

Dr. Rieden GmbH Postfach 1652 59856 Meschede

Lanfertsweg 78
59872 Meschede
Telefon 02 91 / 99 99 - 0
Telefax 02 91 / 99 99 - 24
info@dr-rieden.de

Kampstraße 2a
59939 Olsberg
Telefon 0 29 62 / 97 50 - 0
Telefax 0 29 62 / 97 50 - 50
olsberg@dr-rieden.de

www.dr-rieden.de

Im September 2008
KB 150/08

Sehr verehrte Damen, sehr geehrte Herren,

obgleich die Reform des Erbschaftsteuerrechts aufgrund der anstehenden Landtagswahl in Bayern derzeit ruht, hat die Bundesregierung bereits im Juni den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 veröffentlicht. Mit diesem Gesetz sollen auch EU-rechtliche Vorgaben in deutsches Recht umgesetzt werden. Über die Gesetzgebungsverfahren hinaus informiert Sie dieses Schreiben über für Unternehmer wichtige Regelungen zur Abgeltungssteuer. Neuigkeiten aus der Rechtsprechung vervollständigen dieses Schreiben.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen



Reform zur Erbschaftsteuer

Die Erbschaftsteuerreform wurde nicht mehr – wie ursprünglich beabsichtigt – noch vor der parlamentarischen Sommerpause verabschiedet. Die Sitzung des Koalitionsausschusses vom 11.6.2008 konnte die, insbesondere von der CSU angebrachten, Kritikpunkte nicht lösen. Die Bundesregierung hat nun die weiteren Beratungen auf einen Zeitpunkt nach der Landtagswahl in Bayern am 28.9.2008 verschoben. Der Bundestag soll das Gesetz voraussichtlich im Oktober und der Bundesrat am 7.11.2008 verabschieden. Schenkungen können daher voraussichtlich noch bis in den Herbst hinein nach den derzeitigen gesetzlichen Regelungen erfolgen.

Der Hauptkritikpunkt von CDU/CSU an dem Reformvorhaben ist weiterhin die 15-jährige Behaltefrist bei der Besteuerung von Firmen-Erben. Zum einen soll diese Behaltefrist auf nur zehn Jahre verkürzt werden, zum anderen soll der sog. Fallbeileffekt vermieden werden; das heißt, die Vergünstigungen sollen bei Verkauf oder Aufgabe des Unternehmens innerhalb der Frist zeitanteilig erhalten bleiben.

Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009

Am 18.6.2008 wurde der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2009 im Bundeskabinett beschlossen. Das Gesetz soll zum 1.1.2009 in Kraft treten. Nachfolgende wesentliche Änderungen sind vorgesehen:

Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Gesundheitsförderung

Aufwendungen für Maßnahmen von Arbeitgebern zur Gesundheitsförderung der Mitarbeiter sollen ab 2009 bis zu EUR 500 pro Mitarbeiter im Kalenderjahr steuerfrei gestellt werden.

Abzug von Schulgeldzahlungen

Die öffentliche Diskussion um die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen hat Wirkung gezeigt. Der Gesetzgeber will den Abzug von bis zu 30 % der Kosten für Privatschulen im Inland und neu ab 2009 auch in einem

EU-/EWR-Staat als Sonderausgaben zulassen. Es ist jedoch eine Deckelung des abziehbaren Betrags auf EUR 3.000 vorgesehen. Die ursprünglich im Entwurf vorgesehene stufenweise Abschaffung der Abzugsmöglichkeit für Schulgeldzahlungen ist im Regierungsentwurf nicht mehr vorgesehen. Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Schulkosten ist, dass die Schule zu einem allgemein bildenden Schul- oder Jahrgangabschluss führen muss, der von einem Kultusministerium oder der Kultusministerkonferenz in Deutschland anerkannt wird. Nicht abziehbar bleiben die Kosten für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung.

Einführung eines optionalen Faktorverfahrens beim Lohnsteuerabzug

Ab dem Jahr 2010 soll ein „optionales Faktorverfahren“ für Doppelverdiener-Ehepaare eingeführt werden. Der Vorteil aus dem Ehegattensplitting, der zuvor nur dem Ehegatten mit der Steuerklasse III zuteil wurde, wird im Rahmen des Faktorverfahrens (beide Ehepartner Steuerklasse IV) auf beide Ehegatten verteilt. Je nach gewünschter Verteilung des Splitting-Vorteils wird dann auf der Steuerkarte der Ehegatten ein Faktor zur Ermittlung der Lohnsteuer eingetragen.

Änderung bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

Zur Anpassung an die Rechtsprechung des EuGH sieht der Gesetzgeber folgende Änderungen im Bereich der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger vor:

- In Zukunft sollen beschränkt Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen, unabhängig von ihrer Nationalität und ihrem Wohnsitz die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen können.
- Ab 2009 ist für Vergütungen, die an werkschaffende Künstler (z.B. Maler, Komponist, Fotograf, Regisseur, Kunsthandwerker oder Schriftsteller, solange er sein Werk nicht künstlerisch darstellt) gezahlt werden, für Vergütungen aus der inländischen Verwertung ausländischer Darbietungen, für Vergütungen aus der Überlassung von beweglichen Sachen und für Vergütungen aus der Veräußerung von Rechten keine Abzugsbesteuerung mehr vorzunehmen.
- Grundsätzlich gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, mit dem Steuerabzug als abgegolten. Eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten findet nicht statt. Zur Berücksichtigung der Tatsache, dass ein Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug bei diesen Einkünften grundsätzlich weiterhin nicht vorgesehen ist, soll der Steuersatz von bisher 20 % auf 15 % gesenkt werden. Durch diesen niedrigen Steuersatz sollen die Aufwendungen in pauschalierter Form berücksichtigt werden. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit auf Antrag Werbungskosten und Betriebsausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehen, geltend zu machen. In diesem Fall wird aber ein erhöhter Steuersatz von 30 % angesetzt, was dem durchschnittlichen Steuersatz unbeschränkt Steuerpflichtiger entspricht.
- Der Satz für die Abzugsteuer auf Aufsichtsratsvergütungen beträgt unverändert 30 %.
- Zukünftig haften der Schuldner und der Gläubiger der Vergütung in gleicher Weise für die Steuerschuld. Die bisherige Regelung begrenzte die Haftung des beschränkt Steuerpflichtigen.

Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfristen für Steuerstraftaten

Als Maßnahme den Steuerbetrug einzudämmen, aber auch, wie es die Begründung zum Regierungsentwurf ausdrückt, „zur Verhinderung von Steuerausfällen“, soll die Verjährungsfrist für Steuerstraftaten von bisher fünf auf zehn Jahre erhöht werden.

Verlegung der EDV-gestützten Buchführung ins Ausland

Die Verlagerung von EDV-gestützten Buchführungen in andere EU-Mitgliedstaaten sowie bestimmte EWR-Staaten soll mit der Maßgabe erlaubt werden, dass der jederzeitige Zugriff der deutschen Steuerverwaltung auf die elektronischen Bücher gewährleistet werden kann.

Einzelfragen zur Abgeltungssteuer ab 2009

Back-to-back-Finanzierungen

Von einer Back-to-back-Finanzierung spricht man, wenn ein Betriebsinhaber, Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person bei einer Bank eine Einlage unterhält und die Bank in gleicher Höhe einen Kredit an den Betrieb oder die Gesellschaft gewährt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 werden die Einkünfte des Gesellschafters aus einer solchen Einlage nicht der Abgeltungssteuer unterworfen, sondern dem individuellen Steuersatz.

Dadurch will der Gesetzgeber verhindern, dass aufgrund der Steuersatzspreizung betriebliche Zinsen in Form von Darlehenszinsen steuerlich voll abzugsfähig sind, während die privaten Zinserträge auf die Höhe der Abgeltungssteuer reduziert werden.

Die Ausnahme von der Abgeltungssteuer gilt jedoch nicht bereits dann, wenn Kreditgewährung durch die Bank und Kapitalanlage des Kunden zusammenfallen. Vielmehr müssen Kreditgewährung und Kapitalanlage auf einem einheitlichen Plan beruhen. Für einen einheitlichen Plan sprechen folgende Punkte:

- Zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang und die Kreditlaufzeit entspricht in etwa der Dauer der Kapitalanlage.
- Die jeweiligen Zinsvereinbarungen sind miteinander – unmittelbar oder mittelbar – verknüpft.

Beispiel 1: Einzelunternehmer A hat bei der X-Bank bereits seit Jahren ein Depot mit festverzinslichen Wertpapieren im Wert von EUR 3 Mio. Für den Kauf eines Lagergrundstücks nimmt A bei der X-Bank einen Kredit auf.

Die Kreditaufnahme des A steht nicht im Zusammenhang mit seiner bisherigen Kapitalanlage, sondern nur mit dem

Kauf des Grundstücks. Gegen einen einheitlichen Plan spricht alleine das bereits drei Jahre vor der Kreditaufnahme bestehende Depot. Die Zinsen aus dem Depot unterliegen daher der Abgeltungssteuer.

Beispiel 2: Einzelunternehmer B nimmt zur Anschaffung eines Grundstücks bei der X-Bank einen Kredit i. H. von EUR 1 Mio. auf. Gleichzeitig erwirbt er bei der X-Bank eine Finanzanlage ebenfalls i. H. von EUR 1 Mio. B wird von der X-Bank garantiert, dass die Zinsen aus seiner Finanzanlage höchstens um 1 % niedriger sein werden als die zu zahlenden Kreditzinsen.

Hier erfolgten Kapitalanlage und Kapitalüberlassung wegen des zeitlichen Zusammenhangs und der Abhängigkeit der jeweiligen Verzinsung nach einem einheitlichen Plan. Die Zinsen aus der Finanzanlage unterliegen daher nicht der Abgeltungssteuer, sondern dem individuellen Steuersatz des B.

Die Abgeltungssteuer kommt nicht zur Anwendung, wenn die Kapitalanlage im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung (z. B. Darlehensgewährung) an bestimmte in einer Nähebeziehung zum Gläubiger stehende Personen oder Gesellschaften erfolgt. Hierunter fallen Kapitalüberlassungen an

- einen Dritten, der als nahestehende Person zum Steuerpflichtigen (dem Gläubiger der Kapitalerträge) anzusehen ist,
- eine Personengesellschaft, an der der Steuerpflichtige (mit der entsprechenden Kapitalanlage) oder eine ihm nahestehende Person als Mitunternehmer beteiligt ist oder
- eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der der Steuerpflichtige (mit der entsprechenden Kapitalanlage) zu mindestens 10 % beteiligt ist.

Eine Back-to-back-Finanzierung liegt dabei nur vor, wenn die Kapitalanlage des Dritten bei der Bank und die Kreditgewährung an den Unternehmer wiederum auf einem einheitlichen Plan beruhen. Ein Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung wird nicht angenommen, wenn die Zinsvereinbarungen marktüblich sind oder kein Belastungsvorteil beim Steuerpflichtigen entsteht.

Die Ausnahmen von der Abgeltungssteuer gelten auch bei Überschusseinkünften.

Beispiel: A vermietet ein Grundstück in einer Großstadt und erzielt dadurch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. H. von EUR 100.000. Den Überschuss legt A bei der Hausbank für zwei Jahre fest an. Für eine Großreparatur im Folgejahr nimmt A einen Kredit i. H. von EUR 100.000 bei seiner Hausbank auf mit einer Laufzeit von ebenfalls zwei Jahren.

Auch in diesem Fall wird ein Zusammenhang zwischen der Kapitalanlage und der Kreditgewährung vermutet, sodass die Zinsen aus der Festgeldanlage nicht der Abgeltungssteuer unterliegen.

Neue Spielräume durch die Optionsmöglichkeit bei unternehmerischen Beteiligungen

Mit der Einführung der Abgeltungssteuer im Jahr 2009 ist der Abzug von Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen, da sämtliche Werbungskosten mit dem Sparerpauschbetrag in Höhe von EUR 801 abgegolten sind. Damit können auch keine Finanzierungskosten aus dem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten werden, abgesetzt werden.

Allerdings räumt das JStG 2008 einigen Steuerpflichtigen eine Optionsmöglichkeit bei der Besteuerung ein. Statt von der Abgeltungssteuer Gebrauch zu machen, kann das Teileinkünfteverfahren gewählt werden. Die Dividendeneinkünfte sind dabei mit dem individuellen Steuersatz unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (Ansatz der Dividende mit 60 %) zu versteuern. In diesem Fall besteht gleichzeitig die Möglichkeit, die Aufwendungen für die Fremdfinanzierung i. H. von 60 % geltend zu machen. Das Optionsrecht gilt jedoch nur für Gesellschafter, die zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig sind.

Die Gewerbesteuer ist verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hatte die Frage zu klären, ob die Gewerbesteuerpflicht von Gewerbebetrieben im Gegensatz zu den Betrieben der selbstständigen Tätigkeit und der Land- und Forstwirte gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitsgebot) verstößt und damit verfassungswidrig ist.

Mit Beschluss vom 15.1.2008 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass es mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist, die Einkünfte freiberuflich Tätiger und anderer Selbstständiger sowie der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Dem Gesetzgeber steht nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ein Spielraum bei der Bestimmung des Steuergegenstandes zu, der durch die bisherigen gesetzlichen Regelungen nicht überschritten wurde. Eine wichtige Rolle spielt in diesem Zusammenhang die in § 35 EStG geschaffene Ausgleichs- und Anrechnungsregelung, die die Gewerbesteuerbelastung abschwächt.

Weiterhin überprüfte das Bundesverfassungsgericht, ob die sog. Abfärberegelung mit Art. 3 GG vereinbar ist. Danach werden sämtliche nichtgewerbliche Einkünfte von Personengesellschaften als gewerbliche Einkünfte angesehen und der Gewerbesteuer unterworfen, sofern die Personengesellschaft zum Teil auch gewerbliche Einkünfte erzielt. Diese Regelung kommt allerdings bei Einzelunternehmen nicht zur Anwendung.

Auch die Abfärberegelung ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht verfassungswidrig. Sie verfolgt in erster Linie das Ziel, die Ermittlung der Einkünfte gemischt tätiger Personengesellschaften zu vereinfachen, indem alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte angesehen werden. Durch die Abfärberegelung nähert sich zudem die gewerbesteuerliche Behandlung der Personengesellschaft der der Kapitalgesellschaft an.

Insgesamt sieht das Bundesverfassungsgericht hierin einen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt.

Vererblichkeit von Verlustvorträgen

Bislang sah die Finanzverwaltung vor, dass ein vom Erblasser nicht genutzter Verlustvortrag vom Erben bei seiner eigenen Veranlagung berücksichtigt werden kann. Dies ist jedoch nur möglich, soweit der Erbe durch die Verluste wirtschaftlich belastet ist. Diese Vorgehensweise hatte über 45 Jahre Bestand und wurde bis heute durch höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt.

Der BFH hat nun mit Beschluss des Großen Senats des BFH zu der Vererblichkeit von Verlustvorträgen erneut Stellung genommen. Danach kann ein vom Erblasser nicht ausgenutzter Verlustvortrag nicht mehr auf den Erben übergehen.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes soll diese Rechtsprechung jedoch erst für solche Erbfälle angewandt werden, die nach Veröffentlichung dieses Beschlusses eintreten. Darüber hinaus hat der BFH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die getroffene enge Übergangsregelung keinen abschließenden Charakter hat.

