



Mitteilungen

3/2015

Gesetzgebung

Erbschaftsteuerreform und kein Ergebnis in Sicht

In unserer Mandantenmitteilung 2/2015 haben wir Ihnen einen kurzen Überblick über die geplanten Änderungen bei der Erbschaftsteuer im Hinblick auf die Übertragung von Betriebsvermögen gegeben. Zwischenzeitlich haben sich Bundesregierung, Bundesrat, Bundestag und der Finanzausschuss des Bundestags ausführlich mit den geplanten Änderungen beschäftigt – ein endgültiges Ergebnis ist jedoch nicht in Sicht!

Sicher ist aber eines: Das neue Gesetz soll Mitte November 2015 im Bundestag beschlossen werden. Da der Bundesrat den Entwurf jedoch ablehnt, muss der Vermittlungsausschuss angerufen werden. Damit bleibt fraglich, ob die Reform noch vor Ende 2016 gelingt und damit die zeitliche Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts eingehalten wird.

In der Zwischenzeit bestehen in der Praxis weiterhin erhebliche Unsicherheiten, die im Einzelfall abzuwägen sind. Sollten Sie noch weitere Fragen haben, werden wir diese gerne in einem persönlichen Gespräch klären.

Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Am 23.07.2015 ist das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten, mit der bestimmte bilanzrechtliche Vorgaben auf europarechtlicher Ebene in deutsches Recht umgesetzt werden. Für die Handels- und Steuerbilanz ergeben sich damit wesentliche Neuregelungen.

Wichtige Neuerungen im Überblick

- Erhöhte Schwellenwerte für die Einteilung der Größenklassen (§ 267 HGB)
- Neufassung des Begriffs des Umsatzes im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung beim Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften (§ 277 HGB)
- Änderungen bei den Voraussetzungen für die Befreiung von der Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflicht für konzernangehörige Kapitalgesellschaften gemäß

§ 264 Abs. 3 HGB und Personenhandelsgesellschaften gemäß § 264b HGB

- Ausschüttungssperre für in der Gewinn- und Verlustrechnung phasengleich ausgewiesene Beteiligungserträge, die noch nicht als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung (noch) kein Anspruch besteht (§ 272 Abs. 5 HGB)
- Änderungen der Pflichtangaben im Anhang gemäß § 285 HGB, insbesondere Verringerung der Angaben für kleine und mittelgroße Gesellschaften

Zeitliche Anwendung

Grundsätzlich ist die Anwendung aller Änderungen erstmals für Einzel- und Konzernabschlüsse für ein ab dem 01.01.2016 beginnendes Geschäftsjahr vorgesehen. Allerdings können die neu festgelegten Schwellenwerte bereits für die Jahresabschlüsse des Geschäftsjahres 2014 angewendet werden, wodurch sich Auswirkungen auf im Jahr 2015 durchgeführte oder noch durchzuführende Abschlussprüfungen für Jahresabschlüsse zum 31.12.2014 ergeben können.

Hinweis für die Praxis

Sollte eine Kapitalgesellschaft durch die Anwendung der neuen Schwellenwerte wieder in die Kategorie „kleine Kapitalgesellschaft“ zurückfallen, kann sie – bei vorzeitiger Anwendung der neuen Schwellenwerte – die Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung in Anspruch nehmen (z. B. kein Lagebericht, keine Prüfungspflicht, verkürzte Bilanz etc.). Dabei ist aber gleichzeitig die neue Definition der Umsatzerlöse zu beachten und eine entsprechende Ergänzung des Anhangs zwingend erforderlich.

Für Fragen im Zusammenhang mit den neuen Regelungen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.

Steueränderungsgesetz 2015 tritt in Kraft

Der Bundestag hat am 24.09.2015 das Steueränderungsgesetz 2015 beschlossen; jetzt hat auch der Bundesrat seine Zustimmung erteilt. Damit steht den Neuregelungen, die – soweit nichts anderes erwähnt wird – bereits ab dem 01.01.2015 gelten, nichts mehr im Wege. Aus den zahlreichen Änderungen haben wir für Sie die wichtigsten zusammengestellt.

