

B & P Special I

Steuerliche Änderungen durch Verabschiedung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes

07/2013

I. Einleitung

Die Regelungen des Jahressteuergesetzes 2013 (JStG 2013) wurden nun im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet. Am 5.6.2013 fand der Vermittlungsausschuss endlich einen Kompromiss zu dem sich bereits seit einem Jahr hinziehenden Gezerre um das JStG 2013. Mit der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (auch „JStG 2013 light“ genannt) wurden letztlich alle Themen - teilweise aber mit inhaltlichen Modifizierungen - wieder aufgegriffen, über die der Bundestag und der Bundesrat bereits im Dezember 2012 im Rahmen des Vermittlungsverfahrens zum ursprünglichen JStG 2013 weitgehend Einigkeit erzielen konnten. Am 6.6.2013 passierte das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz in der Fassung des Vermittlungsergebnisses den Bundestag und erhielt am 7.6.2013 die Zustimmung des Bundesrats. Somit kann es nach Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt nun endgültig in Kraft treten.

Das neugefasste Gesetz soll im Grundsatz am Tag nach der Verkündung in Kraft treten. Zahlreiche Elemente aus dem JStG

2013 finden allerdings - wie ursprünglich geplant - bereits für den gesamten Veranlagungszeitraum 2013 Anwendung.

II. Ausgewählte steuerrechtliche Änderungen

Die Neufassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes enthält eine Fülle von steuerrechtlichen Änderungen. Hervorzuheben sind u.a. die nachfolgenden Bestimmungen, welche getrennt nach den Steuerarten dargestellt werden.

2.1. Einkommensteuer

- **Eingeschränkte Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts (Vermeidung der „Goldfinger“-Gestaltung):**

Im Ausland erzielte Einkünfte, die laut dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland steuerfrei gestellt sind, werden nach § 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG bei der Ermittlung des persönlichen Steuersatzes berücksichtigt. Durch Steuergestaltungen beim sogenannten „Goldfingermodell“ wurden bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung) im Ausland durch den Kauf von im Umlaufvermögen



gehaltenen Edelmetallen, Rohstoffen oder Wertpapieren in einem Jahr hohe Verluste generiert, die durch den negativen Progressionsvorbehalt zu einer Steuerersparnis führten. Sofern die bei Verkauf der Güter erzielten Gewinne bei Anwendung des positiven Progressionsvorbehalts ohne Auswirkung bleiben, weil ohnehin der Spitzensteuersatz anzuwenden ist, kommt es zu einem definitiven Steuervorteil. Zur Vermeidung dieser „Goldfinger“-Gestaltung wird die Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts eingeschränkt. Demnach sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt des Verkaufs oder der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (§ 32 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG).

Hinweis: Die Einschränkung ist erstmals auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anzuwenden, die nach dem 28.2.2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 52 Abs. 43a Satz 11 EStG).

2.2. Körperschaftsteuer

- **Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung auf hybride Finanzierungen:**

Zur Vermeidung unsteuerter (sog. „weißer“) Einkünfte bei hybriden Finanzierungen, die in einem Staat als

Fremdkapital und im anderen Staat als Eigenkapital qualifiziert werden, ist die Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 KStG bzw. die teilweise Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG (Teileinkünfteverfahren) von Dividenden künftig nur dann anzuwenden, wenn diese bei der leistenden Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG).

Hinweis: Die Regelung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 bzw. bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals für den Veranlagungszeitraum anzuwenden, in dem das nach dem 31.12.2013 beginnende Wirtschaftsjahr endet (§ 34 Abs. 7 Sätze 13 f. KStG, § 52 Abs. 4d Sätze 4 und 5 EStG).

2.3. Umsatzsteuer

- **Reverse-Charge-Verfahren bei Erdgas- und Elektrizitätslieferungen im Inland:**

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) wird auf Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen anderen Unternehmer ausgeweitet, sofern dieser Empfänger selbst Lieferungen von Gas erbringt bzw. sowohl der liefernde Unternehmer als auch der Empfänger Wiederverkäufer von Elektrizität sind (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b und Abs. 5 Satz 2 UStG-E).



