

# WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 6 | Dezember 2016

## INHALT

### Editorial

Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für den Vorsteuerabzug 1

### Schwerpunktthema

Übertragung von Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform 2

### Unternehmensbesteuerung

Darlehensgewährung der GmbH an ihren Gesellschafter 3

Genussrechte in Handels- und Steuerbilanz 3

Beschränkungen für Termingeschäfte 6

Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Übernahme einer Pensionszusage 7

### Wirtschaft und Recht

Unternehmensbewertung bei familien- und erbrechtlichen Anlässen nach IDW S 13 4

Die Haftung des leitenden Angestellten 5

Bonusanspruch nach Ermessen des Arbeitgebers unterliegt gerichtlicher Überprüfung 6

Ist Dienstreisezeit Arbeitszeit? 6

Nachträgliche Zahlungen aus einem beendeten Arbeitsverhältnis und Abfindungszahlungen 7

Mindestlohn 2.0 – die erste Erhöhung 7

### Grunderwerbsteuer

Verlust der Steuerbefreiung bei Verletzung der Anzeigepflichtung 4

### Kommentar

Erhöhte Anforderungen an elektronische Kassen ab 2017 5

### Alle Steuerzahler

Klarstellung: Das Dienstad als Gestaltungsinstrument 8

## Editorial

# RECHNUNGSBERICHTIGUNG MIT RÜCKWIRKUNG FÜR DEN VORSTEUERABZUG

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in einem aktuellen Fall ein im Bereich der Umsatzsteuer bedeutsames Urteil gefällt. Es ging dabei um die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug aus Rechnungen möglich ist, in denen nachträglich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers eingefügt und somit erst nachträglich eine für den Vorsteuerabzug erforderliche ordnungsmäßige Rechnung vorgelegt wird.



Der EuGH hat entschieden, dass den Unternehmern auch bei einer zunächst formell nicht ordnungsgemäßen Rechnung ein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Rechnungsstellung zusteht, sofern die Ergänzung der unvollständigen Rechnung erfolgt. Damit können fehlerhafte Eingangrechnungen berichtigt werden, ohne dass es zu Nachzahlungszinsen kommt.

Das Gericht begründete seine Entscheidung damit, dass die Regelung zum Vorsteuerabzug den Unternehmer vollständig

von der Umsatzsteuer entlasten soll. Die Erhebung von Nachzahlungszinsen verletzt dagegen den Neutralitätsgedanken. Die Mitgliedstaaten sind zwar berechtigt, Sanktionen festzulegen für den Fall der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ohne Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung. Die Maßnahmen müssen allerdings im Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehen. Als Beispiel nennt der EuGH die Auferlegung einer Geldbuße oder einer anderen finanziellen Strafe, bei der das Ausmaß des Verstoßes im Einzelfall berücksichtigt wird.

Offen bleibt jedoch die Frage der Übertragbarkeit auf andere Rechnungsanforderungen bzw. deren nachträgliche Korrekturfähigkeit. Auch hat der EuGH keinen zeitlichen Rahmen für eine Belegberichtigung festgelegt.

So gibt das aktuelle EuGH-Urteil zwar Anlass zur Hoffnung, wie in der Vergangenheit gilt jedoch: Fallen Fehler in den Eingangsrechnungen auf, sollte die Korrektur unmittelbar erfolgen, denn mit zunehmendem zeitlichem Abstand steigt das Risiko, dass eine Berichtigung, z. B. aufgrund der Insolvenz des leistenden Unternehmers, unmöglich wird.

**Ute Börner**

Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin

## ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN NACH DER ERBSCHAFTSTEUERREFORM

Bis zum 30. 6. 2016 hatte der Gesetzgeber Zeit, die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen neu zu gestalten. Trotz ausreichend langer Übergangsfrist wurde das Änderungsgesetz erst am 4. 11. 2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Die neuen gesetzlichen Regelungen gelten für den Erwerb ab dem 1. 7. 2016 – eine Rückwirkung, die zwar umstritten ist, aber wohl zulässig sein dürfte.

### Begünstigtes Vermögen versus Verwaltungsvermögen

Ohne Änderung bleibt die Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens (Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften > 25 %). Auch die Definition des schädlichen Verwaltungsvermögens ist dem Grunde nach unverändert geblieben (z. B. an Dritte überlassene Grundstücke oder Finanzmittel).

Welcher Teil des begünstigungsfähigen Vermögens allerdings tatsächlich begünstigt ist, hat sich grundlegend geändert. Nach altem Recht galt: Lag das Verwaltungsvermögen bei maximal 50 %, wurde der Verschonungsabschlag auf das gesamte Vermögen gewährt. Nach neuem Recht ist das Verwaltungsvermögen hingegen grundsätzlich steuerpflichtig. Nur noch der um schädliches Verwaltungsvermögen gekürzte, gemeine Wert des übertragenen Betriebsvermögens ist begünstigt. Das gilt auch für das Verwaltungsvermögen auf Ebene von Tochterunternehmen (Stichwort: Verbundvermögensaufstellung). Das bisherige „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ gibt es nicht mehr.

