

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 März 2009
KB 152/09

Sehr verehrte Damen, sehr geehrte Herren,

mit diesem Schreiben erhalten Sie einen Überblick über die Steuererleichterungen für Unternehmen und Privatpersonen, die die Bundesregierung im Rahmen der Konjunkturpakete I und II zur Stärkung der Wirtschaft und zur Beschäftigungssicherung in Folge der Finanzmarktkrise verabschiedet hat. Informationen zum Jahressteuergesetz 2009, Gestaltungsmöglichkeiten und Handlungsempfehlungen im Rahmen der Abgeltungsteuer sowie Neues aus der Rechtsprechung, wie etwa die Verfassungswidrigkeit der Pendlerpauschale, vervollständigen dieses Schreiben.

Eine Beilage befasst sich mit den Optionsmodellen für das Betriebsvermögen nach dem seit 1.1.2009 geltenden Erbschaftsteuerrecht.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen



Finanzmarktkrise: Maßnahmen im Rahmen der Konjunkturpakete I und II der Bundesregierung

In Anbetracht der internationalen Finanzmarktkrise und der zunehmenden Konjunkturschwäche hat die Bundesregierung die Konjunkturpakete I und II verabschiedet, die u. a. Steuererleichterungen für Unternehmen und Privatpersonen beinhalten. Einige wichtige sind:

Begrenzte Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 gestrichene Möglichkeit der degressiven Abschreibung wird zeitlich befristet für zwei Jahre wieder eingeführt. Die degressive Abschreibung kann nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Anspruch genommen werden, die zwischen dem 1.1.2009 und dem 31.12.2010 angeschafft oder hergestellt werden und ist auf das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung, höchstens jedoch 25 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Abschreibung kann jedoch nur für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten (netto) EUR 1.000 übersteigen angewendet werden. Bei geringeren Anschaffungskosten kommen zwingend die Regelungen für geringwertige Wirtschaftsgüter (Preise bis EUR 150) und die Poolabschreibung bei Kosten von EUR 150,01 bis EUR 1.000 zur Anwendung.

Sonderabschreibungen für kleinere und mittlere Unternehmen

Zusätzlich zur linearen oder degressiven Abschreibung wird, ebenfalls befristet auf den Zeitraum vom 1.1.2009 bis 31.12.2010, die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen

(§ 7g EStG) für kleinere und mittlere Unternehmen ausgeweitet. Hierzu werden die maßgeblichen Schwellenwerte für kleinere und mittlere Unternehmen angehoben. Das maximale Betriebsvermögen wird von EUR 235.000 auf EUR 335.000 und bei Einnahmen-Überschussrechnern der maximale Gewinn von EUR 100.000 auf EUR 200.000 erhöht.

Senkung der Einkommensteuer

Der Grundfreibetrag wird rückwirkend ab dem 1.1.2009 um EUR 100 auf EUR 7.834 angehoben. Die übrigen Tarifeckwerte werden ebenfalls rückwirkend um EUR 400 angehoben wodurch der Effekt der so genannten kalten Progression abgemildert wird. Eine weitere steuerliche Entlastung wird durch die Absenkung des Eingangsteuersatzes ab dem 1.1.2009 von 15 % auf 14 % erreicht.

Ab dem 1.1.2010 wird der Grundfreibetrag erneut um EUR 170 auf dann EUR 8.004 angehoben und eine weitere Anhebung der Tarifeckwerte um EUR 330 vorgenommen.

Kindergeld

Für jedes Kind, für das im Kalenderjahr 2009 mindestens für einen Kalendermonat ein Anspruch auf Kindergeld besteht, wird ein Einmalbetrag von EUR 100 gezahlt. Der Einmalbetrag mindert einkommensabhängige Sozialleistungen und Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz nicht.

Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen

Die Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen bei Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen wird von bisher EUR 600 auf künftig EUR 1.200 (bei Lohnaufwendungen von insgesamt EUR 6.000) ausgeweitet. Der angehobene Höchstbetrag gilt nur für nach dem Jahr 2008 erbrachte Leistungen und ist bisher zeitlich nicht befristet. Nach Ablauf von 2 Jahren will die Bundesregierung jedoch die Wirksamkeit der Maßnahme überprüfen.

Kfz-Steuerbefreiung

Für Neuwagen mit Erstzulassung ab dem Kabinettsbeschluss vom 5.11.2008 bis zum 30.6.2009 wird eine befristete Kfz-Steuerbefreiung für ein Jahr eingeführt. Für Fahrzeuge, die bereits die Euro-5 und Euro-6 Norm erfüllen, verlängert sich die maximale Kfz-Steuerbefreiung auf zwei Jahre ab Erstzulassung. Die Kfz-Steuerbefreiung endet jedoch spätestens am 31.12.2010.

Neuregelung der Kfz-Steuer

Neben den im Rahmen des Konjunkturpaketes 1 beschlossenen Steuerbefreiungen soll zum 1.7.2009 die hubraumbezogene Kfz-Steuer auf einen schadstofforientierten Tarif umgestellt werden. Die Eckpunkte:

Ein Sockelbetrag von EUR 2 je angefangene 100 cm³ für Otto-Motoren und EUR 9,50 je angefangene 100 cm³ für Diesel-Motoren unterliegt unabhängig vom CO₂-Ausstoß der Kfz-Steuer.

Ein gewisser CO₂-Ausstoß für Pkw bleibt steuerfrei. Bis 2011 sind das für Pkw 120 Gramm CO₂ pro Kilometer. Der Freibetrag reduziert sich bis 2012/2013 für Pkw auf 110 Gramm pro Kilometer und ab 2014 auf 95 Gramm pro Kilometer. Darüber hinaus wird ein linearer Steuertarif eingeführt, der jedes über den Freibetrag hinaus gehende Gramm CO₂ pro Kilometer mit EUR 2 belastet.

Pendlerpauschale verfassungswidrig – Pauschalisierungsfälle

Nach dem aktuellen Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9.12.2008 ist die seit 1.1.2007 geltende Regelung, wonach die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Werbungskosten und nur noch zur „Abgeltung erhöhter Aufwendungen“ ab dem 21. Entfernungskilometer mit einer Pauschale „wie Werbungskosten“ abzugsfähig sind, nicht mit dem Grundgesetz vereinbar. Von der Entscheidung profitieren neben Arbeitnehmern auch Einzelunternehmer sowie Gesellschafter von Personengesellschaften bei Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte.

Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber verpflichtet, rückwirkend auf den 1.1.2007 die Verfassungswidrigkeit durch Umgestaltung der Rechtslage zu beseitigen. Bis zu einer gesetzlichen Neuregelung ist die Pauschale von EUR 0,30 je Entfernungskilometer ohne Beschränkung bereits ab dem 1. Kilometer anwendbar.

Nach Pressemitteilungen des Bundesfinanzministeriums gelten automatisch wieder die bis zum 31.12.2006 gültigen Regelungen. Über die künftige Ausgestaltung der Pendlerpauschale ab dem Jahr 2010 will die Bundesregierung zu gegebener Zeit entscheiden. Hieraus ergibt sich für Sie für die Jahre 2007 bis 2009 Folgendes:

Die bereits mit einem entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk ergangenen Einkommensteuerbescheide 2007 werden die Finanzämter voraussichtlich noch im ersten Quartal 2009 ändern und die zu viel erhobene Steuer erstatten. Für das Jahr 2008 erfolgt eine Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuererklärung. Ab dem 1.1.2009 können die Aufwendungen durch einen entsprechenden Eintrag auf der Lohnsteuerkarte bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden.

Besonderheit in Pauschalierungsfällen

Für die Jahre 2007 und 2008 ergeben sich aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts für Arbeitnehmer, die Fahrtkostenzuschüsse erhalten haben oder denen ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt wird, Konsequenzen für die Lohnabrechnung.

Die gewährten Fahrtkostenzuschüsse bzw. der geldwerte Vorteil für Fahrten mit dem Dienstwagen können in Höhe des als Werbungskosten abzugsfähigen Betrags, d. h. in Höhe von EUR 0,30 je Entfernungskilometer und Tag, wieder bereits ab dem ersten Kilometer pauschal mit 15 % versteuert werden. Dieser pauschalversteuerte Betrag unterliegt nicht der Sozialversicherung.

Für alle nach dem 31.12.2006 beginnenden Lohnzahlungszeiträume kann der Arbeitgeber nun grundsätzlich eine Pauschalierung bereits ab dem ersten Entfernungskilometer vornehmen. Dies gilt nach Anweisung der Finanzverwaltung auch, wenn die Lohnsteuerbescheinigung bereits erstellt wurde. Macht der Arbeitgeber von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch, so ist der Arbeitnehmer formlos über die Höhe des ursprünglich individuell und jetzt pauschal besteuerten Arbeitslohnes zu informieren. Die Änderung der Einkommensteuerveranlagung kann mit der Bescheinigung des Arbeitgebers beantragt werden. Eine Berichtigung der Lohnsteuerbescheinigung ist nicht notwendig.

Dienstwagenüberlassung: Geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die Finanzverwaltung war bisher davon ausgegangen, dass der geldwerte Vorteil für diese Fahrten stets nach der im Gesetz festgelegten Formel (0,03 %-Regelung) anzusetzen ist, auch wenn der Dienstwagen nicht regelmäßig an jedem Tag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird.

Dem entgegen hatte der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 4.4.2008 klargestellt, dass der Umfang der tatsächlichen Dienstwagenutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte relevant ist, sodass bei Aufsuchen des Betriebs an nicht mehr als 15 Tagen pro Monat die Anwendung der 0,002 %-Regelung pro Fahrt möglich ist. Diese Berechnungsmethode führt in vielen Fällen (z. B. für Außendienstmitarbeiter) zu einer geringeren Steuer- und Sozialversicherungslast.

Mit Schreiben vom 23.10.2008 hat die Finanzverwaltung auf das BFH-Urteil reagiert und beabsichtigt nunmehr, das Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Als Begründung wird angeführt, dass eine auf den Umfang der tatsächlichen Dienstwagenutzung abstellende Gesetzesauslegung u. a. nicht dem Zweck des Gesetzes entsprechen würde.

Eine abschließende Klärung der anzuwendenden Berechnungsmethode steht noch aus: Es ist mit weiteren Klageverfahren zu rechnen.

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und neuer Verwaltungsmeinung

Mit dem Schreiben vom 30.9.2008 schließt sich nunmehr das Bundesministerium der Finanzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bei gemischt genutzten Gebäuden an. Eine Aufteilung der Vorsteuern bei gemischt genutzten Grundstücken erfolgt von nun an bei den Anschaffungs-/Herstellungskosten und nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten prozentual nach der Nutzung. Eine direkte Zuordnung der Vorsteuern auf bestimmte Gebäudeteile darf nicht mehr vorgenommen werden. Die bisherige Verwaltungspraxis wurde aufgegeben.

Bei gemischt genutzten Grundstücken muss immer zuerst unterschieden werden, ob es sich um Anschaffungs-/Herstellungskosten, nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten oder um Erhaltungsaufwendungen handelt.

Die Vorsteuern aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten und den nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten sind von nun an immer prozentual nach den Flächen oder anderen Aufteilungsmaßstäben aufzuteilen, auch wenn eine direkte Zuordnung auf die einzelnen Gebäudeteile möglich wäre.

Beispiel:

Unternehmer U errichtet ein Wohn- und Geschäftshaus. Dabei werden 50 % der Fläche des Hauses zu Wohnzwecken (vorsteuerschädlich) und 50 % zu betrieblichen Zwecken (vorsteuerunschädlich) verwendet. Die gesamten Kosten belaufen sich auf EUR 100.000 zzgl. EUR 19.000 Umsatzsteuer. Auf den zu Wohnzwecken genutzten Teil entfallen EUR 40.000 zzgl. EUR 7.600 Umsatzsteuer und auf den betrieblich genutzten Teil entfallen EUR 60.000 zzgl. EUR 11.400 Umsatzsteuer.

Bisher wurden die Vorsteuern den einzelnen Gebäudeteilen zugeordnet. Es konnten somit Vorsteuern, welche auf den betrieblichen Teil entfallen, in Höhe von EUR 11.400 geltend gemacht werden.

Nach der Rechtsprechung des BFH und dem oben genannten BMF-Schreiben ist nun die Vorsteuer prozentual aufzuteilen. Somit kann U nur noch Vorsteuern in Höhe von EUR 9.500 (50 %) geltend machen.