Hinweis: Da die Regelungen unter dem Vorbehalt der Genehmigung der EU stehen, können sie erst zu Beginn des zweiten Monats, der dem Tag der Veröffentlichung des Durchführungsbeschlusses des Rates der Europäischen Union zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland im Amtsblatt EU Reihe L folgt, in Kraft treten (Art. 31 Abs. 5 AmtshilfeRL-UmsG).

- **Rechnungsausstellung:**

Stellt nicht der leistende Unternehmer an den Leistungsempfänger eine Rechnung über die erbrachten Leistungen aus, sondern wurde die Abrechnung im Gutschriftsverfahren nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vereinbart, ist das Abrechnungsdokument nach § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG-E zwingend mit der Angabe „**Gutschrift**“ zu kennzeichnen. Daher ist zu empfehlen, sogenannte kaufmännische Gutschriften, die üblicherweise zur Rechnungskorrektur ausgestellt werden, künftig nicht mehr als „Gutschrift“ zu bezeichnen, sondern z. B. als „Stornorechnung“ oder „Rechnungskorrektur“.

Für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG) ist spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist, eine Rechnung auszustellen (§ 14a Abs. 1 UStG-E).

Im Fall der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers muss die Rechnung

die Angabe "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" enthalten (§ 14a Abs. 5 UStG-E).

Hinweis: Die Änderungen treten am Tag nach der Gesetzesverkündung in Kraft (Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRL-UmsG).

- **Änderung des Umsatzsteuersatzes auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke:**

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Umsätze mit Kunstgegenständen und Sammlungsstücken wird wegen EU-rechtlicher Einwände beschränkt. Konkret werden die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen sowie Lieferungen von Sammlungsstücken von der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen und unterliegen künftig dem Regelsteuersatz. Ebenso werden Lieferungen von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer) von der Steuerermäßigung ausgenommen.

Weiterhin anwendbar ist der ermäßigte Steuersatz nur noch auf Lieferungen von Kunstgegenständen, die durch den Urheber selbst bzw. seinen Rechtsnachfolger oder durch einen Unternehmer erfolgen, der kein Wiederverkäufer ist, oder auf die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücke (§ 12 Abs. 2 Nr. 1, 2, 12 und 13 UStG).

Hinweis: Die Änderungen treten zum 1.1.2014 in Kraft (Art. 31 Abs. 7 AmtshilfeRL-UmsG).

2.4. Erbschaftsteuer

- **Einbeziehung von Finanzmitteln in das Verwaltungsvermögen beim Verwaltungsvermögenstest (Vermeidung von sogenannten „Cash-GmbHs“):**

Mit einer „Cash-GmbH“ konnte bisher die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Bereich der privaten Vermögensverwaltung teilweise vermieden werden. Zukünftig soll verhindert werden, dass privates Vermögen in erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen umgewandelt wird. Im Vermittlungsausschuss wurde vereinbart, wie betrieblich notwendiges und daher steuerlich begünstigtes Finanzvermögen von anderen Finanzmitteln im Einzelnen abzugrenzen ist (§§ 13a und 13b ErbStG-E). Durch eine Modifizierung der Regelungen zum schädlichen Verwaltungsvermögen soll die Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen von Betriebsvermögen insbesondere im Falle sogenannter „Cash-GmbHs“ verhindert werden. Übersteigt das schädliche Verwaltungsvermögen die 50 %-Grenze, bzw. bei Anwendung der Optionsverschönerung die dann geltende 10 %-Grenze, werden die Begünstigungen für Betriebsvermögen verwehrt.

Künftig ist hierzu der gemeine Wert von Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen, soweit der saldierte Wert 20 %

des Werts des Betriebsvermögens übersteigt. Im Vermittlungsergebnis zu dem ursprünglichen JStG 2013 aus dem Jahr 2012 war hier noch als Grenzwert 10 % des Betriebsvermögenswertes vorgesehen. Ausnahmen von der Berücksichtigung von Finanzmitteln sind für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Gesellschaften vorgesehen, deren Hauptzweck die Finanzierung von verbundenen Unternehmen ist (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG).

Wird die schädliche Verwaltungsvermögensquote nicht überschritten, werden Finanzmittel dennoch von der Begünstigung ausgenommen, wenn sie als junges Verwaltungsvermögen zu qualifizieren sind, d. h. wenn sie innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt dem Betrieb durch Einlagen zugeführt worden sind. Hierzu ist der Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel zu ermitteln (§ 13b Abs. 2 Satz 3 2. Halbsatz ErbStG).

