

# WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 4 | August 2016

## INHALT

### Editorial

Was ändert das Steuermodernisierungsgesetz? 1

### Schwerpunktthema

Neue Umsatzerlösdefinition und Anhebung der Größenklassen 2

### Alle Steuerzahler

Reform der Investmentbesteuerung ab 2018 3

Sofortabzug eines Disagios 8

### Unternehmensbesteuerung

Ertragsteuerliche Aspekte im Todesfall eines Einzelunternehmers 3

Bebauung des Ehegattengrundstücks 5

Betriebsverpachtung als Gestaltungsmittel zur Vermeidung einer „teuren“ Betriebsaufgabe 6

Gewerbsteueranrechnung bei unterjährigem Gesellschafterwechsel einer Personengesellschaft 7

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen 4

### Immobilien

Vorsteueraufteilung bei gemischter Nutzung 4

### Wirtschaft und Recht

Unwirksame tarifliche Urlaubsstaffelung nach dem Lebensalter 4

Formalien beim Arbeitszeugnis 7

### Kommentar

Betriebsveranstaltungen: Achtung, Umsatzsteuer! 5

### Umsatzsteuer

Neues zur Geschäftsveräußerung bei Immobilientransaktionen 6

## Editorial

# WAS ÄNDERT DAS STEUERMODERNISIERUNGSGESETZ?

Im Juni hat der Bundesrat dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zugestimmt. Breite Aufmerksamkeit hat das Gesetz deshalb erlangt, weil es die Abgabefristen für Steuererklärungen reformiert: Steuererklärungen sind zukünftig bis zum 31. Juli abzugeben,



für Steuerberater wird eine verlängerte Abgabefrist bis zum 28. Februar des Folgejahres festgeschrieben. Eine Verinnerlichung der neuen Daten ist jedoch noch nicht nötig: Sie sollen erst für die Steuererklärungen 2018 – also ab dem Jahr 2019 – gelten.

Wermutstropfen der gesetzlichen Festschreibung der Frist für Steuerberater: Die Erlangung weiterer Fristverlängerungen dürfte damit nahezu unmöglich sein. Außerdem drohen zukünftig gesetzlich ermöglichte Vorabanforderungen. Flankiert werden die neuen Fristenregelungen durch automatisierte Verspätungszuschläge.

Seinem Namen trägt das Gesetz dadurch Rechnung, dass zukünftig eine vollautomatische Bearbeitung von Steuererklärungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen möglich sein soll, Bescheide automatisch erlassen werden können oder Daten, die dem Finanzamt bereits von dritter Seite zur Verfügung gestellt wurden, nicht mehr selbst eingetragen werden müssen. Maßnahmen, die im Hinblick auf eine Ökonomisierung einfacher Massenverfahren durchaus zu begrüßen sind – wobei die tatsächliche Umsetzung entscheidend sein wird.

Uneingeschränkt positiv ist es dagegen zu werten, dass der Gesetzgeber für den Einbezug allgemeiner Verwaltungs(gemein-)kosten und Ähnlichem in die steuerlichen Herstellungskosten ein – rückwirkend geltendes – Wahlrecht vorsieht. Dieses Wahlrecht ist in Übereinstimmung mit der Vorgehensweise in der Handelsbilanz auszuüben.

Die Festschreibung einer Bearbeitungsfrist für verbindliche Auskünfte von sechs Monaten verdient wegen Nutzlosigkeit nur eine Randbemerkung: Sechs Monate sind für umzusetzende Gestaltungen viel zu lang; zudem bleibt die Nichteinhaltung der Frist für das Finanzamt folgenlos.

**Dr. Markus Niemeyer**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

# NEUE UMSATZERLÖSDEFINITION UND ANHEBUNG DER GRÖSSENKLASSEN

## Einführung

Am 23. Juli 2015 ist das Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten und bringt zahlreiche Gesetzesänderungen und eine Vielzahl an Neuerungen mit sich, die insbesondere das Handelsgesetzbuch (HGB) betreffen.

Die Änderungen des HGB sind auf die EU-Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU mit dem Ziel, Bürokratieentlastungen und eine weitere europäische Harmonisierung zu erreichen, zurückzuführen. Die Novellierungen sind von Unternehmen grundsätzlich für Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden. Dabei sind zwei für die Unternehmenspraxis besonders relevante Änderungen hervorzuheben:

## Größenklassen

Zum einen ist die Anhebung der handelsrechtlichen Größenklassen zu nennen, die für sich genommen Unternehmen insofern entlastet, als gewisse handelsrechtliche Erfordernisse (z. B. Lageberichterstattung sowie Prüfungs- und Offenlegungspflichten) erst ab einer bestimmten Unternehmensgröße erfüllt werden müssen. Die Tabelle stellt die neuen Werte der drei Größenklassenkriterien dar, wobei in Klammern die Werte der alten Fassung genannt werden.

Eine Klassifizierung erfolgt dadurch, dass Unternehmen an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen zwei der drei Schwellenwerte überschreiten oder nicht. Durch die Anhebung werden viele Unternehmen einer kleineren Größenklasse zugeteilt werden als bisher.

## Umsatzerlöse

Zum anderen ist die Neudefinition der Umsatzerlöse hervorzuheben, die in ihrer Wirkung einen gegenteiligen Effekt herbeiführt, denn durch die Anpassung haben die Unternehmen tendenziell höhere Umsatzerlöse auszuweisen.

