

Überblick über aktuelle steuerliche Änderungen, insbesondere

Verschärfung der Selbstanzeige

Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes

Erhöhung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößenklassen

Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis

Überblick über aktuelle steuerliche Änderungen

I.	Aktuelle Gesetzgebung	1
1.	Kleines Jahressteuergesetz 2014	1
2.	Entwurf Jahressteuergesetz 2015.....	2
2.1.	Änderungen der Abgabenordnung	2
2.2.	Änderungen des Einkommensteuergesetzes.....	2
2.3.	Änderungen des Umsatzsteuergesetzes.....	4
3.	EU-Erbrechtsverordnung	4
4.	Automatisiertes Kirchensteuerabzugsverfahren ab 2015	5
II.	Aktuelles aus der Finanzverwaltung und Rechtsprechung.....	6
1.	Finanzverwaltung.....	6
1.1.	Geplante Verschärfung der Selbstanzeige.....	6
1.2.	Referentenentwurf zum Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz	7
1.3.	Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015: neue EUR 60 Aufmerksamkeitsgrenze.....	8
2.	Rechtsprechung.....	9
2.1.	Prüfung der Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes	9
2.2.	Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke	10
2.3.	Steuerpflicht von Erstattungszinsen	10
2.4.	Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung.....	11
2.5.	Gesetzlicher Zinssatz von 6 Prozent pro Jahr nicht verfassungswidrig	11
2.6.	Übertragung stiller Reserven einer § 6b EStG-Rücklage auf ein im EU-Ausland belegenes Betriebsgrundstück.....	12
III.	Zum Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften.....	13
1.	Allgemeines	13
2.	Persönlicher Einkommensteuersatz unter dem Abgeltungsteuersatz.....	13
3.	Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierungen.....	14
4.	Darlehen an eine GmbH durch eine nahe stehende Person	14

I. Aktuelle Gesetzgebung

1. Kleines Jahressteuergesetz 2014

Mit Verkündung im Bundesgesetzblatt I Nr. 36 vom 30. Juli 2014, S. 1266ff. ist das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (StÄnd-AnpG-Kroatien) am 31. Juli 2014 in Kraft getreten. Mit diesem Gesetz hat der Gesetzgeber nicht nur notwendige Anpassungen der Steuergesetze aufgrund des Beitritts Kroatiens zur EU vorgenommen, sondern diesen Anlass auch dazu genutzt weitere Änderungen der Steuergesetze vorzunehmen. Deshalb wird dieses Gesetz auch als kleines Jahressteuergesetz 2014 bezeichnet. Im Folgenden werden einige der wichtigeren Änderungen dargestellt.

- Die Grenze für die Vornahme von Lohnsteueranmeldungen wird von bisher EUR 1.000 auf EUR 1.080 erhöht (§ 41a Abs. 2 S. 2 EStG, ab dem 1. Januar 2015).
- Erweiterung des Katalogs umsatzsteuerfreier Umsätze nach § 4 UStG:
 - Leistungen zur Förderung von Kindern unter drei Jahren, welche in der Kindertagespflege erbracht werden.
 - Eingliederungsleistungen nach SGB II, Leistungen zur aktiven Arbeitsförderung nach SGB III sowie vergleichbare Leistungen (ab dem 1. Januar 2015).
 - Umsätze für die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen (ab dem 1. Januar 2015).
- Die Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen obliegt ab dem 1. Oktober 2014 nach der Neufassung des § 13b Abs. 5 S. 2 UStG dem Leistungsempfänger, vorausgesetzt er ist Unternehmer und erbringt diese Leistungen nachhaltig. Von einer Nachhaltigkeit ist auszugehen, wenn die Leistungen zehn Prozent des weltweiten Umsatzes betragen. Eine Bescheinigung über die Feststellung der Nachhaltigkeit wird vom Finanzamt erteilt. Damit folgt der Gesetzgeber der Entscheidung des BFH vom 22. August 2013, Az. V R 37/10. Dort hatte der BFH entschieden, dass es bei dem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse Charge Verfahren) bei Bauleistungen insbesondere darauf ankommt, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung wiederum zur Erbringung von Bauleistungen verwendet.

