgelände, überlässt. Sie ist aber nicht hierauf beschränkt. Erfasst werden auch Nutzungsüberlassungen aus einem anderen originären Betriebsvermögen oder aus dem Sonderbetriebsvermögen an eine Beteiligungsgesellschaft, selbst wenn keine Mehrheitsbeteiligung (jedoch Beteiligungsquote größer als 25 Prozent) vorliegt.

Gestaltungsberatung aktuell

Für diese Neuregelung ist ebenfalls eine Anwendung ab dem 1. Januar 2015 vorgesehen (§ 52 Abs. 5 S. 2 EStG neue Fassung).

Kritik und Praxishinweise

Die Erweiterung des Teilabzugsverbots führt zu einer Verschärfung der Regelung insgesamt. Zukünftig sind Kapital- und Nutzungsüberlassungen sowie Sicherheitenstellung an eine Tochterkapitalgesellschaft wesentlich kritischer und zurückhaltender zu beurteilen und zu begründen. Diese müssen außerdem sorgfältig ausgestaltet werden. Es ist nicht nur darauf zu achten, dass die Konditionen im Vergleich zum Fremdvergleichspreis nicht zu hoch sind (führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung), sondern zukünftig auch, dass die vereinbarten Konditionen im Vergleich zum Fremdvergleichspreis nicht zu günstig sind! Vorgänge, die bisher als verdeckte Nutzungseinlage zumindest im nationalen Kontext steuerlich weitgehend irrelevant waren, führen nunmehr zu schwerwiegenden steuerlichen Kürzungen. Von steuerlicher Bedeutung sind nicht mehr nur die finanziellen Konditionen (Zinsen, Nutzungsentgelt, Avalprovision o. ä.), sondern zukünftig auch sonstige Bedingungen, z. B. Kreditwürdigkeit, eigene oder gestellte Sicherheiten, Kündigungs- und Rückzahlungsregelungen. Durch die vorgesehene Beweislastumkehr zur Fremdüblichkeit werden sämtliche Steuerpflichtige mit Gesellschafterdarlehen mit erhöhten Nachweis- und Dokumentationspflichten belastet. Von dem Teilabzugsverbot könnten auch Betriebsvermögensminderungen erfasst werden, die nicht mit dem Gesellschaftsverhältnis zusammenhängen, wie beispielsweise Wertschwankungen aufgrund von Wechselkursveränderungen. Bei mehrstufigen Gestaltungen kann es im Rahmen einer Gruppenfinanzierung zudem zu einer Vervielfachung der Steuerwirkungen kommen. Dies alles geht weit über die Rechtslage vor der BFH-Rechtsprechung und sogar nach den bisherigen Erlassen der Finanzverwaltung hinaus. Der Gesetzgeber bleibt eine tragfähige Begründung für diese Verschärfung, die beinahe jedes mittelständische Unternehmen treffen wird, ebenso wie für die nicht nachvollziehbare Diskriminierung gegenüber Kapitalgesellschaften, bei denen § 8b Abs. 3 S. 4 ff KStG die Nutzungsüberlassung sonstiger Wirtschaftsgüter nicht mit einbezieht, schuldig.

Eine Herausforderung wird in Zukunft der Nachweis einer Fremdüblichkeit für Nutzungsüberlassungen werden. Kann bei einem Darlehen oder bei einer Sicherheitenleistung noch das Marktangebot oder eine Bestätigung der Hausbank herangezogen werden, fällt dies bei individuell gestalteten Wirtschaftsgütern wie Betriebsgebäuden, Maschinen oder Patenten wesentlich schwerer und bringt einen erheblichen Ermittlungsaufwand mit sich. Es ist zu befürchten, dass die Belastungen, die global tätige Unternehmen aus der Ermittlung von internationalen Verrechnungspreisen bereits kennen, in das nationale Steuerrecht Einzug halten.

Betroffene Unternehmen sollten sich bereits jetzt auf die neue Rechtslage einstellen. Der Jahresabschluss 2014 bekommt dabei eine besondere Bedeutung. Entsprechend der BFH-Rechtsprechung und der Anwendung der Neuregelung ab dem 1. Januar 2015 besteht in 2014 letztmalig

die Möglichkeit, Wertminderungen bei Gesellschafterdarlehen uneingeschränkt steuerlich geltend zu machen. Aus diesem Grund sollten alle Gesellschafterdarlehen auf ihre Werthaltigkeit kritisch geprüft und das Wahlrecht zur Teilwertabschreibung, wo möglich, ausgeübt werden. Dies gilt auch in den Fällen, in denen bisher auf eine Wertberichtigung verzichtet wurde. Da mit einer intensiven Prüfung dieser Sachverhalte durch die Finanzbehörden zu rechnen ist, sollte Wert auf eine dokumentierte Begründung für die Wertminderung und deren Dauerhaftigkeit gelegt werden. Dasselbe gilt auch für zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter, insbesondere Immobilien. Bis zum Jahresende kann außerdem überlegt werden, in ihrem Wert geminderte Darlehen und zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter zu restrukturieren (z. B. Veräußerung), um so letztmalig Wertverluste voll steuerwirksam realisieren zu können.

Für sämtliche Gesellschafterdarlehen und Nutzungsüberlassungen in einem Betriebsvermögen sollten die Konditionen auf ihre Fremdüblichkeit geprüft und ggf. angepasst werden. Für eine zukünftige Nichtanwendung von § 3c Abs. 2 S. 2-5 EStG neue Fassung hilft dies aber nur dann weiter, wenn auch der Nachweis einer gleichartigen Überlassung durch Dritte gelingt und dokumentiert werden kann. Auch muss beachtet werden, dass die Zustimmung der Kapitalgesellschaft erforderlich ist und ein Verzicht auf eine günstige Rechtsposition ohne einseitige vertragliche Anpassungsmöglichkeit des Kreditgebers oder Überlassers ggf. zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann. Finanzierungsstrukturen und Nutzungsverhältnisse sollten daher unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 2 S. 2-5 EStG neue Fassung einer allgemeinen Neubeurteilung ihrer steuerlichen Wirkungen unterzogen werden. Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich z. B. eine Verkürzung von Darlehensketten in der Gruppe, die Eigentumsübertragung von bisher nur zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern oder die Umstellung von einer Gesellschafterfremdfinanzierung auf Eigenkapitalgestellung nunmehr steuerlich und auch in einer Gesamtbetrachtung als vorteilhaft erweist.

Kontakt für weitere Informationen



Dr. Hans Weggenmann

Steuerberater

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

E-Mail: hans.weggenmann@roedl.de

Gestaltungsberatung aktuell

> Reverse Charge bei Lieferungen von edlen und unedlen Metallen (v. a. Aluminium, Kupfer, Silber usw.) – Bagatellgrenze von 5.000 Euro und Verlängerung der Nichtbeanstandung bis 1. Juli 2015

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

In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 3. Dezember 2014 zur Stellungnahme des Bundesrates zum ZollkodexAnpG vom 12. November 2014 wird die „Feinjustierung“ bei der Lieferung von edlen und unedlen Metallen vorgeschlagen. Die vorgeschlagene, sehnsüchtig erwartete und v. a. aus Praktikabilitätsgründen von Unternehmen und Verbänden geforderte Bagatellgrenze von 5.000 Euro (Entgelt) ist vom Bundestag am 4. Dezember 2014 angenommen worden.

