

## Mandanteninformation

### Sonderausgabe Steueränderungsgesetz 2015

Nachfolgend erhalten Sie einen Überblick über die Regelungen des Steueränderungsgesetzes 2015. Diese gelten grundsätzlich seit dem 01.01.2016. Hiervon abweichende Zeitpunkte sind ausdrücklich erwähnt.

#### Inhalt

<b>1</b>	<b>Einkommensteuer</b>	<b>2</b>
1.1	Privatnutzung von betrieblichen Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen: Klarstellung zur Ermittlung der Gesamtkosten	2
1.2	Ersatzinvestitionen: Besteuerung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter	2
1.3	Investitionsabzugsbetrag: keine Angabe der Funktion des Wirtschaftsguts erforderlich	3
1.4	Fälligkeit von Dividendenzahlungen	3
1.5	Sonderausgabenabzug von Unterhaltsleistungen nur bei Angabe der Identifikationsnummer des Unterhaltsempfängers	3
<b>2</b>	<b>Körperschaftsteuer</b>	<b>4</b>
	Verlustvorträge bei konzerninternen Umstrukturierungen: Erweiterung der Konzernklausel	4
<b>3</b>	<b>Umwandlungssteuer</b>	<b>4</b>
	Einschränkungen bei Einbringungstatbeständen	4
<b>4</b>	<b>Umsatzsteuer</b>	<b>5</b>
4.1	Steuerentstehung von unrichtig oder unberechtigt ausgewiesener Umsatzsteuer	5
4.2	Lieferung von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	5
4.3	Neudefinition der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	6
<b>5</b>	<b>Grunderwerbsteuer</b>	<b>6</b>
5.1	Grunderwerbsteuer aufgrund von Änderungen im Gesellschafterbestand	6
5.2	Anpassung der Ersatzbemessungsgrundlage an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	7

# **1 Einkommensteuer**

## **1.1 Privatnutzung von betrieblichen Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen: Klarstellung zur Ermittlung der Gesamtkosten**

Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Listenpreis) des betrieblichen Elektro-/Hybridelektrofahrzeugs zunächst um die darin enthaltenen Kosten für das Batteriesystem zu mindern. Dieser Betrag stellt die Bemessungsgrundlage für die AfA dar, um die Gesamtkosten des zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz zu ermitteln.

Wird das Batteriesystem nur gemietet, sind die zusätzlichen Mietaufwendungen aus den Gesamtkosten auszuscheiden; eine zusätzliche Minderung der Bemessungsgrundlage für die AfA kommt daneben nicht in Betracht.

Betroffen sind Fahrzeuge, die vor dem 1.1.2023 angeschafft werden.

Für die Kosten des Batteriesystems, die aus dem Listenpreis des Elektro-/Hybridelektrofahrzeugs herauszurechnen sind, ist der Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs maßgebend. Die Höhe dieser Kosten ergibt sich – wie bei Sonderausstattungen (u.a. Navigationsgeräte, Diebstahlsicherungssysteme und Klimaanlage) – aus der Preisliste des Herstellers.

## **1.2 Ersatzinvestitionen: Besteuerung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter**

Die bisherige Fassung des § 6b EStG erlaubte die Übertragung des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens auf ein Ersatzwirtschaftsgut u. a. unter der Bedingung, dass das neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört. Reinvestitionen in Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte waren demnach bislang nicht nach § 6b EStG begünstigt (§ 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG).

Bei Ersatzinvestitionen in begünstigte Anlagegüter (z.B. Gebäude) einer im EU-/EWR-Raum belegenen Betriebsstätte wird den Steuerpflichtigen nun folgendes Wahlrecht eingeräumt:

- Die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer eines begünstigten Reinvestitionsobjekts kann sofort entrichtet werden, oder
- die Steuer kann – auf Antrag – über einen Zeitraum von fünf Jahren gestreckt (in fünf gleichen Jahresraten) bezahlt werden.