Einkommensteuer

Die bislang fehlende Möglichkeit in § 6b EStG, stille Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut einer EU- oder EWR-Betriebsstätte zu übertragen, wird in Übereinstimmung mit Gemeinschaftsrecht neu eingeführt. Nach § 6b Abs. 2a EStG wird bei der Reinvestition von stillen Reserven in einer EU- oder EWR-Betriebsstätte nun die Möglichkeit geschaffen, die auf den Gewinn aus der Realisierung der stillen Reserven des inländischen Wirtschaftsguts entfallende Steuer über fünf Jahre analog zu § 36 Abs. 5 EStG zu stunden. Die Regelung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2016.

Nach der bisherigen Fassung des § 7g EStG (Investitionsabzugsbetrag) sind sowohl die Investitionsabsicht als auch die Funktion des zu erwerbenden Wirtschaftsguts nachzuweisen und zu dokumentieren. Darauf wird für nach dem 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre verzichtet. Die Abzugsbeträge nach § 7g EStG müssen ab dann elektronisch übermittelt werden.

Der Sonderausgabenabzug von Unterhaltsleistungen wird künftig nur bei Angabe der ID-Nummer des Unterhaltsempfängers gewährt, § 10 Abs. 1a EStG.

Körperschaftsteuer

Die in § 8c Abs. 1 KStG enthaltene Konzernklausel (kein schädlicher Beteiligungserwerb) wird erweitert auf Fallkonstellationen, in denen die Konzernspitze Erwerber oder Veräußerer ist. Zudem wird generell neben einer natürlichen oder juristischen Person auch eine Personengesellschaft als Konzernspitze zugelassen. Die Regelung gilt bereits rückwirkend für Beteiligungserwerbe ab dem 31.12.2009.

Umwandlungsteuer

Die bisherige Möglichkeit, sonstige Gegenleistungen in Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens erbringen zu können, ohne die Steuerneutralität einer Einbringung nach §§ 20 und 24 UmwStG bzw. eines Anteilstausches nach § 21 UmwStG zu gefährden, wird eingeschränkt. Eine Buchwerteinbringung ist jetzt nur noch möglich, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht die Grenze von 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 Euro übersteigt. Mindestens ist jedoch der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen.

Grunderwerbsteuer

Bei einer mittelbaren Beteiligung über eine mehrstöckige Personengesellschaft wird bei der Frage, ob ein nach § 1 Abs. 2a GrEStG Grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt, zur Prüfung des 95 %-Kriteriums auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse abgestellt und dementsprechend „durchgerechnet“. Bei einer Kapitalgesellschaft erfolgt eine solche „Durchrechnung“ nicht. Die Neuregelung gilt für alle nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes verwirklichten Grunderwerbsteueratbestände.

Da das Bundesverfassungsgericht die bisherige Verwendung der Bedarfswerte der §§ 138 ff. BewG für Zwecke der Grunderwerbsteuer für verfassungswidrig erklärt hat (nähere Ausführungen dazu unten im

Rechtsprechungsteil), wird in § 8 Abs. 2 GrEStG nun auf die für die Erbschaft- und Schenkungsteuer geltenden Werte der §§ 157 ff. BewG verwiesen. Die neue Verweisung gilt grundsätzlich rückwirkend für Erwerbsvorgänge ab dem 01.01.2008.

Umsatzsteuer

Die Vorschrift des § 2b UStG wird neu eingefügt und § 2 Abs. 3 UStG gestrichen. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts wird damit grundsätzlich – wie alle Personen – Unternehmer, wenn sie nachhaltig und selbständig Leistungen gegen Entgelt erbringt. § 2b UStG regelt nur, wann eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausnahmsweise kein Unternehmer ist. Die Regelung gilt grundsätzlich erst ab 2017.

In § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen) wird explizit geregelt, dass als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen gelten, die auf Dauer in einem Gebäude installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude zu zerstören oder zu verändern. Die Regelung gilt ab dem Tag nach Verkündung des Gesetzes.

Rechtsprechung

A. Einkommensteuer

Persönlicher Einkommensteuertarif bei Ausschüttung an Anteilseigner ohne maßgeblichen Einfluss

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 25.08.2015, VIII R 3/14 entschieden, dass Ausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auf Antrag nach der tariflichen Einkommensteuer besteuert werden können, auch wenn der Steuerpflichtige als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft (mindestens zu 1 %) aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung derselben ausüben kann (Pressemitteilung vom 07.10.2015).