Bei der in Deutschland umsatzsteuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung von edlen und unedlen Metallen soll demnach erst dann die Steuerschuld auf den Unternehmerkunden übergehen, der dann die Umsatzsteuer abzuführen hat, wenn die Grenze von 5.000 Euro netto – grundsätzlich zu verstehen pro Liefer- / Bestellvorgang bzw. zusammenhängendem wirtschaftlichen Vorgang – überschritten wird. Eine entsprechende Regelung wird z. B. auch für die Lieferung von Mobilfunkgeräten nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG praktiziert.

Betroffene Gegenstände im Sinne „edler / unedler Metalle“ sind nach § 13b Abs. 2 Nr. 11 i. V. m. Anlage 4 des UStG v. a. Platin und Silber, jeweils in Rohform, als Halbzeug oder Pulver, Roheisen oder Spiegeleisen, Blei, Zink, Aluminium (in Rohform, Pulver, Flitter), nicht raffiniertes und raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen, Cermets. Hier gab es noch einige Anpassungen hinsichtlich der betroffenen Metalle, z. B. ist Gold oder Aluminium in Folie nicht mehr enthalten, dafür wurden raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen neu aufgenommen. Für raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen ist nun auch das Reverse Charge-Verfahren zu beachten. Die Steuerschuld für die Lieferung von Gold geht damit nur noch dann auf den Leistungsempfänger über, wenn es sich um Feingold i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG (Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel) handelt. Eine Bagatellgrenze ist dabei nicht zu beachten.

Zudem wurde der Übergang der Steuerschuld für die Lieferung von aus Aluminium hergestellten Folien und dünnen Bändern (0,2 mm oder weniger), Stangen und Profilen, Drähten, Blechen und Bändern (mehr als 0,2 mm) von der Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 11 i. V. m. Anlage 4 des UStG ausgenommen. Damit sind insbesondere die im Vorfeld viel kritisierten Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Lieferung sog. Haushaltsaluminiumfolie beseitigt; eine Bagatellgrenze ist diesbezüglich nicht mehr beachtlich.

Die Anwendung erfolgt ab dem 1. Januar 2015. Bisher bereits durchgeführte Anpassungen der internen Prozesse an die neuen Regelungen sind daher zu prüfen und ggf. zu ändern

Hintergrund

Die „Feinjustierung“ mittels einer Bagatellgrenze hat als Hintergrund, dass die infolge von Betrugsfällen mit dem StÄndAnpG Kroatien zum 1. Oktober 2014 eingeführte Ausdehnung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf die Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen auch Waren des typischen Endverbrauchs erfasst, wie z. B. die Lieferung von (Haushalts-) Aluminiumfolie.

Die jetzige Lösung mittels Bagatellgrenze (sofern man diese infolge der zuvor genannten Katalogänderungen noch braucht) kommt allen Handelsstufen zugute, insbesondere dem Einzelhandel, für den sich erhebliche systemseitige Umstellungs- und Handhabbarkeitsprobleme ergeben hätten. Der Unternehmerkunde muss infolge dieser Anpassung beim Kauf einer Aluminiumfolie im deutschen Supermarkt nicht mehr im Rahmen von Reverse Charge deutsche Umsatzsteuer abführen.

Eine Bagatellgrenze ist unionsrechtskonform; die Mitgliedstaaten dürfen die Bedingungen für den Übergang der Steuerschuld festlegen. Eine Bagatellgrenze war in Österreich bereits umgesetzt worden. Bisher lehnte das BMF auf Bitte der Verbände zu Recht ab, eine solche Bagatellgrenze lediglich im Wege einer Verwaltungsanweisung vorzusehen. Zur Schaffung von Rechtssicherheit und Verbindlichkeit ist allein die Aufnahme der Bagatellgrenze in das Umsatzsteuergesetz sinnvoll. Dies wurde vom Bundesrat erkannt und ist nunmehr vorgesehen.

Die Finanzverwaltung beanstandet es nach dem aktuellen BMF-Schreiben vom 5. Dezember 2014 (IV D 3 – S 7279/14/1002) nicht, wenn bei Lieferungen von Edelmetallen (mit Ausnahme der Lieferungen von Gold, soweit sie bereits vor dem 1. Oktober 2014 unter § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG fielen) und unedlen Metallen, die nach dem 30. September 2014 und vor 1. Juli 2015 ausgeführt werden, die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des Leistenden ausgegangen sind, solange der Umsatz zutreffend versteuert wurde. Das Ende der von der Finanzverwaltung gewährten Übergangsfrist wurde vom 31. Dezember 2014 auf den 1. Juli 2015 verlängert. Den betroffenen Unternehmen wird hierdurch nochmals ein halbes Jahr Zeit für die Umstellung der internen Prozesse gewährt.

Hinweise für die Praxis und Handlungsbedarf

In der Übergangsfrist der Anwendung von Reverse Charge für die Lieferung von edlen / unedlen Metallen bis Ende Juni 2015 (infolge Nichtbeanstandung einer Nichtanwendung von Reverse Charge für ausgeführte Umsätze bis einschließlich zum 30. Juni 2015) empfangen Unternehmer, die diese Produkte beziehen, derzeit Rechnungen, in denen die Umsatzsteuer ausgewiesen wird oder die netto erteilt werden. Bei Nettofakturierung hat der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer abzuführen. Systemseitig, buchhalterisch und zur Rechnungsstellung ist das sog.

Gestaltungsberatung aktuell

Reverse Charge-Verfahren für diese erbrachten und bezogenen Umsätze bereits jetzt von leistenden und leistungsempfangenden Unternehmen abzubilden.

Spätestens ab 1. Juli 2015 schulden Unternehmer bei Bezug dieser Waren die Umsatzsteuer, haben aber grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug im selben Voranmeldungszeitraum. Das Reverse Charge-Verfahren ist im ERP- oder Buchhaltungssystem sowie in den umsatzsteuerlichen Erklärungen entsprechend abzubilden. Dabei muss aber in der Praxis – so hilfreich die Bagatellgrenze erscheinen mag – nach den Bemessungsgrundlagen bzw. der Bagatellgrenze ebenfalls auf Seiten beider Vertragsparteien differenziert werden, weil unter der Bagatellgrenze vom Gesetzeswortlaut her kein Reverse Charge erfolgt und vom Leistenden in der Rechnung dann gesondert Umsatzsteuer auszuweisen ist.

Kontakt für weitere Informationen



Dr. Heidi Friedrich-Vache

Steuerberaterin

Tel.: + 49 (89) 92 87 80 – 570

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

> Weitere Änderungen im Einkommensteuergesetz

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen

Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen stellen keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar (Lohn- und Einkommensteuer), wenn die Leistung im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt. Voraussetzung ist, dass es sich bei der Betriebsveranstaltung um eine herkömmliche Veranstaltung und bei den Zuwendungen um übliche Zuwendungen handelt. Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben hierzu pragmatische Merkmale entwickelt.

Eine herkömmliche Veranstaltung liegt vor, wenn jährlich nicht mehr als zwei Betriebsveranstaltungen durchgeführt werden. Auf die Dauer der einzelnen Veranstaltung kommt es hierbei nicht an. Betragsmäßig dürfen die üblichen Zuwendungen des Arbeitgebers an den einzelnen Arbeitnehmer 110 Euro pro Betriebsveranstaltung einschließlich der Umsatzsteuer nicht übersteigen (R 19.5 LStR). Allerdings hat der BFH im letzten Jahr in zwei Urteilen für den Steuerpflichtigen positive Modifikationen beschlossen, denen die Finanzverwaltung nicht folgen will. Kern des Streits ist, dass bei der 110 Euro-Grenze nicht

direkt zurechenbare Kosten, wie z. B. die Miete des Veranstaltungsortes und die Kosten für die Teilnahme von Begleitpersonen, nach Auffassung des BFH nicht einzubeziehen sind (vgl. BFH vom 16. Mai 2013, VI R 7/11; BFH vom 16. Mai 2013, VI R 94/10).

