

Steuerliche Informationen für Mandanten Juni 2010

Mit diesem Schreiben informiere ich Sie über:

- 1 Gleichstellung von Lebenspartnern und Ehegatten bei der Erbschaft-, Schenkung- und Grunderwerbsteuer
- 2 Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen bei vorweggenommener Erbfolge
- 3 Festsetzungen des Solidaritätszuschlags auch auf Abgeltungsteuer vorläufig
- 4 Gebäudeabschreibung nach Einlage in ein Betriebsvermögen
- 5 Neue Regelung für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden
- 6 Aufwendungen bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens künftig generell nur beschränkt abzugsfähig
- 7 Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum Unternehmen
- 8 Sog. Sanierungsklausel bei Kapitalgesellschaften bis auf Weiteres nicht anzuwenden

1 Gleichstellung von Lebenspartnern und Ehegatten bei der Erbschaft-, Schenkung- und Grunderwerbsteuer

Mit der Erbschaftsteuerreform wurde der Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft in Bezug auf den persönlichen Freibetrag (500.000 Euro) und den besonderen Freibetrag (max. 256.000 Euro) dem Ehegatten gleichgestellt. Im Rahmen des geplanten Jahressteuergesetzes 2010 ist jetzt vorgesehen, auch den Lebenspartner - wie den Ehegatten - in die günstigste Steuerklasse I aufzunehmen. Damit würden sich die Steuersätze - je nach Höhe der Erbschaft oder Schenkung - von 30 % bis 50 % auf 7 % bis 30 % reduzieren. Auch bei der Grunderwerbsteuer soll der Lebenspartner wie der Ehegatte behandelt werden. Das bedeutet insbesondere, dass der Erwerb von Grundstücken durch den Lebenspartner künftig steuerfrei ist.

Die Änderungen sollen für Erbschaften, Schenkungen und Grundstücksgeschäfte gelten, die ab dem Tag der Verkündung (Datum der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt) des Jahressteuergesetzes 2010 erfolgen.

2 Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen bei vorweggenommener Erbfolge

Häufig werden bei der Übertragung von Vermögen auf Angehörige Versorgungsleistungen vereinbart, die der Übernehmende an den Übertragenden zu zahlen hat. Dieser Vorgang wird regelmäßig als "unentgeltlich" betrachtet, sodass keine Veräußerungsgewinne entstehen. Die zu zahlenden Versorgungsleistungen können vom Übernehmenden (z. B. Kinder) als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) und sind vom Übergeber (z. B. ein Elternteil) entsprechend zu versteuern (§ 22 Nr. 1b EStG), was insgesamt vorteilhaft sein kann, wenn dieser eine geringere persönliche Steuerbelastung hat.

Seit 2008 ist diese Regelung eingeschränkt worden und nur noch möglich bei der Übertragung von

-Seite 1 von 5-

- Mitunternehmeranteilen an Personengesellschaften,
- **Einzelunternehmen** (bzw. Teilbetrieben),
- **GmbH-Beteiligungen**, wenn mindestens ein Anteil von 50 % übertragen wird und der Nachfolger die Geschäftsführung vom Übergeber übernimmt,

wenn aus dem Ertrag dieses Vermögens die Versorgungsleistungen erbracht werden können.

Die Übertragung von anderen Vermögensgegenständen (z. B. private Immobilien und Wertpapiere) fällt **nicht** mehr unter diese Regelung.

Beispiel 1:

Vater V ist Kommanditist einer GmbH & Co. KG. Von seiner Beteiligung in Höhe von 50 % überträgt er 20 % auf seinen Sohn S; dafür zahlt S ihm eine monatliche Rente auf Lebenszeit in Höhe von 1.500 €. V braucht keinen Veräußerungsgewinn zu versteuern; S führt die Buchwerte fort und kann die Rentenzahlungen von 18.000 € jährlich in voller Höhe als Sonderausgaben geltend machen. V hat in entsprechender Höhe steuerpflichtige sonstige Einkünfte. Das gilt nach einer Stellungnahme der Finanzverwaltung auch, wenn - wie hier - nur ein **Teil** eines Mitunternehmeranteils übertragen wird. Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen ergeben sich zusätzliche Besonderheiten:

Beispiel 2:

M ist alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH. Sie überträgt ihren 100 %igen Anteil auf ihre Tochter T (40 %) und ihren Sohn S (60 %). Beide zahlen im Gegenzug jeweils eine monatliche Leibrente an M. Nur die Übertragung auf S ist grundsätzlich begünstigt (mindestens 50 %) mit der Folge, dass die von ihm gezahlten Versorgungsleistungen als Sonderausgaben berücksichtigt werden können. Weitere Voraussetzung ist allerdings, dass S auch die Geschäftsführung übernimmt. Würden T und S jeweils 50 % erhalten, müssten beide auch die Geschäftsführung übernehmen, damit die Versorgungsleistungen anerkannt werden. Zu beachten ist ferner, dass der Übergeber seine Tätigkeit als Geschäftsführer für die GmbH aufgibt. Die Übertragung von GmbH-Anteilen ist nur begünstigt, solange der Nachfolger die Geschäftsführertätigkeit bei dieser Gesellschaft ausübt. Wird das Vermögen nach der Übertragung vom Übernehmer **verkauft** oder wird der Betrieb vom Nachfolger **eingestellt**, können die Versorgungsleistungen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Eine "Umschichtung" des übertragenen Vermögens ist regelmäßig nur dann unschädlich, wenn der Nachfolger seinerseits das Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weitergibt. Sind die Voraussetzungen für eine begünstigte unentgeltliche Vermögensübertragung **nicht** erfüllt, weil nichtbegünstigtes Vermögen wie z. B. privater Grundbesitz übertragen wird, ist grundsätzlich von einer **entgeltlichen** Übertragung auszugehen, auch wenn der Übernehmer ein Angehöriger ist.

Beispiel 3:

Vater V überträgt seiner Tochter T im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge eine vor 20 Jahren angeschaffte, vermietete Eigentumswohnung (Verkehrswert: 210.000 €). T zahlt V eine lebenslange Rente von 30.000 € jährlich (Barwert: 350.000 €). Der Vorgang wird zu $(140.000 \text{ €} / 350.000 \text{ €}) = 40 \%$ als unangemessen betrachtet. T entstehen Anschaffungskosten in Höhe von 210.000 €; die Rentenzahlungen sind in Höhe von $(40 \%$ von $30.000 \text{ €}) = 12.000 \text{ €}$ unangemessen und somit nicht abzugsfähig; der angemessene Teil von 18.000 € ist in einen Zinsanteil (= Ertragsanteil gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG) und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. V muss den Zinsanteil versteuern, T kann diesen als Werbungskosten geltend machen. Diese Regelungen gelten regelmäßig nicht für laufende Altverträge; sie sind erstmals auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf einem **nach dem 31. Dezember 2007** abgeschlossenen Übertragungsvertrag beruhen.

3 Festsetzungen des Solidaritätszuschlags auch auf Abgeltungsteuer vorläufig

Spätestens seit Ende 2009 wird der Solidaritätszuschlag, der in Höhe von 5,5 % auf die Körperschaft-, Einkommen- und Lohnsteuer erhoben wird, für die Veranlagungszeiträume ab 2005 vorläufig festgesetzt. Sollte das Bundesverfassungsgericht den Solidaritätszuschlag für verfassungswidrig erklären, können entsprechende Steuerveranlagungen geändert und der Zuschlag erstattet werden.

Der Solidaritätszuschlag wird ebenfalls erhoben auf die Kapitalertragsteuer, die von Dividenden, Gewinnausschüttungen oder Zinsen einbehalten wird. Seit 2009 gilt für private Kapitalerträge allerdings das Abgeltungsprinzip, d. h., entsprechende Erträge werden regelmäßig nicht mehr in der Einkommensteuer-Veranlagung erfasst.

Die Finanzverwaltung hat jetzt klargestellt, dass im Fall einer entsprechenden Gerichtsentscheidung auch der Solidaritätszuschlag auf die Abgeltungsteuer auf Antrag erstattet wird; eine Einbeziehung der Kapitalerträge in die Veranlagung (Wahlveranlagung) ist dafür nicht erforderlich.