Dieser Antrag (bei einer beabsichtigten Investition) kann nach Satz 2 des § 6b Abs. 2a EStG nur im Wirtschaftsjahr der Veräußerung gestellt werden. Damit wird eine Gleichbehandlung mit Inlandsfällen hergestellt. Denn auch bei diesen Fallgestaltungen muss der Steuerpflichtige bereits im Wirtschaftsjahr der Veräußerung entscheiden, ob er den Veräußerungsgewinn unmittelbar auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen will oder aber (alternativ) eine Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG bilden will. Ausreichend ist es, wenn der Antrag des Steuerpflichtigen zusammen mit der Steuererklärung für das Veräußerungsjahr gestellt wird.

Demzufolge werden nicht nur Reinvestitionen in einem EU-Mitgliedstaat, sondern auch in Staaten des EWR-Wirtschaftsraums (Island, Liechtenstein, Norwegen) begünstigt. Für Reinvestitionen in inländische Wirtschaftsgüter bleibt die bestehende Rechtslage dagegen unverändert.

---

### **1.3 Investitionsabzugsbetrag: keine Angabe der Funktion des Wirtschaftsguts erforderlich**

Nach der bislang gültigen Regelung war die Funktion des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten Wirtschaftsguts anzugeben. Auf diese Funktionsbezeichnung (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG a.F.) wird durch die Neuregelung verzichtet.

Nach der Neuregelung kann der Steuerpflichtige – nunmehr ohne weitere Angaben – Abzugsbeträge für künftige Investitionen in bewegliches Anlagevermögen bis zu einem Höchstbetrag von unverändert 200.000 € gewinnmindernd abziehen. Allerdings muss der Steuerpflichtige die Summe aller Abzugsbeträge bzw. der rückgängig gemachten oder hinzugerechneten Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermitteln.

Die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags setzt für das begünstigte Wirtschaftsgut u.a. voraus:

- Nutzung voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs,
- voraussichtlich ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des begünstigten Wirtschaftsguts,
- Angabe der Summen der Abzugsbeträge und der hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Beträge in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen.

Bei der Frage der Investitionsabsicht geht es allein um die künftige beabsichtigte Nutzung eines noch anzuschaffenden Wirtschaftsguts, die schlüssig und plausibel darzulegen ist.

### **1.4 Fälligkeit von Dividendenzahlungen**

Wird durch Gesetz eine abweichende Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs von Dividenden bestimmt oder lässt das Gesetz eine abweichende Bestimmung der Fälligkeit durch Satzungsregelung zu, gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag der Fälligkeit.

Die Neuregelung betrifft Fälle, in denen durch Gesetz oder durch nach dem Gesetz zulässige Satzungsbestimmung – abweichend von der sofortigen Fälligkeit des § 271 Abs. 1 BGB – eine spätere Fälligkeit des Anspruchs auf Auszahlung von Kapitalerträgen bestimmt wird. Verhindert wird damit die Annahme eines Zuflusses der Dividendenzahlung vor Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs, wodurch die Kapitalertragsteuer nicht vor dem Zufluss der Dividendenzahlungen erhoben werden kann.

### **1.5 Sonderausgabenabzug von Unterhaltsleistungen nur bei Angabe der Identifikationsnummer des Unterhaltsempfängers**

Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten können mit bis zu 13.805 € pro Jahr plus der gezahlten Beiträge für die Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung des Unterhaltsempfängers als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Der Unterhaltsempfänger muss die Beträge entsprechend als sonstige Einkünfte angeben. Da das nicht immer erfolgt ist, gibt es eine neue Voraussetzung für den Abzug von Unterhaltszahlungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten: Der Unterhaltsempfänger muss dem Unterhaltsleistenden seine Identifikationsnummer mitteilen, damit sie in der Einkommensteuererklärung des Unterhaltsleistenden angegeben werden kann. Durch diese Änderung soll eine Versteuerung der Zahlungen beim

Unterhaltsempfänger als sonstige Einkünfte abgesichert werden. Verweigert der Unterhaltsempfänger die Herausgabe dieser Identifikationsnummer, kann der Unterhaltsleistende diese bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde in Erfahrung bringen.