Dadurch werden die angehobenen Größenklassen, bestehend aus Um-

satzerlösen, Bilanzsumme und Arbeitnehmerzahl, schneller überschritten, was die Bestrebungen des Gesetzgebers nach Bürokratieentlastung wiederum schwächt.

Während die neuen Größenklassen als Faktum hinzunehmen sind, zeigen sich bei der Neudefinition der Umsatzerlöse ein erhöhter Interpretationsbedarf und Umsetzungsschwierigkeiten.

Der bisherige Begriff der Umsatzerlöse zeichnete sich durch seinen Bezug zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie zu typischen Geschäftsvorfällen aus. Immer dann, wenn dieser Sachzusammenhang nicht gegeben war, konnte von sonstigen betrieblichen Erträgen bzw. außerordentlichen Erträgen ausgegangen werden.

Die Neudefinition enthält nun keinen Bezug mehr zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder zu typischen Geschäftsvorfällen eines Unternehmens, sondern umfasst vielmehr alle Ertragssachverhalte, die aus Verkauf, Vermietung, Verpachtung oder Dienstleistungserbringung generiert werden. Hierbei sind alle Erlösschmälerungen in der neuen Fassung des HGB, auch die direkt mit Umsatzerlösen verbundenen Steuern, zu berücksichtigen. Je nach historischer Vorgehensweise kann eine erlösschmälernde Wirkung direkter Steuern (z. B. Tabaksteuern) im Erstanwendungszeitraum der Neudefinition im Vergleich zum Vorjahr zu einer erheblichen Reduzierung der Umsatzerlöse führen.

Die sonstigen betrieblichen Erträge dienen weiterhin als Auffangposten und beinhalten alle übrigen Erlöse (z. B. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und von Einzelwertberichtigungen oder aus dem Verkauf von Anlagevermögen). Der Posten wird sich zukünftig regelmäßig erheblich reduzieren, da viele Geschäftsvorfälle, die bisher in den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen wurden, nun den Umsatzerlösen zugeordnet werden (z. B. Kantineumsätze, Verkauf an Mitarbeiter, Vermietungsumsätze).

Unter den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ wurden nach alter Fassung Erträge und Aufwendungen ausgewiesen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens angefallen sind. Dabei galten allgemein zwei Kriterien: Zum einen mussten die Geschäftsvorfälle einen ungewöhnlichen Charakter aufweisen, zum anderen mussten sie selten auftreten.

Da jedoch zukünftig eine Differenzierung von Verkäufen, Vermietungen, Verpachtungen oder Dienstleistungserbringungen hinsichtlich des Kriteriums der Gewöhnlichkeit entfällt, wurden die Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ gestrichen. Diese Geschäftsvorfälle werden nun den sonstigen betrieblichen Erträgen oder den Umsatzerlösen zugeordnet.

Um jedoch dem Informationscharakter und dem Gläubigerschutzgedanken des HGB durch eine Angabe außerordentlicher Erträge und außerordentlicher Aufwendungen weiterhin Rechnung zu tragen, sind Aufwendungen und Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung nunmehr im Anhang aufzuführen und zu erläutern. Der Gesetzgeber hat damit für Unternehmen eine Verschiebung von Informationspflichten für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle in den Anhang veranlasst. Das hat zur Folge, dass durch diese Novellierung der Posten „Umsatzerlöse“ betragsmäßig ansteigt, da nun auch untypische Erlöse dort ausgewiesen werden müssen.

Als Folge dessen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung auch das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie das außerordentliche Ergebnis gestrichen und durch das Ergebnis nach Steuern ersetzt.

## Sonstige Auswirkungen

Ganz praktisch zeigen sich damit schließlich durch die Neudefinition der Umsatzerlöse Auswirkungen auf die Unternehmenskennzahlen, umsatzabhängige Tantiemen- oder Bonusvereinbarungen, Nebenabreden zu Darlehensverträgen oder umsatzabhängige Miet- und Pachtverträge.

Damit wird deutlich, dass sich die gesetzlichen Neuregelungen nicht lediglich in einem geänderten GuV-Ausweis erschöpfen, sondern handfeste finanzielle und wirtschaftliche Auswirkungen haben können.

Größenklasse	Bilanzsumme in €	Umsatzerlöse in €	Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt
Klein	< 6.000.000 (< 4.840.000)	< 12.000.000 (< 9.680.000)	< 50
Mittel	< 20.000.000 (< 19.250.000)	< 40.000.000 (< 38.500.000)	< 250
Groß	> 20.000.000 (> 19.250.000)	> 40.000.000 (> 38.500.000)	> 250

## REFORM DER INVESTMENTBESTEUERUNG AB 2018

Der Gesetzgeber hat Regeln für ein neues Steuersystem für Investmentfonds beschlossen, die 2018 in Kraft treten. Gegenwärtig werden Investmentfonds als transparent behandelt; das bedeutet, dass Erträge der Investmentfonds grundsätzlich (nur) auf Ebene des Anlegers steuerlich erfasst werden.

