

GESETZGEBUNG

„Jahressteuergesetz 2015 II“

Gesetzentwurf vom 25.3.2015

Das BMF veröffentlichte am 20.2.2015 den Referentenentwurf mit Bearbeitungsstand 19.2.2015 zu einem Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Die Bundesregierung beschloss darauf basierend am 25.3.2015 einen Gesetzentwurf und brachte diesen in das Gesetzgebungsverfahren ein.

Mit dem Gesetzentwurf wird, wie in der Protokollerklärung der Bundesregierung vom 19.12.2014 angekündigt, auf die Forderungen des Bundesrats eingegangen, die dieser im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2015 vorgebracht hat, aber damit nicht durchgedrungen ist. Der einfacheren Verständlichkeit halber wird dieses angestrebte Gesetz im Folgenden als „Jahressteuergesetz 2015 II“ bezeichnet.

***Hinweis:** Ein konkreter Zeitplan für das Gesetzgebungsverfahren ist derzeit noch nicht bekannt. Dem Vernehmen nach soll das Gesetz im Oktober 2015 nach Beschluss im Bundestag dem Bundesrat zur Zustimmung vorgelegt werden.*

Der Gesetzentwurf enthält u. a. folgende Maßnahmen, die nachfolgend erläutert werden:

- Beschränkung steuerneutraler Einbringungen bei Gewährung sonstiger Gegenleistungen (§§ 20, 21 und 24 UmwStG-E)
- Modifikation der Konzernklausel gemäß § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E
- Einführung eines Feststellungsverfahrens für Unterstützungskassen (§ 6 Abs. 5a und § 6a KStG-E)
- Kodifizierung der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands i. S. v. § 1 Abs. 2a GrEStGE
- Modifikation der Berücksichtigung des Batteriesystems bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG-E)
- Modifizierung der Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags (§ 7g EStG-E)
- Anpassung an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b Abs. 2 Satz 1 EStG-E und Anlage 2 zum EStG)
- Änderungen zum Kapitalertragsteuerabzug (§ 44 Abs. 1 Satz 3, § 44a Abs. 1 Satz 1 EStG-E)
- Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei abweichender Gewinnverteilung (§ 97 Abs. 1b Satz 2 BewG-E)

- Ergänzung der Anzeigepflicht des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG-E)

1. Beschränkung steuerneutraler Einbringungen bei Gewährung sonstiger Gegenleistungen

a. Grundkonzeption

Mit der Beschränkung steuerneutraler Einbringungen bei Gewährung sonstiger Gegenleistungen wird ein Petitum des Bundesrats aus seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2015 aufgegriffen. Grundsätzlich sollen bei den Einbringungstatbeständen sonstige Gegenleistungen zur Realisation stiller Reserven führen, um so unerwünschten steuerinduzierten Gestaltungen entgegen zu wirken. Um den praktischen Bedürfnissen für einen Wertausgleich in einem bestimmten Umfang bei Unternehmenszusammenschlüssen dennoch ausreichend Rechnung zu tragen, ist vorgesehen, dass die Buchwertfortführung (oder der Ansatz eines Zwischenwerts) bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft, bei einem qualifizierten Anteilstausch oder bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nur noch möglich ist, soweit der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

- 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. der eingebrachten Anteile oder
- 300.000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. der eingebrachten Anteile (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E).

***Hinweis:** Die Änderungen sollen erstmals auf Einbringungen anzuwenden sein, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 14 UmwStG-E). Laut Begründung des Gesetzentwurfs ist diese rückwirkende Anwendung der beabsichtigten Regelungen verfassungsrechtlich unbedenklich, weil auf Grund der Protokollerklärung der Bundesregierung mit einer Änderung zu rechnen gewesen sei.*

b. Buchwertfortführung und Gewinnrealisierung

Wird bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft eine sonstige Gegenleistung gewährt, die eine der vorgenannten Grenzwerte übersteigt, ist insoweit die Buchwertfortführung (bzw. der Ansatz eines Zwischenwerts) nicht möglich. Um zu ermitteln, in welchem Verhältnis die Buchwerte fortgeführt werden können bzw. die stillen Reserven aufzudecken sind, ist der den Grenzbetrag übersteigende Betrag der sonstigen Gegenleistung ins Verhältnis zum Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens zu setzen.