Anders als bisher dürfen zur Ermittlung des relevanten Verwaltungsvermögens (sogenanntes Nettoverwaltungsvermögen) nun jedoch auch Schulden in einem komplizierten mehrstufigen Verfahren (anteilig) gekürzt werden. Bisher galt das nur für die Ermittlung des schädlichen Finanzmittelvermögens. Da nach herrschender Auffassung auch Rückstellungen zu den Schulden gehören, kann das steuerpflichtige Verwaltungsvermögen durch diesen neuen Ansatz im Einzelfall stark reduziert sein. Das auf diese Weise ermittelte Nettoverwaltungsvermögen wird zusätzlich um einen Betrag in Höhe von 10 % des begünstigten Vermögens gekürzt.

Die Schuldenkürzung gilt jedoch für sogenanntes junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel nicht. Diese Posten gehen ohne Abzug von Schulden in die Besteuerung ein. Im Rahmen der Steuerplanung ist deshalb besonderes Augenmerk auf den Zweijahreszeitraum vor der Übertragung zu legen, der für die Eigenschaft „jung“ maßgeblich ist.

Übersteigt das Verwaltungsvermögen 90 % des gemeinen Werts des übertragenen Betriebsvermögens, entfällt jegliche Begünstigung. Diese auf den ersten Blick unscheinbare Regelung könnte erhebliche praktische Auswirkungen haben. So stellt der Gesetzeswortlaut hier eindeutig nicht auf das Nettoverwaltungsvermögen, sondern auf die Werte des Verwaltungsvermögens vor Schuldenkürzung ab. Sollte das tatsächlich so verstanden werden müssen, dass auch alle Finanzmittel ohne Abzug von Schulden in diese Berechnung eingehen, könnte diese Regelung zahlreichen fremdfinanzierten Unternehmen Schwierigkeiten bereiten. Denn bisher durften für die Ermittlung der Verwaltungsvermögensgrenze – zumindest bei den Finanzmitteln – Schulden gekürzt werden.

### Verschonungsregelungen und 26 Mio. €-Grenze

Das bisherige Verschonungssystem der 85-prozentigen Regelverschonung und der 100-prozentigen Optionsverschonung wurde für Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis zu einer Wertgrenze von 26 Mio. € weitestgehend beibehalten. Dabei kann die Optionsverschonung künftig dann gewählt werden, wenn das begünstigungsfähige Vermögen zu maximal 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht. In diese Berechnung geht grundsätzlich das Bruttoverwaltungsvermögen ein, wobei hier jedoch zumindest die Finanzmittel wie bisher um Schulden und Freibetrag gekürzt werden dürfen.

Die Behalterregeln und der Grundsatz der Lohnsummenregelung bleiben unverändert. Allerdings greift die Lohnsummenregelung künftig bereits ab sechs anstatt wie bisher ab 21 Beschäftigten. Des Weiteren wurde die Höhe der Mindestlohnsumme abhängig von der Arbeitnehmerzahl gestaffelt.

Bei der Ermittlung der Wertgrenzen werden sämtliche Erwerbe begünstigten

Vermögens, die der Erwerber von derselben Person innerhalb von zehn Jahren erhält, zusammengerechnet. Derzeit wird davon ausgegangen, dass Übertragungen von Betriebsvermögen, die vor dem 30. 6. 2016 stattfanden, nicht im Rahmen der Zusammenrechnung zu berücksichtigen sind.

### Vorababschlag für Familienunternehmen

Damit dieser Wertabschlag auf das begünstigte Vermögen gewährt wird, muss der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung konkrete gesetzlich vorgeschriebene Bestimmungen zu Entnahmen und Ausschüttungen sowie zur Übertragung von Beteiligungen und zum Ausscheiden von Gesellschaftern enthalten. Die Regelungen müssen bereits zwei Jahre vor und noch 20 Jahre (!) nach der maßgeblichen Übertragung im Gesellschaftsvertrag enthalten sein und tatsächlich eingehalten werden. Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 % nicht übersteigen. Welchen praktischen Nutzen diese Regelung hat, bleibt abzuwarten.

### Abschmelzmodell und Verschonungsbedarfsprüfung

Beträgt das erworbene begünstigte Vermögen mehr als 26 Mio. €, höchstens jedoch 90 Mio. €, hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen dem Abschmelzmodell und der Verschonungsbedarfsprüfung. Bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen über 90 Mio. € kommt ausschließlich die Verschonungsbedarfsprüfung zur Anwendung.

### Fazit

Die komplexe Neuregelung wirft an verschiedenen Stellen Fragen auf. Kritisch scheint vor allem die praktische Umsetzung der verschiedenen notwendigen Berechnungen; umso mehr, als dass das Verwaltungsvermögen nicht mehr nur unterhalb einer bestimmten Grenze bleiben muss, sondern jeder Euro Verwaltungsvermögen unmittelbar zu einer Steuerbelastung führt, soweit die persönlichen Freibeträge überschritten sind. Die steuerliche Nachfolgeplanung ist für Unternehmer damit nochmals aufwendiger geworden.