Die Klägerin war zu 5 % an einer GmbH beteiligt und dort als Assistentin der Geschäftsleitung sowie im Bereich der Lohn- und Finanzbuchhaltung tätig. Aus der Beteiligung erzielte sie Kapitalerträge, die mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % besteuert wurden. In ihrer Einkommensteuererklärung stellte sie einen Antrag auf Besteuerung nach der niedrigeren tariflichen Einkommensteuer, da sie an der GmbH mit mehr als 1 % beteiligt und für diese beruflich tätig war. Das Finanzamt lehnte dies ab, da ein maßgeblicher Einfluss des Anteilseigners auf die Kapitalgesellschaft erforderlich sei.

Der BFH gibt der Klägerin Recht. Aus dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung ergeben sich weder qualitative noch quantitative Anforderungen an die berufliche Tätigkeit des Anteilseigners für die Kapitalgesellschaft. Ein maßgeblicher Einfluss des Anteilseigners auf die Kapitalgesellschaft sei nicht erforderlich. Der BFH hält auch die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass eine nur untergeordnete berufliche Tätigkeit für das

Antragsrecht nicht ausreiche, für rechtlich zweifelhaft. Im Streitfall kam es darauf aber nicht an, weil die berufliche Tätigkeit der Klägerin für die GmbH nicht von untergeordneter Bedeutung war.

Antrag auf Regelbesteuerung einer Ausschüttung nur bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung möglich

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 28.07.2015, VIII R 50/14 die Frage entschieden, bis zu welchem Zeitpunkt ein Antrag auf die sog. Regelbesteuerung für Ausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gestellt werden kann (Pressemitteilung vom 30.09.2015).

Die Klägerin war an einer GmbH beteiligt und erzielte daraus Einkünfte aus Kapitalvermögen. Diese waren mit der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 % besteuert worden. In ihrer Einkommensteuererklärung stellte die Klägerin zwar einen Antrag auf Günstigerprüfung, nicht jedoch einen Antrag auf (die günstigere) Regelbesteuerung der Kapitalerträge aus der Beteiligung. Diesen Antrag stellte die Klägerin erst, nachdem sie die von ihr unterschriebene Einkommensteuererklärung beim Finanzamt abgegeben hatte, allerdings noch vor Abschluss der Einkommensteuerveranlagung. Finanzamt und Finanzgericht wiesen den Antrag als verspätet zurück.

Der BFH hat sich dem angeschlossen und die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Der Antrag auf Regelbesteuerung der Kapitaleinkünfte aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sei spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung zu stellen. Abzustellen ist insoweit auf den Eingangsstempel des Finanzamts auf der in Papierform abgegebenen Einkommensteuererklärung.

Der BFH betont in seinem Urteil ausdrücklich, dass der Antrag auf Günstigerprüfung den erforderlichen Antrag auf Regelbesteuerung für Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht ersetzen kann.

B. Erbschaftsteuer

Steuerbefreiung für ein geerbtes Eigenheim trotz verzögerter Selbstnutzung

Mit Urteil vom 23.06.2015, II R 39/13 hat der Bundesfinanzhof (BFH) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass Kinder des Erblassers ein vom Erblasser zu Wohnzwecken genutztes Familienheim steuerfrei erwerben können, wenn sie innerhalb angemessener Zeit nach dem Erbfall die Absicht fassen, das Familienheim selbst für eigene Wohnzwecke zu nutzen, und diese Absicht durch den Einzug auch tatsächlich umsetzen (Pressemitteilung vom 09.09.2015).

Erwirbt ein Kind als Miterbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses über seinen Erbteil hinaus das Alleineigentum an dem Familienheim, erhöht sich zudem sein steuerbegünstigtes Vermögen unabhängig davon, ob die Erbauseinandersetzung zeitnah, d. h. innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt.

Der Kläger und seine Schwester waren je zur Hälfte Miterben ihres Ende 2010 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte ein Zweifamilienhaus. Eine Wohnung war vom Vater genutzt worden, die zweite Wohnung war fremdvermietet. Ende 2011 zog der Kläger mit seiner Ehefrau in die vormalige Wohnung des Vaters ein. Bei der Erbauseinandersetzung im März 2012 erhielt der Kläger dann das Alleineigentum an dem Zweifamilienhaus. Das Finanzamt gewährte die Steuerbefreiung für die selbstgenutzte und für die vermietete Wohnung nur entsprechend dem Erbteil des Klägers und damit jeweils nur zur Hälfte.

