

# WIRTSCHAFT & STEUERN AKTUELL

Ausgabe Nr. 1 | Februar 2016

## INHALT

### Editorial

Das Masterstudium: Januskopf im Steuerrecht? 1

### Schwerpunktthema

Verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH vermeiden 2

### Unternehmensbesteuerung

Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen 3

Keine Betriebsaufspaltung bei Vermietung durch Erbbauberechtigten 4

EU-Kommission: Entwurf einer BEPS-Richtlinie 7

### Alle Steuerzahler

Kosten für Geburtstagsfeier 3

Bestechungsgelder aus steuerlicher Sicht 4

### Lohnsteuer

Leasingsonderzahlung bei Pkw-Überlassung 3

Steuerbegünstigung von Abfindungen bei Teilzahlungen 6

### Kommentar

Zur Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen 5

### Immobilien

Gewerblicher Grundstückshandel bei Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft 5

### Umsatzsteuer

Verzicht auf die Umsatzsteuerfreiheit einer Grundstückslieferung 6

Übertragung eines vermieteten Bürogebäudes durch Bauträger 6

Rückzahlung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags 7

### Wirtschaft und Recht

Schönheitsreparaturen bei unrenoviertem Wohnraum: Vermietersache 7

### Wir über uns

Neue Geschäftsführer bestellt 8

## Editorial

### DAS MASTERSTUDIUM: JANUSKOPF IM STEUERRECHT?

Die Einführung der Bachelor- und Masterstudiengänge hat in den vergangenen Jahren nicht nur die deutsche Hochschullandschaft merklich verändert. Auch im Steuerrecht hat das neue Konzept des zweistufigen Studierens für Wirbel gesorgt. So ist nicht eindeutig, ob ein Masterstudium eine Zweitausbildung darstellt oder noch Teil der Erstausbildung ist.



Die Frage ist deshalb bedeutsam, weil Kindergeld im Rahmen einer erstmaligen Berufsausbildung auch dann gewährt wird, wenn ein über 18 Jahre altes Kind parallel einer Erwerbstätigkeit nachgeht. Im Fall einer Zweit- oder weiteren Ausbildung setzt der Kindergeldbezug dagegen voraus, dass eine etwaige Erwerbstätigkeit 20 Stunden pro Woche nicht überschreitet. Entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun entschieden, dass zumindest ein Masterstudium, das in engem sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit einem Bachelorstudium steht (soge-

nanntes konsekutives Masterstudium), noch Teil der Erstausbildung ist und deshalb zu keiner Anwendung der strengeren Voraussetzungen für die Kindergeldgewährung führt.

Anders dagegen noch die bisherige Sichtweise zur Problematik, ob Ausbildungskosten Sonderausgaben oder Werbungskosten/Betriebsausgaben darstellen. Hier gilt das Masterstudium – ganz unabhängig von dessen Verhältnis zum vorangegangenen Bachelorstudium – als weitere Ausbildung und nicht als Erststudium. Das hat die günstige Folge, dass die Kosten als Werbungskosten/Betriebsausgaben abgezogen und ggf. über den Verlustvortrag auch noch in späteren Jahren steuermindernd genutzt werden können.

Betroffene Steuerpflichtige können sich in dem Durcheinander zumindest damit trösten, dass die (derzeitige) unterschiedliche Einordnung des Masterstudiums jeweils zu deren Gunsten erfolgt. Fraglich ist jedoch, ob das so bleibt. Der BFH wird sich künftig wohl noch den einen oder anderen Gedanken über die steuerliche Behandlung von Bachelor- und Masterstudium machen müssen.

**Manfred Heilemann**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

# VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG BEI DER GMBH VERMEIDEN

## 1. Problematik

Verträge zwischen GmbH und Gesellschaftern gehören regelmäßig auf den steuerlichen Prüfstand. Leider wird das in der Praxis häufig nicht beherzigt. Bei späteren Betriebsprüfungen kann es deshalb zu unliebsamen Überraschungen in Form von (hohen) Steuernachzahlungen sowie Zinsen auf den Nachzahlungsbetrag in Höhe von 6 % p. a. kommen.