# DARLEHENSGEWÄHRUNG DER GMBH AN IHREN GESELLSCHAFTER

In der Praxis kommt es durchaus häufig vor, dass eine GmbH ihrem Gesellschafter ein Darlehen gewährt. Manche Gesellschafter nutzen das Instrument der Darlehensgewährung auch als Alternative zur steuerpflichtigen Gewinnausschüttung. Das kann allerdings nur temporär funktionieren, denn das Darlehen ist später an die GmbH vertragskonform zurückzuzahlen. Ein Verzicht der GmbH auf die Darlehensforderung gegenüber dem Gesellschafter führt zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA).

Bei beherrschenden Gesellschaftern sind formelle Sonderanforderungen zu befolgen: Vor Darlehensausreichung muss

ein Darlehensvertrag mit konkreten Rückzahlungs- und Zinsvereinbarungen bzw. gegebenenfalls der Einräumung von Sicherheiten vereinbart werden, der in dieser Weise auch tatsächlich umgesetzt wird. Geschieht das nicht, kommt es zur vGA der Darlehensvaluta.

Eine vGA der Darlehensvaluta liegt weiterhin unabhängig von der Beteiligungsquote des darlehensnehmenden Gesellschafters vor, wenn von einer zweifelhaften Kreditwürdigkeit des Gesellschafters auszugehen ist. Die Gestellung von (ausreichenden) Sicherheiten ist insbesondere bei langfristigen, unkündbaren Verträgen sowie bei größeren Darlehensbeträgen zur vGA-Vermeidung erforderlich.

Schließlich müssen die vereinbarten Zinsen der Höhe nach angemessen sein. Bei fehlender oder unangemessen niedriger Verzinsung kommt es in Höhe der Zinsverbilligung zur jährlichen vGA. Wird zwar ein angemessener Zins vertraglich vereinbart, dieser jedoch vom Gesellschafter nicht bezahlt, kann das auch zur vGA führen, und zwar unabhängig davon, ob der Gesellschafter diese Zinsen aus Bonitätsgesichtspunkten überhaupt bezahlen kann. Der Aspekt der angemessenen Verzinsung hat zwar angesichts der derzeitigen sogenannten Niedrigzinsphase spürbar an Bedeutung verloren, sollte aber dennoch nicht unberücksichtigt bleiben.

# GENUSSRECHTE IN HANDELS- UND STEUERBILANZ

Innovative Finanzierungsinstrumente wie das sogenannte hybride Finanzkapital kommen zunehmend zum Einsatz. Dabei handelt es sich um Mischformen zwischen Eigenkapital und Fremdkapital. Dazu zählt auch die (schuldrechtlich geregelte) Ausgabe von Genussrechten, die in der Regel eine Beteiligung am Gewinn/Verlust, aber auch am Liquidationserlös vorsehen können. Bei entsprechender Ausgestaltung kann das Genusskapital die Funktion von Eigenkapital übernehmen.

Nach Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer ist Genussrechtskapital in der Handelsbilanz erfolgsneutral im Eigenkapital auszuweisen, wenn kumulativ drei Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Nachrangigkeit,
2. Erfolgsabhängigkeit der Vergütung und Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe sowie
3. Langfristigkeit der Kapitalüberlassung.

Der Eigenkapitalausweis ist dabei nicht davon abhängig, ob die Kapitalzufuhr durch Gesellschafter oder Nichtgesellschafter erfolgt. Vergütungen, die auf ein solches Genussrechtskapital mit Eigenkapitalausweis geleistet werden, sind wiederum grundsätzlich Aufwand und keine handelsrechtliche Gewinnverwendung.

Die Finanzverwaltung vertritt in einer aktuellen, bundesweit abgestimmten Verfügung die Auffassung, dass Vergütungen auf ein solches handelsrechtliches Eigenkapitalgenussrecht nicht als steuerliche Betriebsausgaben, sondern als steuerliche Gewinnverwendung zu werten sind. Diese Sichtweise ist höchst problematisch und nicht zu rechtfertigen. Gegen entsprechend nachteilige Steuerbescheide sollte deshalb mit Rechtsbehelfen vorgegangen werden. Steuerrechtlich stellen Vergütungen für ein Genussrecht nur dann keine abziehbaren Betriebsausgaben dar, wenn das Genussrecht eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös vorsieht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Möglich ist schließlich, dass ein Darlehen in Genussrechtskapital umgewandelt wird (sogenannter Debt-Mezzanine-Swap). Das kann insbesondere zu Sanierungszwecken geschehen, sodass das Darlehen nicht mehr in der handels- und insolvenzrechtlichen Überschuldungsbilanz erscheint. Angestrebt wird dabei eine handelsrechtliche Einordnung als Eigenkapital nach den eingangs genannten Kriterien sowie eine steuerrechtliche Fremdkapitalqualifikation mit dem Ziel des Betriebsausgabenabzugs der Vergütungen. In der Praxis wird deshalb auf die Beteiligung an einem Liquidationserlös verzichtet, um den steuerlichen Betriebsausgabenabzug zu sichern. Auch diese Gestaltung torpediert jedoch die Finanzverwaltung, indem sie dem Swap die Erfolgs- und damit die Steuerneutralität zu Unrecht abspricht. Richtigerweise liegt steuerlich lediglich eine erfolgsneutrale Schuldänderung und damit weiterhin Fremdkapital vor. Denn das Steuerrecht nimmt eine eigenständige Würdigung vor: Nur Genussrechte, die (kumulativ) eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös vermitteln, stellen steuerliches Eigenkapital dar.