Was eine „Betriebsveranstaltung“ ist, wird nunmehr erstmals definiert (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG neue Fassung). Danach werden Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitperson anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter erfasst. Bei der Bestimmung der Zuwendung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer sollten alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer zu berücksichtigen sein, d. h. sowohl die Kosten, die dem Arbeitnehmer einzeln zugerechnet werden können, als auch die anteiligen Gemeinkosten der Betriebsveranstaltung. Zu den Zuwendungen sollen ebenfalls die Aufwendungen gehören, die anteilig auf eine Begleitperson entfallen.

Damit die Zuwendungen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn werden, muss die Veranstaltung allen Arbeitnehmern offen stehen. Es dürfen höchstens zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr durchgeführt werden, wobei die Dauer der einzelnen Betriebsveranstaltung irrelevant ist. Für die Zuwendungen besteht eine Freigrenze von 110 Euro, die auf 150 Euro angehoben werden sollte. Das heißt, übersteigt die Zuwendung pro Arbeitnehmer 110 bzw. 150 Euro, gehören die Zuwendungen in voller Höhe zum steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers. Die neue Regelung findet ab 1. Januar 2015 Anwendung (Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG).

Mit der vorgesehenen Änderung würde der Gesetzgeber nicht nur die alte Rechtslage vor der für die Steuerpflichtigen positiven BFH-Rechtsprechung wieder herstellen (vgl. BFH vom 16. Mai 2013, VI R 7/11, BFH vom 16. Mai 2013, VI R 94/10). Vielmehr würde die Rechtslage zusätzlich verschärft werden. Dementsprechend wurden im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zahlreiche Änderungsvorschläge vorgebracht. In der Sitzung am 3. Dezember 2014 hat nunmehr der Finanzausschuss des Bundestages folgende Änderungen beschlossen, die vom Bundestag am 4. Dezember 2014 angenommen wurden.

- > Eine Betriebsveranstaltung wird, wie bisher in den Lohnsteuerrichtlinien festgelegt, auch dann anerkannt, wenn sämtliche Mitarbeiter eines Betriebsteils und nicht des ganzen Betriebs eingeladen werden. Standortbezogene Betriebsveranstaltungen bleiben weiterhin möglich.
- > Es werden nicht mehr sämtliche Gemeinkosten in die Bemessungsgrundlage der 110 Euro-/150 Euro-Grenze einbezogen. Es erfolgt eine Begrenzung auf solche Kosten, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Damit ist klargestellt, dass z. B. anteilige Gebäudkosten wie Abschreibung oder Strom bei einer Feier im eigenen Unternehmen oder Kosten aus ordnungs-

Gestaltungsberatung aktuell

rechtlichen Verpflichtungen wie Sanitätsdienst nicht in die Berechnung einzubeziehen sind.

- > Die bisherige Freigrenze von 110 Euro wird in einen Freibetrag umgewandelt. Dies bewirkt eine deutliche Erleichterung für die Unternehmen, weil bei Überschreitung der Grenze, z. B. wegen ungeplanter Kostensteigerungen oder späterer Umqualifizierung von Aufwendungen durch eine Betriebsprüfung keine Vollversteuerung der Betriebsveranstaltung mehr droht.
- > Im Gegenzug wurde die ursprünglich geplante Anhebung auf 150 Euro gestrichen.
- > Ungeklärt bleibt die Frage, ob zur Bemessung des Freibetrags auf die Anzahl der eingeladenen oder der teilnehmenden Arbeitnehmer abzustellen ist. In letzterem Fall könnte der Freibetrag bei der Besteuerung einer Betriebsveranstaltung ungeplant überschritten werden, wenn geplante und tatsächliche Teilnehmerzahlen deutlich voneinander abweichen.

Die nunmehr vorgenommenen Änderungen sind zu begrüßen und werden dazu beitragen, dass die neuen Regelungen angemessen in der Praxis umgesetzt werden können. Wer bereits heute eine größere Betriebsveranstaltung, z. B. ein Firmenjubiläum, im kommenden Jahr plant, kann und sollte bereits die neuen Regelungen in die Planung einbeziehen. Gegebenenfalls werden Unternehmen in der Zukunft nicht nur die eingeladenen und / oder angemeldeten Mitarbeiter einer Betriebsveranstaltung zu erfassen haben, sondern auch eine echte Teilnehmerliste führen müssen. Lichtblick für die Besteuerung von Betriebsveranstaltungen in der Vergangenheit: das BMF wird die für die Steuerpflichtigen freundlichen Urteile des BFH vom 16. Mai 2013, VI R 7/11 und VI R 94/10 mit der Neufassung des Gesetzes veröffentlichen und für die Vergangenheit anwenden; so mancher offene Streitfall mit dem Finanzamt kann dann zugunsten des Steuerpflichtigen abgeschlossen werden.

Steuerfreie Einnahmen für Betreuungsberatung und (Not-)Betreuung von Kindern und Angehörigen

Zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie sieht das ZollkodexAnpG vor, bestimmte familienbezogene Leistungen des Arbeitgebers, die er zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn an den Arbeitnehmer erbringt, von der Besteuerung zu befreien (§ 3 Nr. 34a EStG neue Fassung).

Zu diesen Leistungen gehören Beratungen des Arbeitnehmers hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen und die Vermittlung von Betreuungspersonen. Von der Steuerbefreiung sollen die Dienstleistungen erfasst werden, die von Fremdfirmen angeboten und durch den Arbeitgeber beauftragt werden. Nicht erfasst werden hingegen Beratungs- und Vermittlungsleistungen, die vom Arbeitnehmer in Auftrag gegeben werden. Eine Höchstgrenze für solche Dienstleistungen ist nicht vorgesehen.

Neben den Beratungs- und Vermittlungsleistungen sieht das ZollkodexAnpG vor, dass auch bestimmte Betreuungskosten, die kurzfristig aus zwingenden beruflich veranlassten Gründen entstehen und die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ersetzt, von der Besteuerung ausgenommen werden. Diese Betreuungskosten umfassen Kosten für eine zusätzliche, außergewöhnliche Betreuung, d. h. eine Betreuung außerhalb der regelmäßig üblicherweise erforderlichen Betreuung, wie beispielsweise durch dienstlich veranlasste Fortbildungsmaßnahmen des Arbeitnehmers oder einen zwingenden beruflichen Einsatz zu außergewöhnlichen Dienstzeiten. Nicht erfasst wird eine notwendig gewordene Notbetreuung während der üblichen Arbeitszeit des Arbeitnehmers, z. B. wenn die reguläre Betreuungsperson auf Grund von Krankheit ausfällt. Dies wurde zu Recht im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens vielfach kritisiert. Eine Ausdehnung auf diesen für Arbeitgeber und Arbeitnehmer sehr wichtigen Anwendungsfall konnte aber nicht durchgesetzt werden.

Die Steuerfreistellung wird nur gewährt, wenn

- > es sich bei den Betreuungsbedürftigen entweder um Kinder, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, oder
- > um pflegebedürftige Angehörige handelt.

Die Betreuung kann auch im Privathaushalt des Arbeitnehmers erfolgen. Die Steuerbefreiung für solche kurzfristigen Notbetreuungen ist auf Leistungen bis zu 600 Euro (Freibetrag) je Kalenderjahr begrenzt.

Anwendung ab dem 1. Januar 2015 (Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG).

