

Inhaltsübersicht

Seite

1. Neuregelung bei der Erbschaftsteuer bekommt Konturen	1
2. Gesetzentwurf zur Anhebung des Grundfreibetrags, der Kinderfreibeträge und des Kindergelds.	2
3. Gesetzgebung: „Bürokratieentlastungsgesetz“ auf den Weg gebracht	2
4. Tarifbegünstigung für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	3
5. Kein Abgeltungsteuersatz auf Zinsen aus Darlehen zwischen Ehegatten bei finanzieller Beherrschung	3
6. Abgeltungsteuer: Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei Günstigerprüfung	4

1. Neuregelung bei der Erbschaftsteuer bekommt Konturen

Nachdem das Bundesverfassungsgericht am 17.12.2014 urteilte, dass die Vorschriften zur Betriebsvermögensbegünstigung mit dem Grundgesetz unvereinbar sind, ist es Aufgabe des Gesetzgebers, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz abermals zu reformieren. Das Gericht hat dem Gesetzgeber eine Frist zu einer verfassungskonformen Ausgestaltung bis zum 30.6.2016 gegeben. Das Bundesfinanzministerium hat nun ein „**Eckwertepapier**“ zu den Reformüberlegungen bekannt gegeben. Dieses gibt erste Hinweise, wie das zukünftige Recht ausgestaltet sein könnte.

Wie zu erwarten, erfolgt keine grundsätzliche Neufassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, sondern lediglich eine punktuelle Änderung, um den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gerecht zu werden. Allerdings sollen diese Änderungen deutlich gravierender ausfallen, als bislang auf Grund der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts angenommen. **Drei Kernbereiche** sind herauszugreifen:

- » Nach bisherigem Recht wird das Unternehmensvermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont und zwar
 - » zu 85% (Regelverschonung), wenn es zu max. 50%
 - » zu 100 % (Optionsverschonung), wenn es zu max. 10%

aus Verwaltungsvermögen besteht. Zukünftig soll die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens entfallen und der Begriff des **begünstigten Vermögens** neu definiert werden. Demnach sollen nach den Plänen des Bundesfinanzministeriums zum begünstigten Vermögen alle Wirtschaftsgüter eines Unternehmens gehören, die im Erwerbzeitpunkt zu mehr als 50 % (überwiegend) einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (**Hauptzweck**) dienen. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb nur bis zu 50 %

oder die losgelöst vom Betrieb der Vermögensverwaltung dienen, sollen nicht begünstigt sein. Die betrieblichen Schulden sollen konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden (konsolidierte Netto-Betrachtung). Sofern der Anteil des Verwaltungsvermögens 10 % oder weniger des Vermögens beträgt, soll dies unschädlich sein.

- » Bisher kann der Erwerber eine Verschonung von 85 % (Regelverschonung) oder optional eine Verschonung von 100 % (Optionsverschonung) für das von ihm erworbene Unternehmensvermögen unabhängig von der Größe des übertragenen Unternehmens erhalten. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts muss bei großen Unternehmen aber eine **Bedürfnisprüfung** erfolgen. Hierbei soll geprüft werden, ob die Erbschaftsteuer gezahlt werden kann, ohne dass betriebliches Vermögen eingesetzt werden muss. Künftig soll daher die Verschonungsregel ohne Bedürfnisprüfung auf kleine und mittlere Unternehmen beschränkt werden. Zur Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen von großen Unternehmen sieht das Eckwertepapier eine erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. € vor. Liegt der Wert des begünstigten Vermögens unterhalb der 20 Mio. €-Grenze, soll der Erwerber wie bisher eine 85 %ige oder 100 %ige Verschonung unter Einhaltung der bisherigen Haltefristen und Lohnsummenregelungen erhalten. Bei Erwerben über 20 Mio. € soll hingegen eine individuelle Bedürfnisprüfung zur Anwendung kommen. Im Rahmen der Bedürfnisprüfung soll jeder Erwerber nachweisen müssen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld sofort zu begleichen. Bei der Bedürfnisprüfung soll auch das vorhandene Privatvermögen und das bei der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergangene Privatvermögen berücksichtigt werden. Die Zumutbarkeitsgrenze soll bei 50 % dieser nicht betrieblichen Vermögenswerte gezogen werden. Von dieser Bedürfnisprüfung ist dann die Gewährung des Verschonungsabschlags insgesamt abhängig.

