

Steueränderungsgesetz 2015

Zusammenfassung

Der Bundesrat hat am 16.10.2015 dem "Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2015" mit den zuvor vom Bundestag beschlossenen Änderungen zugestimmt.

Der Bundestag hatte am 24.9.2015 den Entwurf eines "Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (kurz: GzUdPe-ZollkodexAnpG)" in "Steueränderungsgesetz 2015" umbenannt.

Das Steueränderungsgesetz beruht überwiegend auf gesetzgeberischen Initiativen aus den Bundesländern, welche in den beiden großen Steueränderungspaketen in 2014 nicht untergebracht werden konnten. Dass diese "Restanten" zeitnah in 2015 in ein Gesetzgebungsverfahren einfließen sollen, wurde dem Bundesrat durch die Bundesregierung am 19.12.2014 in einer Protokollerklärung zum ZollkodexAnpG zugesichert – daher der ursprüngliche Name des Gesetzesentwurfs.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens sind weitere 24 Änderungen hinzugekommen. Davon sind folgende Änderungen mit größerer Breitenwirkung hervorzuheben:

- Anpassung der § 6b-Rücklage an die Rechtsprechung des EuGH,
- Unterhaltsleistungen können nur mit Angabe der ID-Nummer des Unterhaltsempfängers als Sonderausgaben abgezogen werden,
- Zeitpunkt der Steuerentstehung bei unrichtigem Ausweis der Umsatzsteuer,
- "Klarstellung" zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen,
- Neuregelung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts,
- Anpassung der Ersatzbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer an die Rechtsprechung des BVerfG,
- Erhöhung des zulässigen Betrags für eine Gegenleistungen in Einbringungsfällen.

Der angepasste Entwurf eines Steueränderungsgesetz 2015 wurde am 24.9.2015 vom Bundestag angenommen. Der Bundesrat hat das Gesetz am 16.10.2015 gebilligt.

Die Änderungen treten grundsätzlich am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft. Soweit es sich aber um Änderungen im EStG, KStG und GewStG handelt, gelten diese erst ab dem 1.1.2016. Abweichende Zeitpunkte sind nachfolgend ausdrücklich erwähnt.

Die gesamten für die Praxis relevanten Änderungen werden gegliedert nach den jeweiligen Steuergesetzen aufgeführt:

1 Einkommensteuergesetz

Der ertragsteuerliche **erweiterte Inlandsbegriff** wird ausgedehnt. Damit werden alle aus dem UN-Seerechtsübereinkommen ableitbaren Besteuerungsrechte für Deutschland nutzbar. Durch die Erweiterung im Rahmen des StÄnd-AnpG-Kroatien wurde dies vor allem für die Windenergieerzeugung aus Offshore-Anlagen ermöglicht. Doch auch für andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die im Bereich des Festlandssockels und der ausschließlichen Wirtschaftszone erfolgen, wie z. B. die gewerbliche Fischzucht, werden bisher mögliche steuerliche Vorteile ausländischer gegenüber inländischen Steuerpflichtigen verhindert (§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Das **Teileinkünfteverfahren** wird für Gewinnanteile aus **Unterstützungskassen ausgeschlossen**. Dies rechtfertigt sich dadurch, dass für Zuwendungen des Trägerunternehmens an eine Unterstützungskasse grundsätzlich ein voller Betriebsausga-

benabzug möglich ist. Folglich kann eine Betriebsvermögensmehrung aus der Beteiligung an der Unterstützungskasse auch nicht nur zu 60 % besteuert werden (§ 3 Nr. 40 Satz 4 und 5 EStG).

Eine Gesetzesänderung stellt die Besteuerung der **privaten Nutzung** von **betrieblichen Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen** klar. Erfolgt die Ermittlung des Entnahmewerts nach der Fahrtenbuchmethode, sind die Gesamtkosten hinsichtlich der AfA insoweit zu mindern, als das **Batteriesystem** die AK/HK erhöht hat. Bei wortwörtlicher Auslegung des bisherigen Gesetzestextes wäre auch eine Minderung des (anhand der ungekürzten Gesamtaufwendungen) ermittelten Entnahmewerts um die Mehrkosten für die Batterie herauslesbar gewesen. Bei angemieteten Batterien gehört der Mietaufwand nicht zu den Gesamtkosten; eine zusätzliche Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage entfällt dann aber (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG).

Der EuGH^[1] hatte die bestehende Regelung zu der **Rücklagenübertragung nach § 6b EStG** als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gewertet. Deshalb wird ein neuer Absatz 2a geschaffen. Dieser ermöglicht es auf Antrag bei einer beabsichtigten Reinvestition des Veräußerungsgewinns im EU-/EWR-Raum die darauf entfallende Steuer über einen Zeitraum von 5 Jahren zu verteilen (§ 6b Abs. 2a EStG-E). Diese Änderung gilt rückwirkend für alle offenen Fälle.