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung

Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für sein Studium als erstmalige Berufsausbildung sind seit dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz mit Rückwirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig (§ 4 Abs. 9 EStG, § 9 Abs. 6 EStG). Diese Aufwendungen können nur dann abgezogen werden, wenn bereits (vorher) eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen wurde oder die Ausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgen. Mit § 4 Abs. 9 S. 2, § 9 Abs. 6 S. 2 EStG neue Fassung konkretisiert der Gesetzgeber den Begriff der „Berufsausbildung“ und legt gewisse Mindestanforderungen fest. Hintergrund sind vermehrte Hobby- und Kurzeitbildungen, mit deren Vorschaltung die steuerliche Absetzbarkeit, insbesondere von Studienkosten, erreicht werden soll.

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung gilt als Berufsausbildung

- > eine geordnete Ausbildung,

- > die auf der Grundlage von Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird,
- > eine Mindestdauer von 18 Monaten (bei vollzeitiger Ausbildung) aufweist und
- > bei der eine Abschlussprüfung am Ende der Ausbildung durchgeführt wird.

Sofern der Ausbildungsplan keine Abschlussprüfung vorsieht, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen Beendigung als abgeschlossen. Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 18 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat. Hierdurch soll klargestellt werden, dass z. B. Kurse zur Berufsorientierung oder –vorbereitung, Kurse zur Erlangung der Fahrerlaubnis für Nutzfahrzeuge oder der Berechtigung zum Fahren von Gabelstaplern, ein Betriebspraktikum, eine Maßnahme zur Vermittlung einfachster Berufstätigkeiten oder die Grundausbildung bei der Bundeswehr ebenso wie z. B. die Ausbildung zum Skilehrer keine Berufsausbildung i. S. d. Regelung ist. Die neuen Anforderungen sind ab dem 1. Januar 2015 für einen steuerlichen Abzug zu beachten (Art. 16 Abs. 2 Zolliko-AnpG).

Die zeitliche Restriktion der Definition der Ausbildung hätte zur Folge, dass anerkannte Berufsgruppen, deren Berufsausbildung weniger als 18 Monate dauert, keine Erst-Ausbildung im steuerlichen Sinne absolvieren. Zu solchen Berufsgruppen gehören z. B. Flugbegleiter, Altenpflegehelfer oder Gesundheits- und Krankenpflegehelfer. Möchten Steuerpflichtige aus diesen Berufsgruppen nach mehrjähriger Tätigkeit eine weitere Berufsausbildung absolvieren oder sich in einem Studium fortbilden, könnten diese Steuerpflichtigen die Ausbildungskosten nicht als Werbungskosten abziehen, weil für steuerliche Zwecke die erste Ausbildung nicht anerkannt wird. Insoweit schießt die von der Bundesregierung vorgelegte Regelung weit über das bezweckte Ziel hinaus. Nach den Anhörungen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens hat der Finanzausschuss des Bundestages in seiner Sitzung am 3. Dezember 2014 die Frist auf 12 Monate reduziert und damit eine praktikable Regelung geschaffen. Diese wurde so auch von Bundestag am 4. Dezember 2014 beschlossen.

Für steuerliche Dispositionen ist Folgendes zu beachten: Nach Auffassung des BFH ist der Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Erst-Berufsausbildungskosten und damit bereits die aktuelle Gesetzesfassung verfassungswidrig! Der BFH hat dem BVerfG deshalb die Frage vorgelegt, ob § 9 Abs. 6 EStG insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als danach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für sein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern (vgl. BFH vom 17. Juli 2014, VI R 8/12 und BFH vom 17. Juli 2014, VI R 2/12). Die gleiche Frage stellt sich auch für das Abzugsverbot von Betriebsausgaben für eine erstmalige Berufsausbildung / ein Erststudium. Unabhängig von den anstehenden Verschärfungen der Vorschrift sollten daher auch Kosten für eine Erstausbildung oder ein Erststudium nicht unbeachtet gelassen, sondern in allen Veranlagungszeiträumen ab 2004 und auch für die Zukunft beim Finanzamt geltend gemacht werden. Dies gilt auch in den Fällen, in denen konkret noch keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden, z. B. bei studierenden Kindern. Ergehende Steuerbescheide, in denen diese Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden, oder die Verweigerung eines Verlustfeststellungsbescheides sollten angefochten werden. Diese Einsprüche werden mit Verweis auf das anhängige Verfahren ruhen gelassen, so dass man ohne großen eigenen Aufwand später von einem eventuell erfolgreichen Abschluss des anhängigen Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht profitieren kann. Voraussetzung hierfür ist aber in der Vergangenheit und für die Zukunft der Nachweis entsprechender Aufwendungen, d. h. es müssen vorsorglich alle Belege zu Ausbildungs- und Studienkosten, inkl. auswärtiger Unterbringung und eventueller Fahrtkosten gesammelt werden.

mensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern (vgl. BFH vom 17. Juli 2014, VI R 8/12 und BFH vom 17. Juli 2014, VI R 2/12). Die gleiche Frage stellt sich auch für das Abzugsverbot von Betriebsausgaben für eine erstmalige Berufsausbildung / ein Erststudium. Unabhängig von den anstehenden Verschärfungen der Vorschrift sollten daher auch Kosten für eine Erstausbildung oder ein Erststudium nicht unbeachtet gelassen, sondern in allen Veranlagungszeiträumen ab 2004 und auch für die Zukunft beim Finanzamt geltend gemacht werden. Dies gilt auch in den Fällen, in denen konkret noch keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden, z. B. bei studierenden Kindern. Ergehende Steuerbescheide, in denen diese Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden, oder die Verweigerung eines Verlustfeststellungsbescheides sollten angefochten werden. Diese Einsprüche werden mit Verweis auf das anhängige Verfahren ruhen gelassen, so dass man ohne großen eigenen Aufwand später von einem eventuell erfolgreichen Abschluss des anhängigen Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht profitieren kann. Voraussetzung hierfür ist aber in der Vergangenheit und für die Zukunft der Nachweis entsprechender Aufwendungen, d. h. es müssen vorsorglich alle Belege zu Ausbildungs- und Studienkosten, inkl. auswärtiger Unterbringung und eventueller Fahrtkosten gesammelt werden.

Änderung der Anrechnung der ausländischen Steuer

Einkommensteuer

Bisher wird bei der Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags der ausländischen Steuer auf das Verhältnis der ausländischen Einkünfte zu der Summe der Einkünfte abgestellt (§ 34c Abs. 1 EStG).

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag}_{\text{alt}} = \text{deutsche Steuer} \cdot \frac{\text{ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

Der EuGH (Urteil vom 28. Februar 2013, Rs. C-168/11) und anschließend auch der BFH (Urteil vom 18. Dezember 2013, I R 71/10) haben allerdings entschieden, dass die bisherige Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags gegen das unionsrechtliche Gebot, das subjektive Nettoprinzip vorrangig im Wohnsitzstaat zu verwirklichen, verstößt. Denn die bisherige Vorgehensweise zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags führt dazu, dass unbeschränkt Steuerpflichtige, die einen Teil ihrer Einkünfte im Ausland bezogen haben, gegenüber solchen unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligt sind, die ihre gesamten Einkünfte im Inland bezogen haben. Zu einer Benachteiligung kommt es, weil bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags auf die Summe der Einkünfte abgestellt wird und hierin die Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Entlastungsbeträge u. ä.) nicht berücksichtigt werden.

Bei der Berechnung der tariflichen Einkommensteuer werden diese Kosten hingegen berücksichtigt.