Hinweis: Die Regelungen sind erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht (§ 37 Abs. 8 ErbStG).

2.5. Grunderwerbsteuer

- **Grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsfall bei sogenanntem „RETT-Blocker“:**

Zur Vermeidung sogenannter „Real Estate Transfer Tax-Blocker-Strukturen“ (RETT-Blocker) wird ein weiterer grunderwerb-



steuerpflichtiger Erwerbsfall eingeführt. Bisher konnte über RETT-Blocker (5 %-Gesellschafter, der das Entstehen von Grunderwerbsteuer verhindert) als weiterer Käufer beim Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen mit Immobilien Grunderwerbsteuer vermieden werden. Der Vermittlungsausschuss einigte sich darauf, dass dies nicht mehr möglich ist, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung die vom RETT-Blocker erworbenen Anteile an der Immobilie dem anderen Erwerber zuzurechnen sind.

Gemäß der neu eingeführten Regelung in § 1 Abs. 3a GrEStG ist entgegen dem sonst geltenden Grundsatz nicht auf die zivilrechtliche Lage abzustellen, sondern es genügt, wenn eine wirtschaftliche Beteiligung von mindestens 95 % an einer grundstückshaltenden Gesellschaft erworben wird. Damit fällt nur dann keine Grunderwerbsteuer an, wenn ein echter Dritter beteiligt ist und mindestens 5,1 % an der Gesellschaft hält.

Hinweis: Die Regelung ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 6.6.2013 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 11 GrEStG).

2.6. Außensteuergesetz

- **Anpassungen des AStG an OECD-Standards zum Fremdvergleichsgrundsatz:**

Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung unter nicht fremdübli-

chen Verhältnissen mit einer nahe stehenden Person gemindert, erfolgt eine Korrektur der Einkünfte gemäß § 1 Abs. 1 AStG. Bislang war nicht abschließend geklärt, ob als Steuerpflichtiger in diesem Sinne auch eine Personengesellschaft qualifiziert, da sie weder einkommensteuerlich noch körperschaftsteuerlich Steuersubjekt ist. Klärend wird nun in § 1 Abs. 1 Satz 2 1. Hs. AStG geregelt werden, dass auch eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger gilt.

Zudem wird die bisherige Definition der Geschäftsbeziehung dahingehend modifiziert, dass nicht mehr eine schuldrechtliche Beziehung vorliegen muss, sondern ein wirtschaftlicher Vorgang mit einer nahe stehenden Person genügt (§ 1 Abs. 4 Satz 1 AStG).

Diese Änderung ist im Zusammenhang damit zu sehen, dass in Übereinstimmung mit den OECD-Grundsätzen eine Betriebsstätte als unabhängiges Unternehmen fingiert wird (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG). Damit ist der Fremdvergleichsgrundsatz künftig auch auf die wirtschaftlichen Vorgänge zwischen einem inländischen Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte anzuwenden (§ 1 Abs. 5 Satz 1 AStG). Diese Neuregelung beruht auf den internationalen Entwicklungen auf der Ebene der OECD, wonach die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte dem sogenannten Authorized OECD Approach folgen und die rechtlich unselbständige



Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnabgrenzung grundsätzlich wie ein fiktiv eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt werden soll.

Hinweis: Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2013 als Steuerpflichtige i. S. d. AStG (§ 21 Abs. 20 Satz 1 AStG). Die weiteren Regelungen kommen erstmals für Wirtschaftsjahre zur

Anwendung, die nach dem 31.12.2012 beginnen (§ 21 Abs. 20 Satz 3 AStG).

III. Ausstehende Entscheidungen

Weiterhin im Vermittlungsausschuss anhängig ist hingegen das Aufbewahrungsfristenverkürzungsgesetz. Die Verhandlungen hierzu wurden auf den 26.6.2013 vertagt. Darin enthalten ist neben der Verkürzung der Aufbewahrungsfristen auch eine Regelung zur Vermeidung von Cash-GmbHs, die sich allerdings durch die im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz enthaltene und von Bundestag und Bundesrat beschlossene Regelung erübrigt und im Rahmen des Vermittlungsverfahrens gestrichen werden dürfte.

Wir stehen Ihnen für weitere Erläuterungen gerne zur Verfügung.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen

