

Inhaltsübersicht

Seite

1. Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	1
2. Übernahme der Rückzahlung von Studiengebühren bei Arbeitgeberwechsel	3
3. Keine zwei häuslichen Arbeitszimmer steuerlich absetzbar	3
4. Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten eines Einzelhandelsunternehmens im Rahmen einer Außenprüfung	3
5. Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs.	4

1. Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hat die maßgeblichen Vorschriften zur Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die bestehenden Verschonungsregeln werden zwar grundsätzlich für geeignet und erforderlich gehalten, verstoßen aber angesichts ihres Übermaßes gegen Artikel 3 des Grundgesetzes. Die derzeitigen Vorschriften sind zunächst weiter anwendbar, das Gericht hat dem Gesetzgeber aber eine Frist zur verfassungskonformen Neuregelung bis zum 30.6.2016 gesetzt. Nun hat sich das Bundeskabinett auf einen Gesetzentwurf zu einer Neuregelung verständigt, der einige Änderungen zum ursprünglichen Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums enthält; dieser wird Basis des Gesetzgebungsverfahrens. Der vorliegende Gesetzentwurf zielt – nach seiner Aussage – auf eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens und damit auf eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

► Handlungsempfehlung:

Von besonderer Bedeutung ist, dass der Gesetzentwurf vorsieht, dass das neue Recht nicht rückwirkend, sondern vielmehr erst auf Erwerbe Anwendung finden soll, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht. Dies bedeutet, dass für den Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden muss, ob noch die derzeit geltenden Regelungen für Übertragungen genutzt werden. Es muss also überlegt werden, ob anstehende Übertragungen zeitlich vorgezogen werden sollen. Diese könnten dann ggf. mit einem Widerrufsvorbehalt versehen werden für den Fall, dass die angestrebten Vergünstigungen bei der Schenkungsteuer, z.B. wegen einer am Ende doch rückwirkend anzuwendenden Gesetzesänderung, nicht erreicht werden können. Im Einzelfall ist diese Prüfung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats vorzunehmen, da die Regelungen nicht nur äußerst komplex sind, sondern auch vielfältige Konsequenzen zu beachten sind.

Zum vorgelegten Gesetzentwurf ist zunächst herauszustellen, dass wesentliche Elemente der Privilegierung des Übergangs von Betriebsvermögen **weiter bestehen bleiben sollen**:

- » Eine Begünstigung soll weiterhin für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Beteiligungen an gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften gewährt werden.
- » Es soll grundsätzlich auch bei der jetzigen Regelverschonung von 85 % und der Optionsverschonung von 100 % des Werts des Betriebs unter Berücksichtigung der Lohnschwennschwellen und Behaltefristen bleiben.
- » Der Abzugsbetrag von 150 000 € soll in der bisherigen Form unverändert bleiben. Beträgt also der Wert des begünstigten Betriebsvermögens nach Abzug des Verschonungsabschlags (s. vorhergehender Gliederungspunkt) nicht mehr als 150 000 € und besteht kein relevantes nicht begünstigtes Vermögen, so entsteht keine Steuer, so dass sehr kleine Betriebe weiterhin vollständig steuerfrei übertragen werden können.
- » Ebenso soll die Begünstigung des Übergangs von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, also insbesondere GmbH und AG, weiterhin an eine Mindestbeteiligung von 25 % – ggf. unter Nutzung von Poolvereinbarungen – geknüpft sein.

Auch muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass das Konzept zur Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften unverändert bleiben soll. Im Grundsatz erfolgt also eine Bewertung mit dem Ertragswert.

► Handlungsempfehlung:

Bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist auf Grund des derzeit sehr niedrigen Zinsniveaus am Kapitalmarkt zu beachten, dass (vereinfacht) der Jahresertrag mit dem Faktor 18,2149 multipliziert wird. Dieses pauschalierende Verfahren führt teilweise zu deutlich überhöhten Werten, welchen durch die Vorlage eines (kostenaufwendigen) ordentlichen Bewertungsgutachtens begegnet werden kann bzw. muss.

Vorgesehen sind **aber wesentliche Einschränkungen** hinsichtlich der Vergünstigungen bei der Übertragung von betrieblichem Vermögen:

- » Die Ausnahmen von der **Lohnsummenregelung** sollen deutlich eingeschränkt werden. So soll auf die Lohnsummenprüfung nur noch für Betriebe mit nicht mehr als drei Beschäftigten verzichtet werden. Für Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten sinkt die Mindestlohnsumme von 400 % auf 250 % (bzw. für die Optionsverschonung von 700 % auf 500 %). Auf einer weiteren Stufe zwischen 11 und 15 Beschäftigten soll es ebenfalls noch abgemilderte Mindestlohnsummengrenzen geben (300 % bei Regelverschonung und 565 % bei Optionsverschonung). Betriebe mit mehr als 15 Beschäftigten müssen die Mindestlohnsumme in vollem Umfang einhalten, wenn eine anteilige Minderung des Verschonungsabschlags verhindert werden soll. Derzeit gilt für Betriebe bis 20 Personen die Lohnsummenregelung grundsätzlich nicht.
- » Bei der **Bestimmung des begünstigten Vermögens** gilt bislang die Grundregel, dass der Verschonungsabschlag nicht gewährt wird, wenn das begünstigte Vermögen (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %) zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Insoweit enthält das derzeit gültige Erbschaftsteuergesetz einen Negativkatalog, in dem das begünstigungsschädliche Verwaltungsvermögen abschließend aufgezählt wird. Das Bundesverfassungsgericht hat es für unverhältnismäßig gehalten, dass die Verschonung auch eintritt, obwohl das betriebliche Vermögen bis zu 50 % aus begünstigungsschädlichem Verwaltungsvermögen besteht. Dies macht es in Zukunft erforderlich, Vermögen grundsätzlich zu besteuern, das für nicht verschonungswürdig gehalten wird. Da damit eine genaue Abgrenzung des verschonungswürdigen Vermögens erforderlich wird, sieht der Gesetzentwurf in Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs – mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen – eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vor. Danach ist dasjenige Vermögen begünstigt, das seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hierdurch wird das verschonungswürdige Vermögen von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt. Missbräuchlichen Gestaltungen wie die der sog. „Cash-GmbH“ werden durch die Einführung des Hauptzwecks vollständig die Grundlage entzogen. Die nach dem Finanzmitteltest verbleibenden Schulden werden quotal dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet. Da Betriebe zur Kapitalstärkung auch einen gewissen Umfang nicht begünstigten Vermögens benötigen, wird ein Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig i.H.v. 10 % des begünstigten Nettovermögens) wie begünstigtes Vermögen behandelt.
- » Eine gravierende Änderung besteht darin, dass der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 %, der für das begünstigte Vermögen gilt, grundsätzlich nur noch gewährt werden soll, wenn das begünstigte Vermögen insgesamt 26 Mio. € nicht übersteigt. Dabei sollen Erwerbe innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet werden.
- » Die **Grenze** von 26 Mio. € soll sich auf 52 Mio. € erhöhen, wenn es sich bei den Erwerbern des begünstigten Vermögens um Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft handelt und der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die „die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken“, und die Verfügung über Anteile auf Angehörige i.S.v. § 15 AO (insbesondere Familienangehörige) beschränkt ist. Außerdem muss für den Fall des Ausscheidens eine Abfindung vorgesehen sein, die „erheblich unter dem gemeinen Wert“ des Anteils liegt. Diese Voraussetzungen müssen nach dem vorliegenden Gesetzentwurf 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.
- » Eine völlig neue Verschonungsbedarfsprüfung ist für **größere Betriebe** vorgesehen. Wird die 26 Mio. €-Grenze bzw. 52 Mio. €-Grenze überschritten, so soll die Steuer zwar festgesetzt, jedoch auf Antrag erlassen werden, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen (50 % des durch Erbschaft oder Schenkung übergegangenen und 50 % des bereits vor Erwerb vorhandenen nicht begünstigten Vermögens) zu begleichen. Der Erlass ist von verschiedenen auflösenden Bedingungen abhängig (z.B. Behaltefrist, Lohnsummengrenze).
- » Der Stpfl. kann wahlweise zum Steuererlass unwiderruflich einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags stellen, auch wenn das begünstigte Vermögen die Freigrenze von 26 Mio. € bzw. 52 Mio. € übersteigt. In einem Korridor von 26 Mio. € bis 116 Mio. € begünstigten Vermögens schmilzt der Verschonungsabschlag aber um einen Prozentpunkt je 1,5 Mio. €, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Mio. € liegt. Ab 116 Mio. € begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 % bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 35 %. Sofern die Freigrenze von 52 Mio. € Anwendung findet, ist ein Korridor von 52 Mio. € bis 142 Mio. € vorgesehen, in dem der Verschonungsabschlag wie zuvor dargestellt abschmilzt, ab 142 Mio. € gelten dann die 20 % bzw. 35 %. Im Ergebnis soll damit bei großen betrieblichen Vermögen ein Wahlrecht bzgl. der erbschaftsteuerlichen Begünstigung eingeführt werden mit Alternative 1: Steuererlassmöglichkeit nach einer Verschonungsbedarfsprüfung.

fung und Alternative 2: Einführung eines sich reduzierenden Verschonungsabschlags.

i Hinweis:

Die vorgeschlagenen Änderungen sind im Detail äußerst komplex und inhaltlich noch höchst umstritten. Es ist damit zu rechnen, dass im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens noch deutliche Veränderungen eintreten werden. Dennoch ist nun ein entscheidender Ausgangspunkt gesetzt, der für die Praxis eine wichtige Orientierungsgröße zum Umfang der zukünftigen Begünstigung bzw. Belastung des unentgeltlichen Übergangs von Betriebsvermögen gibt.