Ab 2018 gilt ein neues intransparentes Besteuerungssystem. Investmentfonds müssen künftig auf Dividenden und Immobilienerträge Körperschaftsteuer entrichten; andere Erträge wie Zinsen oder Veräußerungsgewinne bleiben weiterhin

steuerfrei. Hinzu kommt eine Besteuerung auf Anlegerebene. Privatanleger müssen ihre Ausschüttungen wie bisher mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % versteuern, ggf. auch mit dem niedrigeren persönlichen Steuersatz. Die Investorerträge werden jedoch – abhängig vom Fondstyp – teilweise steuerfrei gestellt, insbesondere um typisierend die steuerliche Vorbelastung auf Fondsebene zu berücksichtigen.

Bei Aktienfonds beträgt die Teilfreistellung 30 % der Investorerträge für Privatanleger, 60 % bei betrieblich beteiligten natürlichen Personen und 80 % bei Körper-

schaften. Bei Immobilienfonds beträgt die Teilfreistellung 60 %, bei Anlage in ausländische Immobilien beträgt der Teilfreistellungssatz 80 %. Erträge aus Mischfonds werden zu 15 % steuerfrei gestellt.

Nachteilig für Privatanleger ist ab 2018 die Versteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Fondsanteilen, die vor 2009 angeschafft wurden. Die aus diesen bestandsgeschützten Altanteilen erzielten Veräußerungsgewinne sind dann insoweit zu versteuern, als sie auf Wertsteigerungen ab 2018 entfallen und einen Freibetrag von 100.000 € je Anleger übersteigen.

### Unternehmensbesteuerung

## ERTRAGSTEUERLICHE ASPEKTE IM TODESFALL EINES EINZELUNTERNEHMERS

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist seit Jahren in den Medien präsent und sorgt durch die fehlende Rechtssicherheit bei den Steuerpflichtigen für viel Unruhe. Der Tod eines Einzelunternehmers hat aber nicht nur erbschaftsteuerliche Konsequenzen, sondern unter Umständen auch ertragsteuerliche.

Durch den Tod eines Steuerpflichtigen werden die Erben zu Gesamtrechtsnachfolgern des Verstorbenen. Das bedeutet, dass das Vermögen des Erblassers, seine Schulden, grundsätzlich seine Rechte und auch seine Pflichten, die im Zeitpunkt des Todes bestanden haben, unentgeltlich auf die Erben übergehen. Mit dem Tod endet die Einkommensteuerpflicht des Erblassers, und die Erben sind verpflichtet, die Einkünfte des Rechtsvorgängers bis zu seinem Todestag festzustellen und gegenüber der Finanzverwaltung zu erklären. Ein bis zum Tod nicht ausgenutzter Verlustvortrag des Erblassers kann von den Erben steuerlich nicht fortgeführt werden, da dieser ausschließlich an der Person haftet, die den Verlust wirtschaftlich erlitten hat.

Werden mit dem Vermögen des Erblassers gewerbliche Einkünfte oder Überschusseinkünfte erzielt, sind diese ab dem Todes-

tag den Erben zuzurechnen. Ist eine Erbengemeinschaft vorhanden, werden die Einkünfte mit einer einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung für die Einkommensteuerbesteuerung festgestellt. Der Gewinnverteilungsschlüssel richtet sich grundsätzlich nach der Erbquote.

Wird das Vermögen des Erblassers nach seinem Tod unverändert von den Erben zur Einkunftszielung genutzt, drohen keine ertragsteuerlichen Konsequenzen, da die Erben in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten und die Buchwerte fortgeführt werden. Wird das Vermögen entgeltlich oder teilentgeltlich auseinandergesetzt, können stille Reserven gehoben werden, die eine Ertragsversteuerung nach sich ziehen.

Bei einer wertmäßig gleichen Vermögensaufteilung ohne Zahlung einer Abfindung liegt eine steuerneutrale Auseinandersetzung vor. Kein Beteiligter hat Anschaffungskosten zu verzeichnen bzw. einen Veräußerungserlös anzugeben. Haben die Erben im Rahmen der Auseinandersetzung Betriebsvermögen zugeteilt bekommen und nutzen dieses künftig nicht zu Einkunftszielen, droht die Betriebs-

aufgabe: Alle stillen Reserven sind aufzudecken und zu versteuern.

Wird das Vermögen unter den Erben auseinandergesetzt und erhält ein Erbe wertmäßig mehr als die anderen, wird dieser Mehrwert häufig durch eine Abfindungszahlung ausgeglichen. Diese Abfindungszahlung führt auf der Seite des Zahlenden zu Anschaffungskosten, die unter Umständen Abschreibungspotenziale enthalten. Auf der Empfängerseite führt die Zahlung zu einem zu versteuernden Veräußerungserlös. Ob dafür eine Steuerbegünstigung in Anspruch genommen werden kann, ist im Einzelfall zu prüfen. Wird der Mehrwert durch eine Sachwertabfindung ausgeglichen, kann dieser nicht nur auf der Seite des Empfängers zu einem steuerpflichtigen Erlös führen, sondern auch auf der Seite der abgebenden Erben. In diesem Fall ist besondere Vorsicht geboten.

Neben diesen steuerlichen Risiken möchten wir auf die Anlage eines Notfallordners hinweisen, damit in dieser ohnehin schwierigen Zeit zumindest das operative Geschäft fortgeführt werden kann. Wir unterstützen Sie gern.

# ABFINDUNGSKLAUSELN IN GESELLSCHAFTSVERTRÄGEN

In Gesellschaftsverträgen – insbesondere mittelständischer Familienunternehmen – finden sich überwiegend Abfindungsklauseln, die im Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung der Höhe nach beschränken oder gänzlich ausschließen.