In der Begründung zum Gesetzentwurf findet sich dazu ein Beispiel. Wird ein Betrieb mit einem Buchwert von 2 Mio. Euro in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende hierfür neben neuen Anteilen eine Barzahlung von 1 Mio. Euro, übersteigt diese sonstige Gegenleistung den Grenzbetrag (25 % von 2 Mio. Euro = 500.000 Euro) um 500.000 Euro. Beträgt der Gesamtwert des eingebrachten Betriebsvermögens 5 Mio. Euro, können zu 90 % die Buchwerte fortgeführt werden.

Somit führt die übernehmende Kapitalgesellschaft 90 % der Buchwerte von 2 Mio. Euro fort. Zudem wird der Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens um die sonstigen übersteigenden Gegenleistungen von 500.000 Euro erhöht, in der Summe also 2,3 Mio. Euro.

Der Einbringende erzielt einen Einbringungsgewinn, der sich aus der Differenz von 2,3 Mio. Euro abzüglich der Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens von 2 Mio. Euro, mithin 300.000 Euro, ergibt. Die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile ermitteln sich aus der Differenz von 2,3 Mio. Euro und der gesamten sonstigen Gegenleistung von 1 Mio. Euro und betragen somit 1,3 Mio. Euro.

Bei einem qualifizierten Anteilstausch oder der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft treten, soweit die sonstigen Gegenleistungen einen der vorgenannten Grenzwerte übersteigen, die entsprechenden Rechtsfolgen ein.

2. Modifikation der Konzernklausel gemäß § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG

Nach der sog. Konzernklausel in ihrer derzeit geltenden Fassung führt die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nicht zum anteiligen bzw. vollständigen Untergang eines Verlustvortrags, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Diese Regelung soll entsprechend dem im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2015 vorgebrachten Vorschlag des Bundesrats ausgeweitet werden, so dass auch dann der Verlustvortrag erhalten bleibt, wenn die Konzernspitze Erwerber oder Veräußerer ist. Zudem soll die Konzernklausel auch dann anzuwenden sein, wenn nicht eine (natürliche oder juristische) Person, sondern eine Personenhandels-gesellschaft Konzernspitze ist und als Erwerber oder Veräußerer auftritt, sofern sie zu 100 % mittelbar oder unmittelbar an dem übertragenden bzw. übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist.

Hinweis: Die Ausweitung der Konzernklausel soll rückwirkend erstmals auf Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden sein (§ 34 Abs. 6 Satz 5 KStG-E).

3. Einführung eines Feststellungsverfahrens für Unterstützungskassen

Als Reaktion auf die gegenteilige Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.12.2010, BStBl. II 2014, S. 119) soll ausdrücklich geregelt werden, dass bei Unterstützungskassen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft Zuwendungen des Trägerunternehmens nicht gewinnerhöhend und Leistungen an Versorgungs-berechtigte nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (§ 6 Abs. 5 Satz 2 KStG-E), um so die steuerliche Gleichbehandlung dieser Unterstützungskassen mit Unterstützungskassen, die in anderer Rechtsform, z. B. als eingetragener Verein, betrieben werden, aufrecht zu erhalten.

Zwar ist die Zuordnung der Zuwendungen und Versorgungsleistungen bei Unterstützungskassen zum steuerlich irrelevanten bzw. steuerlich relevanten Bereich wegen der Steuerfreiheit der Kassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG grundsätzlich unproblematisch. Jedoch kommt es im Fall von überdotierten Vermögen zu einer partiellen Körperschaftsteuerpflicht, was bei Kassen, die ihre Leistungen als Betriebsausgaben abziehen könnten, eher nicht zutrifft.

