

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 07/2016

Einigung bei der Erbschaftsteuer • Bonuszahlungen der Krankenkasse • Kindergeld in EU-Fällen • Rückwirkende Rechnungsberichtigung • Verbilligte Überlassung von Wohnraum

Sehr geehrte Damen und Herren,

nach langem Tauziehen ist im Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat nun doch eine Einigung über die Reform der Erbschaftsteuer erreicht worden. Damit besteht nun zumindest Klarheit über die gesetzlichen Regelungen. Festzustellen ist aber nicht nur, dass das Gesetz an Komplexität weiter deutlich zugenommen hat, sondern auch, dass aus Fachkreisen teilweise in Zweifel gezogen wird, ob die nun gefundene Neuregelung einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält. Insoweit wird die weitere Entwicklung abzuwarten sein.

Jedenfalls sollten betroffene Unternehmen nun sorgfältig analysieren, was die Neuregelung für den konkreten Fall bedeutet und wie hierauf ggf. zu reagieren ist. In einer Sonderbeilage zu diesem Mandanten-Rundschreiben stellen wir die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen dar. Die Analyse möglicher Konsequenzen im Einzelfall kann regelmäßig nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erfolgen. Unabhängig von geplanten Unternehmens- oder Anteilsübertragungen sollte bei Familienunternehmen grundsätzlich eine Abschätzung der möglichen Steuerbelastung für den Fall eines unvorhersehbaren Erbfalls erfolgen. Der Betrieb und die Unternehmerfamilie müssen für einen solchen Fall gerüstet sein, damit eine durch Steuerzahlungen dann möglicherweise eintretende Liquiditätsbelastung das Lebenswerk des Unternehmers nicht in Gefahr bringt.

Mit freundlichen Grüßen

Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:

Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP StB - Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA StB vBP
München HRB 75 498

Gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 38 WPO
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA®INTERNATIONAL®
Your Global Advantage

Weitere Informationen - www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Einigung bei der Erbschaftsteuer
- 2 Bonuszahlungen der Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten mindern nicht den Sonderausgabenabzug
- 3 Vorrangiger Kindergeldanspruch des im anderen EU-Mitgliedstaat wohnenden Elternteils
- 4 Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten unterliegt in der Regel der Schenksteuer
- 5 Abfindungszahlung an Erbprätendenten als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig
- 6 Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die eigene häusliche Pflege als außergewöhnliche Belastung
- 7 Steuerliche Anerkennung von Spenden durch den Verzicht auf einen zuvor vereinbarten Aufwundersatz (Aufwandsspende) bzw. einen sonstigen Anspruch (Rückspende)

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Bestätigung der Rechtsprechung: Abgetrennter Arbeitsbereich kein „häusliches Arbeitszimmer“
- 9 Entschädigungszahlung an Feuerwehrleute für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit als Arbeitslohn zu versteuern
- 10 Kosten für Fahrten eines Lkw-Fahrers zum Betriebssitz zur Entgegennahme des Lkw nur im Rahmen der Entfernungspauschale abzugsfähig
- 11 Meisterbonus mindert nicht die anzusetzenden Fortbildungskosten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (elektronische Registrierkassen)
- 13 Auch Zinsen für einen durchlaufenden Kredit sind bei der Gewerbesteuer hinzuzurechnen
- 14 Zeitpunkt des Gewinnausweises bei Vermittlungsprovisionen
- 15 Vorsteuerabzug: Notwendige Rechnungsangaben bei der Ausführung von Dienstleistungen
- 16 Europäischer Gerichtshof: Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs
- 17 EU-Richtlinie zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen

Für Personengesellschaften

- 18 Erwerb eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 19 Verluste aus dem Erwerb von Knock-out-Zertifikaten
- 20 Kapitalmaßnahmen von China Petroleum & Chemical Corporation und Sinopec Shanghai Petrochemical Company Limited (China) im Juni 2013 sowie Air Liquide S.A. (Frankreich) im Mai 2014

Für Hauseigentümer

- 21 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum
- 22 Vorteil bei der Umsatzsteuer: Dachsanierung durch den Betreiber einer Photovoltaikanlage

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Neuerungen zum sog. Mantelkauf: Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung
- 24 Kirchensteuerabzugsverfahren: Zeitraum für Regelabfrage des Kirchensteuerabzugsmerkmals (KiStAM) endet am 31.10.2016
- 25 Steuerbarkeit des Gewinns aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung innerhalb des Fünfjahreszeitraums
- 26 Für einen Veräußerungsverlust gem. § 17 EStG maßgeblicher Erwerbszeitpunkt von Kapitalgesellschaftsanteilen - Begründung eines Treuhandverhältnisses
- 27 Kein Abzug von Swapkosten als nachträgliche Beteiligungsaufwendungen
- 28 Gehaltsverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers als im Wege einer verdeckten Einlage zugeflossener Arbeitslohn

Erbschaftsteuerreform 2016 betreffend Unternehmensvermögen

- 29 „Minimalinvasive“ Korrekturen des Gesetzgebers
- 30 Unternehmensbewertung - Grundsätzliche Festschreibung des Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren
- 31 Kleinstbetriebe - kein bzw. vereinfachter Lohnsummentest
- 32 Verwaltungsvermögen - Abgrenzung und Folgen
- 33 Steuererleichterungen für Familienunternehmen
- 34 Verschonungsabschlag - Einschränkung bei großen Unternehmensvermögen
- 35 Erweiterte Stundungsregelung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einigung bei der Erbschaftsteuer

Im Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat ist nun doch eine Einigung zur Erbschaftsteuerreform erzielt worden. Dem Kompromissvorschlag hat am 29.9.2016 der Bundestag zugestimmt. Die Zustimmung durch den Bundesrat soll am 14.10.2016 (nach Redaktionsschluss) erfolgen, gilt aber als sicher, so dass das Gesetz kurzfristig verkündet werden kann. Wie bereits bisher vorgesehen, treten die Neuregelungen **mit Wirkung zum 1.7.2016** in Kraft. An dem vom Bundestag im Juni 2016 beschlossenen Gesetzentwurf wurden nur punktuelle Änderungen vorgenommen, wobei folgende Aspekte herauszustellen sind:

- **Vereinfachtes Ertragswertverfahren:** Der Kapitalisierungsfaktor für das vereinfachte Ertragswertverfahren wird grundsätzlich auf 13,75 festgelegt. Zuletzt lag der Faktor bei 17,86 – die Absenkung soll rückwirkend für alle Erwerbe ab dem 1.1.2016 gelten. Das Gesetz enthält allerdings eine Öffnungsklausel für Anpassungen des Kapitalisierungsfaktors an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten. Dies erfolgt zukünftig aber nicht mehr zwingend jährlich. Der Bundestag wollte den Faktor in seinem bisherigen Gesetzentwurf auf einen Korridor von 10 bis maximal 12,5 absenken.

- **Vollständige Verschonung:** Der optionale Verschonungsabschlag von 100 %, welcher an verschärfte Bedingungen geknüpft ist, bleibt bestehen. Voraussetzung ist aber u.a., dass das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Bislang lag diese Grenze bei 10 %.
- **Verwaltungsvermögen:** Es erfolgt eine weitere Beschränkung des Verwaltungsvermögensbegriffs bei Finanzmitteln. Finanzmittel sollen weiterhin zu 15 % (bislang 20 %) zum steuerrechtlich begünstigten Vermögen gerechnet werden können, um die notwendige Liquidität des Unternehmens zu sichern. Neu ist: Dies setzt voraus, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck dazu dient, gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen. Auf diese Weise sollen „Cash-Gesellschaften“ verhindert werden.
- **Sämtliche Freizeit- und Luxusgegenstände,** die typischerweise der privaten Lebensführung dienen, werden von der Begünstigung ausgeschlossen, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. Im Bundestagsbeschluss waren dagegen nur bestimmte Freizeit- und Luxusgegenstände aufgelistet (Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine). Hiermit soll Missbräuchen vorgebeugt werden.
- **Stundung der Erbschaftsteuer:** Die Möglichkeit für eine Steuerstundung ist nur noch für sieben Jahre möglich statt für zehn und wird nur im ersten Jahr zinsfrei sein. Danach erfolgt eine Verzinsung mit 6 % p.a.

Hinweis:

Ob diese neue Gesetzesfassung nun den verfassungsrechtlichen Vorgaben standhält, wird von Experten teilweise in Frage gestellt. Dennoch besteht zunächst Planungssicherheit. Allerdings sind die gesetzlichen Regelungen durch die erfolgten Anpassungen noch komplexer geworden als bislang. Ausführlich stellen wir die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen in der Sonderbeilage zu diesem Mandanten-Rundschreiben dar.

Handlungsempfehlung:

Unternehmer sollten die Auswirkungen der neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den jeweiligen Einzelfall analysieren und eventuelle Gestaltungsmöglichkeiten prüfen.

2 Bonuszahlungen der Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten mindern nicht den Sonderausgabenabzug

Im Urteilsfall hatten die Stpfl. Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben geltend gemacht. Ihre Krankenkasse bot zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens ein Bonusprogramm an. Hiernach gewährte die Krankenversicherung den Versicherten, die bestimmte kostenfreie Vorsorgemaßnahmen, wie z.B. Gesundheits-Check-up, Krebsvorsorgeuntersuchung und zahnärztliche Vorsorgeuntersuchung in Anspruch genommen hatten, einen Zuschuss von jährlich bis zu 150 € für Gesundheitsmaßnahmen, die von den Versicherten privat finanziert worden waren. Das Finanzamt sah in diesem Zuschuss eine Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen und verrechnete ihn mit den in diesem Jahr gezahlten Beiträgen, so dass nur der verminderte Betrag als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden konnte.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Vielmehr hat dieser mit Urteil vom 1.6.2016 (Aktenzeichen X R 17/15) entschieden, dass wenn eine gesetzliche Krankenkasse im Rahmen eines Bonusprogramms dem Krankenversicherten die von ihm getragenen Kosten für Gesundheitsmaßnahmen erstattet, diese Zahlungen nicht die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge mindern. Voraussetzung für die erlangte Bonusleistung war, dass die Stpfl. weitere Aufwendungen für Gesundheitsmaßnahmen tätigen mussten.

Die Bonuszahlung habe ihren eigentlichen Rechtsgrund in einer Leistung der Krankenkasse, nämlich der Erstattung der von den Versicherten getragenen gesundheitsbezogenen Aufwendungen. Sie stehe nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes.

Hinweis:

Mit diesem Urteil, das sich lediglich auf die Bonusvariante in Form einer Kostenerstattung bezieht, widerspricht der Bundesfinanzhof ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung, die in allen Krankenkassenleistungen auf Grund eines Bonusprogramms eine Beitragserstattung sieht. Im Einzelfall ist allerdings sorgfältig zu prüfen, wie das Bonusprogramm der einzelnen Krankenkasse zu würdigen ist.

Handlungsempfehlung:

Im Urteilsfall hatte die Krankenkasse die Bonuszahlung als erstatteten Beitrag angesehen und elektronisch im Wege des Kontrollmeldeverfahrens an die Finanzverwaltung übermittelt. Dies war aber nach Ansicht des Gerichts nicht bindend. Damit zeigt sich, dass die von der Krankenkasse bescheinigten bzw. elektronisch übermittelten Beitragszahlungen vom Stpfl. überprüft werden sollten.

3 Vorrangiger Kindergeldanspruch des im anderen EU-Mitgliedstaat wohnenden Elternteils

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.4.2016 (Aktenzeichen III R 68/13) seine Rechtsprechung zum Kindergeld in grenzüberschreitenden EU-Fällen fortgeführt. Entschieden wurde, dass der Kindergeldanspruch eines in Deutschland wohnhaften Elternteils für sein in Spanien im Haushalt des anderen Elternteils lebendes Kind durch den vorrangigen Kindergeldanspruch des anderen Elternteils verdrängt wird. Insoweit sind auch weitere inhaltsgleiche Urteile ergangen.

Streitig war der Kindergeldanspruch für den Zeitraum März 2012 bis März 2013. Der Vater der vier Kinder A (geb. Juni 1996), S (geb. März 1999), D (geb. August 2002) und F (geb. Dezember 2003) ist seit dem 1.3.2010 in Deutschland nichtselbständig tätig. D und F leben seit 2004 bei ihrer Mutter in Spanien, die dort erwerbstätig ist. A und S leben beim Vater. Mit Bescheid vom 18.2.2013 lehnte die Familienkasse den Antrag des Vaters, ihm Kindergeld für D und F zu gewähren, ab März 2012 mit der Begründung ab, dass die Kindsmutter wegen der Haushaltsaufnahme von D und F den vorrangigen Kindergeldanspruch habe. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass der Vater zwar nach nationalem Recht anspruchsberechtigt ist. Der Kindsmutter steht aber ein vorrangiger Kindergeldanspruch zu, denn sie hat D und F in ihren Haushalt aufgenommen. Die Kindsmutter hat auch – obwohl sie in Spanien lebt – einen Kindergeldanspruch in Deutschland, da gemäß den Vorgaben des Europäischen Rechts für Zwecke der Gewährung von Kindergeld zu unterstellen ist, dass sie mit D und F in Deutschland wohnt. Nach diesen Regelungen ist nach der Wohnsitzfiktion die Situation der gesamten Familie in einer Weise zu berücksichtigen, als ob alle beteiligten Personen unter die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats fielen und dort wohnten.

Die Kindergeldberechtigung ist nach den Maßstäben des Mitgliedstaats zu beurteilen, in dem Kindergeld beansprucht wird. Grundsätzlich ist der Mitgliedstaat zuständig, in dem das Elternteil eine Beschäftigung ausübt – vorliegend also Deutschland, da dort der Ehemann eine nichtselbständige Tätigkeit ausübte. Nach der Wohnsitzfiktion werden bei dieser Prüfung alle Familienangehörigen nach diesem nationalen Recht gewürdigt und zwar unabhängig davon, wo diese tatsächlich ihren Wohnsitz haben. Nach den deutschen Rechtsvorschriften wird das Kindergeld dem Elternteil gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Steht danach das Kindergeld dem im Ausland lebenden Ehegatten zu, so muss dieser in Deutschland Kindergeld beantragen. Sein Ehegatte erhält jedenfalls kein Kindergeld, soweit dieser mangels gemeinsamen Haushalts mit dem Kind nicht anspruchsberechtigt ist.

In die gleiche Richtung geht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.6.2016 (Aktenzeichen III R 60/12). Danach kann der Kindergeldanspruch eines in Deutschland wohnhaften polnischen Staatsangehörigen für sein in Polen im Haushalt eines Pflegeelternanteils lebendes Kind durch den vorrangigen Kindergeldanspruch des Pflegeelternanteils verdrängt werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist damit wichtig, dass auf Grund der sog. Wohnsitzfiktion der Antrag auf Kindergeld bei der inländischen Familienkasse von der jeweils zutreffenden anspruchsberechtigten Person gestellt wird. Insoweit merkt allerdings der Bundesfinanzhof in dem besprochenen Urteil an, dass es in der Praxis nicht darauf ankommen kann, ob die eigentlich zutreffende Person einen Kindergeldantrag bei der deutschen Familienkasse gestellt habe; vielmehr müsste die deutsche Familienkasse einen Antrag eines unzutreffenden Antragstellers als solchen zugunsten des Kindergeldanspruchs des eigentlich zutreffenden Antragstellers werten.