## **2 Körperschaftsteuer**

### **Verlustvorträge bei konzerninternen Umstrukturierungen: Erweiterung der Konzernklausel**

Die Konzernklausel besagt: Verlustvorträge können bei konzerninternen Umstrukturierungen erhalten bleiben, wenn an dem jeweils übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person unmittelbar oder mittelbar zu 100% beteiligt ist. Damit sind Umstrukturierungen, die innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze zu 100% eine einzelne Person oder Gesellschaft steht, von der Verlustabzugsbeschränkung ausgenommen.

Diese Regelung wird nun rückwirkend zum 01.01.2010 erweitert:

- Die Konzernklausel ist auch anwendbar, wenn die Konzernspitze selbst Erwerber oder Veräußerer einer nachgeordneten Gesellschaft ist, zu der mittelbar oder unmittelbar eine Beteiligung von 100% besteht (z.B. wenn eine 100%ige Tochtergesellschaft Anteile an einer Enkelgesellschaft an die Konzernobergesellschaft überträgt).
- Neben einer natürlichen oder juristischen Person wird auch eine Personenhandelsgesellschaft (also OHG oder KG) als Konzernspitze zugelassen. Dabei müssen sich die Anteile am Veräußerer oder am Erwerber oder am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger jeweils zu 100% im Gesamthandsvermögen der Personenhandelsgesellschaft befinden.

Rein konzerninterne Umstrukturierungen, wie das betriebswirtschaftlich oder organisatorisch erforderliche Umhängen von Beteiligungen, haben somit nicht den Verlustuntergang der betroffenen Gesellschaft zur Folge. Derartige Umstrukturierungsmaßnahmen erstrecken sich auch nicht auf den Verlustuntergang hinsichtlich der gesamten Beteiligungen.

## **3 Umwandlungssteuer**

### **Einschränkungen bei Einbringungstatbeständen**

Jeder Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern führt in der Regel zu einer Realisierung der in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven. Ausnahmen enthalten Einbringungstatbestände. Diese haben in der Praxis (aus Sicht des Gesetzgebers) zu unerwünschten Steuergestaltungen geführt.

Die bisherige Möglichkeit, sonstige Gegenleistungen in Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens erbringen zu können, ohne die Steuerneutralität der Einbringung zu gefährden, wird eingeschränkt. Künftig können (gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG) die Buchwerte bei Erbringung unter Gewährung sonstiger Gegenleistungen nur noch fortgeführt werden, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht die Grenze von

- a) 25% des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder
- b) EUR 500.000, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens,

übersteigt.

Werden diese Werte überschritten, sind die stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens anteilig aufzudecken. Neben dem absoluten Freibetrag von 500.000 € bleiben Ausgleichszahlungen nach der Neuregelung immer bis zu einem Viertel der Buchwerte ohne steuerliche Folgen. Hierdurch kommt es im Grundsatz zur Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven, technisch jedoch mit einem „Freibetrag“ in Höhe von 25%.

Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den oben genannten Wert übersteigt.

Durch die Änderung bleiben Ausgleichszahlungen bis zu 500.000 € bei einer Einbringung ohne steuerliche Folgen.

Dieselben Betragsgrenzen (25% des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €) werden auch bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft eingeführt (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

## **4 Umsatzsteuer**

### **4.1 Steuerentstehung von unrichtig oder unberechtigt ausgewiesener Umsatzsteuer**

Die wegen unrichtigen (§ 14c Abs. 1 UStG) bzw. unberechtigten (§ 14c Abs. 2 UStG) Steuerausweises geschuldete Steuer entsteht im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung z.B. einen höheren Steuerbetrag, als er für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, schuldet er nach § 14c Abs. 1 UStG auch den Mehrbetrag. Nach derzeitiger Rechtslage entsteht die Steuer in diesen Fällen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht, spätestens jedoch im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Dies führt in Fällen späterer Rechnungserteilung (z.B. Nachberechnungsfälle) dazu, dass der Unternehmer die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Steuer rückwirkend schuldet. Durch die nun erfolgte Anpassung werden solche Rückwirkungsfälle vermieden.