Der BFH ist hier großzügiger. Seiner Auffassung nach kann der Kläger sowohl für die selbst genutzte Wohnung als auch für die vermietete Wohnung die Steuerbegünstigung in voller Höhe in Anspruch nehmen.

Für die selbstgenutzte Wohnung stehe dem Kläger die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG in voller Höhe zu, weil er ein Jahr nach dem Erbfall und damit innerhalb angemessener Zeit eingezogen sei. Eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung könne auch vorliegen, wenn die Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Erbfall genutzt werde. Die Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung müssten in einem solchen Fall aber dargelegt werden.

Als unschädlich sieht es der BFH an, dass die Erbauseinandersetzung im Streitfall erst über ein Jahr nach dem Erbfall erfolgt war und der Kläger erst im Zuge dieser Erbauseinandersetzung Alleineigentümer der selbst genutzten Wohnung wurde.

Für die vermietete Wohnung kann der Kläger ebenfalls die gesamte Steuerbegünstigung in Form des verminderten Wertansatzes nach § 13c ErbStG in Anspruch nehmen. Auch hier sieht es der BFH als nicht schädlich an, dass die Erbauseinandersetzung erst fünfzehn Monate nach dem Erbfall erfolgt war.

Hinweis für die Praxis

Das Urteil zeigt deutlich auf, dass die Erbschaftsteuer und damit zusammenhängende Vergünstigungen sich nicht nur nach dem richten, was ein Erbe ursprünglich beim Tod des Erblassers bekommen hat, sondern u. U. auch eine Erbauseinandersetzung zu berücksichtigen ist. So steht im Streitfall die Steuerbefreiung nicht anteilig beiden Miterben, sondern in voller Höhe nur dem Miterben zu, der das Familienheim im Zuge der Erbauseinandersetzung letztendlich bekommen hat und dort selbst eingezogen ist.

C. Umsatzsteuer

Umsatzsteuer bei Verkäufen über Internet-Handelsplattform

Mit Urteil vom 12.08.2015, XI R 43/13 hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass derjenige, der planmäßig und mit erheblichem Organisationsaufwand mindestens 140 fremde Pelzmäntel in eigenem Namen über eine Internet-Handelsplattform verkauft, eine unternehmerische und damit umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit ausübt (Pressemitteilung vom 23.09.2015).

Die Klägerin verkaufte im Zeitraum von zwei Jahren über zwei Verkäuferkonten bei der Internet-Handelsplattform eBay an einzelne Erwerber mindestens 140 Pelzmäntel für insgesamt rd. 90.000 Euro. Sie gab an, im Zuge der Auflösung des Haushalts ihrer verstorbenen Schwiegermutter habe sie deren umfangreiche private Pelzmantelsammlung veräußert. Der Verkauf einer privaten Sammlung stelle keine unternehmerische Tätigkeit dar und unterliege deshalb nicht der Umsatzsteuer.

Der BFH hat nun die Umsatzsteuerpflicht der Verkäufe bejaht. Mit der Tätigkeit eines privaten Sammlers habe die Tätigkeit der Klägerin nichts zu tun; denn die Klägerin habe nicht eigene, sondern fremde Pelzmäntel – die (angebliche) „Sammlung“ der Schwiegermutter – verkauft. Die verkauften Gegenstände (anders als z. B. Briefmarken, Münzen oder historische Fahrzeuge) stellten keine Sammlerstücke dar, sondern Gebrauchsgegenstände. Angesichts der unterschiedlichen Pelzarten, -marken, Konfektionsgrößen und der um bis zu 10 cm voneinander abweichenden Ärmellängen sei nicht ersichtlich, welches „Sammelthema“ verfolgt worden sein sollte.

Maßgebliches Beurteilungskriterium für eine unternehmerische Tätigkeit ist grundsätzlich, ob der Verkäufer (vergleichbar einem Händler) aktive Schritte zur Vermarktung unternimmt und sich ähnlicher Mittel bedient. Davon ist der BFH im Streitfall ausgegangen.