Künftig soll eine Anrechnung der ausländischen Steuern höchstens in Höhe der ausländischen Einkünfte multipliziert mit dem durchschnittlichen deutschen Einkommen-

steuersatz möglich sein (§ 34c Abs. 1 S. 2, 3 EStG neue Fassung).

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag}_{\text{neu}} = \text{ausl. Einkünfte} * \text{Durchschnittssteuersatz}$$

Die neue Berechnungsweise des Anrechnungshöchstbetrags führt verglichen mit der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach der bisherigen Methode tendenziell zu höheren Anrechnungshöchstbeträgen.

Beispiel: Ein verheirateter Steuerpflichtiger, der im Jahr 2005 das 65. Lebensjahr vollendet hatte, hat im Jahr 2013

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000,00 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5.300,00 Euro
Sonderausgaben und Freibeträge	6.140,00 Euro

In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind Darlehenszinsen von einem ausländischen Schuldner in Höhe von 20.000 Euro enthalten, für die im Ausland eine Einkommensteuer von 2.500 Euro gezahlt werden musste. Nach Abzug der hierauf entfallenden Betriebsausgaben einschließlich Refinanzierungskosten betragen die ausländischen Einkünfte 6.500 Euro.

Steuerberechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000 Euro
+ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5.300 Euro
= Summe der Einkünfte	105.300 Euro
- Altersentlastungsbetrag	1.900 Euro
= Gesamtbetrag der Einkünfte	103.400 Euro
- Sonderausgaben und Freibeträge	6.140 Euro
= zu versteuerndes Einkommen	97.260 Euro
Einkommensteuer	24.538 Euro
(Steuersatz 25,23%, Splittingtarif)	

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag}_{\text{alt}} = 24.538 * \frac{6.500}{105.300} = 1.515 \text{ Euro}$$

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag}_{\text{neu}} = 6.500 * \frac{24.538}{97.260} = 1.640 \text{ Euro}$$

Da die bisherige Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags europarechtswidrig ist, soll in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, in die „alte“ Berechnungsformel anstelle der Summe der Einkünfte die Summe der Einkünfte abzüglich der Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände (= zu versteuerndes Einkommen) eingesetzt werden:

Summe der Einkünfte	
- Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)	
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b)	
- Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)	
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)	
- Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)	
- Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG)	
= zu versteuerndes Einkommen	

Die neue Berechnungsweise des Anrechnungshöchstbetrags ist erstmals ab dem 1. Januar 2015 anzuwenden. (Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG).

Körperschaftsteuer

Bislang stimmte die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für die ausländische Steuer bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer überein. Die Änderung, die das ZollkodexAnpG für die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags für ausländische Steuern bei der Einkommensteuer vorsieht, soll nicht für die Körperschaftsteuer übernommen werden. Die Verweise in § 26 KStG auf § 34c EStG werden somit gestrichen. Zukünftig wird sich die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer unterscheiden.

Ob auf Grund des EuGH-Urteils (vom 28. Februar 2013, Rs. C-168/11) auch die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im Körperschaftsteuergesetz hätte modifiziert werden müssen, ist unklar. Anders als natürliche Personen haben juristische Personen zwar keine private Sphäre, so dass Abzüge für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht kommen. Allerdings werden Spenden erst von der Summe der Einkünfte abgezogen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Somit könnten auch in der Körperschaftsteuer die Anrechnungshöchstbeträge eingeschränkt sein.

Anwendung auf alle nicht bestandskräftigen Fälle (§ 34 Abs. 9 KStG neue Fassung).

> Änderungen in der Abgabenordnung

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Erweiterung der Mitteilungspflichten zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung

Nach dem geltenden Recht sind die Finanzbehörden lediglich berechtigt und verpflichtet, den zuständigen Behörden diejenigen im Besteuerungsverfahren bekannt gewordenen Tatsachen mitzuteilen, die darauf schließen lassen, dass eine Ordnungswidrigkeit i. S. d. § 17 Geldwäschegesetz (GwG) begangen wurde oder wird. Durch die Neufassung des § 31b AO neue Fassung sollen die Finanzbehörden künftig auch berechtigt und verpflichtet sein, den im Bereich Geldwäsche zuständigen Aufsichtsbehörden Anhaltspunkte für aufsichtsrelevante Sachverhalte i. S. d. § 16 GwG mitzuteilen (§ 31b AO neue Fassung).

Eine Erweiterung der Ermittlungsbefugnisse und -pflichten der Finanzbehörden ist mit der Rechtsänderung nicht verbunden. Mitzuteilen sind nur solche Tatsachen, die im Rahmen des Besteuerungsverfahrens und der dort geltenden Ermittlungsbefugnisse den Finanzbehörden bekannt geworden sind. Die Finanzbehörden müssen jedoch nicht mehr prüfen, ob eine Ordnungswidrigkeit i. S. d. § 17 GwG vorliegen und ob diese im Zeitpunkt der beabsichtigten Mitteilung verjährt sein könnte. Eine Einzelfallprüfung, ob zumindest ein Verdachtsfall vorliegt, dass meldepflich-

tige Personen ihrer Meldepflicht nicht nachgekommen sind, muss weiterhin durchgeführt werden.

Das Risiko für eine Kontrollmitteilung an die Aufsichtsbehörden vergrößert sich durch die Erweiterung des § 31b AO neue Fassung und die damit verbundenen vereinfachten Meldepflichten der Steuerbehörden. Bisher sind Geldwäsche-Meldungen durch die Finanzbehörden angesichts der drohenden Verletzung des Steuergeheimnisses bei nicht zutreffender Beurteilung des Meldefalles eher zögerlich erfolgt. Auf Grund der vereinfachten Meldepflichten ist mit einer deutlichen Erhöhung von Meldungen an die Aufsichtsbehörden zu rechnen. Bereits ein Verdacht ist für eine Meldung ausreichend. Verdachtsfälle können beispielsweise dann vorliegen, wenn das Finanzamt bei einem nach § 2 GwG zu eigenen Meldungen Verpflichteten feststellt, dass die Identifikation von wirtschaftlich Berechtigten nur lückenhaft durchgeführt wird. Steuerpflichtige sollten in Zukunft bestehende eigene Meldepflichten noch sorgfältiger prüfen und wahrnehmen, um nicht durch Mitteilungen von Seiten des Finanzamtes in ein aufsichtsrechtliches Verfahren zu geraten.

Anwendung ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes (Art. 16 Abs. 1 ZollkodexAnpG).

Identifikationsmerkmale

Durch die Änderungen des § 139a AO und des § 139b AO wird die Verwendung des Identifikationsmerkmals (Identifikationsnummer bzw. Wirtschaftsidentifikationsnummer (IdNr.)) nachvollziehbarer. Zum einen wird klargestellt, dass die IdNr. nicht nur vom Steuerpflichtigen selbst, sondern auch von Dritten bei Anträgen, Erklärungen oder Mitteilungen zu verwenden ist, bei denen Daten des Steuerpflichtigen an die Finanzbehörden übermittelt werden. Zum anderen muss ein Dritter nicht für jede Mitteilungspflicht die IdNr. neu erheben. Eine einmal rechtmäßig erhobene IdNr. kann für weitere Mitteilungspflichten, bei denen die Daten des Steuerpflichtigen an die Finanzbehörden übermittelt werden, verwendet werden (§ 139b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 AO neue Fassung). Das bedeutet, dass verbundene Unternehmen i. S. d. § 15 AktG, also Konzernunternehmen, rechtmäßig erhobene IdNr. eines Steuerpflichtigen zur Erfüllung aller Mitteilungspflichten gegenüber Finanzbehörden im Konzern verwenden können, unabhängig davon, welches Unternehmen im Konzern die IdNr. erhoben hat (§ 139b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 AO neue Fassung). Eine mehrfache Erhebung der IdNr. eines Steuerpflichtigen innerhalb verbundener Unternehmen wird zukünftig vermieden.