Eine Änderung ist auch zum **Investitionsabzugsbetrag** geplant. Dort ist aktuell erforderlich, dass für die geplante Investition das Wirtschaftsgut zwar nicht exakt umschrieben, aber doch seiner Funktion nach benannt wird. Diese **Benennung der Funktion entfällt**. Stattdessen ist künftig Voraussetzung für einen Investitionsabzugsbetrag, dass der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge bzw. der hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Beträge i. S. d. § 7g EStG nach amtlichen vorgeschriebenen Datensätzen durch **Datenfernübertragung übermittelt** (§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG). In diesem Zusammenhang wird auch der bisher ausdrücklich geforderte **Nachweis für eine Investitionsabsicht** aus dem Gesetz genommen. Dies rechtfertigt sich durch die rückwirkende Nachversteuerung einschließlich Verzinsung bei Nichtinvestition. Diese Änderungen gelten erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die in einem nach dem 31.12.2015 endenden Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden.

Der Abzug von **Unterhaltszahlungen** an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten wird erschwert. Als neue tatbestandliche Voraussetzung wird die Angabe der erteilten Identifikationsnummer (§ 139b AO) der unterhaltenen Person in der ESt-Erklärung des Unterhaltsleistenden verlangt. Wird diese ID-Nummer vom Unterhaltsempfänger nicht herausgegeben, kann der Zahlende diese beim BZSt erfragen. Die Änderung sichert eine Versteuerung der Zahlungen beim Empfänger als sonstige Einkünfte - das sog. Korrespondenzprinzip - ab (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 7 bis 9 EStG). Eine analoge Regelung gibt es bereits für den Abzug von Unterstützungszahlungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1a EStG.

Die sog. **Mutter-Tochter-Richtlinie** wird durch § 43b Abs. 2 EStG umgesetzt. Dazu wurde eine redaktionelle Änderung erforderlich, da die Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8.7.2014^[2] Änderungen zum Anhang I mit sich brachte. Konkret wurden weitere polnische und rumänische Gesellschaftsformen aufgenommen. Diese wurden nun auch in die Anlage 2 zum EStG übernommen (§ 43b Abs. 2 Satz 1 EStG).

Zum **Steuerabzug** bei **Kapitalerträgen** wird einer vorteilhaften Rechtsprechung des BFH die Grundlage entzogen. Der BFH hatte entschieden,^[3] dass eine Bank bei einem Widerspruch eines Kunden, der sich auf den Wortlaut und Zweck des EStG stützt, vom Steuerabzug Abstand nehmen muss, auch wenn ein BMF-Schreiben den Steuerabzug anordnet. Dazu wird nun in das Gesetz eingefügt, dass ein Steuerabzug "unter Beachtung der im BStBl veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung" zu erfolgen hat. Damit wird die bisherige Meinung der Finanzverwaltung^[4] zu Gesetz, wonach Kreditinstitute beim Steuerabzug die **Rechtsauffassung der Finanzverwaltung anzuwenden** haben (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Durch eine geplante Änderung im AktG wird künftig der Anspruch auf **Dividendenzahlung** frühestens am dritten auf den Hauptversammlungsbeschluss über die Gewinnverwendung folgenden Geschäftstag fällig (§ 58 Abs. 4 Satz 2 AktG). Dementsprechend wird auch das EStG geändert, um zu vermeiden, dass ein Zufluss der Dividendenzahlung vor Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs angenommen wird. Es müsste sonst die Kapitalertragsteuer bereits vor dem Zufluss der Dividende erhoben werden. In solchen Fällen wird dann der Tag der Fälligkeit als Zeitpunkt des steuerlich relevanten Zuflusses bestimmt (§ 44

Abs. 2 Satz 2 EStG).

Als redaktionelle Klarstellung wird eine Änderung dargestellt, die einen **Freistellungsauftrag** nur noch bei **unbeschränkt** steuerpflichtigen Gläubigern von Kapitalerträgen zulässt. Durch eine vorhergehende Änderung im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG sollte eigentlich keine Erweiterung von § 44 EStG auf Steuerausländer erfolgen (§ 44a Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Einkommensteuer kann bei **beschränkt Steuerpflichtigen** ganz oder teilweise erlassen werden, wenn dies im "besonderen öffentlichen Interesse" liegt. An den **Erläss** ist ein hoher Maßstab anzulegen. Das Gesetz nennt die möglichen Gründe in einer Aufzählung; diese soll abschließend sein. Deshalb macht das im Gesetzestext enthaltene Wort "insbesondere" keinen Sinn - es wird gestrichen (§ 50 Abs. 4 Satz 1 EStG). Diese "Klarstellung" gilt in allen offenen Fällen.