4 Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten unterliegt in der Regel der Schenkungsteuer

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.6.2016 (Aktenzeichen II R 41/14) klargestellt, dass die Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten – anders als bei Gemeinschaftskonten – regelmäßig als freigebige Zuwendung einzustufen ist und damit Schenkungsteuer auslösen kann. Im Urteilsfall eröffnete 1984 der Ehemann bei einer Schweizer Bank ein auf ihn allein lautendes Konto und Depot. Die Ehefrau besaß eine Vollmacht für das Konto/Depot des Ehemanns. In 2005 eröffnete die Ehefrau ebenfalls bei der Schweizer Bank ein auf sie allein lautendes Konto und Depot und erteilte ihrem Ehemann hierfür Vollmacht. Der Vermögensstand des Kontos/Depots des Ehemanns wurde daraufhin vollständig auf das neu eröffnete Konto/Depot der Ehefrau übertragen. Nach einer Fahndungsprüfung und anschließenden Aufforderung durch das Finanzamt zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung erklärte die Ehefrau einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe der Hälfte des übertragenen Vermögens. Sie argumentierte, dass das Vermögen auf dem Konto/Depot des Ehemanns bereits vor der Übertragung ihr zur Hälfte zugestanden habe. Das Finanzamt hingegen legte dem Schenkungsteuerbescheid den gesamten übertragenen Konto- und Depotwert als Wert des Erwerbs zu Grunde. Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

Für Zuwendungen unter Eheleuten gilt allerdings ein Freibetrag in Höhe von 500 000 €. Dieser gilt für alle Schenkungen, die innerhalb eines Zehnjahreszeitraums erfolgen. Wird der Freibetrag nicht überschritten, so fällt im Ergebnis keine Schenkungsteuer an.

Der Bundesfinanzhof argumentiert, dass bei einem Einzelkonto grundsätzlich der Inhaber nicht nur alleiniger Gläubiger der Guthabenforderung gegenüber der Bank, also Berechtigter im Außenverhältnis, ist, sondern ihm im Regelfall das Guthaben auch im Innenverhältnis alleine zusteht. Gleiches gilt für das Wertpapierdepot. Dies gilt auch bei Ehegatten. Aus einer Vollmacht für den Ehegatten, der nicht Kontoinhaber ist, ergibt sich nichts anderes. Sie gibt dem bevollmächtigten Ehegatten lediglich im Außenverhältnis gegenüber der Bank eine Verfügungsbefugnis über das Konto.

Die Ehegatten können aber im Innenverhältnis – auch stillschweigend – eine Bruchteilsberechtigung des Ehegatten, der nicht Kontoinhaber ist, an der Kontoforderung vereinbaren. Unter welchen Voraussetzungen eine solche konkludente Vereinbarung anzunehmen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Leisten etwa beide Ehegatten Einzahlungen auf ein Sparkonto und besteht Einvernehmen, dass die Ersparnisse beiden zugutekommen sollen, so steht ihnen die Forderung gegen die Bank im Innenverhältnis im Zweifel zu gleichen Anteilen zu. Dass eine solche Zuordnung im Innenverhältnis vorliegt, müssen die Eheleute aber ausreichend darlegen und beweisen. Etwaige Zweifel gehen insoweit zu Lasten der Eheleute.

Handlungsempfehlung:

Derartige Zuordnungen im Innenverhältnis sollten von den Eheleuten aus Nachweisgründen tunlichst schriftlich festgehalten werden. Vermieden wird diese Problematik durch die Einrichtung eines Gemeinschaftskontos bzw. -depots.

Soweit in der Vergangenheit unbeabsichtigte Schenkungen erfolgten, diese aber dem Finanzamt nicht angezeigt wurden, ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu analysieren, ob ein steuerstrafrechtliches Risiko besteht und wie diesem begegnet werden kann.

5 Abfindungszahlung an Erbprätendenten als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig

In der Praxis ist nicht selten unklar, wer als Erbe eingesetzt ist. Diese Frage ergibt sich insbesondere dann, wenn mehrere Testamente vorliegen oder die Testierfähigkeit des Erblassers angezweifelt wird. In diesen Fällen kommt es dann vielfach zu einer gerichtlichen Auseinandersetzung über die Frage, wer Erbe ist.

So auch in dem vom Bundesfinanzhof jüngst entschiedenen Fall. Im Streitfall hatte die Erblasserin zunächst in einem notariellen Testament die Stpfl. und deren Ehemann als Erben zu gleichen Teilen eingesetzt. Kurz vor ihrem Tod ordnete sie handschriftlich an, dass ihr Finanzberater Alleinerbe sein sollte. Der nach dem Tod der Erblasserin vor dem Nachlassgericht geführte Streit um die Erbenstellung endete in einem Vergleich. Darin nahm der Finanzberater seinen Antrag auf Erteilung eines Erbscheins gegen Zahlung einer Abfindungssumme von 160 000 € durch die Eheleute zurück. Daraufhin wurde den Eheleuten ein gemeinschaftlicher Erbschein erteilt, der diese als (Mit-)Erben zu gleichen Teilen auswies. Das Finanzamt setzte sodann gegen die Stpfl. Erbschaftsteuer fest, allerdings ohne die anteilige Abfindungszahlung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs als Abzug zu berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof stellte nun aber in dem Urteil vom 15.6.2016 (Aktenzeichen II R 24/15) klar, dass die Abfindungszahlung, die der Erbe an den weichenden Erbprätendenten zur Beendigung eines gerichtlichen Rechtsstreits wegen Klärung der Erbenstellung entrichtet, als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig ist und damit die Erbschaftsteuer mindert. Nach dem Gesetzeswortlaut gehören zu den Nachlassverbindlichkeiten alle unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehenden Kosten. Kosten, die dem letztendlich bestimmten Erben infolge eines Rechtsstreits um die Erbenstellung entstehen, hängen regelmäßig unmittelbar mit der Erlangung des Erwerbs zusammen. Die Abfindung dient dem Zahlenden unmittelbar dazu, die Erbenstellung endgültig und damit zugleich den Erwerb als Erbe zu erlangen.

Hinweis:

Das Gericht hebt darüber hinaus hervor, dass dem Abzug als Nachlassverbindlichkeit beim Zahlenden nicht entgegensteht, dass beim Zahlungsempfänger kein der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb vorliegt. Mit Urteil vom 4.5.2011 (Aktenzeichen II R 34/09) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass beim weichenden Erbprätendenten, der eine Abfindungszahlung dafür erhält, dass er die Erbenstellung nicht mehr beansprucht, kein der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb vorliegt.

6 Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die eigene häusliche Pflege als außergewöhnliche Belastung

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit dem rechtskräftigen Urteil vom 21.6.2016 (Aktenzeichen 5 K 2714/15) klargestellt, dass die Aufwendungen für die eigene häusliche Pflege dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind und dies nicht voraussetzt, dass die häusliche Pflege von besonders qualifizierten Pflegefachkräften erbracht wird.

Im Urteilsfall war die Stpfl. mit Pflegestufe II pflegebedürftig und hat für die beanspruchte Pflege ein Pflegegeld erhalten. Die Pflege erfolgte durch polnische Kräfte auf Grund eines Dienstleistungsvertrags mit einem polnischen Anbieter über Grundpflegeleistungen und hauswirtschaftliche Versorgung. Das Finanzamt lehnte den Abzug als außergewöhnliche Belastung insgesamt ab, weil nicht nachgewiesen wurde, dass die polnischen Pflegekräfte ausgebildete Pflegerinnen waren. Das Finanzgericht hat dagegen die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Grundpflege in vollem Umfang anerkannt. Eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen setzt nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht voraus, dass die Pflege durch besonders ausgebildetes Pflegepersonal erbracht wird. Jedoch seien Aufwendungen für die sog. hauswirtschaftliche Versorgung nur begrenzt abziehbar. Bei Vorliegen der Pflegestufe II seien hierfür täglich 60 Minuten abzugsfähig. Bei darüber hinausgehenden Aufwendungen fehle es an der erforderlichen Angemessenheit. Die Kosten für die vereinbarte Unterbringung der Pflegekräfte und deren Unfallversicherung seien anteilig als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig, soweit diese Kosten auf die Grundpflege sowie den angemessenen Teil der hauswirtschaftlichen Versorgung entfielen. Das bezogene Pflegegeld war allerdings vom entstandenen Aufwand abzuziehen.

Hinweis:

In diesen Fällen sollten die Pflegekosten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Entscheidend ist die Pflegebedürftigkeit des Stpfl.

7 Steuerliche Anerkennung von Spenden durch den Verzicht auf einen zuvor vereinbarten Aufwendersatz (Aufwandsspende) bzw. einen sonstigen Anspruch (Rückspende)

Steuerbegünstigte Zuwendungen (Spenden) können neben Geld- und Sachspenden auch durch Zuwendung eines Zahlungsanspruchs gegen die steuerbegünstigte Körperschaft in Betracht kommen. Aufwendersatzansprüche können Gegenstand sog. Aufwandsspenden sein. So kann auf die Auszahlung einer Vergütung (z.B. für erbrachte Arbeitsleistung, für Überlassung von Räumen oder Darlehen) oder eines Aufwendersatzes (z.B. für den Verein verauslagte Aufwendungen in Form von Fahrt-, Telefon- und Portokosten) bedingungslos verzichtet und hierfür eine Spendenbescheinigung ausgestellt werden. Das gilt auch im Verhältnis eines Zuwendungsempfängers zu seinen ehrenamtlich tätigen Mitgliedern.

Beispiel für eine Rückspende:

U ist als Trainer im Sportverein für die Jugendmannschaft tätig. Er erhält auf Grund einer vor Beginn der Tätigkeit abgeschlossenen Vereinbarung eine Vergütung für diese Tätigkeit als Übungsleiter i.H.v. 2 400 € im Jahr. U verzichtet dann aber gegenüber dem Verein auf die Auszahlung der Vergütung.

U hatte Anspruch auf die Vergütung und muss diese Einnahme im Grundsatz versteuern. Die Vergütung für die Tätigkeit als Trainer ist bei U aber steuerfrei (sog. Übungsleiterfreibetrag). Der Verzicht auf die Auszahlung der Vergütung ist als Rückspende einzustufen, da sie über den bestehenden Anspruch gegen den Verein verfügt. Geld muss nicht hin und her fließen. Für die Rückspende kann der Verein eine Spendenbescheinigung ausstellen, so dass U diese bei seiner Einkommensteuer geltend machen kann.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung spricht aber eine tatsächliche Vermutung dafür, dass Leistungen ehrenamtlich tätiger Mitglieder und Förderer des Zuwendungsempfängers unentgeltlich und ohne Aufwendersatzanspruch erbracht werden; diese Vermutung ist jedoch widerlegbar. Dafür ist bei vertraglichen Ansprüchen eine schriftliche Vereinbarung zwischen Zuwendendem und Zuwendungsempfänger vorzulegen, die zeitlich vor der zum Aufwand führenden Tätigkeit getroffen sein muss, d.h. dass der Aufwendersatzanspruch durch einen Vertrag oder die Satzung eingeräumt worden sein muss, bevor mit der zum Aufwand führenden Tätigkeit begonnen worden ist.

Ansprüche auf einen Aufwendungsersatz oder auf eine Vergütung müssen ernsthaft eingeräumt worden sein und dürfen nicht von vornherein unter der Bedingung des Verzichts stehen. Wesentliche Indizien für die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz oder einer Vergütung sind auch die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Was als zeitnah anzusehen ist, wurde nun mit Schreiben vom 24.8.2016 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0010 :007) großzügiger geregelt, als bislang: Die Verzichtserklärung ist dann noch zeitnah, wenn

- bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und
- bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb eines Jahres nach Fälligkeit des Anspruchs der Verzicht erklärt wird. Regelmäßig ist eine Tätigkeit, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird.

Hinweis:

Die Anforderungen der Finanzverwaltung sollen u.a. dazu dienen, einen Missbrauch bei den Aufwandsspenden zu vermeiden, indem sog. Gefälligkeitsbescheinigungen ausgestellt werden und sich alle Beteiligten von Anfang an darüber einig waren, dass der Anspruchsinhaber auf seinen Anspruch verzichten wird. Der Verzicht auf die Ansprüche kann in der Praxis durch ein formloses Schreiben erfolgen.

Soweit sich der Zuwendungsempfänger in einer wirtschaftlich angespannten Situation befindet, empfiehlt es sich zu dokumentieren, dass der Zuwendungsempfänger den Anspruch, auf den verzichtet wurde, hätte erfüllen können.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Bestätigung der Rechtsprechung: Abgetrennter Arbeitsbereich kein „häusliches Arbeitszimmer“

Der Bundesfinanzhof bestätigt seine restriktive Haltung hinsichtlich der Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers. In dem Urteil vom 22.3.2016 (Aktenzeichen VIII R 10/12) wurde bestätigt, dass ein büromäßig eingerichteter Arbeitsbereich, der durch einen Raumteiler vom Wohnbereich abgetrennt ist, nicht als häusliches Arbeitszimmer anerkannt werden kann und damit die anteiligen Mietaufwendungen nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Der Bundesfinanzhof erkennt vielmehr nur einen (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzten Raum als häusliches Arbeitszimmer an. Fehlt eine klare Abtrennung zum privaten Wohnbereich, so kann diese Anforderung nach Ansicht des Gerichts nicht gewährleistet sein.

Hinweis:

Entschieden wurden bereits in früheren Urteilen, dass Aufwendungen für in die private Sphäre eingebundene Räume, die bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht dem Typus des Arbeitszimmers zuzurechnen sind, sondern ihrer Art (z.B. Durchgangszimmer) oder ihrer Einrichtung nach (z.B. bei einer Arbeitsecke in einem Wohnraum) erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können.

Generell gilt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Das gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 € begrenzt. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

In die gleiche Richtung geht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.3.2016 (Aktenzeichen VIII R 24/12). Im Urteilsfall übte die Stpfl. eine Tätigkeit als sog. Coach aus. Strittig waren die Kosten für einen Raum, der unstreitig auch für diese Tätigkeit genutzt wurde. Der als Arbeitszimmer der Stpfl. bezeichnete Raum war mit einem Schreibtisch, einem Flipchart, einem langen Tisch mit sechs Stühlen, einem Regal und einem Kachelofen mit umlaufender Bank ausgestattet. Das Finanzamt und diesem folgend das Finanzgericht kamen allerdings zu der Überzeugung, dass im vorliegenden Fall der Raum auch für private Zwecke nutzbar war und tatsächlich auch genutzt werden konnte.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne ein Raum ist, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Typischerweise ist ein solcher Raum mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist. Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Stpfl., die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, können gleichwohl als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar sein, wenn sie betrieblich/beruflich genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lassen. Stets muss aber eine nicht nur untergeordnete private Mitbenutzung des Raumes ausgeschlossen sein.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall hängt viel von der Darstellung des Stpfl. ab. Im Urteilsfall erfolgte auch eine Ortsbesichtigung durch das Finanzamt.

9 Entschädigungszahlung an Feuerwehrleute für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit als Arbeitslohn zu versteuern

Der Bundesfinanzhof bestätigt in dem Urteil vom 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 2/16), dass Entschädigungszahlungen, die ein Feuerwehrbeamter für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit erhält, als Arbeitslohn zu versteuern ist. Die Entscheidung ist von Bedeutung für zahlreiche Feuerwehrleute bundesweit, die in den vergangenen Jahren Mehrarbeit über die rechtlich zulässige Höchstarbeitszeit von 48 Stunden wöchentlich hinaus geleistet und dafür eine Entschädigung in Geld erhalten hatten.

Im Urteilsfall war ein Feuerwehrmann der Auffassung, die Zahlung sei als Schadensersatz nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Dieser Argumentation folgte der Bundesfinanzhof aber nicht. Nach seinem Urteil zählen zu den Einkünften alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Wird die Zahlung als Gegenleistung für die Arbeitskraft des Arbeitnehmers geleistet, unterfällt sie der Besteuerung. Ob die Arbeitszeiten in rechtswidriger Weise überschritten werden, spielt keine Rolle. Ebenso ist unerheblich, ob der Ausgleich der Überstunden auch durch Freizeitausgleich anstelle von Arbeitslohn hätte erfolgen können. Denn die Zahlung wäre nicht geleistet worden, wenn die rechtswidrige Mehrarbeit nicht erbracht worden wäre. Sachgrund für die Zahlung war mithin nicht die einen Schadensersatzanspruch begründende Handlung des Arbeitgebers, sondern allein die Erbringung der Arbeitsleistung.