Für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters zu Lebzeiten oder von Todes wegen tritt ein erbschaft- und schenkungsteuerpflichtiger Erwerb der verbleibenden Gesellschafter ein, wenn der Ausscheidende bzw. seine Erben eine Abfindung erhalten, die unter dem steuerlichen Anteilswert liegt. Die Differenz zwischen Abfindung und Anteilswert bildet die Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter.

Das Bewusstsein der Unentgeltlichkeit aufseiten des ausscheidenden Gesellschafters

ist nicht erforderlich, da der Gesetzgeber diese fingiert. Nicht entscheidend ist auch, ob der Gesellschafter freiwillig oder unfreiwillig aus der Gesellschaft ausscheidet. Das ist sowohl für den Fall des Ausscheidens aus Personengesellschaften als auch aus Kapitalgesellschaften relevant.

Problematisch sind hierbei Fälle der nicht vollwertigen Beteiligung. Das ist insbesondere anzunehmen, wenn ein Gesellschafter nur zeitlich befristet in die Gesellschaft aufgenommen wird (Manager-Modell) und beim Ein- und Austritt keine Zahlung erfolgt oder nur der Nennbetrag bzw. der Buchwert zu vergüten ist (naked in – naked out).

Für den Naked-in-Eintritt eines Gesellschafters sieht das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zwar auch eine Steuerpflicht des eintretenden Gesell-

schafters vor. Scheidet er aber anschließend zum Buchwert wieder „naked out“, wird die ursprünglich festgesetzte Besteuerung aufgehoben. Für diesen Fall hat der Gesetzgeber somit erkannt, dass es an einer objektiven Bereicherung des Gesellschafters fehlt.

Überträgt man diesen gesetzgeberischen Gedanken auf die Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter, kann diese nur festgestellt werden, wenn ihnen bei ihrem Ausscheiden die Differenz zwischen Verkehrswert und gesellschaftsvertraglicher Abfindung des zuvor ausgeschiedenen Gesellschafters dann auch tatsächlich zufließen kann. Unterliegen sie nämlich auch der Naked-out-Klausel, ist eine objektive Bereicherung auszuschließen. Bisher fehlt es jedoch an einer Rechtsprechung zu dieser Frage.

## Immobilien

# VORSTEUERAUFTEILUNG BEI GEMISCHTER NUTZUNG

Es kommt immer wieder zum Streit mit der Finanzverwaltung, welcher Teil der Vorsteuern abziehbar ist, wenn ein Gebäude teilweise umsatzsteuerpflichtig (z. B. an Gewerbebetriebe) und teilweise umsatzsteuerfrei vermietet (insbesondere an Privatpersonen, Ärzte, Banken) wird. Die Finanzverwaltung bevorzugt eine Aufteilung der Vorsteuern nach Maßgabe der Flächen, wohingegen für den Steuerpflichtigen eine Aufteilung im Verhältnis der erzielten Umsätze sehr häufig vorteilhafter ist, weil durch die zum Vorsteuerabzug

berechtigte Vermietung an gewerbliche Unternehmer regelmäßig höhere Mieten erzielt werden.

Auf Vorlage des deutschen Bundesfinanzhofs hatte sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) mit offenen Fragen in dieser Sache zu beschäftigen. Der Umsatzschlüssel kommt dabei in Deutschland nur zur Anwendung, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung, also z. B. der Flächenschlüssel, möglich ist. Bei Gebäuden wird der Umsatzschlüssel, insbesondere

bei erheblichen Ausstattungsunterschieden zwischen den Wohnungen bzw. Gewerbeeinheiten, in Betracht kommen. Bei einheitlicher Bauweise des Gebäudes wird der Anwendung des Flächenschlüssels dagegen kaum etwas entgegenzusetzen sein. Auch war der deutsche Gesetzgeber nicht gehalten, eine Übergangs- oder Billigkeitsregelung zu erlassen, als er den Flächenschlüssel als erste Präferenz gesetzlich festlegte. Insofern bestätigte diese EuGH-Rechtsprechung die Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung.

## Wirtschaft und Recht

# UNWIRKSAME TARIFLICHE URLAUBSSTAFFELUNG NACH DEM LEBENSALTER

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat mit Urteil vom 12. 4. 2016 entschieden, dass eine Urlaubsstaffelung gegen das Benachteiligungsverbot des § 7 I in Verbindung mit § 1 AGG verstößt, wenn sie Mitarbeitern, die das 50. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, einen um mindestens drei Tage kürzeren Urlaub gewährt als älteren Mitarbeitern. Ein allgemeiner Erfahrungssatz, dass infolge einer Abnahme der physischen

Belastbarkeit bei Beschäftigten, die das 50. Lebensjahr vollendet haben, generell von einem erhöhten Erholungsbedürfnis und einer längeren Regenerationszeit auszugehen sei, existiere nicht. Ein Arbeitgeber hatte tarifvertraglich einen nach dem Lebensalter gestaffelten Urlaub gewährt. Mit Vollendung des 50. Lebensjahres betrug dieser 33 Urlaubstage im Jahr. Nach Abschluss eines neuen Tarif-

vertrags fand diese Regelung aufgrund einer Besitzstandsklausel für bestimmte Altfälle weiter Anwendung. Das BAG entschied, dass die seinerzeit gewährte Urlaubsstaffelung unwirksam war. Das hatte zur Folge, dass dem Kläger bereits vor Vollendung des 50. Lebensjahres in jedem Kalenderjahr ein Anspruch auf 33 Urlaubstage zustand und für ihn die Besitzstandsklausel galt.