2. Entwurf Jahressteuergesetz 2015

Als Jahressteuergesetz 2015 bezeichnet wird das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Der Referentenentwurf wurde am 26. August 2014 veröffentlicht. Ein entsprechender Kabinettsbeschluss der Bundesregierung, mit teilweisen Änderungen, erging am 24. September 2014. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis zum Jahresende abgeschlossen sein. Eine Übersicht relevanter Änderungen wird nachfolgend dargestellt.

2.1. Änderungen der Abgabenordnung

2.1.1. Zollkodex

In § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO soll eine gesonderte Aufbewahrung der Unterlagen für Zollkontrollen geregelt werden. Bestimmte Urkunden (z. B. Ursprungszeugnisse, Präferenzbescheinigungen und Ursprungserklärungen bzw. Rechnungserklärungen) müssen im Original aufbewahrt werden. Der EU-Zollkodex muss bis spätestens 1. Mai 2016 in nationales Recht umgesetzt sein. Zu diesem Termin ist auch das Inkrafttreten der entsprechenden nationalen Gesetzesänderungen geplant.

2.1.2. Zuständigkeit gesonderte Gewinnfeststellungen

Bei Wohnsitz- bzw. Betriebsverlagerungen soll künftig für gesonderte Gewinnfeststellungen geregelt werden, dass das nach den aktuellen örtlichen Verhältnissen zuständige Finanzamt auch für Feststellungszeiträume vor dem Ortswechsel maßgebend ist.

2.2. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

2.2.1. Basisrente

Die steuerliche Förderung der Beiträge für eine Basisversorgung im Alter soll von EUR 20.000 auf EUR 24.000 erhöht werden.

2.2.2. Land- und Forstwirtschaft

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sind Änderungen der pauschalen Gewinnermittlung nach § 13a EStG geplant. Nach dem geänderten § 13a Abs. 1 Nr. 4 EStG dürfen selbst bewirtschaftete Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung 50 Hektar nicht überschreiten. Zu einer Vereinfachung sollen einheitliche Grundbeträge für landwirtschaftliche Flächen und einheitliche Zuschläge ab der 25. Vieheinheit führen.

2.2.3. Betriebsveranstaltungen

Die Freigrenze für geldwerte Vorteile, die dem Arbeitnehmer bei einer Betriebsveranstaltung des Arbeitgebers gewährt werden, soll von EUR 110 auf EUR 150 angehoben werden und eine gesetzliche Regelung, der bisherigen Verwaltungsgrundsätze, in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG geschaffen werden. Keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn stellen Zuwendungen demnach dar, wenn deren Wert EUR 150 pro Veranstaltung nicht übersteigt. Zuwendungen sollen hierfür alle Aufwendungen des Arbeitgebers sein. Unerheblich ist, ob es sich bei diesen Aufwendungen um Aufwendungen handelt, die einem Arbeitnehmer individuell zurechenbar sind oder ob die Aufwendungen in einem rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten bestehen. Damit wird die Rechtsprechung des BFH wieder ausgehebelt, der mit Urteile vom 16. Mai 2013, VI R 94/10 und VI R 7/11, entschieden hat, dass nicht alle Aufwendungen bei der Ermittlung der 110-Euro-Grenze einzubeziehen sind. Bei der Ermittlung der 110-Euro-Grenze durften nach dem BFH nur die Zuwendungen erfasst werden, durch die der Arbeitnehmer objektiv bereichert wird. Das sind Aufwendungen, die unmittelbar konsumiert werden können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen.

Die Freigrenze gilt für jährlich bis zu zwei Veranstaltungen in Höhe von jeweils 150 Euro je Veranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer. Der geldwerte Vorteil ist mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen zu bewerten.

2.2.4. Erstausbildung

Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen einer Erst- und Zweitausbildung will der Gesetzgeber mit einer Neudefinition der Erstausbildung in § 9 Abs. 6 EStG entgegenwirken. Demnach liegt eine Berufsausbildung vor, wenn eine auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geordnete Ausbildung mit einer vorgesehenen Dauer von mindestens achtzehn Monaten (bei vollzeitiger Ausbildung) und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird; ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen.