10 Kosten für Fahrten eines Lkw-Fahrers zum Betriebssitz zur Entgegennahme des Lkw nur im Rahmen der Entfernungspauschale abzugsfähig

Nach dem nun geltenden Reisekostenrecht sind die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nur nach den – vergleichsweise ungünstigen – Maßgaben der Entfernungspauschale, also mit 0,30 € je Entfernungskilometer, absetzbar. Insoweit ist zunächst zu prüfen, an welchem Ort die erste Tätigkeitsstätte in diesem Sinne liegt. Dabei ist zuallererst maßgebend, ob der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber einer bestimmten betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, z.B. durch Arbeitsvertrag oder sonstige Vereinbarung. Allerdings ist dann Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer an diesem Ort zumindest in geringem Umfang tätig wird.

Wird vom Arbeitgeber keine Zuordnung vorgenommen, ist die erste Tätigkeitsstätte nach quantitativen Merkmalen wie z.B. der Häufigkeit des Aufsuchens sowie die Dauer der dort verbrachten Arbeitszeit zu bestimmen.

Im Urteilsfall ging es um einen Lkw-Fahrer, der von seinem Arbeitgeber zum Transport von Schüttgütern eingesetzt wurde. Den leeren Lkw holte er arbeitstäglich am selben Betriebsstandort seines jeweiligen Arbeitgebers ab, um zu entsprechenden Ladestationen (z.B. Steinbruch) zu fahren und die Ladung zum Abladeort (z.B. Baustelle) zu transportieren. Da der Lkw-Fahrer arbeitsvertraglich nicht dem Betriebssitz zugeordnet war, machte er die Fahrten zum Betriebssitz mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer entsprechend des Reisekostenrechts geltend. Das Finanzgericht Nürnberg kam in dem rechtskräftigen Urteil vom 13.5.2016 (Aktenzeichen 4 K 1536/15) dagegen zu dem Ergebnis, dass die Kosten für die Fahrten des Lkw-Fahrers zwischen Wohnung und Betriebssitz, wo der Lkw in Empfang genommen wurde, nur nach Maßgabe der Entfernungspauschale steuerlich angesetzt werden können. Im Urteilsfall liegen nämlich die Voraussetzungen für einen sog. **Sammelpunkt** vor. Insoweit ist gesetzlich bestimmt, dass wenn ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat und der Arbeitgeber durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen (einschließlich Absprachen und Weisungen) bestimmt, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem **festgelegten Ort**, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen, die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem vom Arbeitgeber festgelegten Ort nur im Rahmen der Entfernungspauschale, also mit 0,30 € je Entfernungskilometer, steuerlich angesetzt werden dürfen.

Hinweis:

Dieses Urteil dürfte in etlichen Fällen zur Anwendung kommen, so z.B. auch bei Kurierfahrern, Kundendienstmonteuren oder Außendienstmitarbeitern, die zunächst Ware oder ein Fahrzeug am Betriebssitz entgegennehmen, um dann die eigentliche Tätigkeit aufzunehmen.

11 Meisterbonus mindert nicht die anzusetzenden Fortbildungskosten

Aufwendungen eines nichtselbständig tätigen Gesellen im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung sind Berufsbildungskosten und damit Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 30.5.2016 (Aktenzeichen 15 K 474/16) entschieden, dass diese nicht um einen erhaltenen Meisterbonus zu kürzen sind.

Im Urteilsfall erklärte der Stpfl. bei den Werbungskosten Kosten für die Fortbildung zum Gärtnermeister. Der Freistaat Bayern gewährte dem Stpfl. den „Meisterbonus der Bayerischen Staatsregierung“ in Höhe von 1 000 €. Das Finanzamt kürzte die geltend gemachten Fortbildungskosten um den erhaltenen Meisterbonus.

Das Finanzgericht lehnte diese Kürzung dagegen ab. Das Gericht führt aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die Fortbildung zum Gärtnermeister Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind. Der erhaltene Meisterbonus ist dagegen nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen, da dieser als Zuschuss unter keine der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fällt. Nach den Vergaberichtlinien sei der Meisterbonus gerade nicht an eine Einkunftserzielung geknüpft, da er weder mit Rücksicht auf eine nichtselbständige Arbeit eingeräumt noch sachlich und zeitlich an die Aufnahme einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit geknüpft sei. Auch eine Kürzung der Fortbildungskosten um den Meisterbonus scheidet aus, da insoweit kein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.

Handlungsempfehlung:

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Verfügung vom 6.7.2016 (Aktenzeichen S 2324.2.1-262/6 St32) mitgeteilt, dass es sich der Ansicht des Finanzgerichts München anschließt, so dass dieses Urteil auch über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden ist.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Gesetzentwurf zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (elektronische Registrierkassen)

Die Bundesregierung hat ihren Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen nun am 5.9.2016 dem Deutschen Bundestag zugeleitet. Ziel ist die Bekämpfung von Manipulationen bei digitalen Kassenaufzeichnungen, was in der Praxis offensichtlich in großem Umfang vorkommt. Die gesetzliche Neuregelung sieht im Kern drei Maßnahmen vor:

- **Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem:** Nach wie vor soll eine verpflichtende Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (z.B. Registrierkassenpflicht) nicht gefordert werden. Werden aber elektronische Aufzeichnungssysteme eingesetzt, so sind diese durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass digitale Grundaufzeichnungen nicht nachträglich verändert werden können.
- **Einführung einer Kassen-Nachschaу:** Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle soll als neues Instrument eine Kassen-Nachschaу eingeführt werden. Die Kassen-Nachschaу ist ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte u.a. im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme.
- **Sanktionierung von Verstößen:** Zur Sanktionierung von Verstößen soll der Steuergefährdungstatbestand ergänzt werden. Darüber hinaus können Ordnungswidrigkeiten mit einer Geldbuße bis zu 25 000 € geahndet werden.

Hinweis:

In dem Regierungsentwurf ist nun eine großzügige Übergangsregelung vorgesehen. Und zwar ist vorgesehen, dass die neuen technischen Anforderungen erstmals ab dem 1.1.2020 anzuwenden sind.

Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft, die den bisherigen Anforderungen entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die neuen technischen Anforderungen nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden. Abzuwarten bleibt allerdings, ob dies tatsächlich so gesetzlich umgesetzt wird.

Die technischen Anforderungen werden in einer separaten Verordnung konkretisiert. Diese Verordnung regelt, welche Daten protokolliert werden müssen, in welcher Form die Speicherung erfolgt, wie die Datenschnittstelle zur Übergabe der Daten an die Finanzverwaltung im Rahmen der Kassen-Nachschaу bzw. Außenprüfung und wie die Sicherheitseinrichtung ausgestaltet sein muss. Hinsichtlich der technischen Sicherheitseinrichtungen sollen später Vorgaben durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie gemacht werden.

Hinweis:

Bei Neuanschaffungen sollten nur solche Systeme genutzt werden, bei denen der Anbieter eine Nachrüstung mit einer entsprechenden technischen Sicherheitseinrichtung garantiert, damit der langfristige Einsatz des Kassensystems gesichert ist.

Unabhängig von diesem Gesetzgebungsverfahren kann sich in Kürze Handlungsbedarf ergeben. Und zwar stellt die Finanzverwaltung bereits seit 2010 folgende Anforderungen an elektronische Registrierkassen:

- die Daten in Registrierkassen müssen jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden;
- alle Geschäftsvorfälle müssen einzeln aufgezeichnet werden und
- die elektronischen Kassenaufzeichnungen müssen zehn Jahre aufbewahrt werden.

Da damals aber viele in der Praxis eingesetzte Registrierkassen diese Anforderungen nicht erfüllten, gewährte die Finanzverwaltung eine Übergangsfrist. Soweit ein Gerät bauartbedingt den Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird es nicht beanstandet, wenn die Registrierkasse bis zum 31.12.2016 weiter eingesetzt wird. Mit **Auslaufen dieser Übergangsfrist am 31.12.2016** besteht nun ggf. Handlungsbedarf und es müssen Kassen ausgetauscht werden.

Hinweis:

Werden Kassen eingesetzt, so sollte aktuell eine sorgfältige Bestandsaufnahme durchgeführt werden, damit festgestellt wird, welches Kassensystem zum Einsatz kommt und ob Handlungsbedarf besteht. Bei eventuell notwendigen Neuanschaffungen sind die zukünftigen erweiterten Anforderungen zu berücksichtigen.

13 Auch Zinsen für einen durchlaufenden Kredit sind bei der Gewerbesteuer hinzuzurechnen

Das Finanzgericht Hamburg hatte über den Fall zu entscheiden, in dem eine Gesellschaft ein Bankdarlehen aufnahm, dieses aber von vorneherein zur Finanzierung von Investitionen bei einer Tochtergesellschaft gedacht war. Dies war bereits im Kreditvertrag festgeschrieben worden. Die Gesellschaft reichte das Darlehen und einen zeitgleich von ihr aufgenommenen Betriebsmittelkredit unmittelbar an ihre Tochtergesellschaft weiter. Die Zinsen für das Darlehen und den Betriebsmittelkredit wurden von der Bank direkt gegenüber der Tochtergesellschaft geltend gemacht und dieser belastet. Die Gesellschaft wies in ihrer Bilanz das Darlehen und den Betriebsmittelkredit als „Ausleihungen an verbundene Unternehmen“ aus. Die von der Bank unmittelbar der Tochtergesellschaft belasteten Zinsen für das Darlehen und den Betriebsmittelkredit wies die Gesellschaft in der Gewinn- und Verlustrechnung als Zinsaufwand aus und stellte diesem einen entsprechenden Zinsertrag gegenüber. Im Ergebnis war dieser Vorgang also erfolgsneutral. Strittig war nun, ob der Zinsaufwand bei der Ermittlung der Gewerbesteuer als Hinzurechnung (zu 25 %, unter Abzug des Freibetrags i.H.v. 100 000 €) zu erfassen sei.

Dies hat das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 15.4.2016 (Aktenzeichen 3 K 145/15) bejaht. Nach dem Wortlaut fallen in den Anwendungsbereich der einschlägigen Vorschrift sämtliche Entgelte für Schulden. Eine Ausnahme für durchlaufende Kredite gebe das Gesetz nicht her. Auch eine Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen im Zusammenhang mit durchgeleiteten Krediten komme nicht in Betracht.

Hinweis:

Im Ergebnis wurden die Zinsaufwendungen im Urteilsfall sowohl bei der Muttergesellschaft als auch bei deren Tochter bei der Gewerbesteuer hinzugerechnet. Gegen dieses Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 39/16 die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. Es spricht aber vieles dafür, dass die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigt wird. Daher sollten gerade in Unternehmensgruppen durchlaufende Kredite vermieden werden und Kredite vielmehr unmittelbar von dem Unternehmen aufgenommen werden, das die Finanzmittel einsetzt.

14 Zeitpunkt des Gewinnausweises bei Vermittlungsprovisionen

Makler oder Finanzdienstleister erhalten für ihre Leistung i.d.R. Vermittlungsprovisionen. Der Zeitpunkt, zu dem eine solche Provision steuerlich zu erfassen ist, ist dann eindeutig, wenn der Versicherungsmakler oder Finanzdienstleister seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. In diesem Fall ist die Provision steuerlich im Zuflusszeitpunkt anzusetzen. Wird der Gewinn dagegen mittels Bilanzierung ermittelt, so ist der Gewinnausweis unabhängig vom Zuflusszeitpunkt dann vorzunehmen, wenn die Provision im bilanzsteuerlichen Sinne realisiert ist. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wirft insbesondere dann Fragen auf, wenn die Provision an bestimmte, an die eigentliche Vermittlungsleistung nachlaufende Bedingungen geknüpft ist, wie z.B. bei Bestandsprovisionen, bei denen die Provision auch davon abhängig ist, dass das vermittelte Geschäft eine gewisse Zeit weiterbesteht.

Das Finanzgericht Münster hatte in diesem Zusammenhang über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. war als Versicherungsmaklerin tätig und vermittelte Rückdeckungsversicherungen zur Entgeltumwandlung im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge. Hierfür erhielt sie Provisionen. Teile der von den Versicherungen an die Stpfl. ausgezahlten Provisionsbeträge waren stornobehaftet. Soweit es innerhalb von fünf Jahren zu Leistungsstörungen bei den vermittelten Versicherungsverträgen kam, waren die ausgezahlten Beträge zeitanteilig für die Jahre zurückzuzahlen, die auf den Zeitraum zwischen Eintritt der Leistungsstörung und dem Ablauf des Fünfjahreszeitraums entfielen. Strittig war nun, wann diese stornobehafteten Prämien steuerlich im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung erfolgswirksam zu erfassen waren.

Das Finanzgericht Münster bestätigt in dem nicht rechtskräftigen Urteil vom 28.4.2016 (Aktenzeichen 9 K 843/14 K,G,F,ZerI), dass es bei stornobehafteten Vermittlungsprovisionen noch nicht zu einer Gewinnrealisierung kommt; wenn der Nichteintritt des Stornofalls innerhalb eines bestimmten Zeitraums als aufschiebende Bedingung vereinbart worden ist. Vor diesem Zeitpunkt ausgezahlte Vorschüsse sind als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Die Passivierung einer Rückstellung auf Grund der Stornogefahr scheidet damit in der Konsequenz aus. Korrespondierend sind dann allerdings auch Aufwendungen, die Provisionen zuzurechnen sind, für die wegen der vereinbarten aufschiebenden Bedingung am Bilanzstichtag noch keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, als „unfertige Leistung“ zu aktivieren.

Hinweis:

Aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht ist klar zu differenzieren zwischen Fälligkeits- und Bedingungsabreden. Generell sind aufschiebend bedingte Ansprüche nicht zu aktivieren. Zwar hat im Regelfall der Versicherungsmakler die von ihm vertraglich geschuldete Leistung erbracht, aber sein Provisionsanspruch hängt davon ab, dass die vereinbarte Bedingung (Fortbestand des vermittelten Versicherungsvertrags) erfüllt ist. Dem steht nicht entgegen, dass die Erfüllung der vereinbarten Bedingung im Wesentlichen in der Hand anderer (vorliegend: des Versicherungsnehmers) liegt. Denn Gewinnrealisierung setzt voraus, dass dem Leistenden (hier: Versicherungsmakler) sein Provisionsanspruch nicht mehr gegen seinen Willen entzogen werden kann; vorliegend hat es der Versicherungsmakler aber gerade nicht selbst in der Hand, ob die vereinbarte Bedingung eintritt. Letztlich sind die im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen zu würdigen.

15 Vorsteuerabzug: Notwendige Rechnungsangaben bei der Ausführung von Dienstleistungen

Eingangsrechnungen berechtigen den Unternehmer – neben weiteren Bedingungen – nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn bestimmte formale Anforderungen erfüllt sind. So muss eine Rechnung u.a. Angaben über die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung enthalten. Diese Vorgabe erfordert in der Praxis insbesondere bei der Erbringung von Dienstleistungen besondere Beachtung.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat in einem Verfahren zum einstweiligen Rechtsschutz mit Beschluss vom 25.7.2016 (Aktenzeichen 5 V 3611/15 A [U]) über folgenden Fall entschieden: Strittig war der **Vorsteuerabzug aus Reinigungsleistungen**. Gegenstand des Unternehmens der Stpfl. ist die Reinigung, Wartung und Instandhaltung von Gebäuden, Maschinen und Anlagen sowie von Verkehrsmitteln und die Versorgung von Verkehrsmitteln. Zur Ausführung ihrer Leistungen bedient sie sich eines Subunternehmers. Die Rechnungen des Subunternehmers enthielten als Leistungsbeschreibung den Text „Ausführung von Reinigungs- und Serviceleistungen an Luftfahrzeugen für den jeweiligen Monat ...“. Diese Leistungsbeschreibung hielt das Finanzamt nicht für ausreichend und versagte den Vorsteuerabzug aus formalen Gründen.