## BETRIEBSVERANSTALTUNGEN: ACHTUNG, UMSATZSTEUER!

Betriebsveranstaltungen haben hinsichtlich ihrer lohnsteuerlichen Behandlung eine turbulente Zeit hinter sich. Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von betrieblichen Veranstaltungen müssen lohnversteuert werden, wenn der Besuch der Veranstaltung nicht in überwiegend betrieblichem Interesse des Arbeitgebers liegt. Bis 2014 wurde von überwiegend betrieblichem Interesse ausgegangen, wenn der Wert der Zuwendung pro Arbeitnehmer nicht mehr als 110 € betrug. Ge-regelt war das in den Lohnsteuerrichtlinien.

Welche Kosten in die Ermittlung einbezogen werden mussten, war eine Wissenschaft für sich. Und genau darüber kam es zum Streit. Am Ende entschied der Bundesfinanzhof (BFH) im Jahr 2013 in zwei Urteilen, dass wesentliche Kostenbestandteile nicht in die Berechnung einbezogen werden dürfen – mit dem seitens des Fiskus unerwünschten Ergebnis, dass viel mehr Betriebsveranstaltungen unter der Freigrenze und damit lohnsteuerfrei blieben. Die Finanzverwaltung wendete die Urteile dennoch für alle noch offenen Fälle bis einschließlich 2014 an.

2015 schaffte ein Nichtanwendungsgesetz Abhilfe. Die neue gesetzliche Regelung schreibt die relevante Kostenbasis auf das

Ausmaß vor BFH-Rechtsprechung fest, kommt den Steuerpflichtigen aber insofern entgegen, als aus der Freigrenze ein Freibetrag wird. Überschreiten die Kosten pro teilnehmendem Mitarbeiter 110 €, kommt es nicht mehr zur vollen Lohnversteuerung, sondern nur hinsichtlich des den Freibetrag übersteigenden Anteils. Aber eigentlich ist das ein alter Hut: Die zuständigen Stellen sind geschult und in der Lohnabrechnung wird mit der Thematik „Betriebsveranstaltungen“ wieder routiniert und einigermaßen rechtssicher umgegangen – wenn da nicht die Umsatzsteuer wäre!

Schon im Anwendungsschreiben zur gesetzlichen Neuregelung weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass für Fragen des Vorsteuerabzugs aus den Kosten für Betriebsveranstaltungen weiterhin die bisherige Freigrenzenregelung gilt. Bei Kosten pro Mitarbeiter bis 110 € gibt es demnach vollen Vorsteuerabzug, bei höheren Kosten überhaupt keinen mehr. Für die Ermittlung der Kosten wird bequemerweise auf das Lohnsteuerrecht zurückgegriffen – natürlich nach den ungünstigeren Neuregelungen.

Um diese unpraktikable Abweichung zwischen den Steuerarten zu vermeiden,



**Axel Rimmel**  
vereidigter Buchprüfer,  
Steuerberater

hat der Bund der Steuerzahler einen Gleichlauf angeregt. In einem Antwortschreiben stellte das Bundesministerium der Finanzen jetzt aber klar, dass das nicht infrage kommt. Dabei wird auf die Systematik des Umsatzsteuerrechts verwiesen, die in diesen Fällen einen teilweisen Vorsteuerabzug hinsichtlich der die 110-€-Grenze übersteigenden Kosten nicht zulasse. Theoretisch mag diese Sichtweise vertretbar sein. Die Reduktion des administrativen Aufwands beim Massenphänomen „Betriebsveranstaltung“ hätte aber getrost als Bürokratieabbau gefeiert – und damit vielleicht sogar auch theoretisch gerechtfertigt – werden können.

### Unternehmensbesteuerung

## BEBAUUNG DES EHEGATTENGRUNDSTÜCKS

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte jüngst über einen interessanten Sachverhalt zu entscheiden, dessen Problematik nachfolgend ausführlicher dargestellt werden soll.

### Der Sachverhalt

Das Ehepaar M und S kaufte gemeinsam ein Grundstück und bildete Miteigentumsanteile. Während Unternehmer M seinen hälftigen Grundstücksanteil dem notwendigen Betriebsvermögen zuordnete, hielt Ehefrau S ihren Grundstücksanteil im Privatvermögen. M bebaute das gesamte Grundstück zu betrieblichen Zwecken und trug die Baukosten für den Gebäudekomplex. Den auf ihn entfallenden Gebäudeanteil schrieb er in seiner Bilanz ab. Für die auf den Gebäudeanteil der Ehefrau S entfallenden quotalen Baukosten (auf fremdem Grund und Boden) bilanzierte er einen Sonderposten, der ebenfalls abgeschrieben wurde.

Jahrzehnte später übertrug M das Betriebsvermögen auf Sohn X im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, der das Betriebsvermögen weiterhin zu Buchwerten ohne Aufdeckung stiller Reserven bilanzierte. Mutter S übertrug ihren Miteigentumsanteil ebenfalls auf ihren Sohn. In ihrem Grundstücks- und Gebäudeanteil waren erhebliche stille Reserven entstanden.