Im Gegensatz zu der oben genannten prozentualen Aufteilung ist bei den Erhaltungsaufwendungen aber weiterhin eine direkte Zuordnung der Vorsteuern auf die einzelnen Gebäudeteile vorzunehmen. Erst wenn eine direkte Zuordnung nicht erfolgen kann (z. B. Renovierung Treppenhaus), ist eine prozentuale Vorsteueraufteilung zulässig.

Die Grundsätze des neuen BMF-Schreibens sind bei allen noch offenen Fällen anzuwenden. Wurden bisher bei gemischt genutzten Gebäuden die Vorsteuern aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten direkt den Gebäudeteilen zugeordnet, so beanstandet die Verwaltung diese Vorsteueraufteilung nicht bis zum 31.12.2008. Ab dem 1.1.2009 sind jedoch die neuen Grundsätze zu beachten. Dies kann nach dem neuen BMF-Schreiben zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen.

Elektronische Kapitalertragsteuer-Anmeldung ab 2009

Die Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist nach einer Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 erstmalig für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf elektronischem Wege an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Von Bedeutung ist dies insbesondere bei Gewinnausschüttungen einer GmbH an Ihre Anteilseigner.

Abgeltungssteuer: Gestaltungsmöglichkeiten und Handlungsempfehlungen

Verlustrealisierung innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG
Aufgrund der Finanzmarktkrise haben zahlreiche Anleger erhebliche Wertpapierverluste hinnehmen müssen. Vor allem bei Aktien sind deutliche Kursrückschläge entstanden. Sofern die Anschaffung von Aktien oder auch anderen Wertpapieren noch im Jahr 2008 erfolgte und nicht mehr als 1 Jahr zurückliegt, bietet sich für den Anleger die Möglichkeit, entstandene Veräußerungsverluste innerhalb des § 23 EStG zu realisieren. Diese Verluste werden vom Finanzamt gesondert festgestellt und können ab dem Jahr 2009 bis 2013 mit Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG n. F. verrechnet werden, d. h. auch mit positiven Stückzinsen oder Veräußerungserlösen aus Zerobonds (diese werden durch Zufluss im Rahmen des Veräußerungserlöses im § 20 Abs. 2 EStG erfasst).

Kauf von seriösen und historisch erfolgreichen offenen Immobilienfonds
Weiterhin kann es von Vorteil sein (auch nach dem 1.1.2009), seriöse und historisch erfolgreiche offene Immobilienfonds, die insbesondere in ausländische Immobilien investieren, zu kaufen. Die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen und Mieterträgen erfolgt im Ausland. Der Progressionsvorbehalt in Deutschland läuft aufgrund der Abgeltungssteuer i. H. v. 25 % ins Leere (so weit ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht). Ausschüttungen solcher Fonds sind und bleiben im Inland steuerfrei!

Errichtung eines zweiten Depots ab 2009 bei der Geschäftsbank
Sowohl beim Verkauf als auch bei der Einlösung von Kapitalanlagen gilt ab 2009 weiterhin die „Fifo-Methode“ (= first in – first out). Danach gelten im Falle der Girosammelverwahrung von gattungsgleichen Wertpapieren die zuerst angeschafften Wertpapiere als zuerst veräußert. Diese Methode ist nach Auffassung der Finanzverwaltung depotbezogen anzuwenden, so dass durch die Einrichtung eines zweiten Depots (sog. Bestandsschutz-Depot) für Erwerbe ab 2009 der Altbestand weiterhin steueroptimal geschützt werden kann. Dies ermöglicht es dem Anleger, bewusst aus dem neuen Depot zu veräußern, etwa um einen steuerlichen Verlust zu realisieren. Das zweite Depot kann auch beim selben Kreditinstitut eingerichtet werden. Im Veräußerungsfall kann der Anleger entscheiden, ob er den Altbestand steuerfrei realisiert (Verkauf aus dem „Altdepot“) oder eine steuerpflichtige Veräußerung des „Neubestands“ vornimmt.