Das Finanzgericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts. Dieses kam bei einer summarischen Prüfung zu dem Schluss, dass die vorliegenden Rechnungen den gesetzlichen Anforderungen „nicht einmal ansatzweise“ genügen würden. Die Rechnungen ermöglichten auch angesichts der für Angaben einer Rechnung gebotenen Kürze und der gelegentlich auftretenden Schwierigkeit, zutreffende Kurzformeln für Leistungsbeschreibungen zu finden, keine Konkretisierung der abgerechneten Leistungen nach deren Umfang. Die Rechnungen schlossen eine mehrfache Abrechnung der damit verbundenen Leistungen in einer anderen Rechnung nicht aus. Es fehle – mit Ausnahme der jeweiligen der Höhe nach unterschiedlichen Rechnungsbeträge – jedwede Quantifizierung. Eine Abgrenzung zwischen den einzelnen Abrechnungszeiträumen könne nicht vorgenommen werden.

In die gleiche Richtung geht die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 15.9.2019 (Rechtssache C-516/14). Im Urteilsfall ging es um **Eingangsrechnungen über juristische Dienstleistungen**. Das Gericht entschied, dass Rechnungen, die nur die Angabe „Erbringung juristischer Dienstleistungen ab [einem bestimmten Datum] bis zum heutigen Tag“ enthalten, die Anforderungen an eine ausreichende Leistungsbeschreibung und dass Rechnungen, die nur die Angabe „Erbringung juristischer Dienstleistungen bis zum heutigen Tag“ enthalten, weder die Anforderungen an eine ausreichende Leistungsbeschreibung noch an die Angabe des Leistungszeitpunktes erfüllen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass in umsatzsteuerlichen Rechnungen die Angaben zu Umfang und Art der abgerechneten sonstigen Leistungen und zum Leistungszeitraum sorgfältig gewählt werden müssen, damit der Vorsteuerabzug aus formalen Gründen nicht versagt wird. In der Praxis bietet es sich vielfach an, in der Rechnung auf andere Dokumente zu verweisen, welche detaillierte Informationen über die erbrachten Leistungen enthalten. Diese weiteren Dokumente müssen dann allerdings auch mit der Rechnung aufbewahrt werden.

In anderen Fällen wurden z.B. Leistungsbeschreibungen wie „Beratungsleistung“ oder allgemeine Bezeichnungen wie „Trockenbauarbeiten“, „Fliesenarbeiten“ und „Außenputzarbeiten“ als nicht ausreichend angesehen.

16 Europäischer Gerichtshof: Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte dem Europäischen Gerichtshof einen fast alltäglichen Fall vorgelegt: Die Stpfl. gab für die Jahre 2008 bis 2011 an, einen Vorsteuerabzug aus den ihren Handelsvertretern erteilten Provisionsabrechnungen sowie aus den Rechnungen eines Werbegestalters vorgenommen zu haben. Im Rahmen einer Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass ein Vorsteuerabzug aus den Abrechnungen nicht möglich sei, da diese keine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers enthielten. Noch während der Außenprüfung im Jahr 2013 wurden diese Dokumente um die Angabe der Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ergänzt. Das Finanzamt ließ den Vorsteuerabzug in den Streitjahren nicht zu, da die Voraussetzungen erst zum Zeitpunkt der Berichtigung der Rechnungen, d.h. vorliegend im Jahr 2013, vorlagen.

Das Finanzgericht stellte im sich anschließenden Klageverfahren an den Europäischen Gerichtshof die Frage, ob die vorliegende Ergänzung der unvollständigen Rechnung zeitlich zurückwirke.

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 15.9.2016 (Rechtssache C-518/14) zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Grundsätzlich kann das Recht auf Vorsteuerabzug sofort ausgeübt werden. Das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Stpfl. bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat. Der Besitz einer Rechnung, die die notwendigen Rechnungsangaben enthält, stellt eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug dar. Entscheidend ist vielmehr, dass die Finanzverwaltung über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen.

Handlungsempfehlung:

Damit widerspricht der Europäische Gerichtshof der Handhabung der deutschen Finanzverwaltung. Abzuwarten bleibt, ob dieses Urteil nun zu einer anderen Beurteilung durch die Finanzverwaltung führen wird. Vergleichbare Fälle sollten jedenfalls verfahrensrechtlich offengehalten werden. Allerdings äußert sich der Europäische Gerichtshof nicht zu der ebenfalls vorgelegten Frage der Mindestanforderungen an eine Rechnung, die sodann mit Rückwirkung korrigiert werden könnte. Insoweit besteht also weiterhin Rechtsunsicherheit.

Dies verdeutlicht die Bedeutung der formalen Prüfung von Eingangsrechnungen. Enthalten diese nicht alle geforderten Rechnungsangaben, so sollte eine berichtigte Rechnung bzw. eine Rechnungsergänzung angefordert werden. Vorsicht ist allerdings geboten, wenn die formellen Mängel erst später auffallen. In diesem Fall sollte eine Rechnungsergänzung erfolgen. Abzuraten ist davon, die bisherige Rechnung zu stornieren und durch eine neue Rechnung zu ersetzen, da in diesem Fall eine Rückwirkung versagt werden könnte, weil es sich strenggenommen nicht um eine Korrektur, sondern um eine Neuausstellung der Rechnung handelt.

17 EU-Richtlinie zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen

Der Rat der Europäischen Union hat am 27.6.2016 die Richtlinie (EU) 2016/1065 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen verabschiedet. Unterschieden wird zwischen sog. „Einzweck-Gutscheinen“ und „Mehrzweck-Gutscheinen“:

- **Einzweck-Gutscheine** liegen vor, wenn im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins bereits bekannt ist, an welchem Ort und mit welchem Steuersatz die im Gutschein „verbriefte“ Leistung zu besteuern ist. Die Steuer entsteht bereits im Zeitpunkt der Ausgabe und bei jeder Weiterveräußerung.
- Bei „**Mehrzweck-Gutscheinen**“ entsteht die Steuer erst bei Einlösung des Gutscheins gegen die verbrieftete Leistung.

Hinweis:

Die neuen Grundsätze der EU-Richtlinie sind auf alle nach dem 31.12.2018 ausgestellten Gutscheine anzuwenden. Es bedarf auch einer Umsetzung in deutsches Recht. Insoweit bleibt genügend Zeit für die Anpassung im jeweiligen Unternehmen.

Nach aktuellem nationalem Recht wird begrifflich zwischen Wert- und Warengutscheinen unterschieden. Wertgutscheine berechtigen zur Anrechnung des Nennwerts des Gutscheins auf den Kaufpreis für den Erwerb einer beliebigen Ware oder Dienstleistung aus dem Sortiment des Verpflichteten (entspricht den „Mehrzweck-Gutscheinen“ nach dem Sprachgebrauch der EU-Richtlinie). Es handelt sich damit um ein zahlungsmittelähnliches Instrument. Die Ausgabe von Wertgutscheinen ist nach deutscher Rechtspraxis noch keine steuerbare Tätigkeit, weil nur ein Zahlungsmitteläquivalent gehandelt wird.

Warengutscheine berechtigten zum Bezug einer bestimmten Ware oder Dienstleistung, wobei der Kaufpreis für diese bereits mit Erwerb des Gutscheins entrichtet wurde (entspricht den „Einzweck-Gutscheinen“ nach dem Sprachgebrauch der EU-Richtlinie). In der Ausgabe von Warengutscheinen erkennt die Finanzverwaltung eine der Mindest-ist-Besteuerung unterliegende Anzahlung. Im Ergebnis werden sich daher durch Umsetzung der EU-Richtlinie in Deutschland im Regelfall keine Änderungen ergeben.

Für Personengesellschaften

18 Erwerb eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto

Übernimmt ein Gesellschafter beim Erwerb eines Kommanditanteils ein negatives Kapitalkonto des Erwerbers, so tätigt dieser grundsätzlich Anschaffungskosten in Höhe der Summe aus dem negativen Konto und dem geleisteten Kaufpreis. Das negative Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters kann dabei sowohl durch Entnahmen als auch durch Verluste entstanden sein.

Strittig war nun, wie diese Anschaffungskosten des erwerbenden Gesellschafters steuerlich zu behandeln sind. Dazu führt das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 6.4.2016 (Aktenzeichen 3 K 2802/13) aus, dass dieser bezahlte Mehrwert

- auf die stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts, soweit sie auf die Beteiligungsquote entfallen, zu verteilen ist (technisch sind diese dann in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz zu aktivieren) und
- soweit die stillen Reserven diesen Kaufpreis nicht abdecken, für den Spitzenbetrag zunächst erfolgsneutral ein Ausgleichsposten zu bilden ist, der mit Gewinnanteilen zu verrechnen ist, die der Anteilserwerber künftig mit dem übernommenen negativen Kapitalkonto verrechnen muss. Zu beachten ist insoweit auch, dass die Übernahme des negativen Kapitalkontos erst bei künftiger Verrechnung mit Gewinnanteilen zu Anschaffungskosten führt, da erst in diesem Zeitpunkt eine wirtschaftliche Belastung durch den Erwerber eintritt. In der Konsequenz führe die Übernahme eines negativen Kapitalkontos nicht zu zusätzlichem Verlustausgleichspotenzial i.S.d. § 15a EStG.

Hinweis:

Nach Ansicht des Finanzgerichts kann der Gesellschafter auch dann, wenn der gezahlte Aufpreis die (anteiligen) stillen Reserven übersteigt, dies nicht unmittelbar als Aufwand geltend machen. Vielmehr soll lediglich eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen in Frage kommen. Nur im Falle einer Abfindungszahlung für einen lästigen Gesellschafter oder im Falle eines Gesellschafterwechsels, soweit eine Fehlmaßnahme zu Grunde liegt, kommt ein sofortiger Betriebsausgabenabzug für die über den gemeinen Wert geleisteten Zahlungen bzw. Anschaffungskosten in Betracht.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

19 Verluste aus dem Erwerb von Knock-out-Zertifikaten

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 6.10.2015 (Aktenzeichen 9 K 4203/13 E) entschieden, dass der Verlust aus verfallenen Knock-out-Zertifikaten – unter Geltung der Rechtslage nach Einführung der Abgeltungsteuer – unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen ist, ob es sich bei dem Erwerb derartiger Index-Zertifikate um ein Termingeschäft oder um die Anschaffung einer sonstigen Kapitalforderung handelt. In beiden Fällen seien die Kosten aus der Anschaffung abzugsfähig, wenn auf Grund des Eintritts des Knock-out-Ereignisses kein Entgelt gezahlt werde und keine Rückzahlung des Kaufpreises erfolge.

Hinweis:

Diese Ansicht ist strittig. Die Finanzverwaltung erkennt die Verluste steuerlich nicht an. Gegen diese Entscheidung des Finanzgerichts ist unter dem Aktenzeichen VIII R 37/15 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Insoweit sollte der Abzug der Verluste begehrt werden. Es ist zu prüfen, wie das depotführende Kreditinstitut dies behandelt. Ggf. müssen die Verluste in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

Umgangen werden kann diese Unsicherheit in der Praxis im Grunde nur dadurch, dass das Zertifikat bei drohendem Eintritt des Knock-out-Ereignisses veräußert wird. In der Praxis erfolgt vielfach auch ein automatischer Rückerwerb mit Eintritt des Knock-out-Ereignisses, so dass es auch für steuerliche Zwecke zu einer Realisierung des Veräußerungsverlusts kommt.

20 Kapitalmaßnahmen von China Petroleum & Chemical Corporation und Sinopec Shanghai Petrochemical Company Limited (China) im Juni 2013 sowie Air Liquide S.A. (Frankreich) im Mai 2014

Bei den im Titel aufgeführten Kapitalmaßnahmen buchten die depotführenden Kreditinstitute für die „jungen“ Aktien die Anschaffungskosten in Höhe des Börsenkurses am ersten Handelstag ein. Außerdem wurde in gleicher Höhe ein steuerpflichtiger Kapitalertrag abgerechnet und entsprechend Kapitalertragsteuer einbehalten. Das Bundesfinanzministerium teilt nun mit Schreiben vom 5.9.2016 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/09/10004 :009 und IV C 1 – S 2252/15/10028 :00) mit, dass für alle genannten Kapitalmaßnahmen die Voraussetzungen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vorliegen. Ein Kapitalertrag lag somit nicht vor. Vielmehr sind die bisherigen Anschaffungskosten auf die neuen und die alten Anteile aufzuteilen. Nach dem Ergebnis der Prüfungen ist für die von der Kapitalmaßnahme betroffenen Aktien eine Korrektur der Anschaffungskosten erforderlich. Befinden sich die Aktienbestände noch unverändert im Kundendepot, werden die Anschaffungskosten von dem depotführenden Kreditinstitut korrigiert. Wurden die Aktien in der Zwischenzeit teilweise oder vollständig veräußert, haben Depotüberträge auf andere Kreditinstitute stattgefunden oder erfolgten – wie z.B. bei Air Liquide – weitere Kapitalmaßnahmen, sind die Anschaffungskosten ausschließlich im Wege der Veranlagung zu korrigieren. In diesem Fall ist zu unterscheiden:

- Korrektur der Anschaffungskosten erfolgt auf Ebene des depotführenden Kreditinstituts:

Zur Korrektur der Kapitalmaßnahme bei den unveränderten Aktienbeständen sind von den depotführenden Kreditinstituten die Anschaffungskosten der Altaktien auf die mit der Kapitalmaßnahme eingebuchten jungen Aktien nach dem rechnerischen Bezugsverhältnis zu übertragen. In gleicher Höhe sind die Anschaffungskosten der „Altaktien“ zu mindern. Dieser Vorgang wird dem Stpfl. bescheinigt.

Die Prüfung und ggf. Erstattung der anlässlich der Kapitalmaßnahme einbehaltenen Kapitalertragsteuer erfolgt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt.

– Keine Korrektur der Anschaffungskosten auf Ebene des depotführenden Kreditinstituts:

Haben sich die Aktienbestände zwischenzeitlich teilweise oder vollständig verändert, nimmt das depotführende Kreditinstitut keine Anschaffungskostenkorrektur vor. Auch in diesem Fall erfolgt die Prüfung und ggf. Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Um die tatsächlichen Anschaffungskosten im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen, hat der Stpfl. die Jahressteuerbescheinigung des depotführenden Kreditinstitutes für 2013 oder 2014, die Abrechnung der Kapitalmaßnahme durch das depotführende Kreditinstitut im Jahr 2013 oder 2014, Belege über den Kauf- und Verkauf der Aktien und Depotauszüge 2013 bis 2016, die das Vorhandensein/Nichtvorhandensein der Aktienbestände belegen, vorzulegen.

Hinweis:

Eine Korrektur der überhöht einbehaltenen Kapitalertragsteuer erfolgt also ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Sind die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2013 oder 2014 bereits bestandskräftig, kann der Stpfl. eine geänderte Festsetzung beantragen.

Für Hauseigentümer

21 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum

Bei Vermietungsobjekten wird oftmals in den ersten Jahren nach dem Erwerb auf Grund der steuerlichen Abschreibung und von Fremdfinanzierungszinsen ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, also ein Verlust erzielt. Dieser ist steuerlich abzugsfähig, kann also mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Wohnung an nahe Angehörige wie z.B. Kinder vermietet wird, vorausgesetzt, das Mietverhältnis wird steuerlich anerkannt. Voraussetzung hierfür ist, dass die getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden. Besonderheiten sind allerdings dann zu beachten, wenn die Wohnungsüberlassung verbilligt erfolgt. Hierzu ist folgende Unterscheidung gesetzlich festgelegt:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, so gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich, was zur Folge hat, dass Werbungskosten in vollem Umfang geltend gemacht werden können.
- Beträgt das Entgelt für die Wohnungsüberlassung dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, so ist die Vermietung aufzuteilen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, was zur Folge hat, dass die Werbungskosten nur anteilig entsprechend der Entgeltlichkeitsquote geltend gemacht werden können.