» Nach den bisherigen Regelungen sind Betriebe mit bis zu 20 Arbeitnehmern von der **Lohnsummenregelung** befreit. Für sie gelten lediglich die Haltefristen von 5 Jahren (Regelverschönerung) bzw. 7 Jahren (Optionsverschönerung), d.h. für diese Zeiträume müssen die bei Betriebsübergang im Unternehmen vorhandenen Lohnsummen gehalten werden. Anstelle dieser 20-Arbeitnehmer-Regelung ist vorgesehen, dass bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert bis 1 Mio. € auf die Prüfung der Lohnsummenregelung verzichtet wird (Nichtaufgriffsgrenze) und wie bisher lediglich die Behaltensfristen 5 bzw. 7 Jahren zu beachten sind. Für Unternehmen mit einem Unternehmenswert von mehr als 1 Mio. € soll die Lohnsummenregelung uneingeschränkt, also unabhängig von der Anzahl der Arbeitnehmer, gelten.

i Hinweis:

Die genaue Ausgestaltung des Gesetzes bleibt abzuwarten. Von Seiten der Wirtschaft und der Verbände stoßen die bisher bekannt gewordenen Pläne des Bundesfinanzministeriums auf großen Widerstand. Zwei Tendenzen sind aber jetzt schon ablesbar: Die gesetzlichen Änderungen werden wohl nicht erst zum 30.6.2016 kommen, sondern früher. Nach jetzigem Stand werden die Auswirkungen für größere mittelständische Unternehmen sehr viel gravierender ausfallen als bislang erwartet. Insoweit ist in einschlägigen Fällen dringend anzuraten, unter Hinzuziehung steuerlichen Rats auszuloten, ob derzeit noch das bestehende Recht für vorweggenommene Erbfolgen über Betriebsvermögen genutzt werden kann und soll.

2. Gesetzentwurf zur Anhebung des Grundfreibetrags, der Kinderfreibeträge und des Kindergelds

Die Bundesregierung muss alle zwei Jahre durch eine Expertenkommission die Höhe des Grundfreibetrags und der Kinderfreibeträge überprüfen lassen. Der 10. Existenzminimumbericht vom 30.1.2015 kommt zu dem Ergebnis, dass in den Veranlagungsjahren 2015 und 2016 sowohl beim Grundfreibetrag (derzeit 8 354 €) als auch beim Kinderfreibetrag (derzeit 2 184 € je Elternteil) Erhebungsbedarf besteht. Die Bundesregierung hat nun am 25.3.2015 einen Gesetzentwurf beschlossen, mit dem der steuerliche Grundfreibetrag, der Kinderfreibetrag und das

Kindergeld rückwirkend ab dem 1.1.2015 sowie der Kinderzuschlag ab dem 1.7.2016 angehoben werden sollen.

Die maßgeblichen Werte sind in der Tabelle unten auf dieser Seite dargestellt.

i Hinweis:

Die Erhöhung des Grundfreibetrags soll rückwirkend zum 1.1.2015 erfolgen und würde daher zu einer Änderung des Lohnsteuertarifs ab dem 1.1.2015 führen. Derzeit ist der Lohnsteuerabzug aber nach dem (noch) geltenden Tarif vorzunehmen. Sobald das Änderungsgesetz beschlossen ist, sind die Arbeitgeber verpflichtet, Änderungen hinsichtlich der bereits für 2015 durchgeführten Lohnabrechnungen vorzunehmen, sofern dies für den Arbeitgeber wirtschaftlich zumutbar ist. In diesen Fällen stehen dann Korrekturläufe für die bereits abgerechneten Lohnabrechnungszeiträume an.

Daneben ist im Gespräch, im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren auch die Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende einzubringen. Die konkrete Umsetzung bleibt abzuwarten.

3. Gesetzgebung: „Bürokratieentlastungsgesetz“ auf den Weg gebracht

Das Bundeskabinett hat den Gesetzentwurf des sog. Bürokratieentlastungsgesetzes beschlossen. Hiermit sollen weitere Entlastungen der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie umgesetzt werden. Vorgehen sind insbesondere folgende Maßnahmen:

» **Reduzierung der Buchführungspflichten:** Um eine größere Anzahl von Unternehmen von der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht zu befreien, sollen die Grenzbeträge im Handelsgesetzbuch und in der Abgabenordnung um jeweils 20 % auf 600 000 € (Umsätze) bzw. 60 000 € (Gewinn) angehoben werden. Fallen gewerbliche Einzelunternehmen oder Personengesellschaften unter diese Grenzen, so brauchen diese keine doppelte Buchführung einzurichten und keinen Jahresabschluss zu erstellen. Der steuerliche Gewinn kann dann mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Dies ist im Regelfall einfacher und macht z.B. eine Inventur am Bilanzstichtag entbehrlich.