## UNTERNEHMENSBEWERTUNG BEI FAMILIEN- UND ERBRECHTLICHEN ANLÄSSEN NACH IDW S 13

Im Juni 2016 wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer der IDW S 13 gebilligt. Es handelt sich dabei um einen Standard, der das berufsrechtliche Vorgehen bei der Unternehmensbewertung für familien- und erbrechtliche Anlässe festlegt. Prinzipiell gelten auch für die Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht die allgemeinen Bewertungsgrundsätze des IDW S 1 „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“. Die umfangreichen Vorgaben in der familien- und erbrechtlichen Rechtsprechung, die bei der Ermittlung von Ausgleichs- und Auseinandersetzungsansprüchen zu beachten sind, sorgen jedoch für die Notwendigkeit eines eigenständigen zusätzlichen Standards. Der IDW S 13 ist somit als Ergänzung zum bestehenden IDW S 1 zu betrachten.

Der IDW S 13 sieht für die Bestimmung eines Ausgleichs- oder Auseinandersetzungsanspruchs eine zweistufige Wertermittlung vor. In einem ersten Bewertungsschritt wird der objektivierte Unternehmenswert ermittelt. In einem zweiten Bewertungsschritt gilt es, den Besonderheiten in der familien- und erbrechtlichen Rechtsprechung Rechnung zu tragen und den objektivierten Unternehmenswert auf den Ausgleichs- oder Auseinandersetzungsanspruch überzuleiten.

Zentraler Aspekt bei der Berechnung des objektivierten Unternehmenswerts ist die Eliminierung personenbezogener Faktoren, da diese nicht übertragbar sind. Insbesondere bei personengeprägten Unternehmen wird deren Ertragskraft durch die Tätigkeit eines oder mehrerer Eigentümer be-

einflusst. Ist der Eigentümer durch seine Fähigkeiten oder Kenntnisse maßgebender Faktor für die Erzielung finanzieller Überschüsse, ist von einem Abschmelzen der Ertragskraft im Planungszeitraum auszugehen.

Kernelement der Überleitung auf den Ausgleichs- oder Auseinandersetzungsanspruch im zweiten Bewertungsschritt ist die Berücksichtigung latenter Ertragsteuern, die sich aus einer Veräußerungsfiktion des Bewertungsgegenstands und der daraus resultierenden Aufdeckung von stillen Reserven ergibt. Dabei ist einerseits die Steuerlast aufseiten des Veräußerers, andererseits der abschreibungsbedingte Steuervorteil auf der Erwerberseite zu beachten.

### Grunderwerbsteuer

## VERLUST DER STEUERBEFREIUNG BEI VERLETZUNG DER ANZEIGEVERPFLICHTUNG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil zu den Folgen des Unterlassens der Anzeige eines Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgangs im Hinblick auf einen Rückerwerb Stellung genommen.

Im Urteilsfall hatte eine AG zwei Tochtergesellschaften in der Rechtsform der GmbH. Eine der GmbHs hatte alle Anteile an der anderen GmbH erworben. Die erworbene GmbH besaß Grundvermögen im Umfang von zwei Grundstücken in einem Bundesland. Nach vier Monaten wurden die Anteile der erworbenen GmbH auf die AG zurückübertragen. Erst bei der Rückübertragung wurde auch dem Finanzamt der ursprüngliche Erwerbsvorgang angezeigt. Das Finanzamt hat

den ursprünglichen Anteilswerb entgegen einer zwischenzeitlich erteilten mündlichen Auskunft eines Sachbearbeiters der Grunderwerbsteuer unterworfen.

Zunächst stellte der BFH fest, dass der Erwerb von mehr als 95 % der Anteile an einer Gesellschaft im Hinblick auf das Grundvermögen der erworbenen Gesellschaft grundsätzlich zu einem Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang führt (§ 1 Abs. 3 GrEStG). Auf Antrag wird jedoch sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren nach Entstehung der Steuer für den ersten Erwerbsvorgang erfolgt (§ 16 Abs. 2 GrEStG).