2.2.5. Teilabzugsverbot

Der Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG soll erweitert werden auf nicht fremdübliche Gesellschafterdarlehen, die ein an der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt mit mehr als 25 Prozent beteiligter Gesellschafter getätigt hat und die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird oder wurde. Gleiches soll auch für Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten aus der nicht fremdüblichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft, an der der Überlassende mit mehr als 25 Prozent beteiligt ist, gelten. Die Neuregelung soll erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, Anwendung finden.

2.3. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

2.3.1. Reverse Charge Verfahren, Schnellreaktionsmechanismus

In § 13 Abs. 10 UStG soll der sogenannte Schnellreaktionsmechanismus national umgesetzt werden, der die kurzfristigen Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei unvermittelt auftretenden Betrugsfällen von erheblichem Gewicht und zur raschen Verhinderung von Steuerausfällen ermöglicht.

2.3.2. Umsatzsteuer-Voranmeldung für Vorratsgesellschaften

Bei der Übernahme einer Vorratsgesellschaft oder eines Firmenmantels soll im Jahr der Übernahme und im darauf folgenden Jahr die Pflicht zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen in § 18 Abs. 2 S. 5 UStG geregelt werden.

3. EU-Erbrechtsverordnung

Die EU-Erbrechtsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 650/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. Juli 2012) trifft europaweit, mit Ausnahme von Großbritannien, Irland und Dänemark, Regelungen, welches Erbrecht für grenzüberschreitende Erbfälle Anwendung findet und vereinheitlicht damit das internationale Privatrecht.

In Kraft getreten ist die Verordnung am 16. August 2012, findet allerdings erst auf die Rechtsnachfolge von Personen Anwendung, die am 17. August 2015 oder danach versterben. Die EU-Erbrechtsverordnung ist unmittelbar geltendes Recht und bedarf keiner weiteren Umsetzung in deutsches Recht.

Bisher richtet sich das Erbstatut aus deutscher Sicht nach der Staatsangehörigkeit des Erblassers (Art. 25 Abs. 1 EGBGB). Auf den letzten Wohnsitz des Erblassers kam es nicht an. Nach der EU-Erbrechtsverordnung ist die Staatsangehörigkeit des Erblassers nicht mehr maßgebend. Im Regelfall knüpft die Verordnung an den gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers an. Das bedeutet einen Wechsel vom Staatsangehörigkeitsprinzip zum Domizilprinzip.

Hinweis: Der Erblasser kann in einer Verfügung von Todes wegen (Testament, Erbvertrag) regeln, dass sein Heimatrecht (Recht der Staatsangehörigkeit) Anwendung finden soll.

4. Automatisiertes Kirchensteuerabzugsverfahren ab 2015

Zum 1. Januar 2015 werden Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Kreditinstitute verpflichtet, im Rahmen der Kapitalertragsteuer-Anmeldung auch die Kirchensteuer mit einzubehalten und abzuführen. Betroffen sind inländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Umfasst werden folgende Kapitalerträge:

- Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH an natürliche Personen,
- Erträge aus inländischen Wandelanleihen, Genussrechten an natürliche Personen,
- Erträge aus inländischen stillen Beteiligungen an natürliche Personen,
- Derartige inländische Erträge eines ausländischen Steuerpflichtigen.

Um die Kirchensteuerabzugsmerkmale der Gesellschafter zu erfahren, müssen die Kapitalgesellschaften einmalig eine Registrierung beim Bundeszentralamt für Steuern vornehmen (entbehrlich, wenn die Gesellschaft über ein Elster-Zertifikat verfügt) sowie einen Antrag auf Zulassung zum elektronischen Kirchensteuerabzugsverfahren stellen.

Jährlich muss eine Regelabfrage der Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) der einzelnen Bezugsberechtigten in den Monaten September oder Oktober beim Bundeszentralamt für Steuern erfolgen, wenn für das Folgejahr eine Ausschüttung für möglich gehalten wird oder geplant ist. Für das Einführungsjahr kann der Abruf auch noch im November 2014 erfolgen.