### **4.2 Lieferung von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen: Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers**

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist anzuwenden auf Bauleistungen, einschließlich Werklieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Als Grundstücke gelten insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen können somit weiterhin unverändert unter die Regelung des § 13b UStG (Leistungsempfänger als Steuerschuldner) fallen, nachdem der Bundesfinanzhof entschieden hatte, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke im Sinne dieser Vorschrift sind. Betriebsvorrichtungen gelten demnach nur dann nicht als Grundstück, wenn sie

nicht auf Dauer installiert sind oder bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Damit werden erhebliche, in der Praxis nicht handhabbare Probleme bei der Abgrenzung zwischen Bauwerk und Betriebsvorrichtung vermieden.

### **4.3 Neudefinition der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Die Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) wurde weitgehend neu geregelt. Tätigkeiten einer jPdöR, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgen, werden nicht unternehmerisch ausgeübt, so dass sie nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Wird eine jPdöR wie eine Privatperson tätig, ist sie mit dieser Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig. Um hoheitliche, nicht umsatzsteuerbare Leistungen zu erbringen, muss die jPdöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig werden. Solche öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen sind beispielsweise Gesetze, Staatsverträge oder besondere kirchenrechtliche Regelungen.

Die Nichtbesteuerung endet zudem dort, wo es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen würde. Größere Wettbewerbsverzerrungen werden insbesondere verneint, wenn

- der voraussichtliche Jahresumsatz der jPdöR aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 € nicht übersteigt, oder
- vergleichbare Leistungen privater Anbieter umsatzsteuerfrei sind, oder
- eine interkommunale Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen bei hoheitlichen Tätigkeiten vorliegt.

Die Neuregelung ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden. Angesichts der teils erheblichen Auswirkungen wurde eine Übergangsregelung geschaffen. Nach dieser kann die jPdöR dem Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen die bisherige gesetzliche Regelung weiterhin anwendet. Die Erklärung ist bis zum 31.12.2016 abzugeben und kann mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.

## **5 Grunderwerbsteuer**

### **5.1 Grunderwerbsteuer aufgrund von Änderungen im Gesellschafterbestand**

Gehörte zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich der Gesellschafterbestand innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar so, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, so löst dies Grunderwerbsteuer aus.

Die bisherige Verwaltungspraxis der Beurteilung einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands wurde nun gesetzlich verankert.

Künftig wird die Höhe der mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft abhängig von der Rechtsform der die Beteiligung vermittelnden Gesellschaften ermittelt. Bei mittelbaren Beteiligungen über eine Personengesellschaft ist daher auf die jeweilige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen abzustellen und dementsprechend durchzurechnen. Bei der Beteiligung ei-

ner Kapitalgesellschaft liegt eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft dann vor, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar um mindestens 95 % ändern.

Gehen also bei einer Kapitalgesellschaft mindestens 95 % der Anteile auf neue Anteilseigner über, ist die Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft in voller Höhe bei der Ermittlung des Prozentsatzes zu berücksichtigen. Bei mehrstufigen Beteiligungen von Kapitalgesellschaften ist für jede Beteiligungsstufe gesondert zu prüfen, ob die 95 %-Grenze erreicht ist.

Die Neuregelung ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 05.11.2015 verwirklicht wurden.

## **5.2 Anpassung der Ersatzbemessungsgrundlage an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

In der Regel wird die Grunderwerbsteuer nach der Gegenleistung, z. B. dem Kaufpreis bemessen. Ist keine Gegenleistung vorhanden, wird eine Ersatzbemessungsgrundlage herangezogen. Deren Wertansätze lagen meist gravierend unter dem gemeinen Wert eines Grundstücks. Das Bundesverfassungsgericht hat diese grunderwerbsteuerliche Ersatzbemessungsgrundlage als verfassungswidrig eingestuft. Deshalb wird sie künftig nach den Vorschriften über die Grundbesitzbewertung ermittelt. Entsprechend der Vorgabe des BVerfG ist diese Änderung grundsätzlich rückwirkend für alle Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2008 anzuwenden.