2 Körperschaftsteuergesetz

Wie im EStG werden auch im Bereich des KStG mit einer Erweiterung des ertragsteuerlichen **Inlandsbegriffs** die Besteuerungsrechte Deutschlands auf alle nach dem UN-Seerechtsübereinkommen zustehenden Hoheitsbereiche ausgedehnt. Dies betrifft neben der Energieerzeugung auch alle anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Bereich des **Festlandsockels** und der **ausschließlichen Wirtschaftszone** (§ 1 Abs. 3 KStG).

Eine Reihe von Änderungen kommt auf **Unterstützungskassen** in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zu:

1. Bei allen Unterstützungskassen sollen **rechtsformunabhängig** Zuwendungen der Trägerunternehmen und Leistungen an Versorgungsberechtigte das **Einkommen** der Kassen **nicht beeinflussen**. Damit wird der Rechtsprechung des BFH entgegengewirkt.^[1] Der BFH hatte seine Rechtsauffassung bestätigt, wonach eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft Zuwendungen des Trägerunternehmens als Betriebseinnahmen und Leistungen an die Versorgungsberechtigten als Betriebsausgaben zu erfassen hat. Die Praxis hat diese Leistungen bisher in Anlehnung an U-Kassen in der Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung als einkommensneutral angesehen. Zwar ist eine Erfassung als Einnahmen angesichts der Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG grundsätzlich unproblematisch. Anders jedoch bei einer Überdotierung und der nach quotaler Betrachtung bestehenden partiellen Steuerpflicht. Diese rechtsformbedingte Ungleichbehandlung wird beseitigt (§ 6 Abs. 5 Satz 2 KStG).
2. Daran anschließend wird ein neues **Feststellungsverfahren** für den **positiven Zuwendungsbetrag** eingeführt. Die Feststellung wird jedoch nur auf Antrag erfolgen und ist ein Ausfluss aus dem ab 2016 nicht mehr möglichen Betriebsausgabenabzug für Leistungen an Versorgungsberechtigte. Denn bis 2015 können Zuwendungen des Trägerunternehmens als steuerpflichtige Einnahmen erfasst sein. Um dies zu kompensieren, kann die U-Kasse auf Antrag Zuwendungen abzüglich Versorgungsleistungen der Jahre 2006 bis 2015 gesondert feststellen lassen. In den Folgejahren mindert sich ein steuerpflichtiges Einkommen um gezahlte Versorgungsleistungen, höchstens um den zuvor festgestellten Zuwendungsbetrag. Der verbleibende Zuwendungsbetrag wird in fortgeschriebener Höhe gesondert festgestellt (§ 6 Abs. 5a und § 6a KStG).

Eingeführt wurde auch eine neue **Steuerbefreiung** für **Einlagensicherungssysteme** und Entschädigungseinrichtungen i. S. d. Einlagensicherungsgesetzes bzw. des Anlegerentschädigungsgesetzes. Darunter fallen aber auch solche Sicherungseinrichtungen, die Anleger bei Finanzdienstleistungsinstituten über die Vorgaben des Anlegerentschädigungsgesetzes hinaus absichern. Allerdings ist jeweils das Gebot der dauerhaften Vermögensbindung zu erfüllen und dadurch eine Bindung nicht nur des Vermögens, sondern auch der erzielten Überschüsse gewährleistet (§ 5 Abs. 1 Nr. 16 Satz 2 KStG). Die Steuerbefreiung ist erstmals bereits für den VZ 2015 anzuwenden.

Analog zur o. g. Änderung im EStG zum Teileinkünfteverfahren wird auch in § 8b KStG die **Steuerbefreiung** eines Beteiligungsertrags **aus** Anteilen an **Unterstützungskassen** ausgeschlossen. Da die Zuwendungen an eine U-Kasse beim Trägerunternehmen zum Betriebsausgabenabzug gelangen, ist es systemgerecht, dass auch daraus resultierende Betriebsvermögensmehrungen nicht steuerbefreit sind (§ 8b Abs. 11 KStG).

Beim Verlustabzug kommt es zu einer erfreulichen **Ausdehnung der Konzernklausel**. Danach gilt sie auch für Übertragungen durch die an der **Spitze** eines Konzerns stehende Person. Die Konzernklausel umfasst damit auch Fälle, in denen die Konzernspitze Erwerber und Veräußerer ist. Ferner werden auch **Personenhandelsgesellschaften** an der Konzernspitze zugelassen; bisher greift die Konzernklausel nur bei natürlichen oder juristischen Personen als "dieselbe Person". Allerdings müssen die maßgebenden Anteile vollständig dem Gesamthandsvermögen zuzurechnen sein. Damit kommt es zu einer vorteilhaften Entwicklung bei der Konzernklausel: Ein drohender Untergang von Verlustverrechnungspotenzial wird nun vielfach einer notwendigen konzerninternen Umstrukturierungsmaßnahme nicht mehr entgegenstehen (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG). Diese Änderung gilt **rückwirkend** für alle Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009; da es sich um eine begünstigende Änderung handelt, ist dies verfassungsrechtlich unbedenklich.