Um eine steuerliche Benachteiligung von Unterstützungskassen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu vermeiden, die Zuwendungen in früheren Veranlagungszeiträumen als Einnahmen zu erfassen hatten, nun aber Leistungen grundsätzlich nicht mehr einkommensmindernd geltend machen können, soll der bis zum 31.12.2016 bestehende positive Zuwendungsbetrag erklärt werden können. Dazu soll die Differenz

zwischen den in den Veranlagungszeiträumen 2006 bis 2015 erhaltenen Zuwendungen abzüglich der Versorgungsleistungen in diesem Zeitraum, soweit diese als Einnahmen oder Ausgaben in dem steuerpflichtigen Teil des Einkommens der Unterstützungskasse enthalten waren, zu ermitteln sein. In den Folgejahren wird der Zuwendungsbetrag jeweils um Versorgungsleistungen gemindert, die bis zur Aufzehrung des festgestellten Zuwendungsbetrags vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können, das dadurch aber nicht einen negativen Betrag ausweisen darf (§ 6 Abs. 5a KStG-E).

Bei voll steuerpflichtigen Unterstützungskassen sollen die vorgenannten Regelungen des § 6 Abs. 5 Satz 2 und Abs. 5a KStG-E entsprechend anzuwenden sein (§ 6a KStG-E).

Schließlich sollen bei Anteilen an Unterstützungskassen die Regelungen des § 8b Abs. 1 bis 10 KStG nicht mehr zur Anwendung kommen (§ 8b Abs. 11 KStG-E).

Hinweis: Die Regelungen sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden sein (§ 34 Abs. 1 KStG-E).

4. Kodifizierung der mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands i. S. v. § 1 Abs. 2a GrEStG

Gehen mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter über, löst der Anteilsübergang Grunderwerbsteuer aus.

Entsprechend dem Vorschlag des Bundesrats, den dieser im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2015 unterbreitet hatte, soll gesetzlich definiert werden, wie die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands zu ermitteln ist (§ 1 Abs. 2a Sätze 2 bis 4 GrEStG-E). Danach ist die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Personen- und Kapitalgesellschaften sollen hierbei gleichermaßen als transparent betrachtet werden. Bei Personengesellschaften soll die mittelbare Änderung durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt werden. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft soll in vollem Umfang als neue Gesellschafterin gelten, wenn an ihr mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Entsprechend soll bei mehrstufigen Beteiligungen auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft vorgegangen werden.

Hinweis: Die Neuregelung soll auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sein, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung verwirklicht werden (§ 23 Abs. 13 GrEStG-E). Anders als vom Bundesrat bislang vorgeschlagen, ist im Gesetzentwurf keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG, somit auf Vorgänge nach dem 31.12.2001, vorgesehen.

5. Modifikation der Berücksichtigung des Batteriesystems bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode

Wird der Entnahmewert der privaten Nutzung eines betrieblichen Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs unter Anwendung der Fahrtenbuchmethode ermittelt, sieht der Gesetzeswortlaut derzeit vor, dass „die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, zu mindern“ sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG). Nach Auffassung des Bundesrats könnte der Wortlaut dahingehend ausgelegt werden, dass nicht die Gesamtkosten um die pauschal für das Batteriesystem ermittelten Aufwendungen, sondern der anhand der ungekürzten Gesamtkosten ermittelte Entnahmewert um diesen Betrag zu mindern ist.

Der Wortlaut soll deshalb dahingehend klarstellend modifiziert werden, dass die der Afa-Berechnung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage um die pauschal für das Batteriesystem ermittelten Aufwendungen zu mindern ist. Gehört das Fahrzeug nicht zum Betriebsvermögen, sind die insgesamt entstandenen Aufwendungen um die Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG-E).

Hinweis: Die Modifizierung ist ab dem Veranlagungszeitraum 2016 (§ 52 Abs. 1 EStG-E) auf vor dem 1.1.2023 angeschaffte Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge anzuwenden (§ 52 Abs. 12 Satz 1 EStG-E).

6. Modifizierung der Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

Die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags sollen dahingehend geändert werden, dass künftig weder eine Investitionsabsicht dokumentiert noch eine Funktionsbenennung des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten Wirtschaftsguts erforderlich ist. Diese Kriterien wurden bislang mit der Vermeidung steuermisbräuchlicher Gestaltungen begründet. Dem soll aber durch die weiterhin fortbestehende Rückgängigmachung des Abzugsbetrags bei ausbleibenden Investitionen genügend Rechnung getragen sein. Im Übrigen bleiben die bestehenden Voraussetzungen unverändert.