Diese Steuerbefreiung wurde jedoch im Urteilsfall versagt, weil der ursprüngliche Erwerbsvorgang dem Finanzamt nicht innerhalb von zwei Wochen angezeigt wurde. Das gelte unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige von der Steuerpflicht oder der Anzeigepflicht Kenntnis hatte. Eine Ausnahmeregelung kam für den BFH im vorliegenden Fall nicht in Betracht, da anders als in zugunsten der Steuerpflichtigen entschiedenen Fällen mit umfangreichem Grundvermögen hier nur zwei Grundstücke in einem einzigen Bundesland vorlagen. Außerdem könnten Aussagen eines nicht zeichnungsberechtigten Mitarbeiters des Finanzamts (in der Regel sind nur Sachgebietsleiter oder Vorsteher zeichnungsberechtigt) keine Bindungswirkung entfalten.

## ERHÖHTE ANFORDERUNGEN AN ELEKTRONISCHE KASSEN AB 2017

Seit jeher sieht die Finanzverwaltung Geschäfte mit einem hohen Bargeldanteil sehr kritisch. Gastronomie, Apotheken, Einzelhandel, Tankstellen, Friseurbetriebe, Bäckereien, Fleischereien, Taxigewerbe, Hotellerie und andere bargeldintensive Betriebe werden aus Sicht der Finanzverwaltung als sogenannte Risikobetriebe eingestuft. Dabei sind Kassensysteme derzeit verstärkt im Visier des Fiskus. Die formalen Anforderungen an elektronische Kassensysteme wurden deshalb bereits in den vergangenen Jahren immer mehr verschärft, um aktiv gegen Kassenmanipulationen bei Bargeschäften vorzugehen. Bislang genügte es, bei elektronischen Registrierkassen die Tagesendsummenbons sowie ggf. die von der Kasse erstellten Ausgangsrechnungen und die dazugehörigen Organisationsunterlagen als Belege aufzubewahren. Bereits seit 2010 verlangt die Finanzverwaltung im Rahmen der Einzelaufzeichnung eine elektronische Aufbewahrung der einzelnen Geschäftsvorgänge, sodass diese jederzeit abrufbar, lesbar, maschinell auswertbar und insbesondere unveränderbar sind. Registrierkassen müssen in der Lage sein,

direkt digitale Unterlagen für die Buchhaltung zu erstellen. Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung verursachen hier einen beachtlichen Nachrüstungsbedarf auf Kosten der mittelständischen Wirtschaft.

Für die Beschaffung und Einführung eines neuen Systems, das den genannten Anforderungen genügt, wurde eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2016 festgelegt. Wer die technischen Standards ab dem Jahr 2017 nicht erfüllt, setzt sich dem Risiko aus, dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung angefochten wird und die Finanzverwaltung im Rahmen einer Prüfung durch Schätzungen erhebliche Steuerforderungen begründet.

Gleichzeitig gibt es aber keine allgemeine Pflicht, überhaupt eine Registrierkasse einzusetzen. Wird eine sogenannte offene Ladenkasse ohne technische Unterstützung geführt, ist ein Unternehmen nicht verpflichtet, ab nächstem Jahr auf ein elektronisches Kassensystem umzusteigen. Ist aber bereits eine Registrierkasse im Einsatz, muss diese ab 2017 auch die



**Dr. Peter Arnhold**  
Rechtsanwalt, Steuerberater

neuen Anforderungen erfüllen. Es ist zu empfehlen, mit dem EDV-/Kassensystemanbieter abzustimmen, ob die vorhandene Kasse den genannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Einige Hersteller bieten Nachrüstmöglichkeiten an. Nach Meinung der Finanzverwaltung sind solche Angebote zur Nachrüstung anzunehmen. Die neuen Anforderungen an elektronische Kassensysteme können im Einzelfall beachtliche finanzielle Belastungen für die Unternehmen zur Folge haben. Dennoch ist es ratsam, diesen neuen Anforderungen nachzukommen, um steuerlichen Streitigkeiten aus dem Weg zu gehen.

### Wirtschaft und Recht

## DIE HAFTUNG DES LEITENDEN ANGESTELLTEN

In den Medien wird die Haftung von Unternehmensorganen wie Vorständen internationaler Unternehmen oder Geschäftsführern viel diskutiert. Weniger im Fokus steht die Frage der Haftung von leitenden Angestellten. Das sind Mitarbeiter, die eine bedeutende Rolle in Unternehmen innehaben, z.B. Prokuristen, Betriebsleiter und betrieblich Beauftragte. Sie tragen große Verantwortung in Unternehmen und können durch etwaiges Fehlverhalten erheblichen wirtschaftlichen Schaden verursachen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts und der herrschenden Meinung in der Literatur handelt es sich bei leitenden Mitarbeitern regelmäßig um Arbeitnehmer, auf die die Grundsätze der beschränkten Arbeitnehmerhaftung an-

zuwenden sind. Unter Berücksichtigung der jeweiligen betrieblichen Risiken und der wirtschaftlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers erfolgt eine Risikoverteilung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Es gilt danach ein eingeschränkter Haftungsmaßstab bei durch den Arbeitnehmer verursachten Schäden, die bei betrieblichen Tätigkeiten entstanden sind.