Die **Nichtabzinsung von Schwankungsrückstellungen** und ähnlichen Rückstellungen i. S. d. § 341 h HGB wird gesetzlich festgeschrieben. Dies gilt damit für die Handels- und die Steuerbilanz (§ 20 Abs. 1 Satz 2 KStG). Zudem gilt dies auch schon für VZ vor 2016, ohne dass dies auf bestimmte Jahre eingeschränkt wird.

Bereits durch das AmtshilfeRLUmsG wurde die in § 34 Abs. 10c Satz 3 KStG enthaltene und bis 2013 befristete Übergangsregelung zur Auflösung von **Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen** (RfB) aufgrund der fortbestehenden Probleme an den Kapitalmärkten bis zum VZ 2015 verlängert. Da die zugrunde liegende Situation weiterhin kritisch ist, erfolgt eine nochmalige Verlängerung der Übergangsregelung bis zum VZ 2017, wenn auch in geringfügig modifizierter Weise (§ 34 Abs. 8 KStG).

3 Gewerbesteuerergesetz

Parallel zu den Änderungen im EStG bzw. KStG erfolgt auch für die Gewerbesteuer eine Erweiterung der Besteuerungsrechte Deutschlands auf alle wirtschaftlichen Tätigkeiten im Bereich des **Festlandsockels** und der **ausschließlichen Wirtschaftszone**. Damit können auch Steuerausländer, die in diesem erweiterten Inlandsgebiet tätig sind, ertragsteuerlich erfasst werden (§ 2 Abs. 7 Nr. 1 und 2 GewStG).

4 Umwandlungssteuergesetz

Im Umwandlungssteuerrecht werden mehrere "**Lücken**" geschlossen, die in der Praxis gezielt für Steuergestaltungen ausgenutzt wurden. Betroffen sind die §§ 20, 21 und 24 UmwStG, welche künftig auch dem Grundsatz entsprechen sollen, dass die Zahlung von Gegenleistungen neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten zur Realisation von stillen Reserven führt. Dies war bisher bei Einbringungstatbeständen nicht sicher gestellt.

Bei Einbringungen nach § 20 UmwStG wird der gemeine Wert von neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen auf 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 EUR, höchstens aber den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens begrenzt (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG). Werden diese Werte überschritten, sind die stillen Reserven insoweit anteilig aufzudecken. Zunächst sollten Ausgleichszahlungen nur bis zu 300.000 EUR unschädlich bleiben. Die Bundesländer hatten hierzu eine Wertgrenze mit 10 % des Buchwerts angeregt.

Dieselben Wertgrenzen für eine Zuzahlung gelten auch für den qualifizierten **Anteilstausch** nach § 21 UmwStG. Auch hier ist die **25 %-Grenze** beim Buchwert der eingebrachten Anteile bzw. die erhöhten **500.000 EUR**, maximal der Buchwert der eingebrachten Anteile zu beachten. Andernfalls sind die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dies gilt auch für die Einbringung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen (§ 21 Abs. 1 Satz 2, 3 und 5 UmwStG).

Ergänzend erfolgt eine Änderung der Ausnahmen von der **Einbringungsgewinnbesteuerung**. Auch hierfür werden die Regeln an die oben genannte Begrenzung der Erbringung sonstiger Gegenleistungen angepasst. Folglich löst eine Weiterbringung oder Ketteneinbringung sperrfristbehafteter Anteile unter Zahlung einer die obigen Grenzen übersteigenden Gegenleistung die

rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung aus (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 UmwStG).

Abgerundet wird dies mit einer Änderung zur **Einbringung** von Wirtschaftsgütern in eine **Personengesellschaft** nach § 24 UmwStG. Hierzu erfolgt gleichfalls eine Begrenzung der neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen auf 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 EUR, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens. Soweit diese Grenze überschritten wird, kommt es zum Ansatz des gemeinen Werts für das Betriebsvermögen (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

Bei all diesen Fallvarianten des UmwStG wird eine im Einzelfall denkbare Besserstellung gegenüber der bisherigen Rechtslage durch den sog. Freibetragseffekt vermieden. Deshalb wird jeweils folgender Passus in das Gesetz aufgenommen: Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen **mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen** anzusetzen.

Alle Änderungen im UmwStG gelten bereits **rückwirkend**. Sie sind erstmals anzuwenden auf Einbringungen mit einem erfolgten Umwandlungsbeschluss bzw. einem abgeschlossenen Einbringungsvertrag nach dem **31.12.2014** (§ 27 Abs. 14 UmwStG). Seit der Protokollerklärung der Bundesregierung vom 19.12.2014 soll kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage mehr bestanden haben.