	Aktueller Stand	Ab 1.1.2015	Ab 1.1.2016
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	8 354 €	8 472 €	8 652 €
Kinderfreibetrag (je Elternteil)	2 184 €	2 256 €	2 304 €
Kinderfreibetrag inkl. Freibetrag für Betreuung und Erziehung (zusammen für beide Elternteile)	7 008 €	7 152 €	7 248 €
Kindergeld:			
erstes und zweites Kind jeweils	184 €	188 €	190 €
drittes Kind	190 €	194 €	196 €
viertes und jedes weitere Kind jeweils	215 €	219 €	221 €
	Aktueller Stand	Ab 1.7.2016	
Kinderzuschlag	140 €	160 €	

i Hinweis:

Die angehobenen Schwellenwerte für die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht sollen erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2015 beginnen, im Regelfall also für das Wirtschaftsjahr 2016.

- » Durch die geplante **Anhebung der Schwellenwerte in verschiedenen Wirtschaftsstatistikgesetzen** sowie in der Intrahandelsstatistik von derzeit 500 000 € auf 800 000 € werden Existenzgründer bzw. junge Unternehmen von statistischen Meldepflichten befreit. Im Umweltstatistikgesetz soll erstmals ein Schwellenwert von 800 000 € für die statistischen Meldepflichten eingeführt werden.

i Hinweis:

Diese Erleichterungen sollen ab dem 1.1.2016 gelten.

- » **Anhebung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristig Beschäftigte:** Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor bei Arbeitnehmern, die nicht länger als 18 zusammenhängende Arbeitstage beschäftigt werden oder deren Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich ist und deren Arbeitslohn derzeit pro Arbeitstag durchschnittlich 62 € nicht übersteigt. In diesen Fällen kann die Lohnsteuer pauschal mit 25 % erhoben werden. Als Folge der Einführung des gesetzlichen Mindestlohns soll die tägliche Verdienstgrenze von derzeit 62 € auf 68 € angehoben werden, was bei acht Arbeitsstunden einem Stundenlohn von 8,50 € entspräche.

i Hinweis:

Diese Anhebung soll rückwirkend zum 1.1.2015 in Kraft treten.

4. Tarifbegünstigung für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen werden unter bestimmten Bedingungen einem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Materiell kann die Begünstigung sehr bedeutsam sein. Die Tarifbegünstigung setzt voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Zu dieser Fragestellung sind aktuell zwei wichtige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ergangen:

- » Mit Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen IV R 57/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren ist, wenn Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG unter Fortführung stiller Reserven (also zu Buchwerten) auf eine Schwester-KG übertragen und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert werden, weil nicht alle in der Person des Veräußerers (Mitunternehmers) vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.

i Hinweis:

Für die Tarifbegünstigung ist nach dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich eine zeitraumbezogene Betrachtung geboten, wenn auf Grund einheitlicher Planung und in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung der betrieblichen Sachgesamtheit eine wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung der enthaltenen stillen Reserven aus deren Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Umfasst ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte (im Urteilsfall: die Übertragung und danach die Veräußerung) miteinander zu verklammern und als einen einheitlichen Vorgang im Hinblick auf die atypische Zusammenballung der Einkünfte zu betrachten. Außerordentliche Einkünfte liegen daher nicht vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden.

- » In dem Urteil vom 9.12.2014 (Aktenzeichen IV R 36/13) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht der Tarifbegünstigung unterliegt, wenn der Stpfl. zuvor auf Grund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen hat. Im Urteils Sachverhalt wurde in einem ersten Schritt ein Teil-Kommanditanteil (und ein Teil-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH) unentgeltlich auf die Ehefrau übertragen und sodann der Rest-Kommanditanteil (und der Rest-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH) veräußert. Das Gericht bestätigte die Ansicht des Finanzamts, dass für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils die Steuersatzermäßigung nicht zu gewähren ist. Die Tarifbegünstigung setze demnach voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Die in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung der Sachgesamtheit erfolgte Ausbringung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten steht der Tarifbegünstigung aber entgegen.

► Handlungsempfehlung:

Derartige Gestaltungen bedürfen einer intensiven steuerlichen Prüfung, welche Lösung im Einzelfall günstiger ist. Dabei ist zu beachten, dass die Tarifbegünstigung unter engen persönlichen Restriktionen steht. Im konkreten Fall sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

5. Kein Abgeltungsteuersatz auf Zinsen aus Darlehen zwischen Ehegatten bei finanzieller Beherrschung

Kapitalerträge unterliegen im Grundsatz dem vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatz von 25 %. Dies könnte unter nahestehenden Personen zu Gestaltungen genutzt werden. So könnte der eine Ehegatte E1 dem anderen Ehegatten E2 ein Darlehen gewähren und damit z.B. ein Vermietungsobjekt finanzieren. Bei E1 unterlägen die Zinsen dann nur

dem Abgeltungsteuersatz von 25 %, bei E2 wären die Zinsaufwendungen aber Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und würden damit die Einkünfte zum normalen Einkommensteuertarif, der einen Steuersatz von bis zu 45 % vorsieht, mindern.