Bei der verbilligten Wohnungsüberlassung an Angehörige wird das Bestreben regelmäßig sein, die 66 %-Grenze zu erreichen bzw. geringfügig zu überschreiten, um den Werbungskostenabzug in vollem Umfang zu sichern. Strittig war nun, wie die **66 %-Grenze** zu ermitteln ist. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass insoweit die tatsächlich vereinbarte Kaltmiete zur ortsüblichen Kaltmiete ins Verhältnis zu setzen ist. Dem widersprach nun mit Urteil vom 10.5.2016 (Aktenzeichen IX R 44/15) der Bundesfinanzhof. Vielmehr ist die **Bruttomiete**, also die Kaltmiete zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten maßgeblich.

Dabei ist auf die ortsübliche Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung abzustellen.

Hinweis:

Die Ermittlung der ortsüblichen Miete und die daraus abgeleitete Entgeltlichkeitsquote sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren. Einfach ist dies dann, wenn in dem Objekt vergleichbare Wohnungen an fremde Dritte vermietet werden. Ansonsten muss anhand des Mietspiegels oder von Angeboten für vergleichbare Wohnungen die ortsübliche Miete ermittelt werden.

22 Vorteil bei der Umsatzsteuer: Dachsanierung durch den Betreiber einer Photovoltaikanlage

Das Finanzgericht München hatte über einen umsatzsteuerlich interessanten Fall zu entscheiden. Und zwar schloss ein Photovoltaikanlagenbetreiber mit einer aus ihm und seiner Schwester bestehenden vermögensverwaltenden GbR einen Vertrag über 30 Jahre ab, der ihn berechtigte, gegen ein Entgelt von 1 € jährlich auf dem Dach einer Reithalle der GbR eine Photovoltaikanlage zu errichten und zu betreiben. Er verpflichtete sich in dem Dachnutzungsvertrag, die Dachflächen auf eigene Kosten in einem ordnungsgemäßen Zustand zu halten. Vor Errichtung der Photovoltaikanlage ließ der Dachpächter das Dach in eigenem Namen und auf eigene Rechnung sanieren und im Ergebnis kam es zur völligen Neuherstellung des Daches. Die Vorsteuer aus der Dachsanierung machte der Photovoltaikanlagenbetreiber vollständig geltend. Dies war im Ergebnis sehr vorteilhaft, da die Vermietungs-GbR nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

Das Finanzamt war nun der Auffassung, dass hinsichtlich der Dachsanierung eine der Umsatzsteuer zu unterwerfende Lieferung an die Grundstücks-GbR vorliege. Es ging davon aus, dass die Dachsanierung als Gegenleistung für die Vermietung anzusehen sei und somit ein tauschähnlicher Umsatz vorläge. Dies sah das Finanzgericht München in dem Urteil vom 28.4.2016 (Aktenzeichen 14 K 2804/13) anders. Dieses entschied vielmehr, dass mangels Zusammenhang zwischen der Nutzungsüberlassung und der durchgeführten Dachsanierung kein tauschähnlicher Umsatz vorliege. Hieran ändere auch der Umstand nichts, dass die durch die Dachsanierungsmaßnahmen erstellten Dachteile zivilrechtlich Eigentum des Grundstückseigentümers werden. Insofern ist auch entscheidend, dass für die GbR kein Grund für die Dachsanierung bestand. Auch wurde der Dachpächter durch den abgeschlossenen Vertrag nicht zur Sanierung verpflichtet.

Auch liege kein Gestaltungsmissbrauch vor und zwar selbst dann nicht, wenn wie im Streitfall ein naher Angehöriger (Mit-)Eigentümer am Grundstück ist und die Grundstücksgemeinschaft im Gegensatz zu ihm nur teilweise vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 35/16 die Revision anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. In der Praxis kann eine solche Gestaltung aber dennoch erwägenswert sein, um den Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung zu erreichen.

Ein tauschähnlicher Umsatz ist aber nicht in allen Konstellationen zu verneinen. Insbesondere darf der Mieter des Daches nicht zur Dachsanierung vertraglich verpflichtet sein, sondern ihm ist die Sanierung lediglich zu gestatten. Da die umsatzsteuerliche Würdigung nur für den Einzelfall erfolgen kann, kann vor größeren Investitionen in diesem Bereich eine verbindliche Auskunft bei der Finanzverwaltung angezeigt sein oder die Entscheidung des Bundesfinanzhofs abgewartet werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Neuerungen zum sog. Mantelkauf: Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung

Mit Mantelkauf wird der Kauf einer vermögenslosen, i.d.R. nicht mehr aktiven Körperschaft bezeichnet, die sich nach dem Erwerb mit einem zumeist neuen Unternehmensgegenstand wirtschaftlich betätigt. Dabei wird der inhaltsleere Mantel der vermögenslosen Körperschaft i.d.R. erworben, um die angesammelten Verluste steuerlich zu nutzen. Da beim steuerlichen Verlustabzug aber der Grundsatz gelten soll, dass Verluste nicht auf andere Personen übertragbar sind, sondern nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten haben (Personenidentität), hat der Gesetzgeber in § 8c KStG – verkürzt dargestellt – geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft allein schon der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug

- bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % quotal untergeht bzw.
- bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 50 % vollständig untergeht.

Vor diesem Hintergrund ist aktuell der von der Bundesregierung mit Datum vom 14.9.2016 vorgelegte Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften zu sehen, mit dem in engen Grenzen auch bei Anteilsübertragung eine Verlustnutzung weiterhin möglich sein soll; das Gesetz soll rückwirkend für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2015 gelten.

Neben den § 8c KStG soll künftig ein neuer § 8d KStG-E treten. Neben zwei schon in § 8c KStG geregelten Ausnahmen (sog. Konzernklausel und sog. Stille-Reserven-Klausel) soll eine weitere Ausnahme von den Rechtsfolgen des § 8c KStG für solche Unternehmen kodifiziert werden, die die Voraussetzungen dieser erstgenannten Ausnahmen nicht erfüllen. Die vom Gesetzgeber geplante weitere Ausnahmeregelung zielt auf Sachverhalte ab, bei denen für die Unternehmensfinanzierung die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern häufig notwendig wird. Konkret soll der neue § 8d KStG-E die Verlustnutzung weiterhin ermöglichen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.

Nach dem aktuellen Planungsstand soll der Untergang des Verlusts nach § 8c KStG für die Körperschaft dann nicht erfolgen, wenn der seit der Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahrs, das dem Anteilseignerwechsel vorausgeht, unverändert bleibt (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag). Maßgebliche Veränderungen des Geschäftsbetriebs lassen also die fortführungsgebundenen Verlustvorträge untergehen. Ob der Geschäftsbetrieb unverändert bleibt, soll nach qualitativen Merkmalen zu beurteilen sein. Dazu gehören v.a. die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenzirkel, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Eine schädliche Veränderung mit der Folge des Verlustuntergangs ist konsequenterweise auch in der Einstellung des Geschäftsbetriebs zu sehen. Weitere schädliche Veränderungen in diesem Sinne werden in der Entwurfsfassung (§ 8d Abs. 2 KStG-E) wie folgt benannt:

- der Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt,
- die Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf,
- die Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmerschaft,
- die Körperschaft wird körperschaftsteuerlicher Organträger oder

- es erfolgt eine Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Hinweis

Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt – v.a. hinsichtlich der genauen Ausgestaltung der Neuregelung – abzuwarten.

24 Kirchensteuerabzugsverfahren: Zeitraum für Regelabfrage des Kirchensteuerabzugsmerkmals (KiStAM) endet am 31.10.2016

Kapitalerträge, die natürliche Personen im Rahmen ihres steuerlichen Privatvermögens nach § 20 EStG erzielen, werden einkommensteuerlich – abweichend von den übrigen Einkünften – mit dem sog. Abgeltungsteuersatz i.H.v. 25 % erfasst. Die sog. Abgeltungsteuer wird i.d.R. durch die auszahlende Stelle einbehalten und für die Stpfl. abgeführt. Die Kirchensteuer auf derartig besteuerte Kapitalerträge wird seit 2015 ebenfalls automatisch einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, welches die Kirchensteuer dann an die steuererhebenden Religionsgemeinschaften weiterleitet. Die Stpfl. selbst müssen nichts weiter veranlassen.

In diesem Kontext sind neben den Kreditinstituten auch alle weiteren Gesellschaften, die Ausschüttungen an natürliche Personen als Gesellschafter leisten, also auch GmbH, gesetzlich verpflichtet, jährlich die für den automatisierten Kirchensteuerabzug notwendigen Daten beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu erfragen (automatisierter Datenabruf) und im Ausschüttungsfall den Kirchensteuerabzug vorzunehmen.

Im Jahr 2016 müssen die Kirchensteuerabzugsverpflichteten im Zeitraum vom 1.9. bis zum 31.10. beim BZSt abfragen, ob ihre Anteilseigner zum Stichtag 31.8. dieses Jahres kirchensteuerpflichtig sind (Regelabfrage). Diese Daten sind dann Grundlage für den Einbehalt und die Abführung der Kirchensteuer auf die Kapitalertragsteuer für das Folgejahr, also für 2017.

Zu dem gesamten Verfahren des Kirchensteuerabzugs bei Kapitalerträgen hat die Finanzverwaltung mit „gleich lautenden Erlassen“ vom 10.8.2016 ausführlich Stellung genommen. Für GmbH ist aus den Erlassen insbesondere hervorzuheben, dass explizit **drei Ausnahmen** von der Notwendigkeit der Abfrage des Kirchensteuerabzugsmerkmals zugelassen werden:

- Bei sog. Ein-Mann-GmbHs kann auf die gesetzlich geforderte Registrierung und Abfrage beim BZSt verzichtet werden, wenn der Alleingesellschafter konfessionslos ist bzw. keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört.
- Ist es zum Zeitpunkt der Regelabfrage unwahrscheinlich, dass im Folgejahr eine Ausschüttung vorgenommen werden wird, weil diese z.B. auch vertraglich bzw. durch Gesellschafterbeschluss ausgeschlossen wurde, so wird ebenfalls auf die gesetzlich geforderte Abfrage beim BZSt verzichtet. Unwahrscheinlich ist eine Ausschüttung z.B. dann, wenn die aktuelle Ertragslage, Verlustvorträge oder das Ausschüttungsverhalten der Vorjahre nach normalem Geschäftsverlauf eine Ausschüttung im Folgejahr nicht erwarten lassen.
- Außerdem sind die Fälle von der Abfrage ausgenommen, in denen eine GmbH Komplementärin einer GmbH & Co. KG ist und die GmbH keine Gewinne ausschüttet.

Hinweis:

Für nicht abgeführte Kirchensteuer haftet der Kirchensteuerabzugsverpflichtete.

25 Steuerbarkeit des Gewinns aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung innerhalb des Fünfjahreszeitraums

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Die in diesem Zusammenhang entscheidende Rechtsfrage, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet (und damit steuerverschärfend zurückwirkt) oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, hat der BFH bereits mit Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 7/12, BStBl II 2013, 372) entschieden. Nach dem Urteil ist das in § 17 Abs. 1 EStG genannte Tatbestandsmerkmal „*innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt*“ für jeden abgeschlossenen VZ nach der in diesem VZ jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen. Im Ergebnis ist der Beteiligungsbegriff somit veranlagungszeitraumbezogen auszulegen.

Vor diesem Hintergrund ist aktuell der BFH-Beschluss vom 2.6.2016 (Aktenzeichen IX B 10/16, BFH/NV 2016, 1448) zu sehen, mit dem der BFH seine bisherige Rspr. bestätigt und eine Nichtzulassungsbeschwerde (betreffend Anwendung und Auslegung des § 17 EStG) als unzulässig zurückgewiesen hat. Im Streitfall hatte der Stpfl. am 3.12.2008 eine Beteiligung am Nennkapital einer Gesellschaft veräußert, die bereits vor der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze auf „mind. 1 %“ als wesentliche Beteiligung und auch vor der Absenkung der maßgeblichen Beteiligungshöhe von „mehr als 25 %“ auf „mind. 10 %“ steuerverhaftet gewesen wäre. Insoweit liegt nach BFH-Auffassung keine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung, v.a. keine klärungsbedürftige Rechtsfrage vor; auch seien keine Vertrauensschutzaspekte zu erkennen.

26 Für einen Veräußerungsverlust gem. § 17 EStG maßgeblicher Erwerbszeitpunkt von Kapitalgesellschaftsanteilen – Begründung eines Treuhandverhältnisses

Mit Urteil vom 10.5.2016 (Aktenzeichen IX R 13/15, www.stotax-first.de) hat der BFH seine bisherige Rspr. zur steuerlichen Zurechnung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG bei der Begründung von Treuhandverhältnissen bestätigt. Im Urteilsfall war die Höhe der Anschaffungskosten bei der Ermittlung eines Veräußerungsverlusts i.S.v. § 17 EStG streitig. Vereinfacht dargestellt hatte der Stpfl. in 2004 Anteile an der A AG veräußert und dabei einen steuerlich relevanten Verlust i.S.d. § 17 EStG erzielt.

Angeschafft hatte der Stpfl. die Aktien im Jahr 2001 an Erfüllung statt gegen Forde-
rungsverzicht von der P-GmbH. Der Stpfl. war im fraglichen Zeitraum Gesellschafter und Geschäftsführer der P-GmbH, die ihm den Kaufpreis aus dem Ankauf von Geschäftsanteilen an der A-GmbH und der B-GmbH im Jahr 1998 schuldete. Zur Sicherung des Kaufpreisanspruchs hatte die P-GmbH sämtliche Ansprüche aus und an den erworbenen Beteiligungen sicherungshalber an den Stpfl. abgetreten. Die Anteile an der A-GmbH wurden zunächst in die B-GmbH eingebracht und die B-GmbH sodann in die X-AG umgewandelt. In einem dritten Schritt hatte die P-GmbH ihre Anteile an der X-AG in die A-AG eingebracht und dafür – zum Börsenhandel zugelassene – A-Aktien erhalten.

Aus der Sicherungsvereinbarung verlangte der Stpfl. im Februar 2001 von der P-GmbH die Übertragung der A-Aktien. Die P-GmbH sollte die Aktien ab dem 5.3.2001, nach dem Auslaufen der „Lock-Up-Phase“, zunächst treuhänderisch für ihn halten, um eine Pflichtveröffentlichung des Erwerbs zu vermeiden und die Aktien auf erste Anforderung in sein Depot übertragen. Nach Aufforderung des Stpfl. übertrug die P-GmbH die Aktien am 25.10.2001 in dessen Depot. Die A-Aktie notierte am 5.3.2001 im Durchschnitt mit 7,60 € und am 25.10.2001 mit 2,36 €.

Im Rahmen seiner Einkommsteuererklärung für 2004 ermittelte der Stpfl. seinen Veräußerungsverlust auf der Basis des Kurses vom 5.3.2001, während die FinVerw lediglich den niedrigeren Kurs vom 25.10.2001 bei der Ermittlung der Anschaffungskosten berücksichtigte.