Betriebliche Tätigkeiten sind danach alle Handlungen, die aus der Sicht des Arbeitnehmers objektiv im Betriebsinteresse vorzunehmen waren. Außerdem darf das Verhalten unter Berücksichtigung der Verkehrssüblichkeit nicht untypisch sein und keinen Exzess darstellen. Nach einem dreistufigen Haftungsmodell haftet der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber gegenüber bei leichtester Fahrlässigkeit über-

haupt nicht, bei mittlerer Fahrlässigkeit anteilig sowie bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit grundsätzlich vollumfänglich für den von ihm verursachten Schaden. Der Arbeitnehmer haftet aber vollumfänglich gegenüber einem durch ihn geschädigten Dritten; er hat jedoch gegen seinen Arbeitgeber einen Freistellungsanspruch, soweit er diesem gegenüber nach dem dreistufigen Haftungsmodell von einer Haftung befreit ist.

In der Praxis kann es in Einzelfällen Zweifelsfragen zum Haftungsmaßstab von leitenden Angestellten geben. Zum Schutz leitender Angestellter können Haftungsabreden in Arbeitsverträgen getroffen werden. D&O-Versicherungen für Organe schließen häufig auch leitende Angestellte mit ein.



## BONUSANSPRUCH NACH ERMESSEN DES ARBEITGEBERS UNTERLIEGT GERICHTLICHER ÜBERPRÜFUNG

Zum Jahresende kommt es durchaus häufig vor, dass Arbeitgeber Bonuszahlungen an ihre Arbeitnehmer leisten. Wenn sich ein Arbeitgeber arbeitsvertraglich vorbehält, Bonuszahlungen nach billigem Ermessen zu bestimmen, kann das vom Gericht vollinhaltlich überprüft werden. Das hat das Bundesarbeitsgericht in einem aktuellen Urteil entschieden.

Geklagt hatte ein Bankangestellter, dem früher Boni gezahlt worden waren, während er im Jahr 2011 nichts erhielt. An-

dere Mitarbeiter bekamen demgegenüber Zahlungen, die sich überwiegend zwischen einem Viertel und der Hälfte der jeweiligen Vorjahresleistung bewegten. Das Arbeitsgericht sprach ihm 78.720 € zu. In dem anschließenden Berufungsverfahren wies das Landesarbeitsgericht die Klage ab.

Das Bundesarbeitsgericht entschied zugunsten des Klägers. Der Arbeitgeber habe nichts dafür vorgetragen, weshalb er berechtigt gewesen sein sollte, den an den Kläger zu zahlenden Bonus auf null fest-

zusetzen. In einem solchen Fall sei die Leistung durch das Gericht aufgrund der aktenkundig gewordenen Umstände, z. B. anhand der Höhe der Leistungen in den Vorjahren, wirtschaftlicher Kennzahlen und des Ergebnisses einer eventuellen Leistungsbeurteilung, festzusetzen. Da die gerichtliche Bestimmung der Leistung regelmäßig Sache der Tatsacheninstanz ist, wies das Bundesarbeitsgericht den Rechtsstreit zur Festsetzung der Bonushöhe an das Landesarbeitsgericht zurück.

## IST DIENSTREISEZEIT ARBEITSZEIT?

Häufige Dienstreisen sind in vielen Branchen üblich, nicht immer ist allerdings klar, ob der Arbeitnehmer dabei eine vergütungspflichtige Arbeitsleistung erbringt. Es sind verschiedene Konstellationen zu unterscheiden:

Findet die Dienstreise während der individuellen regulären Arbeitszeit statt und erfüllt der Arbeitnehmer durch sie seine Hauptleistungspflicht, indem er insbesondere einen Wagen steuert, sind diese Zeiten zu vergüten. Das trifft etwa auf Bus-, Taxi- oder Lkw-Fahrer zu. Bei Außendienstmitarbeitern oder anderen Arbeitnehmern ohne festen Arbeitsort gehört die Reisetätigkeit ebenso zur Hauptleistungspflicht.

In Fällen, in denen Dienstreisen nicht unmittelbar mit der geschuldeten Hauptleistung verbunden sind, sind sie dennoch mit dem arbeitsvertraglich geregelten Entgelt abzugelten, wenn sie vom Arbeitgeber angeordnet wurden und innerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit stattfinden. Hierbei handelt es sich zwar um eine Sonderform der Arbeit, die dennoch vollvergütungspflichtig ist, da der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber von der Erfüllung

seiner eigentlichen Hauptleistungspflicht abgehalten wird.