2. Übernahme der Rückzahlung von Studiengebühren bei Arbeitgeberwechsel

Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten eines berufs begleitenden Studiums, so bleibt dies lohnsteuerlich unbeachtlich, wenn die Übernahme in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Dies ist zu bejahen, wenn die Bildungsmaßnahme die Einsatzfähigkeit des Mitarbeiters im Betrieb des Arbeitgebers erhöhen soll. Ist der Mitarbeiter Schuldner der Studiengebühren, so ist Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Übernahme bzw. den Ersatz der Studienkosten vor Vertragsabschluss schriftlich zugesagt hat. Die Finanzverwaltung macht es nicht zur Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer zurückfordern kann.

Ist aber der Mitarbeiter zur Rückzahlung der Studiengebühren an den Arbeitgeber verpflichtet und übernimmt bei einem Arbeitgeberwechsel der neue Arbeitgeber die Verpflichtung des Arbeitnehmers, die vom bisherigen Arbeitgeber getragenen Studiengebühren an diesen zurückzuzahlen, so führt dies zu Arbeitslohn vom neuen Arbeitgeber, welcher der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Dies gilt sowohl für die sofortige Übernahme des Rückzahlungsbetrags als auch für die Übernahme durch den neuen Arbeitgeber im Darlehenswege, sofern die Darlehensgewährung zu marktüblichen Konditionen erfolgt. Bei diesen Fallgestaltungen soll es an einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des neuen Arbeitgebers fehlen, wie die Senatsverwaltung für Finanzen Berlin in der bundeseinheitlich abgestimmten Verwaltungsanweisung vom 16.1.2015 (Kurzinfo LSt Nr. 1/15) mitteilt.

► Handlungsempfehlung:

Die lohnsteuerlichen Folgen können materiell sehr bedeutsam sein und sollten daher für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Sollte der Arbeitnehmer die zunächst vom Arbeitgeber getragenen Studiengebühren an diesen zurückzahlen, so liegen insoweit beim Arbeitnehmer Werbungskosten vor, die steuerlich angesetzt werden können.

3. Keine zwei häuslichen Arbeitszimmer steuerlich absetzbar

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25.2.2015 (Aktenzeichen 2 K 1595/13) kann ein Stpfl., dessen Mittelpunkt der Tätigkeit sich außerhalb des Arbeitszimmers befindet, keine zwei

Arbeitszimmer geltend machen, auch wenn er aus beruflichen Gründen zwei Wohnungen hat. Das Finanzgericht hat allerdings die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen, weil höchstrichterlich bisher nicht geklärt sei, ob ein Stpfl., der in jedem seiner beiden Haushalte ein Arbeitszimmer nutzt, den gesetzlichen Höchstbetrag von 1 250 € einmal oder zweimal zum Abzug bringen kann.

Im Urteilsfall hatte der verheiratete Stpfl. einen Wohnsitz in Rheinland-Pfalz und einen Wohnsitz in Thüringen. Der Stpfl. war sowohl (an beiden Wohnsitzen) selbstständig als auch – nur in Thüringen – nicht-selbstständig tätig. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009 machte er Kosten für zwei Arbeitszimmer (insgesamt 2 575 €) als Betriebsausgaben geltend. Dazu führte er aus, in jeder der beiden Wohnungen ein Arbeitszimmer für seine selbständige Tätigkeit zu benötigen. Das beklagte Finanzamt erkannte nur ein Arbeitszimmer und nur Kosten i.H.v. 1 250 € an. Das Finanzgericht bestätigte diese Ansicht.

Im Einkommensteuergesetz ist geregelt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur unter bestimmten Voraussetzungen und auch dann regelmäßig nur beschränkt auf den Höchstbetrag von 1 250 € abzugsfähig sind. Nur ausnahmsweise, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, können die auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten unbeschränkt abgezogen werden. Letzteres war beim Stpfl. nicht der Fall, da er seine Vortragstätigkeit (Seminare, Fortbildungen usw.) außerhalb seines Arbeitszimmers durchführte. Aus diesem Grund ließ das Finanzgericht nur Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von 1 250 € zum Abzug zu. Auch einen Abzug des Höchstbetrags für jedes Arbeitszimmer ließ das Gericht nicht zu und argumentierte, dass der Höchstbetrag personenbezogen sei und der Stpfl. nie zwei Arbeitszimmer gleichzeitig nutzen könne. Daher könne der Höchstbetrag selbst in diesen Fällen nur einmal und nicht mehrfach gewährt werden.