Zu Beginn eines jeden Jahres muss die Gesellschaft den Steuerpflichtigen auf die bevorstehende Datenabfrage und das hiergegen bestehende Widerspruchsrecht (d. h. das Einreichen eines Sperrvermerks) hinweisen. Hat der Steuerpflichtige einen solchen Sperrvermerk eintragen lassen, erhält die ausschüttende Gesellschaft bei der Abfrage keine Information über dessen Religionszugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit, sondern einen Nullwert übermittelt. Der Sperrvermerk führt dazu, dass der Kirchensteuerpflichtige in jedem Fall eine Steuererklärung beim Finanzamt abzugeben hat.

II. Aktuelles aus der Finanzverwaltung und Rechtsprechung

1. Finanzverwaltung

1.1. Geplante Verschärfung der Selbstanzeige

Nach den bisherigen Plänen der Finanzminister der Länder sowie dem entsprechenden Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums vom 27. August 2014 soll die strafbefreiende Selbstanzeige für Steuerstraftaten ab dem 1. Januar 2015 nur noch unter deutlich engeren Voraussetzungen als bisher möglich sein. Bisher war ab einer Summe von EUR 50.000 neben dem Verzugszins von sechs Prozent ein Strafzuschlag von fünf Prozent zu zahlen. Der Strafzuschlag auf die Steuerschuld soll in drei Stufen erhöht werden. Ab einer hinterzogenen Steuerschuld

- von EUR 25.000 auf 10 Prozent.
- von EUR 100.000 auf 15 Prozent.
- von EUR 1.000.000 auf 20 Prozent.

Der steuerliche Berichtigungszeitraum für eine wirksame Selbstanzeige soll generell auf 10 Jahre festgeschrieben werden. Im vom Bundeskabinett am 24. September 2014 gebilligten Gesetzentwurf ist die im Referentenentwurf noch vorgesehene Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung auf 10 Jahre nicht mehr enthalten. Der Bundesrat hat am 7. November 2014 beschlossen, keine Einwendungen gegen den Entwurf zu erheben. Der Bundestag wird die Verschärfung der Selbstanzeige voraussichtlich am 5. Dezember 2014 beschließen.

Der Vorschlag aus Bayern, ab einer Hinterziehungssumme von EUR 1.000.000 die strafbefreiende Selbstanzeige komplett abzuschaffen, dürfte hingegen nicht umgesetzt werden.

Empfehlung: Eine Rückwirkung des wohl zum Jahreswechsel in Kraft tretenden Gesetzes ist bisher weder geplant noch absehbar. Künftig wird die Selbstanzeige nicht nur aufwändiger, sondern ist, aufgrund des deutlich höheren Strafzuschlags, auch mit erheblichen Mehrkosten verbunden. Betroffenen kann deshalb nur geraten werden, noch im laufenden Jahr eine wirksame Selbstanzeige zu erstatten.

1.2. Referentenentwurf zum Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz

Am 27. Juli 2014 hat das Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz den Referentenentwurf zur Umsetzung der EU-Rechnungslegungsrichtlinie (2013/34/EU) vorgelegt. Den Großteil der geplanten Änderungen werden die betroffenen Unternehmen erst in den Geschäftsjahren ab 2016 umsetzen müssen.

Die wichtigste Regelung des Entwurfs ist die geplante Erhöhung der Schwellenwerte für die Unternehmensklassen von Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Unternehmen sowie die Erhöhung der Schwellenwerte für die Befreiung von der Konzernrechnungslegung. Diese Änderungen der Schwellenwerte gelten bereits für das laufende Geschäftsjahr 2014.

	Größenklasse:			
	Kleinst	Klein	Mittel	Groß
Bilanzsumme in Mio. Euro:	≤ 0,35	(0,35 – 4,84)* 0,35 – 6	(4,84 – 19,25) 6 – 20	(> 19,25) > 20
Umsatz in Mio. Euro:	≤ 0,7	(0,7 – 9,68) 0,7 – 12	(9,68 – 38,5) 12 – 40	(> 38,5) > 40
Mitarbeiter:	≤ 10	> 10 ≤ 50	≤ 250	> 250

*Die Klammerwerte beziehen sich auf die aktuell in § 267 HGB vorgeschriebenen Schwellenwerte.