Für die zutreffende Bildung der „Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)“ wird das von der Meldebehörde übermittelte Datum „Tag des Ein- und Auszugs“ vom Bundeszentralamt für Steuern nicht mehr temporär, sondern dauerhaft gespeichert (§ 139b Abs. 3 S. 1 Nr. 14 AO neue Fassung und Aufhebung § 139b Abs. 6 S. 6 AO). Hierdurch sollen Probleme bei der Anmeldung von Arbeitnehmern, insbesondere bei Zuzügen aus dem Ausland, im Rahmen des ELStAM-Verfahrens behoben werden. Bei natürlichen Personen speichert das Bundeszentralamt für Steuern zusätzlich die Angaben zu verbundenen Unternehmen (§ 139c Abs. 3 Nr. 14 AO neue Fassung). Für

jeden wirtschaftlich Tätigen erfolgt die Ergänzung der Wirtschafts-IdNr. um die fünfstelligen Unterscheidungsmerkmale, mit denen einzelne wirtschaftliche Tätigkeiten, einzelne Betriebe und einzelne Betriebsstätten des wirtschaftlich Tätigen in Besteuerungsverfahren identifiziert werden können (§ 139c Abs. 3 Nr. 13, Abs. 4 Nr. 17, Abs. 5 Nr. 18 i. V. m. § 139c Abs. 5a AO neue Fassung).

Anwendung ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes (Art. 16 Abs. 1 ZollkodexAnpG).

Ablaufhemmung bei Grundlagenbescheiden ressortfremder Behörden

Grundlagenbescheide bewirken grundsätzlich eine Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung des Folgebescheids für zwei Jahre. Nach dem Urteil des BFH vom 21. Februar 2013 (V R 27/11, BStBl. 2013 II, S. 529) sollen ressortfremde Grundlagenbescheide nur dann eine Ablaufhemmung bewirken, wenn diese vor Ablauf der regulären Festsetzungsverjährungsfrist für die betreffende Steuer erlassen werden. Dieses Urteil nimmt der Gesetzgeber zum Anlass, § 171 Abs. 10 AO dahingehend zu ändern, dass die Ablaufhemmung von ressortfremden Grundlagenbescheiden und Bescheiden über Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO nur dann eintritt, wenn der Grundlagenbescheid innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist *beantragt* wurde (§ 171 Abs. 10 S. 2 AO neue Fassung). Entscheidend soll zukünftig der Zeitpunkt der Antragstellung sein. Um die Ablaufhemmung zu bewirken, muss der Steuerpflichtige zukünftig selbst aktiv werden und innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist der betreffenden Steuer den Grundlagenbescheid bei der ressortfremden Behörde beantragen. Betroffen ist z. B. die für die Inanspruchnahme einer Denkmalschutzabschreibung notwendige Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde über die Eigenschaft als Baudenkmal und die vorherige Abstimmung der Maßnahmen mit der Denkmalschutzbehörde.

Anwendung rückwirkend für alle am Tag der Verkündung des Gesetzes noch nicht abgelaufenen Festsetzungsverjährungsfristen (§ 10 Abs. 12 EGAO neue Fassung).

Sachliche Billigkeit bei der Festsetzung von Steuermessbeträgen

Für die Festsetzung und die Erhebung von Realsteuern sind grundsätzlich die Gemeinden zuständig. Folglich wären auch die Gemeinden zur Berücksichtigung von Billigkeitsmaßnahmen i. S. d. § 163 S. 1 AO, d. h. niedrigere Steuerfestsetzung und Nichtberücksichtigung von einzelnen Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen würden, berechtigt. § 184 Abs. 2 S. 1 AO regelt jedoch davon abweichend, dass eine abweichende Festsetzung der Steuermessbeträge aus Billigkeitsgründen den Finanzbehörden obliegt (§ 184 Abs. 2 S. 1 AO). Für die Billigkeitsmaßnahme, die die Finanzbehörde trifft, bedarf es einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder Richtlinien einer obersten Länderfinanzbehörde.

Bisher ist es gängige und langjährige Praxis, dass mit den Ländern koordinierte BMF-Schreiben, die Regelungen zu einer sachlichen Billigkeit enthalten, auch Wirkung für die Festsetzung der Gewerbesteuer haben. Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 25. April 2012, I R 24/11) ist jedoch eine allgemeine Anordnung des BMF keine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung. Folge dieses Urteils ist, dass die Kompetenz für die Ausübung der allgemeinen sachlichen Billigkeitsmaßnahmen für Zwecke der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beim Wohnsitz- bzw. Sitzfinanzamt und für Zwecke der Gewerbesteuer bei den beteiligten Betriebsstättengemeinden liegt. Dieses Auseinanderfallen der sachlichen Zuständigkeit könnte zur Folge haben, dass es zu sich gegenseitig widersprechenden und zeitlich inkohärenten Entscheidungen kommt.

Um dies zu vermeiden und die bisher gängige Praxis beizubehalten, ist im ZollkodexAnpG vorgesehen, die Befugnis zu Billigkeitsmaßnahmen i. S. d. § 163 S. 1 AO für Zwecke der Gewerbesteuer auf die oberste Bundesfinanzbehörde (BMF) auszuweiten (§ 184 Abs. 2 S. 1 AO neue Fassung). Dadurch wird die bisherige Vorgehensweise gesetzlich kodifiziert und die sachliche Befugnis bei den Finanzbehörden sichergestellt.

§ 184 Abs. 2 AO neue Fassung ist bereits für alle nach dem 31. Dezember 2012 getroffenen Maßnahmen nach § 163 S. 1 AO anzuwenden, auch wenn Besteuerungszeiträume betroffen sind, die vor dem 1. Januar 2015 abgelaufen sind (§ 10c EGAO neue Fassung).

> Änderungen im Außensteuergesetz

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen

Das ZollkodexAnpG sieht eine Änderung der Definition des Begriffs der Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG vor. Eine Geschäftsbeziehung liegt demnach vor, wenn ein oder mehrere wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) entweder beim Steuerpflichtigen oder bei einer nahestehenden Person zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) oder Einkünften aus Vermietung oder Verpachtung (§ 21 EStG) führen oder führen würden, wenn der Geschäftsvorfall im Inland stattfinden würde oder wenn die Beteiligten unbeschränkt steuerpflichtig wären (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 Buchst. a AStG neue Fassung). Der Zweck dieser Umformulierung ist, eindeutig zu definieren, bei welchen grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen die Einkünfte zu korrigieren sind, wenn deren Bedingungen, insbesondere deren Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Allerdings steht die Definition der Geschäftsbeziehung trotz der vorgesehenen Änderungen nicht im Einklang mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, was zu Rechtsunsicherheiten führen kann.

Weiterhin soll klargestellt werden, dass eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung, die die Annahme einer Geschäftsbeziehung ausschließt, nur eine Vereinbarung ist,

die unmittelbar die rechtliche Stellung eines Gesellschafters (z. B. die Beteiligungshöhe oder die Beteiligungsrechte) verändert (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 Buchst. b AStG neue Fassung). In § 1 Abs. 4 S. 2 AStG neue Fassung soll der Begriff „Geschäftsbeziehungen“ durch den Begriff „Geschäftsvorfall“ ersetzt werden. Hintergrund dieser Änderung ist, dass im Regelfall ein einzelner Geschäftsvorfall Gegenstand einer schuldrechtlichen Vereinbarung ist, nicht dagegen eine Geschäftsbeziehung, die aus einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit dazugehörigen schuldrechtlichen Vereinbarungen bestehen kann.