Zu der damit i.R.d. § 17 EStG entscheidungserheblichen Frage, ob bereits am 5.3.2001 ein Treuhandverhältnis begründet worden war (davon ging die P-GmbH, die auf den 5.3.2001 ihren Veräußerungsgewinn ermittelte, im Rahmen eines geänderten Jahresabschlusses für das Wirtschaftsjahr 2001 aus), stellt der BFH fest,

- dass eine unmittelbare Beteiligung auch dann vorliegt, wenn die veräußerten Anteile, abweichend von der rechtlichen Inhaberschaft, dem Veräußerer nach steuerrechtlichen Grundsätzen zuzurechnen sind (wirtschaftliches Eigentum),
- dass die Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis weder im Zivil- noch für das Steuerrecht gesetzlich bestimmt sind. Daher ist auf die ständige BFH-Rspr. abzustellen, nach der ein Treuhandverhältnis nur gegeben ist, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht (schuldrechtlich) so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft gewissermaßen als „leere Hülle“ erscheint;
- dass der bilanziellen Behandlung des Treuguts bei der Frage nach der tatsächlichen Durchführung einer Treuhandvereinbarung indizielle Bedeutung zukommt und
- dass daher einem Treuhandverhältnis die steuerliche Anerkennung grundsätzlich zu versagen ist, wenn das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treuhänders nicht als solches dargestellt wird.

27 Kein Abzug von Swapkosten als nachträgliche Beteiligungsaufwendungen

Mit Urteil vom 7.6.2016 (Aktenzeichen VIII R 32/13, BFH/NV 2016, 1505) hat der BFH – zu einem Sachverhalt aus den Jahren 2003 bis 2005, also vor Einführung der sog. Abgeltungsteuer – entschieden,

- dass ein Abzug nachträglicher Finanzierungsaufwendungen des Stpfl. nach Veräußerung der Beteiligung dann ausgeschlossen ist, wenn dieser die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit wirtschaftlicher Wirkung auf den Stichtag des Erwerbs an den vorherigen Veräußerer zurückveräußert und diesem für die gesamte Haltedauer des Stpfl. das Gewinnbezugsrecht zustehen soll, und
- dass ein Abzug von Swapkosten aus einem Zinssatzswap, die zu den vertraglich vereinbarten Zinsfestschreibungsterminen im Wege eines Differenzausgleichs gezahlt werden, als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 Nr. 1 EStG nicht in Betracht kommt.

Im Urteilsfall hatte der Stpfl. im Juni 2001 mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1.1.2001 eine Beteiligung i.H.v. 3 % am Stammkapital der C-GmbH (von der veräußernden B-GmbH) erworben. Zur Finanzierung des Kaufpreises i.H.v. rd. 628 T€ nahm er im August 2001 bei der F-Bank ein Geldmarktdarlehen i.H.d. Kaufpreises auf. Zugleich schloss der Stpfl. mit der F-Bank eine bis 2008 gültige Vereinbarung über einen Zinssatzswap ab, nach der er der F-Bank jährlich Festbeträge i.H.v. 5,55 % des für den Zinsfestschreibungszeitraum jeweils geltenden Bezugsbetrags zu leisten hatte, während die F-Bank ihrerseits an den Stpfl. variable Beträge auf Grundlage eines sog. Basissatzes (3-Monats-Euribor) zu zahlen hatte. In der praktischen Umsetzung musste jeweils die Vertragspartei, die den höheren Betrag schuldet, den Differenzbetrag an den Schuldner zahlen.

Im April 2002 veräußerte der Stpfl. den im Juni 2001 erworbenen Geschäftsanteil an der C-GmbH zum Kaufpreis i.H.v. rd. 628 T€ an die B-GmbH zurück.

Mit notariellem Vertrag vom selben Tag erwarb der Stpfl. von der B-GmbH mit wirtschaftlicher Wirkung vom Beginn des 1.1.2002 an erneut einen Geschäftsanteil i.H.v. 3 % am Stammkapital der C-GmbH.

Der Kaufpreis betrug nun 489 T€. Auch dieser Erwerb wurde entsprechend fremdfinanziert. Die Vereinbarung über den Zinssatzswap bestand nach der Tilgung des ersten Geldmarktdarlehens und der Aufnahme des zweiten Geldmarktdarlehens unverändert fort.

Im November 2002 veräußerte der Stpfl. den im April 2002 erworbenen Geschäftsanteil an der C-GmbH „mit wirtschaftlicher Wirkung vom Beginn des 1.1.2002“ an die B-GmbH zurück. Der Kaufpreis betrug wie beim Erwerb 489 T€. Der Stpfl. tilgte mit dem Veräußerungserlös das ihm von der F-Bank gewährte Geldmarktdarlehen vollständig, er blieb aber an die für ihn nachteilige Zinssatzswapvereinbarung gebunden. Daher machte er für die Streitjahre 2003 bis 2005 die auf Grund des Zinssatzswaps an die F-Bank geleisteten Zahlungen als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend, was das FA ablehnte.

Dazu hat der BFH entschieden, dass die Swapkosten in den Streitjahren keine nachträglichen Werbungskosten des Stpfl. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind, da trotz der Verknüpfung von Swappeschaft und Geldmarktdarlehen und der Annahme einer wirtschaftlichen Einheit zwischen den Geschäften kein Veranlassungszusammenhang zwischen Swapkosten und den früheren (potenziellen) Beteiligungserträgen bestehe. Zwar könne der Veranlassungszusammenhang zwischen nachträglichen Finanzierungsaufwendungen und (früheren) Beteiligungserträgen nach Veräußerung der Beteiligung auch erhalten bleiben, wenn nämlich der Veräußerer den Veräußerungserlös vollständig zur Tilgung eines zum Erwerb der Beteiligung aufgenommenen Darlehens einsetzt und ein Schuldüberhang verbleibt, der mit den weiter gezahlten Schuldzinsen finanziert wird. Der Veranlassungszusammenhang von Schuldzinsen mit der bisherigen Einkunftserzielung ende aber dann, wenn der Veräußerungserlös zur Schuldentilgung ausreiche.

28 Gehaltsverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers als im Wege einer verdeckten Einlage zugeflossener Arbeitslohn

Der BFH hat mit Urteil vom 15.6.2016 (Aktenzeichen VI R 6/13, DStR 2016, 2036, StED 2016, 580) einen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend entschieden,

- dass es für die Frage, ob ein Gehaltsverzicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führt, maßgeblich darauf ankommt, wann der Verzicht erklärt wurde,
- dass eine zum Zufluss von Arbeitslohn führende verdeckte Einlage nur dann gegeben sein kann, soweit der Stpfl. nach Entstehung seines Gehaltsanspruchs aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf diese verzichtet, da in diesem Fall eine Gehaltsverbindlichkeit in eine Bilanz hätte eingestellt werden müssen, und
- dass es dann nicht zum fiktiven Zufluss von Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer kommt, wenn er bereits vor Entstehung seines Gehaltsanspruchs auf diesen Anspruch verzichtet – insoweit werde er dann unentgeltlich tätig.

Im Streitfall war der Stpfl. zu 35 % an einer GmbH beteiligt und deren alleiniger Geschäftsführer. Für das Streitjahr 1999 erklärte er einen Bruttoarbeitslohn von rd. 89 TDM, während die Lohnsteuerkarte rd. 137 TDM auswies. Unstrittig wurde dem Stpfl. nur der niedrigere Betrag i.H.v. rd. 89 TDM ausgezahlt. Dazu trug der Stpfl. vor, er habe wegen finanzieller Schwierigkeiten der GmbH auf Lohn verzichtet. Dies gehe schon auf eine in 1997 getroffene Vereinbarung zurück, wonach er zu Gunsten der Firma während eines Liquiditätsengpasses auf sein Gehalt verzichten könne. Das FA legte allerdings im Einkommensteuerbescheid für 1999 den auf der Lohnsteuerkarte ausgewiesenen Bruttoarbeitslohn zu Grunde, die dagegen erhobene Klage beim Hessischen FG hatte Erfolg.

Der BFH hingegen hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben, die Sache zurückverwiesen und (Bezug nehmend auf seine bisherige Rspr.) in der Begründung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Arbeitslohn ist i.S.d. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen; das ist i.d.R. der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs oder der Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen.
- Geldbeträge fließen dem Stpfl. dementsprechend regelmäßig dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Zudem kann auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht (und der Schuldner zugleich leistungsbereit und leistungsfähig ist).
- Weiterhin kann der Verzicht des Gesellschafters auf seinen Vergütungsanspruch zum Zufluss des Forderungswerts führen, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbacht wird. Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger BFH-Rspr. vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.
- Als verdeckte Einlagen sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens; dies bestimmt sich nach Bilanzrecht.
- Insofern ist maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre.
- Daher liegt im Streitfall dann eine zum Zufluss i.S.d. § 11 Abs. 1 EStG führende verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor, wenn der Geschäftsführer auf einen bereits entstandenen Anspruch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verzichtet hat (also: „bei einem Verzicht im Nachhinein“).

Erbschaftsteuerreform 2016 betreffend Unternehmensvermögen

29 „Minimalinvasive“ Korrekturen des Gesetzgebers

Mit dem „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ erfolgte nun erneut eine vom Bundesverfassungsgericht geforderte Gesetzesanpassung. Das Gericht hatte mit Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen 1 BvL 21/12) wesentliche Regelungen zur steuerlichen Verschonung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen für verfassungswidrig erklärt und bis zum 30.6.2016 eine gesetzliche Korrektur gefordert.

Mit dem nun vorliegenden Gesetz, welchem der Bundestag am 29.9.2016 zugestimmt hat und dem der Bundesrat voraussichtlich am 14.10.2016 zustimmen wird (nach Redaktionsschluss), was aber als sicher gilt, erfolgt eine Neuregelung mit Wirkung zum 1.7.2016, die nach dem Willen des Gesetzgebers möglichst „minimalinvasiv“ ausgestaltet sein soll. **Änderungen erfahren nur die Regelungen betreffend die Übertragung unternehmerischen Vermögens** (Einzelunternehmen, Anteile an Personengesellschaften, freiberufliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) und auch nur insoweit, als dies vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich gefordert wurde.

Hinweis:

Die geänderten gesetzlichen Regelungen gelten rückwirkend für alle nach dem 30.6.2016 erfolgten Erwerbe, also insbesondere auch Erbfälle. Ob dieses rückwirkende Inkrafttreten verfassungsrechtlich haltbar ist, wird in Fachkreisen teilweise bezweifelt.

a) Weitergeltende Regelungen

Das nun beschlossene Gesetz lässt somit unberührt:

- die umfangreichen **persönlichen Freibeträge** (bei der Übertragung zwischen Ehegatten: 500 000 € und bei der Übertragung an Kinder: 400 000 € je Ehegatte), welche im Abstand von 10 Jahren neu gewährt werden;
- den **Steuertarif**, welcher mit steigendem Wert des Erwerbs und je nach Steuerklasse ansteigende Steuersätze von 7 % bis hin zu einer maximalen Belastung von 50 % vorsieht;
- die **Bewertung von Grundvermögen** und Kapitalvermögen;
- die **Steuerbefreiung des Familienheims** beim Erwerb des Ehegatten und der Kinder unter bestimmten Bedingungen.

Hinweis:

In vielen Fällen bleiben auch die bisherigen Empfehlungen zur Gestaltung der (vorweggenommenen) Erbfolge weiter gültig, welche im Wesentlichen auf die Nutzung der unterschiedlichen Steuerklassen und der umfangreichen Freibeträge abstellen. Die Vorteile einer vorweggenommenen Erbfolge zu nutzen erfordert im Regelfall eine eingehende steuerliche und ggf. auch rechtliche Beratung.

Mittelbar können sich im Einzelfall Folgewirkungen aus der Verschärfung der Anforderungen an die Gewährung des Verschonungsabschlags bei der Übertragung von Unternehmensvermögen ergeben. Wird zukünftig betriebliches Vermögen von der Gewährung des Verschonungsabschlags ausgenommen, so kann dies bei der Übertragung eines sowohl aus Unternehmensvermögen als auch anderem Vermögen bestehenden Nachlasses wegen des insgesamt höheren steuerpflichtigen Erwerbs auch zu einer Erhöhung des insgesamt anzuwendenden Steuersatzes führen.

Ebenso sind die wesentlichen **Grundsätze der steuerlichen Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Unternehmensvermögen** unverändert geblieben:

- Grundsätzlich begünstigt ist die Übertragung von Einzelunternehmen, Betrieben von Freiberuflern sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, ferner von Anteilen an Personengesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe und weiterhin von Anteilen an Kapitalgesellschaften (v.a. GmbH und AG) mit einer Mindestbeteiligung von 25 % oder einer Poolung der Anteile zu insgesamt mehr als 25 %;
- soweit bei der Übertragung von begünstigtem Unternehmensvermögen Erbschaft-/Schenkungsteuer anfällt, wird diese generell nach der Steuerklasse I ermittelt, welche die günstigsten Steuersätze beinhaltet;
- die Bewertung erfolgt grds. nach dem Ertragswert, wobei das im Gesetz verankerte vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden kann;
- die Übertragung unternehmerischen Vermögens wird in vielen Fällen zu 85 % (Regelverschonung) oder gar zu 100 % (Optionsverschonung) von der Besteuerung freigestellt (Verschonungsabschlag); daneben wird auch weiterhin der Abzugsbetrag von maximal 150 000 € für Kleinbetriebe gewährt.
- der Verschonungsabschlag ist grds. an eine Behaltensfrist (5 Jahre bei Regelverschonung und 7 Jahre bei Optionsverschonung) und eine Lohnsummenregelung geknüpft;
- bestimmtes anhand eines Katalogs abgegrenztes sog. Verwaltungsvermögen wird von der Verschonung ausgenommen und kann für die Gewährung des Verschonungsabschlags insgesamt schädlich sein.

b) Änderungen unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts

Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfolgten jedoch punktuelle Korrekturen hinsichtlich der Verschonung von Betriebsvermögen, welche im Einzelfall gravierende Auswirkungen haben können.

Dazu in Kürze:

- Bislang konnte **Verwaltungsvermögen** von max. 50 % bzw. bei der Optionsverschonung max. 10 % des gesamten Betriebsvermögens mitübertragen werden, ohne dass dies die Verschonung des Gesamtvermögens einschränkte. Nach den nun geltenden Regeln wird Verwaltungsvermögen grds. **nicht mehr begünstigt**, also von dem Verschonungsabschlag ausgeschlossen.
- Im Erbfall ist zudem eine sog. **Investitionsklausel** vorgesehen, wonach durch den Erbfall erhaltenes Verwaltungsvermögen dennoch als begünstigtes Betriebsvermögen zu behandeln ist, wenn dieses gemäß dem früheren Willen des Erblassers innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall für Unternehmensinvestitionen eingesetzt wird.
- **Kleinstbetriebe** sind auch weiterhin von der Anwendung der Lohnsummenregelung als Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigungen ausgenommen. Allerdings kommen künftig deutlich weniger Betriebe in den Genuss der Erleichterungen, da die insoweit relevanten Grenzen deutlich abgesenkt wurden.
- Ab einem begünstigten Vermögen von 26 Mio. € pro Erwerber ist eine **Bedürfnisprüfung** vorgesehen. Hierbei kann der Erlass der durch den Erwerb anfallenden Erbschaftsteuer beantragt werden, soweit der Erwerber im Rahmen der sog. Bedürfnisprüfung nachweist, dass er die Steuer nicht mit der Hälfte seines Privatvermögens begleichen kann. Zu diesem zählt neben dem bereits vorhandenen Privatvermögen auch das mit der Erbschaft oder Schenkung übergegangene sonstige Vermögen, welches kein Unternehmensvermögen darstellt. Anstelle der Durchführung der Bedürfnisprüfung kann die Anwendung des sog. **Abschmelzmodells** beantragt werden, wonach der Verschonungsabschlag schrittweise abgesenkt wird, je höher der Erwerb die Schwelle von 26 Mio. € überschreitet.
- Es wird ein Rechtsanspruch auf eine **Stundung** bis zu 7 Jahren bei Erwerben von Todes wegen – nicht bei Schenkungen – eingeführt. Die Stundung erfolgt im ersten Jahr zinslos, ab dem zweiten Jahr mit einem Zins von 6 % und erstreckt sich auf die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen unabhängig von dessen Wert entfällt. Voraussetzung ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist.
- Daneben erfolgt als Reaktion auf das derzeit äußerst niedrige Zinsniveau am Kapitalmarkt eine Anpassung der Berechnungsmodalität für den beim vereinfachten Ertragswertverfahren anzuwendenden **Kapitalisierungssatz**. Der Kapitalisierungsfaktor, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, wird grundsätzlich auf 13,75 festgeschrieben. Mittels Rechtsverordnung kann eine Anpassung an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Handlungsbedarf ergibt sich in dreierlei Hinsicht:

1. Steht aktuell eine unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen an, so sind die steuerlichen Folgen und etwaige Gestaltungsoptionen vor dem Hintergrund der neuen Rahmenbedingungen zu prüfen.
2. Unabhängig von geplanten Unternehmens- oder Anteilsübertragungen sollte bei Familienunternehmen grundsätzlich eine Abschätzung der möglichen Steuerbelastung für den Fall eines unvorhersehbaren Erbfalls erfolgen. Der Betrieb und die Unternehmerfamilie müssen für einen solchen Fall gerüstet sein, damit das Lebenswerk des Unternehmers durch Steuerzahlungen und eine dadurch möglicherweise eintretende Liquiditätsbelastung nicht in Gefahr gerät.