1.3. Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015: neue EUR 60 Aufmerksamkeitsgrenze

Der Bundesrat hat den Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 zugestimmt. Hierdurch werden die Lohnsteuerrichtlinien 2013 mit Wirkung ab 2015 ersetzt.

Eine wesentliche Änderung ist die Erhöhung der nicht lohnsteuerpflichtigen Aufmerksamkeiten von EUR 40 auf EUR 60 (einschließlich Umsatzsteuer). Zu den nicht lohnsteuerpflichtigen Aufmerksamkeiten gehören Sachzuwendungen bis zu einem Wert von EUR 60 (z. B. Blumen oder Wein) die dem Mitarbeiter oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses (z. B. Geburtstag, Hochzeit oder Geburt eines Kindes) zugewendet werden (R 19.6 Abs. 1 LStÄR 2015 „Aufmerksamkeiten“).

Auch Arbeitsessen zählen zu diesen nicht steuerpflichtigen Aufmerksamkeiten. Ein Arbeitsessen liegt in diesem Sinne vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitern anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse, Speisen bis zu dieser Freigrenze unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt (R 19.6 Abs. 2 LStÄR 2015 „Arbeitsessen“).

Auch nach den neuen Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 wird die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 S. 11 EStG durch die lohnsteuerfreie Aufmerksamkeit nicht verbraucht. Geldzuwendungen, auch innerhalb der EUR 60 Grenze, sind allerdings wie bisher stets steuer- und beitragspflichtig.

Beispiel: Mitarbeiter A hat am 27. Dezember 2014 Geburtstag. An seinem ersten Arbeitstag im neuen Jahr, am 5. Januar 2015, erhält er von seinem Arbeitgeber, aus Anlass des Geburtstags, ein Geschenk im Wert von EUR 60.

Da ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Geburtstag und Geschenk besteht handelt es sich um eine Aufmerksamkeit. Da diese dem Arbeitnehmer im Jahr 2015 zufließt, findet die neue EUR 60-Grenze Anwendung. Das Geschenk ist nicht lohnsteuerpflichtig.

2. Rechtsprechung

2.1. Prüfung der Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes

Mit Beschluss des BFH vom 27. September 2012 liegt das Erbschaftsteuergesetz nun zum dritten Mal innerhalb von 20 Jahren, nach 1995 und 2006, dem Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe zur verfassungsrechtlichen Prüfung vor. Das Bundesverfassungsgericht hat insbesondere zu prüfen, ob die Regelungen des § 19 Abs. 1 ErbStG i.V. mit den §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verfassungswidrig sind, da die im Jahr 2009 neu eingeführten Begünstigungsregelungen bei der Übertragung von Unternehmen zu weitreichend sein sollen. Die in der mündlichen Verhandlung am 8. Juli 2014 vorgetragenen Argumente und Bedenken lassen darauf schließen, dass eine weitere Reform des ErbStG aus verfassungsrechtlichen Gründen zu erwarten ist. Tendenziell ist davon auszugehen, dass sich die Besteuerungssituation für Unternehmensnachfolger im Falle einer Reform des ErbStG, in welcher Form auch immer, nicht verbessern wird.

Am wahrscheinlichsten wird es sein, dass das Bundesverfassungsgericht seiner bisherigen Linie treu bleibt und die Unvereinbarkeit des Erbschaftsteuergesetzes mit dem Grundgesetz, verbunden mit einer Nachbesserungsmöglichkeit des Gesetzesgebers bis zu einem bestimmten Zeitpunkt, feststellt. Denkbar ist aber auch die Nichtigkeits- bzw. Teilnichtigkeitserklärung des Erbschaftsteuergesetzes.