Anwendung ab dem 1. Januar 2015 (§ 21 Abs. 22 AStG neue Fassung).

Ausdehnung der zinslosen Stundungsregelung

Bei natürlichen Personen, die insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland waren, kann eine Besteuerung der stillen Reserven wie bei einer Wegzugsbesteuerung auch dann erfolgen, wenn es zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG (mindestens 1 Prozent-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) kommt (§ 6 Abs. 1 AStG). Eine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kann z. B. auch durch die Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) und damit sogar ohne eigenes Handeln des Steuerpflichtigen bewirkt werden, wenn hierdurch das Besteuerungsrecht abweichend von der bisherigen Rechtslage zugewiesen wird. Ein Beispiel hierfür ist das neue DBA mit Spanien, welches erstmals dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung der Anteile einer Kapitalgesellschaft zuweist, wenn der Wert überwiegend auf im Quellenstaat belegtem Grundbesitz beruht.

Allerdings ist ein sofortiger Einzug der geschuldeten Wegzugssteuer nicht mit den europäischen Grundfreiheiten vereinbar (z. B. EuGH-Urteil vom 23. Januar 2014, Rs. C-164/12). Deshalb wurde für EU- / EWR-Sachverhalte eine Stundungsregelung eingeführt, nach der die Steuer bis zur Realisierung der stillen Reserven zinslos und ohne Sicherheitsleistungen zu stunden ist (§ 6 Abs. 5 AStG). Von dieser Regelung war bislang der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands nicht erfasst. Das ZollkodexAnpG sieht vor, die Stundungsregelung auch auf solche Fälle auszudehnen (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG neue Fassung).

Anwendung rückwirkend auch für Fälle, bei denen die geschuldete Steuer noch nicht entrichtet ist (§ 21 Abs. 23 AStG neue Fassung).

> Weitere Änderungen

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Aufbewahrung von Zollunterlagen: Der Zollkodex der Union trifft keine abschließende Regelung zur Form aufbewahrungspflichtiger Unterlagen. Damit können aufbe-

wahrungspflichtige Unterlagen als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden. Davon werden amtliche Urkunden oder handschriftlich zu unterschreibende nicht förmliche Präferenznachweise (Ursprungserklärungen / Rechnungserklärungen, § 147 Abs. 2 AO neue Fassung) ausgenommen, da bei diesen Unterlagen die Aufbewahrung im Original zur Überprüfbarkeit der Echtheit und der Durchführung von Nachprüfungsersuchen erforderlich ist.

Anwendung ab dem 1. Mai 2016 (Art. 16 Abs. 4 ZollkodexAnpG).

Erhöhung der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen: Das ZollkodexAnpG sieht vor, dass das Abzugsvolumen für Beiträge zugunsten einer Basisversorgung im Alter (u. a. gesetzliche Rentenversicherung, berufsständische Versorgung, private Basisrente) angehoben wird (§ 10 Abs. 3 EStG neue Fassung). Durch die Anhebung des Abzugsvolumens sollen die Spielräume für den Aufbau einer zusätzlichen Altersvorsorge sowie zur Absicherung gegen den Eintritt der Berufsunfähigkeit oder verminderter Erwerbsfähigkeit verbessert werden. Eine Anhebung der Höchstbeträge für Vorsorgeaufwendungen scheint deshalb erforderlich, um die notwendige Abzugsfähigkeit der Beiträge zur knappschaftlichen Rentenversicherung zu gewährleisten. Daher werden die Höchstbeträge zukünftig auf den Höchstbetrag in der knappschaftlichen Rentenversicherung begrenzt (ab 2015: 22.172 Euro für alleinstehende Versicherte statt bisherige Höchstgrenze von 20.000 Euro).

Anwendung ab dem 1. Januar 2015 (Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: In der Vergangenheit hat der Bundesrechnungshof mehrfach die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13a EStG) gerügt und angemahnt, diese zielgenauer zu regeln oder abzuschaffen. Die wesentlichen Mängel der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen betreffen die Erfassung von Gewinnen aus Tätigkeiten in Sonderbereichen, wie beispielsweise die erhebliche Tierzucht und Tierhaltung, Sondernutzungen wie Spargel-, Obst-, Wein- und Gartenbau, Dienstleistungen sowie die Veräußerung und Entnahme von wertvollem Anlagevermögen. Da sich die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bisher als Vereinfachungsregelung bewährt hat und für typische landwirtschaftliche Betriebe zu einer angemessenen Gewinnerfassungsquote führt, soll mit den Änderungen weiterhin an einer grundsätzlich insgesamt pauschalen Gewinnermittlung festgehalten werden. § 13a EStG wird zielgenauer ausgestaltet und weiter vereinfacht.

Anwendung erstmalig für das Wirtschaftsjahr, das nach dem 30. Dezember 2015 endet (§ 52 Abs. 22a EStG neue Fassung).

EU-Schnellreaktionsmechanismus: In § 13b Abs. 10 UStG neue Fassung soll die Richtlinie 2013/42/EU des Rates (EU-Schnellreaktionsmechanismus) umgesetzt werden. Dem BMF wird hierdurch die Möglichkeit eingeräumt, kurzfristig mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung den Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse Charge) zu erweitern. Ziel dieser Maßnahme ist es, auf vielfach auftretende Verdachtsfälle von schwerer Steuerhinterziehung, die voraussichtlich zu erheblichen und unwiederbringlichen Steuermindereinnahmen führen, zu reagieren. Die Dauer der Rechtsverordnung (Schnellreaktionsmechanismus) ist auf neun Monate beschränkt, wenn der Rat der Europäischen Union die Ermächtigung zu einer entsprechenden Gesetzesänderung nicht erteilt. Bei Erteilung der Ermächtigung tritt die Rechtsverordnung dann außer Kraft, wenn die gesetzliche Regelung in nationales Recht umgesetzt wird. Nachdem zu erwarten ist, dass im Bedarfsfall die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kraft einer solchen Verordnung sehr schnell in Kraft gesetzt werden wird, wird für die betroffenen Unternehmen nur wenig Vorlaufzeit für die Umstellung auf das Reverse Charge-Verfahren bleiben.

Anwendung ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes folgenden Quartal (Art. 16 Abs. 3 ZollkodexAnpG).

Monatliche Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen von Vorratsgesellschaften und Firmenmäntel: Seit der Einführung der Verpflichtung zur monatlichen Übermittlung der Voranmeldung in Neugründungsfällen hat sich der Einsatz von Vorratsgesellschaften oder Firmenmänteln bei in Betrugsabsicht handelnden Unternehmen verstärkt. Um den Umsatzsteuerbetrug zu bekämpfen, sollen nun auch Vorratsgesellschaften bereits ab dem Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Ausübung der selbstständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, sowie Unternehmer, die einen Firmenmantel übernehmen, im laufenden und folgenden Kalenderjahr ihre Voranmeldungen unabhängig von den Umsatzgrößen monatlich abgeben (§ 18 Abs. 2 S. 5 UStG neue Fassung).

Anwendung erstmals auf Voranmeldungszeiträume ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes (§ 27 Abs. 21 UStG neue Fassung).

> Weitere Änderungsvorschläge des Bundesrates

Von Dr. Hans Weggenmann, Rödl & Partner Nürnberg

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 7. November 2014 eine Vielzahl an zusätzlichen Änderungen gefordert und Prüfbitten zu weiterem gesetzgeberischen Handlungsbedarf vorgelegt. Die Bundesregierung hat sich eindeutig gegen einige vom Bundesrat geforderte Änderungen gewandt, deren Umsetzung – auch in einem späteren Gesetzgebungsverfahren – daher eher unwahrscheinlich erscheint. Dies betrifft z. B.