### Die Lösung

Die bilanzielle Behandlung des Grundstücks- und Gebäudeanteils der S hat der BFH nunmehr mit seinem Urteil vom 9.3.2016 entschieden und sich dabei insbesondere mit den stillen Reserven auseinandergesetzt. Während in der Bilanz des M auch die Baukosten, die auf den Grundstücksanteil der Ehefrau S entfielen, zu aktivieren und abzuschreiben waren, gehörte der Grundstücksteil der S dennoch

zu ihrem steuerlichen Privatvermögen. Das hat zur Folge, dass Sohn X die von der Mutter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erhaltenen Miteigentumsanteile mit dem Teilwert zu bewerten und in sein Betriebsvermögen einzulegen hatte. Die Bewertung mit dem Teilwert führte zu einem zu einer Aufdeckung von hohen stillen Reserven, die für S nicht zu versteuern waren, und zum anderen zu einer entsprechend erhöhten Abschreibungs-bemessungsgrundlage bei X.

### Das Fazit

Der in der Bilanz des Vaters verbliebene Bilanzposten (für den Gebäudeanteil der S) war erheblich niedriger als der aktuelle Teilwert. Dadurch entstand neues Abschreibungspotenzial in der Bilanz des X, ohne dass diesbezüglich bei M oder S eine entsprechend höhere Steuerlast aufgetreten ist.

# NEUES ZUR GESCHÄFTSVERÄUSSERUNG BEI IMMOBILIENTRANSAKTIONEN

Die Übertragung eines vermieteten Grundstücks führt zu einer nicht umsatzsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG), wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverträge vom Veräußerer ein Vermietungsunternehmen übernimmt. Das ist auch dann der Fall, wenn der Veräußerer ein Bauträger ist, der ein Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat, falls im Zeitpunkt der Veräußerung infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Veräußerer ein Vermietungsunternehmen vorliegt, das vom Erwerber fortgeführt wird.

Keine GiG liegt vor, wenn – was Bauträger betrifft – die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter/Pächter für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die

Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd veräußern zu können. In diesem Fall tritt der Veräußerer nicht als Vermietungsunternehmen auf, sondern als Bauträger (Grundstücksentwickler).

Erfolgte im Zeitpunkt der Veräußerung bereits seit zwei bis drei Jahren eine langfristige Vermietung eines Bürogebäudekomplexes, kann der Erwerber bei Eintritt in die bestehenden Mietverhältnisse dieses Vermietungsunternehmen fortführen, sodass eine GiG zu bejahen ist. Mit zunehmender Dauer der Vermietung wird ein Bauträger selbst zu einem Vermietungsunternehmen, auch wenn bei Investitionsbeginn eine Grundstücksveräußerung angestrebt wurde.

Die Unterscheidung ist in umsatzsteuerlicher Hinsicht sehr bedeutsam, auch im Hinblick auf die mit 6% p.a. erfolgende

Verzinsung von Steueransprüchen. Bei Immobilienübertragungen ohne GiG handelt es sich um steuerbare, aber steuerfreie Grundstückslieferungen. Der Veräußerer kann hierfür zum Erhalt des eigenen Vorsteuerabzugs zur Umsatzsteuerpflicht der Grundstückslieferung optieren. Die Steuerpflicht geht nach den Reverse-Charge-Regelungen auf den Erwerber über.

Ist hingegen eine GiG zu bejahen, ist die Transaktion nicht steuerbar. Der Erwerber tritt in etwaige Vorsteuerberichtigungs-pflichten ein. Da bei einer falschen Deklaration – die regelmäßig erst im Rahmen einer Betriebsprüfung Jahre später aufgegriffen wird – erhebliche Steuer- und Zinsnachteile drohen, kommt einer sorgfältig ausgearbeiteten Umsatzsteuerklausel im notariellen Vertrag stets große Bedeutung zu.

## Unternehmensbesteuerung

# BETRIEBSVERPACHTUNG ALS GESTALTUNGSMITTEL ZUR VERMEIDUNG EINER „TEUREN“ BETRIEBSAUFGABE

Beendet ein Unternehmer seine betriebliche Tätigkeit und gibt sein Unternehmen auf, hat das in der Regel die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Betriebsaufgabe zur Folge. Ein daraus resultierender Aufgabegewinn unterliegt zwar ggf. der ermäßigten Besteuerung. Diese Steuerlast trifft den Steuerpflichtigen jedoch empfindlich, da die Steuer aus vorhandenem Vermögen gezahlt werden muss – und nicht (wie bei einer Betriebsveräußerung) aus einem etwaigen Veräußerungserlös.

Die Betriebsaufgabe kann der Steuerpflichtige gleichwohl durch die Verpachtung seines Betriebs im Ganzen verhindern bzw. hinauszögern. Dabei wird der Betrieb insgesamt, d.h. mit allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, verpachtet, sodass die Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen des neuen Verpachtungsbetriebs verbleiben.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Betriebsverpachtung im Ganzen, spricht ihm die Rechtsprechung das sogenannte Verpächterwahlrecht mit folgenden Alternativen zu:

- Der Betrieb kann durch ausdrückliche Aufgabeerklärung aufgegeben werden, wodurch die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter steuerlicher Aufdeckung der stillen Reserven ins Privatvermögen überführt werden. Aus der Verpachtung erzielt der Steuerpflichtige nachfolgend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- Hat der Verpächter des Betriebs indes die Absicht und zudem die objektive Möglichkeit, die bisherige gewerbliche Tätigkeit später wieder (selbst oder durch einen Gesamt- bzw. unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger) auszuüben, kann er

– oder aber auch seine Rechtsnachfolger – die Verpachtung als eine nur vorübergehende Betriebsunterbrechung behandeln. Auch wenn der Steuerpflichtige mit der Betriebsverpachtung weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt, ist die Verpachtung nicht als aktive, werbende Tätigkeit zu qualifizieren, sodass die Gewerbesteuerpflicht mit Beginn der Verpachtung entfällt. Gleichmaßen wird allerdings die Steuerermäßigung im Hinblick auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) nicht mehr gewährt. Der Ansatz von Sonder- und Ansparabschreibungen bzw. Investitionsabzugsbeträgen ist ebenfalls nicht mehr möglich.