Die mögliche Feststellung der Nichtigkeit und damit der rückwirkende Wegfall der festgesetzten Erbschaftsteuer dürfte allerdings nur Übertragungen betreffen, die nach dem 31. Dezember 2008 erfolgt sind, da das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 7. November 2006 die Weitergeltung des damals verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes bis zum 31. Dezember 2008 angeordnet hat.

Besteht die Möglichkeit vor dem Erlass des Urteils noch einen bestandskräftigen oder auch vorläufigen Steuerbescheid zu erhalten, ist eine Änderung der Steuerfestsetzung zuungunsten des Steuerpflichtigen aufgrund des Vertrauensschutzes nach §176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht mehr möglich.

Ist bis zum Erlass des Urteils noch kein Steuerbescheid ergangen, besteht immer noch die Möglichkeit, dass, aufgrund des im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht geltenden strengen Stichtagsprinzips, für bereits erfolgte Vermögensübertragung ebenfalls ein Vertrauensschutz greift.

Empfehlung: Unabhängig vom Urteil des BVerfG ist eine möglichst zeitnahe Überprüfung einer Übertragung des Betriebsvermögens zu empfehlen, um gegebenenfalls von der Möglichkeit des Verschonungsabschlags noch profitieren zu können. Vorab sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen nach den §§ 13a, b ErbStG („Verwaltungsvermögenstest“) zu prüfen.

2.2. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke

Der BFH hat mit Beschluss vom 18. Dezember 2013, Az. I B 85/13, ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG geäußert, die im Ergebnis eine Aussetzung der Vollziehung rechtfertigen.

Die Verfassungszweifel beruhen im Wesentlichen auf der mutmaßlichen Durchbrechung des Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und einer Verletzung des Gebots der Folgerichtigkeit.

Empfehlung: Steuerpflichtige, die von der Zinsschranke betroffen sind, ist zu empfehlen gegen die entsprechenden Bescheide Einspruch einzulegen. Ob zugleich eine Aussetzung der Vollziehung beantragt werden sollte hängt vom jeweiligen Einzelfall bzw. den vorhandenen Liquiditätsreserven ab. Eine Zahlung der Steuerschuld könnte vor dem Hintergrund sinnvoll sein, dass ein Zahlungssaldo zugunsten des Steuerpflichtigen mit sechs Prozent pro Jahr nach den §§ 233a, 238 AO zu verzinsen wäre.

2.3. Steuerpflicht von Erstattungszinsen

Mit Urteil vom 12. November 2013, Az. VIII R 36/10, hat der BFH entschieden, dass die Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Erstattungszinsen nach § 233a AO stellen demnach steuerbare Einnahmen aus Kapitalvermögen dar.

Die in § 52a Abs. 8 S. 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 angeordnete Rückwirkung wurde ebenfalls als verfassungsrechtlich zulässig angesehen, da sich im vorliegenden Fall kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte. Zwischen der Veröffentlichung des vorherigen Urteils (am 8. September 2010) und dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2010 (am 14. Dezember 2010) lag nur ein verhältnismäßig sehr kurzer Zeitraum.

2.4. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung

Mit Beschluss vom 26. Februar 2014, Az. I R 59/12, (veröffentlicht am 3. September 2014) hat der BFH das Bundesverfassungsgericht bezüglich der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG im Rahmen eines Normenkontrollersuchens zur Verfassungsprüfung angerufen.

Seit 2004 ist der Verlustabzug begrenzt. Nach § 10d Abs. 2 EStG werden vierzig Prozent der positiven Einkünfte oberhalb eines Schwellenbetrags von EUR 1 Mio. auch dann der Ertragsbesteuerung unterworfen, wenn bisher noch nicht ausgeglichene Verluste vorliegen (sogenannte Mindestbesteuerung). Damit wird die Wirkung des Verlustabzugs in die Zukunft verschoben.