4 Gebäudeabschreibung nach Einlage in ein Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die aus dem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen eingelegt werden, sind grundsätzlich mit ihrem tatsächlichen Wert - dem Teilwert - anzusetzen. Wurde das Wirtschaftsgut zuvor zur Einkünfteerzielung genutzt (z. B. ein vermietetes Gebäude), so sind nach der Einlage die Abschreibungen anhand der um die bisher vorgenommenen Abschreibungen geminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu ermitteln (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG). Die Finanzverwaltung rechnet wie folgt:

Beispiel:

Ein Gebäude (Baujahr 1960, Anschaffungskosten 500.000 €) wird seit seiner Anschaffung im Januar 1990 vermietet. Ab Januar 2010 wird es vollständig für eigenbetriebliche Zwecke genutzt und deshalb in das Betriebsvermögen eingelegt (zum Teilwert in Höhe von 700.000 €).

Ermittlung der Abschreibungsbeträge:

Anschaffungskosten 500.000 €

bisherige Abschreibungen:

20 Jahre x 2 % von 500.000 € 200.000 €

neue Bemessungsgrundlage 300.000 €

Abschreibung ab 2010 jährlich 2 % von 300.000 € = 6.000 €. Nach Ablauf der 50-jährigen Abschreibungsdauer verbleibt ein Restwert von (700.000 € /- 300.000 € =) 400.000 €, der grundsätzlich nicht weiter abgeschrieben werden kann.

Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass als "Anschaffungs- oder Herstellungskosten" im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG der **Einlagewert** und nicht die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusehen ist. Danach ergibt sich für das obige Beispiel folgende Berechnung:

Einlagewert (Teilwert) 700.000 €

bisherige Abschreibungen:

20 Jahre x 2 % von 500.000 € 200.000 €

neue Bemessungsgrundlage 500.000 €

Abschreibung ab 2010 jährlich 2 % von 500.000 € = 10.000 €. Nach 50 Jahren verbleibt ein Restwert von (700.000 € /-500.000 € =) 200.000 €, der grundsätzlich nicht weiter abgeschrieben werden kann.

Wie das Beispiel zeigt, führt die neue Rechtsprechung in diesen Fällen zu höheren Abschreibungsbeträgen.

5 Neue Regelung für den Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

Grundsätzlich können Gebäude auch dann vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden, wenn z. B. eine Wohnung privat genutzt wird. Bislang konnte in diesem Fall die Vorsteuer aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in voller Höhe geltend gemacht werden; die private Nutzung wurde dann als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterworfen. Hieraus entstanden regelmäßig Liquiditätsvorteile.

Im Rahmen einer Gesetzesänderung soll dieses sog. Seeling-Modell jetzt abgeschafft werden. Danach ist ein Vorsteuerabzug künftig nur anteilig möglich, d. h. soweit die Vorsteuer auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfällt. Eine Besteuerung der privaten Nutzung kommt dann - mangels Vorsteuerabzugs nicht mehr in Betracht. Die Möglichkeit, durch den Vorsteuerabzug auf privat genutzte Grundstücksteile Liquiditätsvorteile zu erzielen, entfällt damit. Dies gilt allerdings erst für Gebäude, die aufgrund eines nach dem **31. Dezember 2010** abgeschlossenen Kaufvertrags angeschafft werden. Bei der Herstellung von Gebäuden kommt die Neuregelung in Betracht, wenn die Bauantragstellung bzw. die Einreichung der Bauunterlagen nach diesem Zeitpunkt erfolgt. Für laufende Fälle bzw. Gebäude, die bis zum Jahresende erworben oder hergestellt werden, ändert sich nichts.

Für ab 2011 angeschaffte oder hergestellte Gebäude stellt sich damit die Frage, ob der privat genutzte Teil überhaupt dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden soll. Dies wäre ggf. dann noch vorteilhaft, wenn geplant ist, die privat genutzte Wohnung innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums ebenfalls zu unternehmerischen Zwecken zu nutzen, z. B., weil der Betrieb erweitert werden soll. In diesem Fall können die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung bzw. Herstellung ab dem Zeitpunkt der Verwendungsänderung anteilig geltend gemacht werden.