Jahressteuergesetz 2009 verabschiedet

Nachfolgend einige der wichtigen Änderungen in dem durch den Bundesrat am 19.12.2008 verabschiedeten JStG 2009, die teilweise noch bis zuletzt im Finanzausschuss diskutiert wurden:

Schulgeldzahlungen sind wie bisher zu 30 % als Sonderausgabe abzugsfähig. Ab 2008 gilt ein Höchstbetrag von EUR 5.000, weshalb sich Schulgeldzahlungen von mehr als EUR 16.666 im Jahr nicht mehr auswirken. Wie bisher zählen Beherbergungs-, Betreuungs-, und Verpflegungskosten nicht zum Schulgeld.

Schulgeldzahlungen an im EU/EWR-Raum belegene Privatschulen werden rückwirkend bereits ab 2007 anerkannt, wenn diese zu einem in Deutschland als gleichwertig anerkannten Abschluss führen.

Ab 2010 soll für Doppelverdiener-Ehepaare ein „optionales Faktorverfahren“ eingeführt werden. Auf Basis der voraussichtlichen Einkommensteuer beider Ehegatten nach dem Splittingverfahren soll sichergestellt werden, dass der geringer verdienende Ehegatte unterjährig nicht mehr so hoch belastet wird wie bisher in der Steuerklasse V.

Werden steuerbegünstigte Zwecke im Ausland verwirklicht, so ist für die Steuervergünstigung ab 2009 Voraussetzung, dass entweder natürliche Personen im Inland gefördert werden oder dass die Tätigkeit zumindest das Ansehen der Bundesrepublik im Ausland fördert (sog. struktureller Inlandsbezug).

Weiterhin verlieren Kulturfördervereine künftig nicht mehr ihre Gemeinnützigkeit, wenn sie Mitgliedern Vergünstigungen in Form von beispielsweise einer Jahresgabe oder durch verbilligten Eintritt gewähren. Missbräuchliche Mittelverwendungen sind hiervon ausgenommen.

Einnahmen aus der Aufnahme eines behinderten Kindes, die für die Pflege, Betreuung, Unterkunft und Verpflegung von einem Sozialleistungsträger oder von der aufgenommenen Person an die Gastfamilie geleistet werden, sind ab dem Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes steuerfrei.

Die Strafverfolgung von Steuerstraftaten wird nur in besonders schweren Fällen erst nach zehn Jahren verjähren. Darunter fallen etwa die Verkürzung der Steuerlast in großem Stil, die Verwendung falscher Belege, bandenmäßige Hinterziehung und der Missbrauch einer Amtsstellung. Bei „einfachen“ Steuerstraftaten bleibt es bei der fünfjährigen Verjährungsfrist. Unberührt von den Änderungen bei der Strafverfolgung bleibt es bei der zehnjährigen steuerlichen Festsetzungsfrist, innerhalb derer die Finanzbehörden bei Steuerhinterziehungen die Steuer nachfordern können.

Erbschaftsteuer: Verschonung des Betriebsvermögens nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht

Nach der Einigung der Koalitionsspitzen über Eckpunkte der Erbschaftsteuerreform von Anfang November und einer abschließenden Beratung am 25. November 2008 im Finanzausschuss hat der Bundestag am 27. November 2008 den Gesetzentwurf mit den vom Finanzausschuss vorgeschlagenen Änderungen in Zweiter und Dritter Lesung beschlossen. Auch der Bundesrat stimmte nun in einer Sondersitzung am 5. Dezember 2008 dem Gesetz zu. Der Bundespräsident hat letztlich das Gesetz noch rechtzeitig vor Jahresende ausgefertigt, so dass es seit 1.1.2009 gilt.

Neu ist insbesondere die Einführung von zwei Optionsmodellen für das Betriebsvermögen.

Für die Bewertung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht die Wahl zwischen folgenden Verfahren:

Regelmodell:

Der Steuerpflichtige kann einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % beanspruchen, wenn

- er das Unternehmen für sieben Jahre fortführt, ohne einen der im Wesentlichen gegenüber dem Regierungsentwurf unveränderten Nachsteuertatbestände zu verwirklichen,
- die im Wesentlichen gegenüber dem Regierungsentwurf unverändert zu ermittelnde Verwaltungsvermögensquote nicht mehr als 50 % beträgt **u n d**
- bei Gewerbebetrieben mit mehr als zehn Arbeitnehmern über den gesamten Sieben-Jahres-Zeitraum eine Lohnsumme in Höhe von 650 % erreicht wird.