5 Abgabenordnung

Eine Ergänzung stellt klar, dass zu den **Finanzbehörden** auch Landesoberbehörden rechnen, denen durch eine Rechtsverordnung die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte, das Erhebungsverfahren und das Vollstreckungsverfahren übertragen worden ist (§ 6 Abs. 2 Nr. 3 AO).

Den Finanzbehörden wird die **Bekanntgabe von Verwaltungsakten** an Steuerpflichtige im **Ausland** erleichtert. Zwar können diese bereits jetzt aufgefordert werden, einen inländischen Empfangsbevollmächtigten zu benennen. Doch ggf. verstößt diese Aufforderung gegen EU-Recht. Diese europarechtlichen Zweifel werden dadurch beseitigt, dass ein entsprechendes Verlangen nur gegenüber Steuerpflichtigen in einem Drittstaat erfolgen kann (§ 123 Satz 1 AO).

Zu einer redaktionellen Änderung kommt es im Zusammenhang mit den abzuspeichernden Daten zur **Wirtschafts-Identifikationsnummer**. Der Sitz des Wirtschaftsunternehmens wird gestrichen, da ein Sitz primär nur Körperschaften betrifft. Hingegen bleibt es bei der Anschrift; die Bundesländer hatten für den Ort plädiert. Weitere redaktionelle Änderungen sprachlicher Art erfolgen in den Nummern 10 und 11 (§ 139c Abs. 5a Satz 4 Nr. 8, 10 und 11 AO). Damit dürfte die bereits seit vielen Jahren angekündigte Wirtschafts-Identifikationsnummer bald in die Praxis starten können.

Um die Flexibilität der Finanzverwaltung zu verbessern werden als **Vollstreckungsbehörden** neben den Finanzämtern und Hauptzollämtern auch die Landesoberbehörden zugelassen, denen durch Rechtsverordnung eine landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren übertragen wurde (§ 249 Abs. 1 Satz 3 AO).

6 Grunderwerbsteuergesetz

Eine **mittelbare Änderung** des **Gesellschafterbestands** kann Grunderwerbsteuer auslösen. Jedoch kam der BFH^[1] zu dem Ergebnis, dass mangels gesetzlicher Regelung hierbei auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen und keine unterschiedliche Anwendung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG bei Personen- bzw. Kapitalgesellschaften möglich ist. Diese **transparente Betrachtung** von Kapital- und Personengesellschaften für eine mittelbare Änderung der Beteiligungsverhältnisse wird nun gesetzlich **beseitigt**.

Danach ist die Höhe der mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft in Abhängigkeit von der

Rechtsform der die Beteiligung vermittelnden Gesellschaften zu ermitteln. Bei mehrstöckigen **Personengesellschaften** ist auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse abzustellen und entsprechend durchzurechnen. Gehen bei **Kapitalgesellschaften** hingegen mindestens 95 % der Anteile über, ist die Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft in voller Höhe bei der Ermittlung des Prozentsatzes zu berücksichtigen. Hierbei ist auf jeder Beteiligungsebene gesondert zu rechnen. Damit wird wieder zwischen der transparenten Personengesellschaft und der nicht transparenten Kapitalgesellschaft **unterschieden** (§ 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 GrEStG). Diese Änderung gilt ab Verkündung des Gesetzes; die von den Ländern angestrebte Rückwirkung zum 31.12.2001 ist nicht umgesetzt worden.

Das BVerfG^[2] hat die Regelung zu einer **Ersatzbemessungsgrundlage** in § 8 Abs. 2 GrEStG als verfassungswidrig eingestuft. Die zum Zuge kommenden Wertansätze liegen meist gravierend unter dem gemeinen Wert eines Grundstücks; dies ist eine erhebliche und sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung. Darauf reagiert der Gesetzgeber mit einem geänderten Verweis: Statt des § 138 Abs. 1 - 4 BewG, werden nunmehr die Vorschriften der Grundbesitzbewertung (§ 151 i. V. m. §§ 157 ff. BewG) zur Ermittlung einer angenäherten Ersatzbemessungsgrundlage herangezogen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 und 2 sowie § 17 Abs. 3a GrEStG). Entsprechend der Vorgabe des BVerfG ist diese Änderung rückwirkend für alle Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2008 anzuwenden. Hiervon ausgenommen sind die Fälle, in denen durch die Neuregelung eine nach § 176 AO unzulässige Änderung zu Ungunsten eintreten würde (§ 23 Abs. 14 GrEStG).

Gründerwerbsteuerrelevante Änderungen sind anzuzeigen. Diese **Anzeige** muss in allen Teilen **vollständig** sein. Damit wird im gesamten GrEStG ein einheitlicher Anzeigenbegriff entsprechend § 16 Abs. 5 GrEStG verwendet. Nur eine fristgerechte und in allen Teilen vollständige Anzeige eines rückgängig gemachten Erwerbsvorgangs kann zur Aufhebung der Steuerfestsetzung führen (§ 21 GrEStG). Auf die zunächst vorgesehene Rückwirkung auf den 6.6.2013 wurde verzichtet und das Gesetz damit verfassungsrechtlich entschärft.