Sachverhalt nach der BFH-Pressemitteilung: Eine Kapitalgesellschaft musste eine ihr zustehende Geldforderung zu einem Bilanzstichtag in voller Höhe auf Null abschreiben, wodurch ein Verlust entstand. Zwei Jahre später kam es zu einer gegenläufigen Wertaufstockung, was einen entsprechenden Gewinn zur Folge hatte. Eine vollständige Verrechnung des Verlusts mit dem Gewinn im Wege des Verlustabzugs scheiterte im Gewinnjahr an der Mindestbesteuerung. Zwischenzeitlich war die Kapitalgesellschaft insolvent geworden, so dass sich der nicht ausgeglichene Verlust steuerlich auch in der Folgezeit nicht mehr auswirken konnte. In dem dadurch bewirkten Definitiveffekt der Mindestbesteuerung sieht der BFH einen gleichheitswidrigen Eingriff in den Kernbereich des ertragsteuerrechtlichen Nettoprinzips.

Der BFH ist zwar der Meinung, dass die Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption nicht verfassungswidrig ist. Dies gelte aber nur für Normalfälle und nicht, wenn ein Definitiveffekt eintritt. Das ist der Fall, wenn der lediglich zeitliche Aufschub der Verlustverrechnung in einen endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung hineinwächst.

2.5. Gesetzlicher Zinssatz von 6 Prozent pro Jahr nicht verfassungswidrig

Der BFH hat mit Urteil vom 1. September 2014, Az. IX R 31/13, von einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht wegen möglicher Verfassungswidrigkeit der Höhe der Aussetzungszinsen für Zeiträume bis März 2011 abgesehen. Die für eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG erforderliche Überzeugung des Gerichts von der Verfassungswidrigkeit der Höhe der Aussetzungszinsen (§ 237 Abs.1 S. 1 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 S. 1 AO) liegt für den Verzinsungszeitraum 11. November 2004 bis 21. März 2011 nicht vor.

Als Vergleichsmaßstab ist der Darlehenszinssatz heranzuziehen. Unter Berücksichtigung, dass Forderungen des Finanzamts in der Regel nicht besichert sind, ist der höhere Zinssatz für unbesicherte Darlehen maßgeblich. Bei diesem Vergleich hält sich der gesetzliche Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat (6 Prozent pro Jahr) noch in einem angemessenen Rahmen.

Hinweis: Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass der BFH für die Zeit nach März 2011 von einer Stabilisierung des Marktzinses auf relativ niedrigem Niveau ausgeht, sodass für diese Zeit ernstliche Zweifel an der Vereinbarkeit der gesetzlichen Regelung mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen bestehen. Für entsprechende Fälle, kann es empfehlenswert sein, diese durch einen Einspruch offen zu halten.

2.6. Übertragung stiller Reserven einer § 6b EStG-Rücklage auf ein im EU-Ausland belegenes Betriebsgrundstück

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 7. Juli 2014, Az. 5 K 1206/14, über die unionsrechtskonforme Rechtsanwendung des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG mit dem Ergebnis entschieden, dass die ausschließliche Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV darstellt.

§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG ist unionskonform so zu verstehen, dass zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte auch das Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Unionsgebiet zählt. In der Steuerbilanz der inländischen Betriebsstätte ist die § 6b EStG-Rücklage solange zu passivieren, wie das Reinvestitionsobjekt zum Betriebsvermögen der ausländischen Betriebsstätte gehört. Bei Veräußerung des Reinvestitionsobjekts wäre der in der Steuerbilanz gebildete Ausgleichsposten aufzulösen und eine Besteuerung der stillen Reserven würde in Deutschland erfolgen. In der Steuerbilanz der ausländischen Betriebsstätte ist das Reinvestitionsobjekt mit den vollen Anschaffungskosten ohne Abzug der § 6b EStG Rücklage zu aktivieren, da dort die nationale Regelung des § 6b Abs. 3 S. 2 EStG keine Anwendung findet.

III. Zum Werbungskostenabzug bei Kapitaleinkünften

1. Allgemeines

Seit dem Jahr 2009 gilt für private Einkünfte aus Kapitalanlagen grundsätzlich die Abgeltungssteuer (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Danach kann von den Kapitalerträgen nur noch der Sparer-Pauschbetrag von 801 Euro bzw. 1.602 Euro (bei zusammenveranlagten Ehepaaren) abgezogen werden. Dies gilt nach dem Gesetzeswortlaut auch dann, wenn die tatsächlichen Werbungskosten diesen Betrag übersteigen. Für Einkünfte aus Kapitalanlagen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, findet die Abgeltungssteuer keine Anwendung.