3. Sind in der jüngeren Vergangenheit Übertragungen unter dem Vorbehalt des Widerrufs erfolgt, so ist nun zu prüfen, ob durch Widerruf der erfolgten Übertragung und Vornahme der Übertragung unter den jetzigen Rahmenbedingungen Vorteile erzielt werden können. Zu denken ist z.B. an Übertragungen in 2015, bei denen die Bewertung im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens noch auf Basis eines hohen Kapitalisierungsfaktors von 18,2 erfolgte, der nun aber auf 13,75 festgelegt ist.

Im Einzelfall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob im konkreten Fall Handlungsbedarf besteht.

Im Folgenden werden die wesentlichen Neuregelungen vertiefend dargestellt. Zu beachten ist, dass die Regelungen äußerst komplex sind und daher nicht alle Details dargestellt werden können. Dies gilt insbesondere für die neuen Verschonungsregeln. Im Einzelfall ist eine individuelle Beratung erforderlich.

30 Unternehmensbewertung – Grundsätzliche Festschreibung des Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren

Die Bewertung von Unternehmensvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgt grds. zum gemeinen Wert. Dieser ist vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten der zurückliegenden zwölf Monate vor dem Bewertungsstichtag abzuleiten. Sind solche nicht vorhanden, was bei kleinen und mittelständischen Unternehmen die Regel sein dürfte, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode (insbesondere nach dem Bewertungsstandard IDW S 1 oder in bestimmten Branchen gebräuchlichen Bewertungsverfahren) zu ermitteln. Alternativ kann eine Bewertung nach dem gesetzlich geregelten sog. vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen, soweit dieses Verfahren nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird aus den steuerlichen Ergebnissen der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung punktueller Bereinigung um Sondereffekte ein Jahresertrag ermittelt, der als nachhaltig erzielbar angesehen und zur Ermittlung des Unternehmenswerts mit einem festen Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird. Nach bisherigem Recht wurde der Kapitalisierungsfaktor als Kehrwert eines Kapitalisierungszinssatzes ermittelt, welcher jährlich auf Basis des risikolosen Kapitalmarktzinseszugs zzgl. eines gesetzlichen Risikozuschlags von 4,5 % festgelegt wurde.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist eine äußerst pauschale Vorgehensweise, welche individuelle Besonderheiten des Betriebs im Wesentlichen nicht berücksichtigt, was im Einzelfall nicht selten zu Überbewertungen führen kann. Dennoch wird dieses Bewertungsverfahren in der Praxis häufig angewandt, da es einfach und damit auch kostengünstig durchzuführen ist.

Bei der Bewertungssystematik des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist zu beachten, dass der Unternehmenswert trotz einer absoluten Zahl als Ergebnis nur einen relativen Wert im Vergleich mit einer Alternativanlage abbildet. Der Jahresertrag des Unternehmens wird mit einer alternativen Anlage verglichen. Werden Alternativanlagen gering verzinst, führt dies zu einer Erhöhung des Unternehmenswerts, obwohl sich an den Ertragsaussichten des zu bewertenden Unternehmens nichts geändert hat. Besonders eklatant ist dieser Zusammenhang in der derzeit zu beobachtenden Niedrigzinsphase. Der aus den Daten des Kapitalmarkts abgeleitete risikolose Zins hat sich in den vergangenen Jahren deutlich nach unten entwickelt. Betrug dieser für 2008 noch 4,58 %, was unter Berücksichtigung eines pauschalen Risikozuschlags von 4,5 %-Punkten zu einem Kapitalisierungsfaktor von 11,0132 führte, so belief sich der risikolose Basiszins für 2015 auf nur noch 0,99 %, was dann zu einem Kapitalisierungsfaktor von 18,2149 führte. Somit wurde ein Unternehmen in 2008 mit dem 11,0132-fachen des Jahresertrags bewertet, während in 2015 auf Grund der deutlich geringeren Rendite der Alternativanlagen eine Bewertung mit dem 18,2149-fachen des Jahresertrags erfolgte.

Der **Kapitalisierungsfaktor**, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, wurde nun **grundsätzlich auf 13,75 festgeschrieben**. Der Faktor beruht auf einem Zinssatz von 7,2727 % (Basiszinssatz 2,7727 % zzgl. 4,5 % Zuschlag). Per Rechtsverordnung kann der Zinssatz an die Zinsentwicklung angepasst werden; dies geschieht aber nicht mehr turnusmäßig wie bisher.

Die Neuregelung führt aktuell also zu deutlich niedrigeren Ansätzen beim Unternehmensvermögen. Diese Änderung gilt rückwirkend ab dem 1.1.2016, so dass für alle Übertragungen im Jahr 2016 statt des bisherigen Kapitalisierungsfaktors von 17,8571 nun nur noch ein Faktor von 13,75 zur Anwendung kommt.

Hinweis:

Diese Änderung führt aktuell zu einer merklich niedrigeren Bewertung von Unternehmensvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen. Auswirkungen hat dies allerdings nur insoweit, als die Verschonung nicht greift.

Das Gesetz sieht eine rückwirkende Anwendung auf alle Erwerbe seit dem 1.1.2016 vor. Nach bisherigem Recht war die Gewährung des Verschonungsabschlags auch bei Anwendung der Regelverschonung daran geknüpft, dass das schädliche Verwaltungsvermögen eine bestimmte Schwelle in Prozent zum gemeinen Wert des Unternehmenswerts nicht überschreitet. Verringert sich nun auf Grund der rückwirkend geänderten Bewertungsvorgabe der Unternehmenswert, so erhöht sich automatisch die Verwaltungsvermögensquote und dies kann dazu führen, dass für Erwerbe zwischen dem 1.1.2016 und dem 30.6.2016, für die im Übrigen das bisherige Recht Anwendung findet, die Schwelle für das Verwaltungsvermögen überschritten wird und damit der Verschonungsabschlag entfällt. Dies sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden. Im Übrigen ist in diesen Fällen fraglich, ob die rückwirkende Gesetzesänderung verfassungsrechtlich zulässig ist.

31 Kleinstbetriebe – kein bzw. vereinfachter Lohnsummentest

Vor dem Hintergrund, dass die Verschonungsregelung an den Erhalt der Arbeitsplätze im Unternehmen gekoppelt sein soll, wird bei dem Lohnsummentest gefordert, dass die Ausgangslohnsumme (durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre) über eine Frist von 5 Jahren bei der Regelverschonung bzw. 7 Jahren bei der Optionsverschonung zu einem festgelegten Prozentsatz gehalten werden muss. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Bislang waren Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten von der Lohnsummenregelung generell ausgenommen.

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Arbeitnehmern beanstandet, da damit zahlenmäßig ein sehr hoher Prozentsatz der Betriebe von der Lohnsummenregelung ausgenommen ist, was vom Gericht als unverhältnismäßig eingestuft wird. Nun ist folgende Differenzierung gesetzlich geregelt:

Beschäftigte	einzuhaltende Lohnsumme (kumuliert über die Lohnsummenfrist bezogen auf die Ausgangslohnsumme) im Fall der	
	Regelverschonung (85 %) – Lohnsummenfrist 5 Jahre	Optionsverschonung (100 %) – Lohnsummenfrist 7 Jahre
≤ 5	kein Lohnsummentest	kein Lohnsummentest
> 5 und ≤ 10	250 %	500 %
> 10 und ≤ 15	300 %	565 %
> 15	400 %	700 %

Daneben wurde klargestellt, dass bestimmte Personen, wie z.B. sich im Mutterschutz oder Elternzeit befindliche Arbeitnehmer und auch Saisonarbeitnehmer, bei der Anzahl der Beschäftigten nicht mitzurechnen sind. Bei der Bestimmung der Arbeitnehmerzahl ist auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen.

Weiterhin ist zu beachten, dass auch Beschäftigte aus Gesellschaften, an denen Beteiligungen bestehen, anteilig einzurechnen sind. Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gilt dies nur, soweit eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25 % besteht. Insoweit sollen Gestaltungen unterbunden werden, mit denen die Lohnsummenprüfung durch Ausgliederung der Beschäftigten auf Tochtergesellschaften umgangen werden soll.

Hinweis:

Im Einzelfall ist nun sorgfältig zu beachten, ob und wenn ja in welche Prüfgruppe der Betrieb fällt. In Grenzfällen können im Gestaltungswege – so z.B. durch den zeitweisen Einsatz von Leiharbeitnehmern und der Beachtung der Stichtagsregelung – Erleichterungen beim Lohnsummentest erreicht werden. Dies bedarf allerdings einer vorausschauenden Planung.

32 Verwaltungsvermögen – Abgrenzung und Folgen

a) Abgrenzung des Verwaltungsvermögens

Das schädliche Verwaltungsvermögen wird unverändert zum bisherigen Recht anhand eines im Gesetz verankerten Katalogs abgegrenzt. Der bisher schon gesetzlich verankerte **Verwaltungsvermögenskatalog** wird nicht wesentlich geändert. Nach wie vor wird z.B. an Dritte zur Nutzung überlassenes Grundvermögen im Grundsatz ausgeschlossen, aber auch die insoweit bestehenden Rückausnahmen insbesondere für Betriebsaufspaltungsfälle und Wohnungsbauunternehmen beibehalten.

Auch Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören nach wie vor zum Verwaltungsvermögen, soweit sie nach Abzug der betrieblichen Schulden einen festgelegten Prozentsatz des gesamten gemeinen Werts des Betriebes übersteigen. Der Prozentsatz, der die betriebsnotwendigen liquiden Mittel abdecken soll, wurde gegenüber der bisherigen Rechtslage allerdings von 20 % auf 15 % abgesenkt. Einschränkend kommt diese Freigrenze von 15 % nach neuem Recht nur noch dann zur Anwendung, wenn das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass zur Verhinderung von Missbrauchsfällen die Aufzählung der zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehörenden Kunstgegenstände usw. erweitert wird auf „Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände“.

Neu ist allerdings eine **Nettobetrachtung** beim Verwaltungsvermögen. Es erfolgt ein anteiliger Schuldenabzug. Hierbei werden die Schulden anteilig vom gemeinen Wert des nicht begünstigten Vermögens abgezogen (Nettowert des Verwaltungsvermögens). Für Zwecke der anteiligen Schuldenermittlung ist ein Zuordnungsschlüssel maßgebend, der sich – vereinfacht formuliert – nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des gesamten erworbenen betrieblichen Vermögens ergibt.

Weiterhin wird ein als notwendig angesehener Teil des Verwaltungsvermögens als unschädlich eingestuft. Aus diesem Grund wird typisierend und pauschalierend ein Teil des Nettowerts des Verwaltungsvermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont (**unschädliches Verwaltungsvermögen**). Die Wertgrenze wird auf 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens festgelegt. Damit ist gewährleistet, dass insbesondere ein gewisser Bestand an liquiden Mitteln vorgehalten werden kann, ohne dass insoweit schädliches Verwaltungsvermögen vorliegt.

Hinweis:

Im Detail ist die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens äußerst komplex. Für den Einzelfall muss unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine konkrete Planrechnung aufgestellt werden.

b) Investitionsklausel

Neu eingeführt wurde eine Investitionsklausel für das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen bei Erwerben von Todes wegen, um Härtefälle im Zusammenhang mit der Stichtagsbesteuerung abzumildern. So werden diejenigen Mittel aus einem Erbe, die gemäß dem vorgefassten Willen des Erblassers innerhalb von zwei Jahren nach seinem Tod für Investitionen in das Unternehmen verwendet werden, nicht zum Verwaltungsvermögen, sondern zum begünstigten Vermögen gezählt. Bei den Investitionen muss es sich dann allerdings um begünstigungsfähiges Vermögen und nicht um anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen handeln.

Auch dann, wenn ein Betrieb vererbt wird, der saisonalen Schwankungen unterliegt, wird der Bestand an Finanzmitteln, der für Lohnzahlungen verwendet wird, nicht dem an sich schädlichen Verwaltungsvermögen zugeordnet.

Hinweis:

Bei vorweggenommenen Erbfolgen, also Übertragungen im Wege der Schenkung, werden diese Ausnahmen bei der Zuordnung zum Verwaltungsvermögen nicht gemacht. Der Gesetzgeber begründet dies damit, dass Schenkungen und deren Vollzug planbar sind.

c) Folgen des Verwaltungsvermögens

Um Gestaltungen auszuschließen, wird die Gewährung eines Verschonungsabschlags **generell ausgeschlossen**, wenn das Verwaltungsvermögen (soweit dies nicht der Bedienung von Altersversorgungszusagen zugeordnet ist) **mindestens 90 %** des gemeinen Werts des Betriebsvermögens beträgt.

Im Übrigen wird die verfassungsrechtlich beanstandete Verwaltungsvermögensquote von 50 % bei der Regelverschonung ersatzlos gestrichen. Bisher konnte Verwaltungsvermögen bis zu 50 % des Gesamtvermögens mitübertragen werden, ohne dass dies Folgen hinsichtlich des Bewertungsabschlags hatte; wurde diese Grenze geringfügig überschritten, so entfiel der Verschonungsabschlag insgesamt (sog. Alles-oder-Nichts-Prinzip). Nun wird der nach anteiligem Abzug von Schulden und pauschalem Abzug von unschädlichem Verwaltungsvermögen verbleibende Nettowert des Verwaltungsvermögens (Nettoverwaltungsvermögen) besteuert.

Dies hat zur Folge, dass dann, wenn das **Nettoverwaltungsvermögen** die oben genannte 10 %-Schwelle (Geringfügigkeitsgrenze) überschreitet, dieses der Besteuerung unterliegt, also insoweit **kein Verschonungsabschlag** gewährt wird.