7 Bewertungsgesetz

Bei der Ermittlung des **gemeinen Werts** von Kapitalgesellschaften richtet sich der Wert eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach dem **Verhältnis** des Anteils am Nennkapital der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft. Da es in der Praxis aber auch Fälle gibt, in denen die Beteiligung am Nennkapital nicht mit der Gewinn- und Verlustverteilung übereinstimmt, wird die strikte Bindung an das Verhältnis zum Nennkapital aufgegeben (§ 97 Abs. 1b Satz 4 BewG).

Bei einer Schenkung sind der Erwerber und der Schenker Gesamtschuldner der Schenkungsteuer. Jedoch wird der Erwerber nicht **Beteiligter** am Feststellungsverfahren, wenn der Schenker die Schenkungsteuer übernimmt oder er dafür nachträglich in Anspruch genommen wird. Die unterschiedliche Ausgestaltung der Beteiligtenfähigkeit erschwert das Besteuerungsverfahren. Es wird deshalb geregelt, dass **alle** Schuldner oder **Gesamtschuldner** auch Beteiligte am Verfahren sind.

Zugleich erfolgt eine Modifizierung des Feststellungsverfahrens erfolgen. Statt bisher einer gesondert für jeden Beteiligten durchgeführten Feststellung kommt nun für alle Beteiligten ein **gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren**; dies wird unterschiedliche steuerliche Bemessungsgrundlagen bei einzelnen Beteiligten verhindern (§ 154 Abs. 1 Nr. 3 und Satz 2 BewG).

Gewichtiger ist die Anpassung des **Sachwertverfahrens** an die Sachwertrichtlinie (SW-RL) vom 5.9.2012. Damit werden die von den Gutachterausschüssen abgeleiteten Sachwertfaktoren weiterhin als Wertzahlen im Sinne des § 191 Abs. 1 BewG angewendet und durch die Reduktion auf wenige Kostenkennwerte eine **Vereinfachung** erreicht. Die maßgeblichen Gebäuderegelerstellungskosten ergeben sich aus der Anlage 24 aus Brutto-Grundfläche (BGF), Gebäudestandard und Regelherstellungskosten (RHK). Deren Kopplung mit dem Baukostenindex soll auf Dauer zutreffende Werte garantieren. Anlage 25 enthält Wertzahlen für Ein- und Zweifamilienhäuser bzw. für Wohnungseigentum. Eine abzuziehende Alterswertminderung (30 % bis 70 %) bestimmt sich nach dem Alter des Gebäudes zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, welche sich aus der Anlage 22 mit

30 bis 70 Jahren ergibt (§ 190 BewG sowie Anlagen 22, 24 und 25).

8 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

Als Klarstellung für **Zuwendungsempfänger** wird der bisher noch fehlende Hinweis ergänzt, dass ein inländischer Zuwendungsempfänger steuerbegünstigten Zwecken i. S. d. §§ 52 - 54 AO dienen muss (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 b Satz 1 ErbStG).

Für **ausländische Zuwendungsempfänger** wird die sog. Gegenseitigkeitsbedingung dem EU-rechtlich verankerten freien Kapitalverkehr nicht standhalten können. Deshalb wird diese durch einen fiktiven Inlandsvergleich ersetzt. Dabei wird auch für einen ausländischen Zuwendungsempfänger auf seine Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung sowie auf die tatsächliche Geschäftsführung abgestellt, die ebenfalls ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nach Maßgabe der §§ 51 - 68 AO verfolgen muss. Somit gelten für die Steuerbefreiung von Zuwendungen an in- und ausländische Zuwendungsempfänger dieselben Tatbestandsvoraussetzungen. Es wird die nicht immer einfache Aufgabe des Schenkers sein, die für eine Überprüfung erforderlichen Unterlagen zu beschaffen (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. c ErbStG).

Diese beiden Änderungen gelten für Zuwendungen, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung erfolgen. Stellt sich die Änderung jedoch als vorteilhaft dar, ist sie bereits für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen anzuwenden (§ 37 Abs. 10 ErbStG).

Bei der Erbschaftsbesteuerung hält die **Identifikationsnummer** Einzug. Die Anzeigepflicht bei einem Erwerb von Todes wegen wird um die Angabe der Identifikationsnummer der an einem Erwerb beteiligten natürlichen Personen erweitert. Zudem wird künftig auch die Angabe des Familiennamens erforderlich (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG). Beides soll die eindeutigere Zuordnung der Anzeigen ermöglichen und Erbfälle mit einer Entstehung der Steuer ab Verkündung des Gesetzes betreffen.