Außerdem bleibt der Wert des nicht begünstigten Teils des Vermögens (= 15 % des begünstigten Vermögens) außer Ansatz, wenn sein Wert EUR 150.000 nicht überschreitet.

Optionsmodell:

Der Steuerpflichtige kann stattdessen eine vollständige Verschonung erreichen, wenn

- er das Unternehmen für zehn Jahre fortführt, ohne einen Nachsteuertatbestand zu verwirklichen,
- die Verwaltungsvermögensquote nicht mehr als 10 % beträgt **u n d**
- bei Gewerbebetrieben mit mehr als zehn Arbeitnehmern die Lohnsumme über den gesamten Zehn-Jahres-Zeitraum 1.000 % der Ausgangslohnsumme erreicht.

Hinweis

Bei beiden Modellen müssen alle drei Voraussetzungen jeweils kumulativ erfüllt sein. Die Verwaltungsvermögensquote ist dabei auf den Steuerentstehungszeitpunkt zu ermitteln; erhöht sich innerhalb des begünstigt übertragenen Vermögens in der Folgezeit die Verwaltungsvermögensquote, ohne dass hierdurch ein Nachsteuertatbestand verwirklicht wird, hat dies keinen Einfluss auf die Verschonung.

Verwaltungsvermögen besteht im Wesentlichen aus vermieteten Grundstücken, Kapitalanteilen bis 25 %, Wertpapieren und vergleichbaren Forderungen, Anteilen an Mitunternehmenschaften und Kapitalgesellschaften mit überwiegendem Verwaltungsvermögen und Kunstgegenständen.

Will der Steuerpflichtige für die vollständige Steuerfreistellung optieren, muss er dies spätestens bis zur formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung unwiderruflich gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklären.

Sanktionen – Verstoß gegen die Behaltefristen

Auch die Nichteinhaltung der Behalte- und Fortführungs-pflichten wird gegenüber dem Regierungsentwurf erheblich weniger scharf sanktioniert. Insbesondere wurde vom sog. Fallbeileffekt abgesehen, nach dem ein Verstoß gegen die Behalte- und Fortführungsfristen in einigen Fällen zum vollständigen Verlust der Verschonung führen sollte. Anstelle des Fallbeileffekts ist nun – wie bereits bei Nichteinhaltung der Lohnsummenvorgabe – eine echte Abschmelzung für jedes volle Jahr der Fortführung vorgesehen. Auch führt die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nicht mehr wie ursprünglich vorgesehen zur Nachversteuerung.

Unternehmensverkauf, Betriebsaufgabe sowie die Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen führen jedoch weiterhin im entsprechenden Umfang zum

Wegfall der Verschonung. Das gilt bei einem Verkauf aber nicht, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird. Hierunter fällt neben der Anschaffung von neuen Betrieben, Betriebsteilen oder Anlagengütern, die das veräußerte Vermögen ersetzen, auch die Tilgung betrieblicher Schulden oder die Erhöhung von Liquiditätsreserven. Die Reinvestition muss dabei stets innerhalb derselben Vermögensart erfolgen.

Abschmelzung im Regelmodell

Im Regelmodell erlischt die Erbschaftsteuer auf das begünstigt erworbene Vermögen für jedes volle Jahr der Betriebsfortführung vorbehaltlich der Einhaltung der Lohnsummenvorgaben und fehlender Überentnahmen in Höhe von 1/7 bzw. 14,28 %.

Beispiel 1:

Der Erwerber eines begünstigten Unternehmens (Wert 100) verkauft den geerbten Betrieb im 6. Jahr nach dem Erwerb. Die Lohnsummenvorgaben wurden eingehalten und es wurden auch keine Überentnahmen getätigt. Der Erwerber hat das Regelmodell gewählt. Die anfangs gewährte Verschonung in Höhe von 85 erlischt nur für das 6. und 7. Jahr in Höhe von jeweils 1/7, d. h. insgesamt in Höhe von 2/7. Es ist folglich Erbschaftsteuer auf 2/7 von 85, also auf rd. 24,29 % des Unternehmenswerts nachzuentrichten. Dabei ist allerdings zu beachten, dass der Erwerber bei Erwerb bereits Schenkungsteuer in Höhe von 15 % auf den Unternehmenswert bezahlt hat.