Zusammenfassend kann folgendes stark vereinfachtes Prüfschema verwendet werden:

Ermittlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens

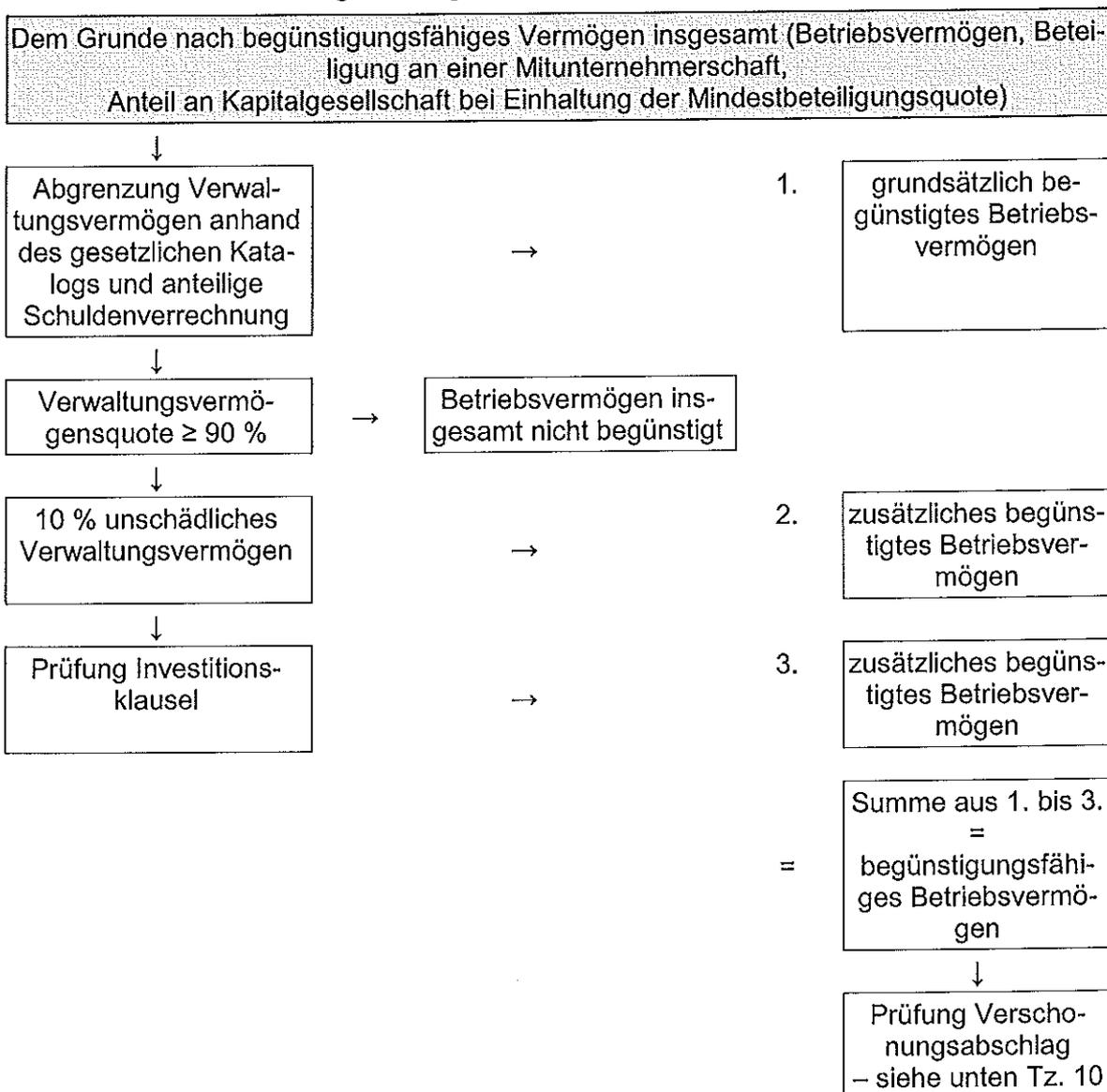


Abb.: Prüfschema zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens

Hinweis:

Im Grundsatz sind damit Unternehmen, die über merkliches Verwaltungsvermögen verfügen, schlechter als nach bisherigem Recht gestellt. Insbesondere kann auch bei der Übertragung von Personengesellschaftsanteilen nicht mehr – ggf. über das Sonderbetriebsvermögen – bis zur 50 %-Grenze für das Verwaltungsvermögen „aufgefüllt“ werden, ohne dass dies steuerliche Folgen hätte. Andererseits wirkt sich der anteilige Abzug von Schulden günstig aus. Zusammenfassend zeigt sich deutlich, dass die Regelungen komplex sind (und eher auch noch komplexer geworden sind als bislang) und die Auswirkungen auf den konkreten Einzelfall nur mittels konkreter Planrechnungen ermittelt werden können.

Darüber hinaus ist die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens nicht nur für die Ermittlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens von Bedeutung, sondern auch für die Frage der erbschaftsteuerlichen Behandlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens, also für die Frage, ob ein Verschonungsabschlag gewährt wird. Ausführlich wird dies unten unter Tz. 10 dargestellt. An dieser Stelle nur bereits der Hinweis, dass die Optionsverschonung (vollständige Steuerfreistellung) an die Bedingung geknüpft ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen zu nicht mehr als 20 % aus schädlichem Verwaltungsvermögen besteht (bisläng lag die Grenze bei 10 %). Wird diese Grenze überschritten, so kann die Optionsverschonung nicht beantragt werden. Bei der Berechnung dieser Quote dürfte – anders als bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens – keine Schuldenkürzung beim Verwaltungsvermögen vorzunehmen sein; es ist also das Bruttoverwaltungsvermögen (gemeiner Wert der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens) dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens insgesamt gegenüberzustellen.

Handlungsempfehlung:

Diese Grenze sollte bereits bei der Abgrenzung des schädlichen Verwaltungsvermögens beachtet werden und nicht zuletzt auch bei einer vorausschauenden Planung einer vorweggenommenen Erbfolge über Betriebsvermögen.

33 Steuererleichterungen für Familienunternehmen

Bei Familienunternehmen ist die Verfügung über die Anteile oftmals eingeschränkt, was den Wert der Beteiligung beeinflusst. Diesem Umstand wird nun durch einen **Bewertungsabschlag** Rechnung getragen. Voraussetzung ist, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

1. die Entnahmen bzw. Ausschüttungen auf höchstens 37,5 % des um die auf die Ausschüttungen entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Gewinns begrenzt, und
2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, nahe Angehörige oder auf eine Familienstiftung beschränken, und
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 % nicht übersteigen.

Voraussetzung für die Gewährung des Wertabschlags ist allerdings, dass die genannten drei Satzungs-/Gesellschaftsvertragsbestimmungen 2 Jahre vor der Übertragung des Anteils und 20 Jahre nach diesem Datum gelten.

Hinweis:

Insoweit ist im konkreten Fall zu überprüfen, ob der Gesellschaftsvertrag diesen Anforderungen genügt. Insbesondere ist auch zu prüfen, wie die Bewertung von Anteilsübertragungen im Gesellschaftsvertrag geregelt ist und ob diese Regelungen die Ermittlung des gesetzlich vorgesehenen Abschlags erlauben. Diese Schritte sollten unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

Die Einhaltung der geforderten Bedingungen über 20 Jahre kann – nicht zuletzt dann, wenn verschiedene Übertragungen zeitlich aufeinanderfolgen – eine starke Restriktion darstellen. Nicht zuletzt dürfte allein die Überwachung dieser zwanzigjährigen Nachlaufzeit in der Praxis auf Schwierigkeiten stoßen.

34 Verschonungsabschlag – Einschränkung bei großen Unternehmensvermögen

Überschreitet der Erwerb bezogen auf den einzelnen Erwerber nicht die **Grenze von 26 Mio. €**, so bleibt es im Grundsatz wie im bisherigen Recht bei einem Verschonungsabschlag von 85 % (Regelverschonung) bzw. 100 % bei der Optionsverschonung. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

	Erwerb begünstigten betrieblichen Vermögens bis zu 26 Mio. €	
	Regelverschonung	Optionsverschonung
Verschonungsabschlag	85 %	100 %
Voraussetzung		Antrag des Erwerbers
Maximalgrenze Verwaltungsvermögen	–	Verwaltungsvermögen max. 20 % des Gesamtwerts
Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
Lohnsummenfrist/Mindestlohnsumme ¹⁾	5 Jahre/ kumuliert 400 %	7 Jahre/ kumuliert 700 %

¹⁾ Zu Besonderheiten bei Kleinstbetrieben s. Tz. 5.

Hinweis:

Die Anwendung der Regelverschonung (85 %) ist anders als nach bisherigem Recht nicht mehr an eine bestimmte Höchstquote schädlichen Verwaltungsvermögens gekoppelt. Dies folgt daraus, dass nach neuem Recht Verwaltungsvermögen generell nicht mehr begünstigt ist – hierzu Tz. 8.

Hinsichtlich der **Prüfung der 26 Mio. €-Grenze** gilt:

- die Prüfung erfolgt für den einzelnen Erwerber, also nicht etwa bezogen auf den einzelnen Betrieb oder das vom Schenker/Erblasser insgesamt übertragene Vermögen;
- die 26 Mio. €-Grenze bezieht sich ausschließlich auf begünstigtes Unternehmensvermögen; anderes übertragenes Vermögen wird insoweit nicht berücksichtigt;
- erfolgen mehrere Erwerbe begünstigten Vermögens von derselben Person innerhalb von zehn Jahren, so werden diese bei der Prüfung der 26 Mio. €-Grenze zusammengerechnet; ggf. ist dann die Steuerberechnung für frühere Erwerbe neu vorzunehmen. Insoweit ist also herauszustellen, dass die 26 Mio. €-Grenze zeitraumbezogen über den 10-Jahres-Prüfzeitraum gilt.

Hinweis:

Ausgenommen sind Zuwendungen, die vor dem 1.7.2016 erfolgten und wirksam geworden sind. Für begünstigte Erwerbe, die vor dem 1.7.2016 erfolgten, entfällt der Verschonungsabschlag auch nicht rückwirkend, sondern bleibt weiterhin bestehen.

Übersteigt der Wert des Erwerbs die Grenze von 26 Mio. €, so wird ein Verschonungsabschlag grundsätzlich nicht mehr gewährt. Zu beachten ist, dass diese Grenze je Erwerber und nicht je Betrieb gilt. Wird diese Grenze überschritten, so bestehen zwei Möglichkeiten, um eine Entlastung zu erreichen:

1. Abgeschmolzener Verschonungsabschlag:

Wird die Grenze von 26 Mio. € überschritten, so verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag von 85 % bei Regelverschonung bzw. 100 % bei der Optionsverschonung um einen Prozentpunkt für jede 750 000 €, die der Erwerb oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. € liegt. Damit wird ab einem Erwerb von 89,75 Mio. € bei der Regelverschonung keine Verschonung mehr gewährt. Bei der Optionsverschonung ist zudem eine Deckelung auf ein begünstigtes Vermögen von 90 Mio. € vorgesehen.

Soweit die Grenze von 26 Mio. € also nicht deutlich überschritten wird, kann diese Antragsverschonung mit einem abgeschmolzenen Verschonungsabschlag eine sinnvolle Option sein.

2. Verschonungsbedarfsprüfung:

Alternativ kann – unabhängig von der Höhe des Werts des Erwerbs – ein Erlass der Steuer auf begünstigtes Vermögen erreicht werden durch eine sog. Verschonungsbedarfsprüfung. Der Erwerber muss nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 % der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen sonstigen Vermögens (nicht Unternehmensvermögen) und dem Erwerber zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bereits gehörenden Vermögen, welches nicht als Unternehmensvermögen eingestuft würde. Der Unternehmer muss dann also sein Privatvermögen offenlegen und dieses zur Hälfte für die Begleichung der anfallenden Erbschaftsteuer einsetzen.

Der Erlass der Steuer ist allerdings an weitere Bedingungen geknüpft. So muss zwingend die Lohnsummenregelung und die Behaltensregelung eingehalten werden. Zu beachten ist, dass in diesem Fall die auf sieben Jahre verlängerte Behaltensfrist und die erhöhte Mindestlohnsumme von 700 % der Optionsverschonung Anwendung finden, unabhängig davon, ob diese tatsächlich zur Anwendung kommt oder nur ein Abschlag von 85 % nach der Regelverschonung gewährt wird. Wird die Mindestlohnsumme unterschritten, vermindert sich der gewährte Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Des Weiteren fällt der Erlass der Steuer nachträglich weg, wenn der Erwerber innerhalb von 10 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Vermögen, welches als verfügbares Vermögen einzustufen ist, im Wege eines Erbfalls oder einer Schenkung erhält; in diesem Fall kann allerdings wiederum eine Verschonungsbedarfsprüfung erfolgen.

Zusammengefasst ergeben sich folgende Optionen:

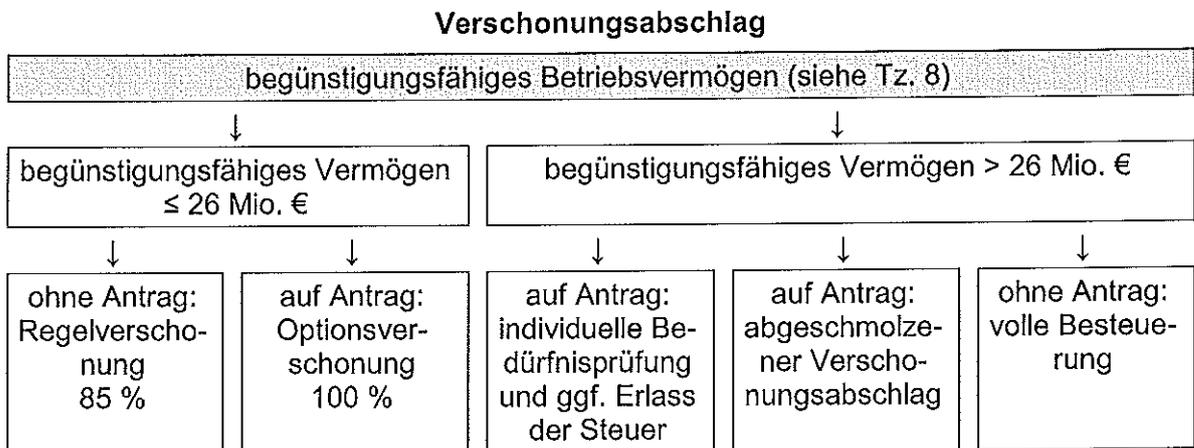


Abb.: Prüfschema zur Ermittlung des Verschonungsabschlags

Hinweis:

Die Regelungen sind äußerst komplex und nur schwer planbar. Für den konkreten Fall muss der Versuch unternommen werden, die Alternativen (oder die im Folgenden beschriebene Stundungslösung) durch Prognoserechnungen gegenüberzustellen. Jedenfalls kann im Einzelfall die steuerliche Belastung gegenüber dem bisherigen Rechtsstand ganz deutlich ansteigen. Wird kein Antrag auf Anwendung des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags oder der Verschonungsbedarfsprüfung gestellt, so erfolgt eine volle Besteuerung des Betriebsvermögens.

Noch nicht vollständig absehbar sind die Folgen, wenn innerhalb des 10-Jahreszeitraums mehrere Übertragungen erfolgen. Fraglich ist für diese Fälle, wie sich z.B. die Anwendung des Abschmelzungsmodells auf frühere Erwerbe auswirkt.

35 Erweiterte Stundungsregelung

Bei einem Erwerb begünstigten Vermögens von Todes wegen erhält der Erwerber einen Rechtsanspruch auf Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer bis zu 7 Jahre, unabhängig davon, nach welcher Maßgabe (Regelverschonung, Abschmelzregelung des Verschonungsabschlags oder Verschonungsbedarfsprüfung) eine Steuer auf das begünstigte Vermögen entfällt. Die Stundung ist zu beantragen. Im ersten Jahr erfolgt die Stundung zinslos, ab dem zweiten Jahr ist ein Zins von 6 % zu entrichten. Damit soll die Belastung durch die im Erbfall ungeplant entstandene Erbschaftsteuer abgemildert werden. Maßgeblich für die Stundung ist, dass die Lohnsummenregelung und die Behaltensregelungen eingehalten werden. Mit einem Verstoß gegen die Lohnsummen- oder die Behaltensregelung endet die Stundung und die Steuer wird sofort fällig.

Hinweis:

Die Stundungsregelung gilt nur bei Erwerben von Todes wegen und nicht bei Schenkungen.