6 Aufwendungen bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens künftig generell nur beschränkt abzugsfähig

Für die Besteuerung von Gewinnausschüttungen, Dividenden oder Gewinnen aus der Veräußerung einer privaten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann das sog. Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) in Betracht kommen. Dabei sind entsprechende Einnahmen und -Gewinne lediglich in Höhe von 60 % dem persönlichen Einkommensteuersatz zu unterwerfen; damit zusammenhängende Aufwendungen und Verluste können aber auch nur zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden.

Umstritten war, ob die Begrenzung der Anerkennung von Aufwendungen auch gilt, wenn nicht nur in dem betreffenden Jahr, sondern überhaupt keine Einnahmen aus der Beteiligung zugeflossen sind. Nachdem der Bundesfinanzhof Verluste aus der Aufgabe einer Kapitalbeteiligung in diesen Fällen in voller Höhe anerkannt hatte, ist nun eine Gesetzesänderung vorgesehen. Danach kommt es ab 2011 für die Begrenzung der steuerlichen Berücksichtigung von derartigen Aufwendungen künftig allein auf die **Absicht** an, entsprechende Einnahmen zu erzielen. Damit gilt die

Abzugsbeschränkung künftig generell, d. h., auch wenn z. B. aufgrund einer Insolvenz niemals eine Gewinnausschüttung oder ein Veräußerungserlös geflossen ist.

7 Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum Unternehmen

Gegenstände, die teilweise unternehmerisch und teilweise zu privaten Zwecken genutzt werden, können wahlweise vollständig, anteilig oder gar nicht dem Unternehmen zugeordnet werden. Entsprechend der Zuordnung zum Unternehmen ist ein Vorsteuerabzug im Rahmen des § 15 UStG möglich. Bei vollständiger Zuordnung zum Unternehmen und entsprechendem Vorsteuerabzug unterliegt die Privatnutzung des Gegenstandes als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist allerdings, dass der Gegenstand mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt wird und die getätigten Umsätze den Vorsteuerabzug ermöglichen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der gesetzliche Ausschluss des Vorsteuerabzugs für Gegenstände, die zu weniger als 10 % für das Unternehmen genutzt werden, entspricht nicht den europarechtlichen Vorgaben (siehe Art. 168 der MwSt-Systemrichtlinie). Diese deutsche Sonderregelung ist nur gültig, wenn eine entsprechende Ermächtigung des EU-Rates vorliegt. Die Ermächtigung wurde (rechtzeitig) um drei Jahre bis zum **31. Dezember 2012** verlängert. Das bedeutet, dass diese einschränkende Regelung weiterhin zu beachten ist.

8 Sog. Sanierungsklausel bei Kapitalgesellschaften bis auf Weiteres nicht anzuwenden

Sind beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft noch nicht genutzte Verlustvorträge vorhanden, dürfen diese - in Abhängigkeit von der Höhe der Beteiligung - nur eingeschränkt bzw. gar nicht geltend gemacht werden (siehe § 8c Abs. 1 KStG). Von dieser Regelung ist ab 2008 eine Ausnahme für sog. Sanierungsfälle geschaffen worden. Als Sanierung gilt eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten (siehe § 8c Abs. 1a KStG). Sind die Voraussetzungen erfüllt, wurden Verlustvorträge aus entsprechenden Beteiligungen bislang steuerlich anerkannt. Gegen diese Regelung hat die Europäische Kommission jedoch ein Prüfverfahren eingeleitet, weil sie Zweifel an der Vereinbarkeit der Sanierungsklausel mit dem Europarecht hat.

Die Finanzverwaltung hat mitgeteilt, dass bis zu einem abschließenden Beschluss der Kommission die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nicht mehr anzuwenden ist. Die betroffenen Bescheide werden unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen.

Bereits durchgeführte Veranlagungen, in denen entsprechende Verluste anerkannt wurden, bleiben zunächst bestehen. Sollte die Regelung als rechtswidrig beurteilt werden, können aber entsprechende Rückforderungen gestellt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Knut Lingott
Steuerberater