> rückwirkende Einführung der Neuregelungen bei Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen;

¹ In der knappschaftlichen Rentenversicherung sind vor allem im Bergbau beschäftigte Arbeitnehmer versichert. Die knappschaftliche Rentenversicherung hat einen höheren Gesamtbeitragssatz als die anderen gesetzlichen Rentenversicherungen, weil sie eine doppelte Aufgabe hat: (1) Erbringung der Leistungen, die auch die Rentenversicherung der Angestellten und Arbeiter erbringt und (2) überbetriebliche Leistungen des Bergbaus.

Gestaltungsberatung aktuell

- > Erweiterung der Steuerbefreiung von Einnahmen für Beratungsleistungen und (Not-)Betreuung von Kindern und Angehörigen auf den Ausfall der regulären Betreuungsmöglichkeit;
- > ausdrückliche Einschränkung der neuen Steuerbefreiung bestimmter Zuschüsse für den Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen ausschließlich auf die aktuellen INVEST-Zuschüsse für Wagniskapital;
- > Erweiterung des Anwendungsbereichs der besonderen Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags bei Anlagen zur Erzeugung erneuerbarer Energien;
- > Einführung einer prozessualen Sondervorschrift zur Gewährleistung der Sicherung von beweisheblichen Daten in Form von Dateien.
- > Änderungen in § 8c KStG, mit denen klargestellt wird, dass die Konzernbegünstigung auch bei einer Personenhandelsgesellschaft als Konzernspitze und bei einer Verkürzung der Beteiligungskette gilt.
- > Verschiedene Änderungen des Investmentsteuergesetzes. Die Änderungen sollen einer gesonderten Reform vorbehalten bleiben.
- > Verschiedene Änderungen des Bewertungs- und des Erbschaftsteuergesetzes; diese sollen im Rahmen einer Gesetzesreform im Zuge der ergangenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer beraten werden.

Von den Änderungsvorschlägen wurden vom Bundestag nur diejenigen ins ZollkodexAnpG übernommen, denen die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme vorbehaltlos zugestimmt hat. Die meisten der angeregten Änderungen, die z. T. für die Wirtschaft von großer Bedeutung wären, sollen zunächst noch eingehend geprüft und ggf. in einem späteren Gesetzgebungsverfahren (geplant erstes Halbjahr 2015) umgesetzt werden. Dies betrifft insbesondere folgende wichtige Vorhaben:

- > Regelung zur Vermeidung von hybriden Steuergestaltungen durch Einführung eines allgemeinen Korrespondenzprinzips in § 4 Abs. 5a (neu) EStG; der Vorschlag soll im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Projekts in die Beratungen einbezogen werden.
- > Entschärfung der Regelungen in § 50i, insbesondere Abs. 2 EStG zur Entstrickung bei gewerblich geprägten und infizierten Personengesellschaften mit im DBA-Ausland ansässigen Gesellschaftern;
- > Verschärfung der Buchwerteinbringung eines (Teil-)Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft und beim Anteilstausch mit sonstigen Gegenleistungen;
- > Steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz: Der Bundesrat fordert eine Herausnahme aus der Steuerbefreiung nach § 8b KStG; das Thema soll im Rahmen einer grundlegenden Reform des Investmentsteuergesetzes behandelt werden.
- > Wiedereinführung der Durchrechnung beim mittelbaren Anteilseignerwechsel bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG) gegen die sog. Ultimate Owner Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 24. April 2013, II R 17/10), rückwirkend ab 2002. Die Änderung ist inhaltlich nicht umstritten und wird wohl im kommenden Jahr umgesetzt, jedoch bestehen verfassungsrechtliche Bedenken bzgl. der Rückwirkung, die weiter geprüft werden.
- > Sämtliche Vorschläge, die der Bundesrat in seinem Gesetzesentwurf zur Vereinfachung des Steuerrechts (Bundesrats-Drucksache 92/14) unterbreitet hat. Diese sollen in den hierzu laufenden Beratungen des Bundestages behandelt werden (z. B. Vereinfachung der Verlustabzugsbeschränkung in § 15a EStG, die aber auch zu einem Wegfall der Abzugsmöglichkeit bei über die Einlage hinausgehender Außenhaftung führen würde; steuerliche Behandlung des sog. Carried Interest bei Private Equity Fonds; Begrenzung der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen (dies ist auch als Gegenfinanzierung zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungen im Rahmen des Klimapakets der Bundesregierung im Gespräch, aber noch nicht beschlossen); Wegfall der Sachbezugsvergünstigungen für Gutscheine und zweckgebundene Geldzahlungen; Beschränkung des Wahlrechts auf Regelbesteuerung statt Abgeltungsteuer bei Beteiligungen unter 10 Prozent; Neuregelung, Begrenzung und Pauschalierung verschiedener Abzugsmöglichkeiten, z. B. Arbeitnehmerpauschbetrag, Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, Abzüge für Menschen mit Behinderungen, Pflegekosten, Unterhaltsleistungen und Kinderbetreuungskosten).

> Ausblick

Die Positionen von Bundesregierung einerseits und Bundesrat andererseits liegen hinsichtlich notwendiger Steueranpassungen deutlich auseinander. Der Bundesrat hat am 19. Dezember 2014 dennoch seine Zustimmung zum ZollkodexAnpG erteilt, obwohl der Finanzausschuss des Bundesrats am 11. Dezember 2014 eine Einberufung eines Vermittlungsausschusses empfohlen hat. Die Einleitung eines Vermittlungsverfahrens konnte abgewendet werden, weil sich die Bundesregierung in einer Protokoll-erklärung zu folgenden Maßnahmen verpflichtet hat:

- > Im ersten Quartal 2015 wird die Bundesregierung einen Gesetzentwurf vorlegen, in dem die Bundesratsanliegen zum ZollkodexAnpG (Stellungnahme vom 7. November 2014) aufgegriffen werden, zu denen die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung vom 12. November 2014 eine Prüfung zugesagt hat. Dies betrifft insbesondere systemwidrige Gestaltungen im Umwandlungssteuerrecht.
- > Zum Jahresanfang 2015 wird die Bundesregierung die Länder zu einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Erörterung der Umsetzung der in 2015 vorliegenden Ergebnisse des BEPS-Projektes der OECD einladen. Auf Basis der Ergebnisse dieser Arbeitsgruppe wird die Bundesregierung zeitnah einen Gesetzentwurf hierzu vorlegen, der insbesondere die Thematik der hybriden Gestaltungen umfassen wird.

- > Im Ende des zweiten Quartals 2015 wird die Bundesregierung einen Gesetzentwurf für ein Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung vorlegen. In diesem Zusammenhang wird – wie im Koalitionsvertrag vereinbart – auch die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinn aus Streubesitz geregelt.

Nach der Protokoll-erklärung der Bundesregierung ist bereits im ersten Halbjahr 2015 mit weiteren steuerlichen Neuerungen zu rechnen. Wir werden Sie auch im Jahr 2015 über diese und ggf. weitere steuerliche Neuerungen informieren.

Kontakt für weitere Informationen



Dr. Hans Weggenmann

Steuerberater

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

E-Mail: hans.weggenmann@roedl.de

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 Erfolgsgeheimnissen 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 Gestaltungsbearbeitung aktuell 23. Dezember 2014

Herausgeber: Rödl Rechtsanwalts-gesellschaft
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.