Eine analoge Verpflichtung für Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen (§ 33 ErbStG) bzw. Gerichte, Behörden, Beamte und Notare (§ 34 ErbStG) ist einer späteren Änderung der ErbSt-Durchführungsverordnung vorbehalten.

9 Umsatzsteuergesetz

Ursprünglich war nur eine kleine Detailänderung zur Umsatzsteuer vorgesehen. In der Anlage 4 zum UStG werden die darin genannten Gegenstände, deren Lieferung zur **Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG führen kann, präzisiert. Betroffen sind Eisen und Stahl nach der Nr. 3 der Anlage 4, zu welchen eine bisherige Ungenauigkeit durch zusätzliche Verweise auf Zolltarifpositionen beseitigt wird.

Neu hinzugekommen ist eine Änderung des **Entstehungszeitpunkts** der Umsatzsteuer. Bei **unrichtigem Steuerausweis** ist künftig nur noch auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung abzustellen. Damit werden Rückwirkungsfälle vermieden und eine einheitliche Handhabung für alle Fälle mit unrichtigem bzw. unberechtigtem Steuerausweis erreicht; § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG wird aufgehoben. Hintergrund dieser vom Bundesrat angeregten Änderung ist, dass die Steuerentstehung bei Leistungserbringung nach Auffassung des BFH^[1] nicht mit Unionsrecht vereinbar war.

Eingeführt wird zudem eine neue **Umsatzsteuerbefreiung für sog. niedrigschwellige Entlastungsleistungen** durch Einrichtungen, die landesrechtlich nach § 45b SGB XI anerkannt sind. Dies sind Leistungen zur Deckung des Bedarfs hilfsbedürftiger Personen an Unterstützung im Alltag, wie z. B. die hauswirtschaftliche Versorgung, die Unterstützung bei der Bewältigung von allgemeinen oder pflegebedingten Anforderungen des Alltags oder die Unterstützung bei der eigenverantwortlichen Organisation individuell benötigter Hilfeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g UStG).

Ebenfalls noch kurzfristig eingebaut wurden zwei Änderungen zur umgekehrten Steuerschuldnerschaft (**Reverse-Charge-Verfahren**).

Ausgangspunkt für die 1. Änderung war wiederum Rechtsprechung des BFH.^[2] Dieser hat entschieden, dass **Betriebsvorrichtungen** keine Bauwerke i. S. v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG sind und es somit zu keiner Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt. Der Gesetzgeber reagiert darauf, indem er diese Regelung entsprechend der unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 199 Abs. 1a MwStSystRL klarer fasst und zugleich die bisherige Verwaltungsregelung (Abschn. 13b.2 Abs. 2 Satz 2 und 3 UStAE) in das Gesetz übernimmt. Das hat zur Folge, dass Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen weiterhin unter § 13b UStG fallen können. Letztlich wird damit auch eine Vielzahl von in der Praxis nicht handhabbaren Abgrenzungsproblemen zwischen Bauwerk und Betriebsvorrichtung vermieden (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG).

Eine weitere Änderung zum Reverse-Charge-Verfahren in § 13b UStG betrifft die Ausnahmeregeln für **Leistungsbezüge des hoheitlichen Bereichs**. Hier sei es für den leistenden Unternehmer im Regelfall an der Art der Einrichtung (Behörde oder Betrieb gewerblicher Art) zu erkennen, ob die Leistung für den unternehmerischen oder den hoheitlichen Bereich bezogen wird. Die Finanzverwaltung hatte deshalb und auch um Aufwand für die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) zu vermeiden, in Abschn. 13b.3 Abs. 12 Satz 2 bzw. 13b.3a Abs. 4 Satz 2 UStAE bestimmte Leistungen von der Rechtsfolge des § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG ausgenommen; dies allerdings ohne gesetzliche Grundlage! Um unbesteuerter Umsätze zu verhindern, werden nun die Ausnahmen von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in das UStG aufgenommen. Betroffen sind neben Bauleistungen, Strom- und Gaslieferungen, Lieferungen von Gegenständen der Anlage 3 zum UStG (Altmetalle, Schrott), Gebäudereinigung, Gold, Mobilfunkgeräte, Tablet-Computer, Spielekonsolen, integrierte Schaltkreise) und Metalle der Anlage 4 zum UStG (§ 13b Abs. 5 Satz 6 und 10 UStG).