D. Grunderwerbsteuer

Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht ist verfassungswidrig

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung (z. B. der Kaufpreis). Fehlt eine solche Gegenleistung oder beruht der Erwerbsvorgang auf einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage, ist auf eine Ersatzbemessungsgrundlage zurückzugreifen. § 8 Abs. 2 GrEStG verweist insoweit auf die Regelungen der §§ 138 ff. BewG.

Dieser Verweis ist nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 23.06.2015, 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11 mit dem Gleichheitssatz unvereinbar. Der Ersatzmaßstab führe zu einer erheblichen und sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gegenüber dem Bemessungsmaßstab, der an die Gegenleistung des Erwerbsvorgangs anknüpfe. Das BVerfG hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 30.06.2016 rückwirkend zum 01.01.2009 eine Neuregelung zu treffen. Bis zum 31.12.2008 sei die Vorschrift weiter anwendbar.

Der Gesetzgeber hat hier überraschenderweise bereits reagiert (siehe oben die Ausführungen zum Steueränderungsgesetz 2015). § 8 Abs. 2 GrEStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 verweist nun auf die für die Erbschaft- und Schenkungsteuer geltenden Werte der §§ 157 ff. BewG. Durch den neuen Verweis werde die vom BVerfG eingeforderte Annäherung der als Ersatzbemessungsgrundlage ermittelten Werte an den gemeinen Wert und damit an die Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG gewährleistet.

Finanzverwaltung

Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge

Zur Unterstützung des Engagements bei der Hilfe für Flüchtlinge gibt es seitens der Finanzverwaltung Erleichterungen bei der Geltendmachung von Zuwendungen (BMF-Schrb. v. 22.9.2015). Hier ein kurzer Überblick:

Erleichterungen für (nicht) gemeinnützige Organisationen

Für alle Sonderkonten von Hilfsorganisationen zur Unterstützung von Flüchtlingen gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Als Spendennachweis genügt hier der Bareinzahlungsbeleg, die Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug) eines Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking.

Nicht gemeinnützige Organisationen können auf einem Treuhandkonto Spenden zur Förderung der Flüchtlingshilfe sammeln. Zuwendungen an diese Sammelstellen können abgezogen werden, wenn die Zuwendungen an eine gemeinnützige Organisation zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. Zum Nachweis ist hier der Bareinzahlungsbeleg, die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking des Spenders zusammen mit einer Kopie der entsprechenden Belege der nicht steuerbegünstigten Organisation vorzulegen.

Alle gemeinnützigen Organisationen dürfen unabhängig von ihrem Satzungszweck Spenden für Flüchtlinge sammeln. Damit dürfen z. B. auch Sport- oder Musikvereine zu Spenden aufrufen, wenn sie diese an die entsprechenden Organisationen weiterleiten. Der Verein kann die Zuwendungen bescheinigen; dabei ist in der Zuwendungsbestätigung auf die Sonderaktion hinzuweisen.

Gemeinnützige Organisationen dürfen auch ihre eigenen, bisher unverbrauchten Mittel, die keiner anderen Bindungswirkung unterliegen, zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen verwenden. Dabei kann auf den Nachweis der Hilfsbedürftigkeit der Flüchtlinge verzichtet werden.

Erleichterungen für Einzelpersonen und Unternehmen

Unternehmen können die Zuwendungen grundsätzlich als Betriebsausgaben absetzen, wenn die Voraussetzungen eines Sponsorings erfüllt sind.

Arbeitnehmer können mit einer Arbeitslohnspende auf einen Teil ihres Lohnes verzichten. Wenn der Arbeitgeber diesen Anteil vom Bruttogehalt einbehält und an eine spendenempfangsberechtigte Einrichtung zugunsten der Hilfe für Flüchtlinge überweist, bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz. Die steuerfrei belassenen Lohnanteile müssen vom Arbeitgeber aufgezeichnet werden und dürfen vom Arbeitnehmer nicht als Spende geltend gemacht werden.

Aufsichtsratsmitglieder können auf einen Teil ihrer Aufsichtsratsvergütung verzichten. Der gespendete Teil der Vergütung bleibt dann steuerfrei.

Schenkungen zugunsten der Flüchtlingshilfe sind von der Steuer befreit, wenn der Verwendungszweck gesichert ist.