Der Finanzverwaltung steht es daher auf der Grundlage der §§ 163 und 227 AO zu, einen weitergehenden typisierenden Vertrauensschutz zu gewähren.

Nachweisführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Der Unternehmer hat grundsätzlich die formellen Voraussetzungen der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung für innergemeinschaftliche Lieferungen zu erfüllen. Kommt der Unternehmer dieser Nachweispflicht nicht nach, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht erfüllt sind und diese nicht als steuerfrei behandelt werden kann.

Etwas anderes gilt jedoch, wenn der Unternehmer anhand aussagekräftiger Nachweise darlegen kann, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt sind. Es muss für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung anhand von entsprechenden Nachweisen dargelegt werden, dass der Gegenstand tatsächlich in den anderen Mitgliedstaat verbracht wurde und der Abnehmer den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat. Zudem muss der Beweis erbracht werden, dass der Gegenstand in dem Mitgliedstaat des Abnehmers der Umsatzbesteuerung unterliegt. Dem Steuerpflichtigen ist es entsprechend der Rechtsprechung des BFH nunmehr freigestellt, wie er die Nachweise erbringt, jedoch sind Unternehmer, die die Nachweise weiterhin entsprechend den formellen Vorschriften erbringen, auf der sicheren Seite.

Doppelbelastung bei Grundstückskauf mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer

Das Niedersächsische FG hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Doppelbelastung von Bauherren mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer einen Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtliche Mehrfachbelastungsverbot darstellt.

Eine Doppelbelastung kann eintreten, wenn bei einem Grundstückskauf auch Bauleistungen (z. B. die Errichtung eines Einfamilienhauses) vereinbart werden. Sofern der Grundstücksveräußerer und der Erbringer der Bauleistungen dabei zusammenwirken, gehen Finanzverwaltung und Rechtsprechung grunderwerbsteuerlich von einem so genannten „einheitlichen Leistungsgegenstand“ bestehend aus den Bauleistungen und dem Erwerb des Grund und Bodens aus. Die umsatzsteuerpflichtigen Bauleistungen werden folglich noch zusätzlich mit Grunderwerbsteuer belastet.

Das Niedersächsische FG argumentiert, dass Bauleistungen zivilrechtlich keinen Grunderwerb darstellen. Die Grunderwerbsteuer auf die Bauleistungen sei daher ihrem Charakter nach eine zusätzliche sog. Sonderumsatzsteuer. Sie wirke in den Fällen des einheitlichen Leistungsgegenstands wie eine zusätzliche Umsatzsteuer für die Errichtung von Gebäuden. Dies könne einen Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtliche Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot bedeuten.

Gegen Grunderwerbsteuerbescheide, in denen umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen zusätzlich mit Grunderwerbsteuer belastet werden, sollte Einspruch eingelegt werden. Mit Hinweis auf das anhängige Verfahren kann außerdem das Ruhen des Verfahrens (§ 363 AO) beantragt werden.

Änderungen bei der Bewertung einer verdeckten Gewinnausschüttung aus privater Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Zulassung der Privatnutzung von Firmenwagen von Gesellschafter-Geschäftsführern ist vertraglich im Vorhinein eindeutig zu regeln. Ist eine solche Regelung nicht getroffen, nimmt die Finanzverwaltung eine verdeckte Gewinnausschüttung an. Bisher wurde der Wert der verdeckten Gewinnausschüttung nach der 1%-Methode berechnet. Der BFH hat nunmehr festgestellt, dass in diesen Fällen einer verdeckten Gewinnausschüttung die tatsächlichen Pkw-Kosten zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlages heranzuziehen sind. Die pauschalierende 1%-Methode ist in diesen Fällen nicht mehr anwendbar.