Bei Dienstreisen, die außerhalb der individuellen regulären Arbeitszeit unternommen werden, aber zur Hauptpflicht gehören, liegt ebenfalls Arbeitszeit und damit Mehrarbeit vor. Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber angewiesen wird, während der Dienstreise zu arbeiten. Fährt der Arbeitnehmer auf Veranlassung des Arbeitgebers selbst mit einem Pkw, erfüllt er dadurch genauso seine Arbeitspflicht und leistet damit vergütungspflichtige Vollarbeit.

Liegt jedoch keine Vollarbeit außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit vor, besteht also kein Zusammenhang zwischen Dienstreise und Hauptleistungspflicht, und wird auch keine Arbeitsleistung auf Arbeitgeberweisung erbracht, liegt im vergütungsrechtlichen Sinn wiederum eine Sonderform der Arbeit vor. Das ist etwa bei Rufbereitschaft oder Bereitschaftsdienst der Fall. Eine etwaige Vergütungspflicht solcher Zeiten kann sich aus Tarifverträgen, Betriebsvereinbarungen oder auch aus dem Arbeitsvertrag ergeben.

## BESCHRÄNKUNGEN FÜR TERMINGESCHÄFTE

Nach Verrechnung mit im gleichen Wirtschaftsjahr erzielten Gewinnen verbleibende Verluste aus Termingeschäften eines gewerblichen Unternehmens (analog zu Termingeschäften im Privatvermögen) sind steuerlich zunächst nicht unmittelbar abzugsfähig. Sie dürfen in einem Veranlagungszeitraum weder mit Einkünften aus anderen Gewerbebetrieben noch mit anderen Einkünften verrechnet werden (sogenanntes horizontales und vertikales Verlustausgleichsverbot). Sie können aber auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen und mit künftigen Gewinnen aus Termingeschäften verrechnet werden. Diese gesetzliche Einschränkung ist nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs verfassungsgemäß und sachlich gerechtfertigt, um den Transfer spekulativer und risikogeneigter Termingeschäfte in den betrieblichen Bereich zu unterbinden. Das Gericht ließ allerdings die Frage offen, ob das auch für endgültige Verluste ohne künftige Verrechnungsmöglichkeit gilt (sogenannte Definitivbelastung).

Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsunternehmen und Finanzunternehmen können Verluste aus Termingeschäften als Teil ihres laufenden Geschäfts in voller Höhe abziehen. Das Gleiche gilt bei Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs anderer Betriebe.

## NACHTRÄGLICHE ZAHLUNGEN AUS EINEM BEENDETEN ARBEITSVERHÄLTNIS UND ABFINDUNGSZAHLUNGEN

Wenn der Arbeitnehmer das Unternehmen verlässt, stehen häufig Zahlungen aus, um sämtliche Ansprüche gegenseitig abzugelten. Dabei sind Zahlungen für die geleistete Arbeit, Überstunden und Urlaub sowie vereinbarte Sonderzahlungen oder Zahlungen für das Ausscheiden denkbar. Der Zeitpunkt der Zahlung kann vor oder nach dem Ende der Beschäftigung liegen. Die Hintergründe und der Zahlungsfluss sind für die Beurteilung der sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Behandlung entscheidend.

Steuerrechtlich werden die Zahlungen an Arbeitnehmer in die laufenden und die sonstigen Bezüge eingeteilt. Grundsätzlich sind aber alle Zahlungen steuerpflichtiger Arbeitslohn, egal, ob die Zahlung vor oder nach dem Ende der Beschäftigung bzw. aus welchem Grund sie geleistet wird. Der Zeitpunkt der Besteuerung nimmt Einfluss

auf die Höhe des persönlichen Steuersatzes, sodass eine vorherige Berechnung der Steuerbelastung durchaus sinnvoll sein kann, sofern der Zahlungszeitpunkt zeitlich flexibel gestaltet werden kann. Für Zahlungen, die aufgrund des Verlustes des Arbeitsplatzes als Entschädigung (Abfindung) geleistet werden, kann unter Umständen eine gesonderte vergünstigte Besteuerung, die sogenannte Fünftelregelung, in Anspruch genommen werden.

Sozialversicherungsrechtlich ist die Einordnung wesentlich komplexer und von vielen Einzelfaktoren abhängig. Zu unterscheiden ist zwischen laufendem Arbeitsentgelt (Fixgehalt, Überstundenvergütung etc.), einmalig gezahltem Arbeitsentgelt (Urlaubs- und Weihnachtsvergütung, ggf. Tantieme) und der Zahlung für den Verlust des Arbeitsplatzes (Abfindungszahlung). Die Beiträge zur Sozialversicherung

werden bei den laufenden Arbeitsentgelten mit dem jeweiligen Entgeltanspruch fällig. Dies bedeutet, dass die Beiträge in dem Monat angemeldet und abgeführt werden, für den der Arbeitslohn gezahlt wird. Dagegen sind Einmalzahlungen (z. B. Weihnachtsvergütung oder Boni) den Beitragszeiträumen zuzuordnen, in denen der Geldbetrag an den Arbeitnehmer fließt. Liegt dieser Auszahlungszeitpunkt bereits nach dem Ausscheiden des Arbeitnehmers, im folgenden Kalenderjahr und nach dem 31. März, ist diese Sonderzahlung sozialversicherungsrechtlich beitragsfrei (sogenannte „Märzklausel“). Die Abfindungszahlung ist neben der steuerrechtlichen Privilegierung zusätzlich sozialversicherungsfrei zu behandeln.