Dem Steuerpflichtigen steht es aber jederzeit frei, die Betriebsaufgabe während der Verpachtung zu erklären, um so einen möglichen Aufgabegewinn in einen Veranlagungszeitraum mit niedriger Steuerlast zu verlagern.

# FORMALIEN BEIM ARBEITSZEUGNIS

Auch wenn kein Arbeitnehmer allein aufgrund eines positiven Arbeitszeugnisses eingestellt wird, ist dessen Bedeutung in der Arbeitswelt dennoch ungebrochen. Zweck des Zeugnisses ist einerseits Werbung für den Arbeitnehmer und andererseits Information für potenzielle Arbeitgeber. Anspruch auf eine solche Urkunde hat deshalb jeder Arbeitnehmer, aber auch Praktikanten und Volontäre.

Die grundlegenden Vorschriften finden sich in § 109 der Gewerbeordnung. Demnach ist das Zeugnis schriftlich zu verfassen, wobei die elektronische Form ausgeschlossen ist. In ein einfaches Zeugnis sind mindestens Angaben zu Art und Dauer der Tätigkeit aufzunehmen; verlangt der Arbeitnehmer ein qualifiziertes Zeugnis, müssen auch die Leistung und das Verhalten einbezogen werden. Die Formulierung muss klar und verständlich sein. Andere Merkmale, die eine dem Wortlaut widersprechende Aussage nahelegen, dürfen nicht enthalten sein.

Weiterhin gibt es eine umfangreiche Rechtsprechung, die eine Vielzahl von Formalien herausgearbeitet hat, die tunlichst zu berücksichtigen sind. So ist etwa

übliches Geschäftspapier zu verwenden, das maschinenschriftlich mit angemessenem Schriftgrad beschrieben wird. Aufzuführen sind der Name und akademische Grade des Arbeitnehmers sowie das Ausstellungsdatum. Nicht vergessen werden darf die eigenhändige Unterschrift durch den Arbeitgeber selbst oder mindestens eines legitimierten Vertreters, der in der Hierarchie über dem Beurteilten steht. Da Urkunden in der Regel nicht verschickt, sondern persönlich übergeben werden, sollte im Adressfeld nicht die Privatanschrift des Arbeitnehmers stehen.

Das Zeugnis muss ferner in orthografischer und grammatikalischer Hinsicht fehlerfrei abgefasst werden – bis auf einen sprachlichen Mangel, nämlich die „vollste Zufriedenheit“. Die Leistungsbeurteilung als zentrale Aussage im qualifizierten Arbeitszeugnis durch den Arbeitgeber wird regelmäßig analog einer Schulnote zusammengefasst. Hierfür haben sich in Schrifttum und Rechtsprechung folgende Formulierungen etabliert: „Der Arbeitnehmer hat die ihm übertragenen Arbeiten stets zu unserer vollsten Zufriedenheit erledigt“ (Note 1), „... stets zu unserer vollen Zufriedenheit ...“ (Note 2), „... zu

unserer vollen Zufriedenheit ...“ (Note 3), „... zu unserer Zufriedenheit ...“ (Note 4), „... im Großen und Ganzen zu unserer Zufriedenheit ...“ (Note 5) und „Der Arbeitnehmer hat sich bemüht, die ihm übertragenen Arbeiten zu unserer Zufriedenheit zu erledigen“ (Note 6).

Neben der korrekten Rechtschreibung ist auf die Interpunktion besonderes Augenmerk zu legen. Frage- oder Ausrufezeichen gehören grundsätzlich nicht in Zeugnisse. Zulässig sind lediglich Punkt und Komma, da bei allen anderen Satzzeichen Interpretationsspielraum beim Bedeutungsgehalt besteht. Gleiches gilt ebenfalls für sonstige Kennzeichnungen wie etwa Lücken im Fließtext.

Schließlich gibt es auch bei der Syntax Eigentümlichkeiten zu beachten: Der ausschließliche Gebrauch von Formulierungen im Passiv z. B. lässt den Beurteilten motivationslos und wenig engagiert wirken. Bei der Beschreibung der Aufgaben kann durch die Wahl der Reihenfolge, etwa die Nennung der Haupttätigkeit zum Schluss, oder durch die ausführliche Aneinanderreihung von Selbstverständlichkeiten ein negativer Eindruck vermittelt werden.

## Unternehmensbesteuerung

# GEWERBESTEUERANRECHNUNG BEI UNTERJÄHRIGEM GESELLSCHAFTERWECHSEL EINER PERSONENGESELLSCHAFT

Die von einer Personengesellschaft gezahlte Gewerbesteuer kann von natürlichen Personen in gewissem Umfang auf die Einkommensteuer angerechnet werden, um eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden. Der Gesetzgeber hat hierzu ein stark typisierendes Verfahren vorgeschrieben, bei dem die Gewerbesteuer entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel – der Vorabgewinne nicht berücksichtigt – auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen ist (§ 35 EStG).