Hinweis: Die Neuregelung ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31.12.2015 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden. Bei davor beanspruchten Abzugsbeträgen gelten die bisherigen Bestimmungen, wonach nur funktionsgleiche Wirtschaftsgüter nach § 7g EStG begünstigt sind (§ 52 Abs. 16 Sätze 1 und 2 EStG-E).

7. Anpassung an geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie

Mit der Richtlinie 2014/86/EU vom 8.7.2014 wurde der Anhang I der Mutter-Tochter-Richtlinie geändert und der Katalog der begünstigten Gesellschaftsformen um Gesellschaften polnischen und rumänischen Rechts ergänzt. Diese Änderungen sollen in der Anlage 2 (zu § 43b) Nummer 1 zum EStG nachvollzogen werden.

Hinweis: Von Ausschüttungen dieser Gesellschaften, die nach dem 31.12.2015 zufließen, soll somit gemäß § 43b EStG auf Antrag keine Kapitalertragsteuer erhoben werden (§ 52 Abs. 42a EStG-E).

8. Änderungen zum Kapitalertragsteuerabzug

Laut Urteil des BFH vom 12.12.2012 (Az. I R 27/12) muss ein Kreditinstitut einem sich auf Wortlaut und Zweck des Gesetzes stützenden Widerspruch des Bankkunden Folge leisten und vom Steuerabzug Abstand nehmen, auch wenn ein BMF-Schreiben den Steuerabzug anordnet. Um dadurch entstandene Rechtsunsicherheiten in der Praxis zu vermeiden, forderte der Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2015 eine Klarstellung des Gesetzeswortlauts. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG-E soll deshalb dahingehend modifiziert werden, dass gemäß der bisherigen Verwaltungsauffassung Kreditinstitute die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung anzuwenden haben und somit trotz Widerspruch des Bankkunden zum Steuerabzug verpflichtet sind.

Zudem soll in § 44a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 klargestellt werden, dass auch bei Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 (z. B. Dividenden und Erträge aus Genussrechten) nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gläubigern die Erteilung eines Freistellungsauftrags möglich ist. Bei z. B. Einnahmen aus stiller Beteiligung oder aus einem partiarischen Darlehen ist dies bereits derzeit geregelt.

Hinweis: Die Änderungen sind erstmals im Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG-E).

9. Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei abweichender Gewinnverteilung

Wie bereits vom Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2015 gefordert, sollen bei der Wertermittlung von Anteilen an Kapitalgesellschaftsanteilen künftig Regelungen, die sich auf den Wert der Anteile auswirken, berücksichtigt werden. Hierunter fällt insb. eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital abweichende Gewinnverteilung (§ 97 Abs. 1b Satz 2 BewG-E).

Hinweis: Die Regelung soll auf Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 anzuwenden sein, § 205 Abs. 8 BewG-E.

10. Ergänzung der Anzeigepflicht des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs

Die Anzeigepflicht des erbschaftsteuerpflichtigen Erwerbs soll um die Angabe der jeweiligen steuerlichen Identifikationsnummer gemäß § 139b AO der an einem Erwerb beteiligten natürlichen Person ergänzt werden (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG-E). Dadurch erhofft man sich eine erhebliche Arbeitserleichterung für die Finanzämter, die die eingehenden Anzeigen dadurch leichter und schneller den an einem Erwerb beteiligten Personen zuordnen können.

Hinweis: Die Ergänzung soll erstmals auf Erwerbe anzuwenden sein, für die die Steuer nach dem Tag der Gesetzesverkündung entstanden ist (§ 37 Abs. 9 ErbStG-E).

Stuttgart, 26.3.2015

Dr. Ulrike Höreth, Brigitte Stelzer
Ebner Stolz
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
www.ebnerstolz.de

Die vorliegenden Ausführungen sind nicht geeignet, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen, und ersetzen nicht die kompetente Beratung im Einzelfall. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Informationen.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.