Um für beide Parteien den größtmöglichen Nutzen aus den Zahlungen zu generieren, sind wir Ihnen gern behilflich.

## MINDESTLOHN 2.0 – DIE ERSTE ERHÖHUNG

Das Bundeskabinett hat die Mindestlohn-anpassungsverordnung beschlossen. Damit erhöht sich der gesetzliche Mindestlohn zum 1.1.2017 von 8,50 € um 34 Cent auf 8,84 €. Zudem enden zum Jahreswechsel alle Ausnahmeregelungen, die einen geringeren Stundenlohn als 8,50 € vorsehen. Für Arbeitgeber bedeutet dies möglicherweise notwendig werdende Lohnerhöhungen. Insbesondere in Fällen der geringfügigen Beschäftigung muss darauf geachtet werden, ggf. die Arbeits-

zeit zu vermindern, da Lohnerhöhungen die Einhaltung von Grenzen gefährden können.

Die Anhebung des Mindestlohns beruht auf einem Beschluss der von der Bundesregierung eingesetzten Mindestlohnkommission, die nun alle zwei Jahre über die Anpassung des Mindestlohns beschließen wird. Die Mindestlohnkommission prüft, welche Höhe des Mindestlohns geeignet ist, zu einem angemessenen Mindestschutz der Arbeit-

nehmer beizutragen, faire und funktionierende Wettbewerbsbedingungen zu ermöglichen sowie Beschäftigung nicht zu gefährden. Sie orientiert sich dabei also zeitversetzt an der Tarifentwicklung.

Streitigkeiten zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern über den gesetzlichen Mindestlohn beschäftigen allerdings vermehrt die Gerichte. Jüngst bestätigte das Bundesarbeitsgericht etwa, dass auch Bereitschaftszeiten mit dem gesetzlichen Mindestlohn zu vergüten sind.

## KEIN ZUFLUSS VON ARBEITSLOHN BEI ÜBERNAHME EINER PENSIONSZUSAGE

Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führt die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage beim Arbeitnehmer zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag aufgrund eines dem Arbeitnehmer eingeräumten Wahlrechts auf dessen Verlangen hin an einen Dritten gezahlt wird. Das gilt auch dann, wenn

der Dritte (z.B. eine andere GmbH) die Pensionsverpflichtung übernimmt.

Erfreulicherweise hat der BFH seine Rechtsprechung in einem aktuellen Urteil fortentwickelt: Im Fall eines Wechsels des Schuldners einer Pensionszusage gegen Zahlung eines Ablösungsbetrags führt das beim Arbeitnehmer nicht zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn dem Arbeitnehmer kein

Wahlrecht zusteht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich selbst oder einen Dritten auszahlen zu lassen. Das gilt sowohl für abhängig Beschäftigte als auch Gesellschafter-Geschäftsführer. Das Urteil eröffnet neuen Gestaltungsspielraum – insbesondere wenn es um die Auslagerung von Pensionszusagen bei einem GmbH-Verkauf geht.

## KLARSTELLUNG: DAS DIENSTRAD ALS GESTALTUNGSMITTEL

In der Ausgabe 5/2016 haben wir unter der Überschrift „Das Dienstrad als Steuerfalle“ pointiert über die steuerlichen Tücken der Dienstradgestellung durch den Arbeitgeber berichtet. Als Fazit wurde formuliert: „In steuerlicher Hinsicht erwarten den Unternehmer bei der Vertragsgestaltung nahezu die gleichen Probleme wie beim Dienstwagen.“

Die Reaktionen aus unserem Leserkreis veranlassen uns zu folgender Klarstellung:

Genauso wie Dienstwagen zur Steigerung der Mitarbeiterzufriedenheit und Arbeitgeberattraktivität überlassen werden, gilt das auch für das Dienstfahrrad. Die arbeitgeberseitigen Gestaltungsmöglichkeiten und die damit einhergehenden steuerlichen Fragen sind vergleichbar und beherrschbar. Professionelle Anbieter von Dienstfahrrädern haben bereits auf die Sichtweise der Finanzverwaltung reagiert und ihre Gestaltungen/Konzepte darauf ausgerichtet.

Unser Kommentar in der Ausgabe 5/2016 diene der Sensibilisierung, ein solches Modell nur mit fachkundiger Beratung umzusetzen. Die professionell gemachte Dienstradüberlassung ist selbstverständlich für Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine interessante und auch steuerlich lukrative Gestaltungsoption.

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).