Um diese Gestaltungen zu verhindern, ist gesetzlich bestimmt, dass der Abgeltungsteuersatz nicht zur Anwendung kommt, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind und die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner (im vorstehenden Beispiel: E2) Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Der Bundesfinanzhof hat hierzu allerdings einschränkend entschieden, dass ein lediglich aus der Eheschließung abgeleitetes persönliches Verhältnis – und ebenso im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern – allein nicht ausreicht, um ein solches Näheverhältnis zu begründen. Ein Näheverhältnis liegt u.a. aber dann vor, wenn der Stpfl. auf die Person des Darlehensnehmers einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

In dem nun mit Urteil vom 28.1.2015 (Aktenzeichen VIII R 8/14) entschiedenen Fall lag aber gerade eine solche finanzielle Beherrschung vor und damit war der Abgeltungsteuersatz ausgeschlossen. Im Urteilsfall gewährte der Ehegatte E1 seiner Ehefrau E2 Darlehen zur Anschaffung und Renovierung einer fremdvermieteten Immobilie. E2 war mangels eigener finanzieller Mittel und Kreditwürdigkeit auf die Darlehensgewährung durch den Ehegatten angewiesen. In diesem Fall kam wegen der vorhandenen finanziellen Beherrschung der Abgeltungsteuersatz nicht zur Anwendung, d.h. die Zinserträge aus den Darlehen unterlagen bei E1 dem normalen Einkommensteuertarif.

Der Bundesfinanzhof stellt im Übrigen heraus, dass der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes in diesen Fällen verfassungsgemäß ist, da er nicht an das persönliche Näheverhältnis der Ehegatten anknüpft, sondern auf der finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber beruht.

► Handlungsempfehlung:

Bei Darlehen unter nahestehenden Personen ist also im Einzelfall sorgfältig zu prüfen, ob eine finanzielle Beherrschung vorliegt und damit der Abgeltungsteuersatz ausgeschlossen ist. Ist die nahestehende Person (z.B. Ehegatte oder Kinder) dagegen finanziell unabhängig, so kommt der

Abgeltungsteuersatz zur Anwendung und bietet Gestaltungsmöglichkeiten.

6. Abgeltungsteuer: Kein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei Günstigerprüfung

Kapitalerträge unterliegen grundsätzlich dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. Verbunden mit dem im Vergleich zum normalen Einkommensteuertarif günstigen Abgeltungsteuersatz ist, dass tatsächlich angefallene Werbungskosten gesetzlich vom Abzug ausgeschlossen sind. Diese sind vielmehr durch den Sparer-Pauschbetrag von 801 € bei Einzelveranlagung bzw. 1 602 € pro Jahr bei Zusammenveranlagung von Ehegatten abgegolten.

Kapitalerträge, die bei Auszahlung bereits der Abgeltungsteuer von 25 % unterlegen haben, brauchen in der Einkommensteuererklärung nicht mehr angegeben zu werden. Gesetzlich ist allerdings zusätzlich bestimmt, dass auf Antrag des Stpfl. im Rahmen der Einkommensteuererklärung anstelle der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes die Kapitalerträge dem normalen Einkommensteuertarif unterliegen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt. Diese sog. Günstigerprüfung kommt insbesondere bei den Stpfl. zur Anwendung, die auf Grund niedriger Einkünfte oder auch Verlusten aus anderen Einkunftsquellen einem Einkommensteuersatz von weniger als 25 % unterliegen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 28.1.2015 (Aktenzeichen VIII R 13/13) entschieden, dass auch bei der sog. Günstigerprüfung ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten nicht in Betracht kommt. Die Günstigerprüfung kann also nicht genutzt werden, um den Werbungskostenabzug zu eröffnen. Insoweit sei der Gesetzeswortlaut eindeutig. Das Gericht betont auch, dass das Werbungskostenabzugsverbot im Zusammenhang mit dem vergleichsweise günstigen Abgeltungsteuersatz verfassungskonform ist.

► Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass bei Kapitalerträgen im steuerlichen Privatvermögen der Werbungskostenabzug regelmäßig ausgeschlossen ist. In der Praxis sollten Werbungskosten möglichst vermieden werden. Dies betrifft z.B. Zinsen bei der Fremdfinanzierung von Kapitalanlagen.