2. Persönlicher Einkommensteuersatz unter dem Abgeltungsteuersatz

Das Finanzgericht Baden-Württemberg vertritt in der Entscheidung vom 17. Dezember 2012, Az. 9 K 1637/10, die Auffassung, dass ein Abzug von tatsächlichen Werbungskosten in begründeten Ausnahmefällen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen möglich ist. Das absolute Werbungskostenabzugsverbot für Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, würde gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen. Das Abzugsverbot ist zumindest dann verfassungswidrig, wenn der persönliche Steuersatz bereits unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 Prozent liegt, obwohl nur der Sparer-Pauschbetrag berücksichtigt wurde und nicht die tatsächlich höheren Werbungskosten. Ob das Werbungskostenabzugsverbot auch dann verfassungswidrig ist, wenn der persönliche Steuersatz höher ist als der Abgeltungsteuersatz, hat das Finanzgericht offen gelassen. Hierzu ist zurzeit beim Bundesfinanzhof unter dem Az. VIII R13/13 das Revisionsverfahren anhängig.

Empfehlung: Geben Sie in Ihrer Einkommensteuererklärung auch die Kapitaleinkünfte und die damit zusammenhängenden Werbungskosten an (vorausgesetzt diese übersteigen Ihren Sparer-Pauschbetrag). Werden die Werbungskosten vom Finanzamt nicht berücksichtigt, sollte Einspruch eingelegt und unter der Bezugnahme auf die Entscheidung des FG Baden-Württemberg sowie auf das Revisionsverfahren das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Absatz 2 Satz 2 AO beantragt werden.

3. Ausschluss des Abgeltungssteuersatzes bei Gesellschafterfremdfinanzierungen

Sachverhalt: Ein Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH gewährte dieser ein festverzinsliches Darlehen und erzielte hieraus Kapitalerträge.

Mit Urteil vom 29. April 2014, Az. VIII R 23/13, hat der BFH entschieden, dass der Abgeltungssteuersatz nicht für Kapitalerträge anzuwenden ist, die von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens zehn Prozent an der Gesellschaft beteiligt ist (vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG).

Der BFH sah die Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers als nicht überschritten an und ist dem eindeutigen Gesetzeswortlaut gefolgt. Durch die Einführung der Kapitalertragsteuer sollte die Gefahr verringert werden, dass Kapital in das niedrig besteuerte Ausland verlagert wird. Bei der Finanzierung einer im Inland ansässigen GmbH bestehe diese Gefahr nicht.

4. Darlehen an eine GmbH durch eine nahe stehende Person

Sachverhalt: Die Darlehensgeberin ist nicht selbst Gesellschafter der GmbH sondern mit zu mehr als zehn Prozent beteiligten Gesellschaftern verwandt (Tochter und Enkelin).

Das Finanzamt hatte diesbezüglich noch beschieden, dass die Darlehensgeberin allein aus dem Verwandtschaftsverhältnis als nahe stehende Person nach § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG anzusehen ist und damit die Zinsen aus dem Darlehen der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Auch das Finanzgericht ist der Einschätzung des Finanzamts gefolgt.

Der BFH hat der Klage hingegen, mit Urteil vom 14. Mai 2014, Az. VIII R 31/11, stattgegeben und dazu ausgeführt, dass der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d Abs. 1 EStG nicht schon deshalb nach § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG ausgeschlossen sei, weil der Gläubiger der Kapitalerträge (hier die Darlehensgeberin) ein Angehöriger der zu mehr als zehn Prozent an der GmbH beteiligten Anteilseigner ist. Eine nahe stehende Person im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG setzt nach Auffassung des BFH ein Beherrschungsverhältnis voraus. Ein solches Beherrschungsverhältnis liegt vor, wenn der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt. Das war im vorliegenden Fall allein aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses nicht gegeben.