Ferner wird die **Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR)** weitgehend neu geregelt. Dazu wird § 2 Abs. 3 UStG aufgehoben und ein **neuer § 2b UStG** geschaffen. Hiermit wird sowohl der Rechtsprechung als auch den Vorgaben in Art. 13 MwStSystRL Rechnung getragen. Tätigkeiten einer jPdöR, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgen, werden nicht unternehmerisch ausgeübt. Dies erfordert ein Tätigwerden im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung. Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage unterliegen der Umsatzsteuer. Die Nichtbesteuerung endet zudem dort, wo es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen würde. Hierzu ist auf einen voraussichtlichen Jahresumsatz der jPdöR aus gleichartigen Tätigkeiten i. H. v. 17.500 EUR abzustellen. Nicht unter die Umsatzsteuer fallen soll zudem die **interkommunale Zusammenarbeit** öffentlicher Einrichtungen bei hoheitlichen Tätigkeiten. Hierzu werden in § 2b Abs. 3 UStG Sonderregelungen getroffen. Angesichts der teils erheblichen Auswirkungen wird eine **5-jährige Übergangsregelung** geschaffen, innerhalb der sich die jPdöR entsprechend aufstellen und erklären können (§ 24 Abs. 22 UStG).

10 Sonstige Gesetze

10.1 Finanzverwaltungsgesetz

Die in § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG enthaltene Verordnungsermächtigung wird erweitert. Dadurch können die Landesregierungen bzw. obersten Landesbehörden - neben den Finanzämtern bzw. Hauptzollämtern als örtliche Finanzbehörden - noch weitere Landesoberbehörden für eine **landesweite Zuständigkeit** für die **Kassengeschäfte** und das Erhebungsverfahren einschließlich des **Vollstreckungsverfahrens** bestimmen. Dies ermöglicht eine gewisse Flexibilisierung der Finanzverwaltung.

10.2 Feuerschutzsteuergesetz

Die **Zerlegung des Aufkommens** der Feuerschutzsteuer auf die Länder war bisher bis zum 31.12.2015 befristet. Diese Befristung wird aufgegeben und in § 11 Abs. 1 und 2 FeuerschStG eine grundsätzlich dauerhafte Regelung getroffen - sog. **Entfristung**. Hierzu werden die Maßstäbe für die Zerlegung des Steueraufkommens definiert und an die aktuellen Verhältnisse ange-

passt.

10.3 Steuerberatungsgesetz

Vorstände von Lohnsteuerhilfevereinen können auch künftig entgeltlich arbeiten. Dazu war jedoch eine Änderung des StBerG erforderlich. Hintergrund ist, dass mit Wirkung zum 1.1.2015 § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB regelt, dass die Mitglieder des Vorstands unentgeltlich tätig sind. Dies kann zwar nach § 40 Satz 1 BGB von den Vereinen abweichend geregelt werden. Bei Lohnsteuerhilfevereinen stand dem jedoch bisher § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 StBerG entgegen, wonach die Satzung die Anwendung von § 27 Abs. 1 und 3 BGB nicht ausschließen darf. Dieser Verweis wird angepasst und damit eine Zahlung von Vergütungen an die Vorstände der Lohnsteuerhilfevereine weiterhin zulässig sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 StBerG).

Durch eine weitere Änderung wird die Befugnis, Aufgaben auf nachgeordnete Behörden zu übertragen, neu geregelt und die **Delegationsbefugnisse** der Landesregierungen und der Landesjustizverwaltungen in Anlehnung an § 33 Abs. 2 BRAO ausgestaltet (§ 99 Abs. 7 StBerG).

11 Weitere Aussichten

Nicht alle Anliegen des Bundesrats sind in das Gesetz eingeflossen. Zu den folgenden Punkten ist eine Aufnahme in andere künftige Gesetzgebungsverfahren vorgesehen:

- Die **Investmentbesteuerung** soll reformiert werden. In den inzwischen vorliegenden Diskussionsentwurf wurde auch die Besteuerung von **Veräußerungsgewinnen** aus **Streubesitz** aufgenommen.
- Die Maßnahmen gegen unerwünschte Effekte aus **hybriden Steuergestaltungen** sind Teil des sog. BEPS-Projekts, dessen Ergebnisse die OECD am 5.10.2015 veröffentlicht hat.
- Zudem ist ein Gesetz zur **Modernisierung des Besteuerungsverfahrens** geplant. Ein entsprechender Referentenentwurf liegt bereits vor.
- Schließlich steht auch noch eine Änderung der **Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung** auf der Agenda für 2015.

Auch nicht alle mittlerweile erkannten Probleme sind in das StÄndG 2015 eingeflossen, sondern bleiben für die Praxis weiter bestehen:

Dies betrifft u. a. die **Abwicklung offener Immobilienfonds**, bei welcher es zu einer doppelten Erhebung von Grunderwerbsteuer kommen kann. Dieses Problemfeld soll im nächsten anstehenden Steueränderungsgesetz (voraussichtlich im Frühjahr 2016) bereinigt werden.

Ferner blieb die vielfältige Kritik an der Regelung des **§ 50i Abs. 2 EStG** nicht ungehört. Dazu tagte bereits mehrfach eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe, ohne aber eine tragfähige Gesamtlösung zu finden und die überschießenden Wirkungen der Norm zu beseitigen. Die Erörterungen sollen intensiv fortgesetzt werden.

Steueränderungsgesetz 2015, Bundesrats-Drucksache 418/15