Scheidet ein Gesellschafter unterjährig aus der Personengesellschaft aus, ist die Finanzverwaltung bisher davon ausgegangen, dass auch diesem, zeitanteilig, die von der Gesellschaft gezahlte Gewerbesteuer zuzuordnen ist, die er dann auf die Einkommensteuer anrechnen kann.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 14. 1. 2016 hingegen entschieden, dass diese Meinung der Finanzverwaltung nicht im Einklang mit dem Gesetz steht. Schuldner der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft, bei der die Steuer rechtlich erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht. Hieraus leitet der BFH ab, dass der Gewerbesteueraufwand auch nur die Gesellschafter träge, die zu diesem Zeitpunkt an der Gesellschaft beteiligt sind, und nur im Verhältnis der zu diesem Zeitpunkt gültigen Beteiligungsquote. Scheidet ein Gesellschafter unterjährig aus, kann dieser somit im Ergebnis keine Gewerbesteuer auf seine Einkommensteuer anrechnen.

Diese stark typisierende Vorgehensweise kann – auch nach Ansicht des BFH – grundsätzlich zu im Einzelfall von den

Gesellschaftern als nicht sachgerecht empfundenen Ergebnissen führen. Es steht jedoch in deren Ermessen, gesonderte Vereinbarungen zur verursachungsgerechten Kostentragung der Gewerbesteuer vorzusehen und hierdurch wirtschaftlich die unterschiedlichen Anrechnungsmöglichkeiten der Gesellschafter auszugleichen.

Derzeit ist noch nicht bekannt, ob die Finanzverwaltung die BFH-Rechtsprechung uneingeschränkt anwenden wird. Bei unterjährigen Änderungen von Gewinnverteilungsquoten sollte jedoch stets überlegt werden, ob durch zusätzliche Vereinbarungen die finanziellen Auswirkungen der unterschiedlichen Anrechnungsmöglichkeiten von Gewerbesteuer bei den Gesellschaftern ausgeglichen werden kann.

## SOFORTABZUG EINES DISAGIOS

Ausgaben sind nach dem Abflussprinzip in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus geleistet, sind sie gleichmäßig auf diesen Zeitraum zu verteilen. Das gilt nach dem Gesetz jedoch nicht für ein Disagio, soweit dieses marktüblich ist (§ 11 Abs. 2 EStG).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich in einem aktuellen Urteil mit dem Sofortabzug eines Disagios beschäftigt. Der Kläger erwarb ein Mehrfamilienhaus zum Preis von 1,5 Mio. €. Den Kaufpreis finanzierte er mit einem Hypothekendarlehen über einen Darlehensbetrag von nominell 1,3 Mio. €. Bei der Berechnung des Nominalzinssatzes wurde ein Disagio von 10 % der Darlehenssumme berücksichtigt. Der Kläger machte das Disagio in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte

hiervon lediglich den marktüblichen Teil von 5 %. Der darüber hinausgehende Disagiotrag sollte auf den Zinsfestschreibungszeitraum von zehn Jahren verteilt werden. Die hiergegen gerichtete Klage hatte zunächst keinen Erfolg.

Die BFH-Richter konkretisierten im Revisionsverfahren das Tatbestandsmerkmal der Marktüblichkeit:

- Der verwendete Begriff „marktüblich“ bezieht sich auf das jeweils konkret betroffene Disagio.
- Nach der Gesetzesbegründung ist von einer Marktüblichkeit auszugehen, wenn bei einem Zinsbindungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Disagio bis zu 5 % vereinbart worden ist. Darüber hinaus sei eine zu verteilende Zinsvorauszahlung anzunehmen, wenn der Nominalzins ungewöhnlich niedrig und

das Disagio entsprechend hoch bemessen ist, es also an der Marktüblichkeit fehlt bzw. eine ungewöhnliche Gestaltung vorliegt. Das sei jedoch eine Frage der tatrichterlichen Würdigung. Die Marktüblichkeit an einen festen Zinssatz zu koppeln, kommt insoweit nicht in Betracht.

- Wird eine Zins- und Disagiovereinbarung mit einer Geschäftsbank wie unter fremden Dritten geschlossen, indiziert das (widerlegbar) die Marktüblichkeit. Besondere Umstände können z. B. die spezielle Kreditunwürdigkeit des Darlehensnehmers, ungewöhnliche persönliche Beziehungen der Beteiligten zueinander oder atypische Vertragsgestaltungen sein.

Das Finanzgericht (FG) hatte im Streitfall keine hinreichenden Feststellungen zur Marktüblichkeit getroffen, sodass der BFH die Sache an das FG zurückverwies hat.

Die RSM Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 11 Old Jewry, London EC2R 8DU. Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2016

### Impressum

#### Herausgeber

RSM Deutschland GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 2116 00 55-417

#### V.i.S.d.P.

Gregor Schmidt  
c/o RSM Deutschland GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 2116 00 55-417

#### Konzeption und Realisation

valido marketing services GmbH

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Den Newsletter WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL finden Sie auf unserer Website [www.rsmgermany.de](http://www.rsmgermany.de).