► Handlungsempfehlung:

Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof diese Ansicht bestätigt. In vergleichbaren Fällen sollte vorsorglich für beide Arbeitszimmer der Abzug der Kosten beantragt werden.

4. Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten eines Einzelhandelsunternehmens im Rahmen einer Außenprüfung

Der Unternehmer muss im Falle einer steuerlichen Außenprüfung der Finanzverwaltung – nach deren Ermessen – Zugriff auf die elektronische Buchhaltung geben oder aber die Buchhaltungsdaten in elektronischer Form zur Verfügung stellen. Damit soll eine elektronische Auswertung durch die Finanzverwaltung ermöglicht werden. Im Detail ist noch nicht abschließend geklärt, welche Daten elektronisch zur Verfügung gestellt werden müssen.

Der Bundesfinanzhof hat die Aufzeichnungspflichten und die Vorlagepflichten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei Einsatz einer PC-Kasse konkretisiert. Nach dem Urteil vom 16.12.2014 (Aktenzeichen X R 42/13) verpflichten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Einzelhändler, wie z.B. Apotheker, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen. Diese Aufzeichnungen seien dem Unternehmer dann zumutbar, wenn dieser in seinem Betrieb im Allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft und eine PC-Kasse, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, einsetzt. Die Finanzverwaltung sei in diesem Fall im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen.

Die bereits 1966 vom BFH dahingehend eingeschränkte Einzelaufzeichnungspflicht, wonach in Betrieben, in denen Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, die baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufgezeichnet zu werden brauchen, sei der technischen, betriebswirtschaftlichen und praktischen Unmöglichkeit geschuldet gewesen, jeden baren Kassenvorgang einzeln aufzuzeichnen. Auf diese Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungsverpflichtung kann sich ein Unternehmer mit einem modernen PC-Kassensystem nach Auffassung des Gerichts nicht (mehr) berufen.

► **Handlungsempfehlung:**

Für die Praxis bedeutet dies nun, dass die entsprechenden Daten des Kassensystems im Rahmen der steuerlichen Aufbewahrungspflichten aufzubewahren und im Bedarfsfall lesbar zu machen sind. Dies erfordert entsprechende technische Voraussetzungen.

5. Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs

Der Bundesfinanzhof hatte über die Aktivierung von Instandhaltungsansprüchen zu entscheiden. Im Urteilsfall war die eigentlich dem Verpächter obliegende Instandhaltungspflicht vertraglich auf den Pächter übertragen worden. Der Pächter war diesbezüglich in Rückstand geraten und hatte dementsprechend

auch eine Rückstellung für die Instandhaltung der Pachtsache gewinnmindernd gebildet. Dies war auch unstrittig. Die Finanzverwaltung wollte nun aber bei dem Verpächter eine korrespondierende Forderung gewinnwirksam einbuchen, also quasi eine Forderung hinsichtlich des Anspruchs auf Erfüllung der Instandhaltungspflicht.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.2.2015 (Aktenzeichen IV R 29/12) aber entschieden, dass in dieser Konstellation der Verpächter keinen Anspruch auf Erfüllung der Instandhaltungspflicht aktivieren kann. Dies scheitert allein an der Tatsache, dass der Verpächter insoweit nichts aufgewendet habe und ohne Anschaffungskosten könne auch keine Aktivierung erfolgen. Insbesondere werde in dieser Fallkonstellation, wenn also die Instandhaltungsverpflichtung vertraglich auf den Pächter übertragen wird, der Pachtzins wirtschaftlich nur für die Gebrauchsüberlassung der Pachtsache, nicht aber auch für ihre Instandhaltung gezahlt. Zahlt der Pächter den Pachtzins nur für die Gebrauchsüberlassung und nicht auch für die Instandhaltung, die ihm nun selbst obliegt, seien umgekehrt dem Verpächter für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs keine Aufwendungen entstanden. Er erspare sich durch die Übertragung der Instandhaltungspflicht auf den Pächter vielmehr eigene Aufwendungen und erhalte dafür in der Regel einen geringeren Pachtzins. Darin würden aber keine Aufwendungen für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs liegen.

ⓘ **Hinweis:**

In der Praxis geht die Finanzverwaltung vielfach davon aus, dass gewinnwirksam ein Instandhaltungsanspruch zu aktivieren ist. Dies hat der Bundesfinanzhof nun klar abgelehnt. Dieses Urteil gilt auch in Fällen, bei denen Pächter und Verpächter z.B. Mutter- und Tochtergesellschaft sind.

Alle Informationen wurden sorgfältig geprüft. Für die Vollständigkeit, Richtigkeit und letzte Aktualität kann dennoch keine Garantie übernommen werden.