Abschmelzung bei Option

Wurde für die vollständige Freistellung optiert, erlischt die Erbschaftsteuer auf das begünstigt erworbene Vermögen für jedes volle Jahr der Betriebsfortführung vorbehaltlich der Einhaltung der Lohnsummenvorgaben und fehlender Überentnahmen in Höhe von 1/10 bzw. 10 %.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie im Beispiel 1, allerdings hatte der Erwerber nicht das Regelmodell, sondern die vollständige Verschonung gewählt, da die Verwaltungsvermögensquote des Betriebs bei Erwerb unter 10 % betragen hatte. Die bei Erwerb gewährte Verschonung erlischt rückwirkend anteilig ab dem 6. Jahr, d. h. insgesamt in Höhe von 5/10. Es fällt also auf 5/10 des Unternehmenswerts Erbschaftsteuer an, d. h. 50 % des Unternehmenswerts bilden die Steuerbemessungsgrundlage.

Vergleichsrechnungen haben ergeben, dass die vollständige Verschonung (Optionsmodell) – bei unterstellter Einhaltung der Lohnsummenvorgaben und fehlenden Überentnahmen – auch in den Fällen einer geringen Verwaltungsvermögensquote nur gewählt werden sollte, wenn das begünstigt erworbene Vermögen mindestens neun volle Jahre fortgeführt wird.

Nichteinhaltung der Lohnsummenvorgaben

Parallel zur Nichteinhaltung der Behaltefristen löst die Nichteinhaltung der Lohnsummenvorgaben Nachsteuern aus. Im Vergleich zum Regierungsentwurf haben sich bei den Lohnsummenvorgaben und den Sanktionen bei deren Nichteinhaltung erhebliche Änderungen ergeben. So ist die maßgebliche Ausgangslohnsumme weiterhin aus dem Durchschnitt der Lohnsummen der letzten fünf Jahre zu ermitteln, sie wird jedoch nicht mehr wie ursprünglich vorgesehen indexiert. Darüber hinaus sah der Regierungsentwurf noch eine jährliche Betrachtung vor, jetzt wird der gesamte Fortführungszeitraum beurteilt.

Die Nichteinhaltung der Lohnsummenvorgabe führt nicht mehr zu einem pauschalen Verlust der Verschonung von 1/10 für jedes Jahr des schädlichen Unterschreitens, sondern kann durch höhere Lohnsummen in anderen Jahren ausgeglichen werden. Die Verschonung erlischt nun in dem Maße, in dem die tatsächliche Gesamtlohnsumme die Lohnsummenvorgabe unterschreitet („Soweit-Besteuerung“).

Beispiel 3:

Ein Erwerber führt den geerbten Betrieb (Wert 100) im Rahmen des Regelmodells fort. Nach sieben Jahren hat er 600 % der Ausgangslohnsumme erreicht, da er in wirtschaftlich schwierigen Zeiten Mitarbeiter entlassen musste. Die Verschonung erlischt in diesem Falle in Höhe von 50/650 von 85, d. h. in Höhe von rd. 6,54 bezogen auf die Steuerbemessungsgrundlage 100. Auf die nachträglich um 6,54 % erhöhte Steuerbemessungsgrundlage ist Erbschaftsteuer nachzuentrichten. Insgesamt fällt folglich Erbschaftsteuer auf rd. 21,54 % (15 % sofort bei Erwerb, zzgl. 6,54 % nach Ablauf der Fortführungsfrist) des begünstigungsfähigen Ausgangsvermögens an.

Abwandlung: Sachverhalt wie Beispiel 3, nur hat der Erwerber für die vollständige Freistellung optiert. Die gezahlten Lohnsummen über die zehn Jahre betragen insgesamt 800 % der Ausgangslohnsumme. Die Verschonung erlischt in Höhe von 200/1000, d. h. in Höhe von 20 %, bezogen auf das begünstigungsfähige Ausgangsvermögen.