Das Problem ist häufig die „verdeckte Gewinnausschüttung“ (vGA) – ein beliebtes Feld bei Betriebsprüfern. Steuerliche vGA können auch dann vorkommen, wenn nicht unmittelbar der Gesellschafter, sondern eine diesem nahestehende Person (insbesondere Verwandte) durch Vermögensvorteile zulasten der GmbH begünstigt wird. Auch bei Verträgen mit solchen Personen sollte daher besondere Vorsicht walten.

Erschwert wird die Thematik durch fortlaufend neue, teilweise sogar verwirrende bzw. widersprüchliche Urteile und Anweisungen der Finanzverwaltung, sodass erfahrene steuerliche Berater eine Überprüfung und ggf. Anpassung der Verträge vornehmen sollten. Nachfolgend werden einige wichtige Punkte thematisiert.

## 2. Beherrschende Gesellschafter

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist das sogenannte Rückwirkungs- bzw. Nachzahlungsverbot zu beachten. Das bedeutet, dass Vergütungen grundsätzlich nur für den Zeitraum nach der Unterzeichnung der entsprechenden Vereinbarung gezahlt werden dürfen.

Aus diesem Grund ist beispielsweise die Gewährung einer Bonuszahlung für das laufende Geschäftsjahr, die im Dezember des betreffenden Geschäftsjahres angesichts hoher Gewinne der GmbH vereinbart wurde, steuerlich nicht anzuerkennen.

Eine steuerliche Beherrschungssituation liegt auch dann vor, wenn mehrere Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer zusammenwirken und sich in der Gruppe z. B. durch Erteilung von Pensionszusagen oder von Gehaltserhöhungen begünstigen.

## 3. Tantiemen

Tantiemen sind in der Praxis ein beliebtes Gestaltungsmittel. Eine Gewinnantieme von mehr als 50 % des Jahresüberschusses der GmbH stellt im Regelfall eine vGA dar. Überschreitet die Tantieme als variabler Vergütungsanteil 25 % der Gesamtvergütung, liegt normalerweise auch eine vGA vor.

Maßgeblich sind dabei jedoch die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Tantiemenzusage. Zu diesem Zeitpunkt sind die angemessenen Jahresgesamtbezüge festzustellen und in ein Festgehalt und einen prozentualen Tantiemeanteil aufzuteilen, der dann auch für die Zukunft maßgeblich ist.

Die Gewinnantieme ist anlässlich jeder tatsächlich vorgenommenen Gehaltsanpassung, spätestens jedoch nach Ablauf von drei Jahren, auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung mittlerweile etwas von der statischen 25 %-Grenze der Tantieme an der Gesamtvergütung abgerückt ist und die Verhältnisse im Einzelfall stärker würdigt.

Verlustvorträge der GmbH müssen jedenfalls dann mindernd in die Tantiemenbemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn der tantiemenbegünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer für den Verlust zumindest mitverantwortlich ist. Eine Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen ist gerechtfertigt, wenn der tantiemenberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer an der Verlustentstehung nicht beteiligt war und erst im Nachhinein die Leitung der Gesellschaft übernommen hat.

## 4. Gehalt

Für die steuerliche Anerkennung der Gehaltshöhe gilt die sogenannte Bandbreitenbeurteilung. Das heißt, die gesamte mögliche Bandbreite der Vergütung ist steuerlich zu akzeptieren, nur das Überschreiten der obersten Grenze der Spanne führt zu einer vGA. Im Rahmen dieser Beurteilung können auch Gehaltsstrukturuntersuchungen herangezogen werden.

Die jüngere Rechtsprechung betont zudem, dass nicht automatisch eine vGA anzunehmen sei, sofern die Geschäftsführerausstattung den hälftigen Anteil des verbleibenden GmbH-Gewinns übersteigt. Dieser sogenannte Halbtteilungsgrund-

satz stellt nur ein widerlegbares Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung dar.

Maßgeblich sind vielmehr die jeweiligen Umstände und betrieblichen Besonderheiten im Einzelfall. Bei ertragsschwachen Kapitalgesellschaften ist davon auszugehen, dass auch ein Fremdgeschäftsführer selbst in Verlustjahren nicht auf ein angemessenes Gehalt verzichten würde.

Zudem ist jeder einzelne Vergütungsbestandteil für sich betrachtet auf seine Angemessenheit hin zu beurteilen. Beispielsweise droht bei der Überlassung von besonders teuren Pkw (Sportwagen) die Versagung der steuerlichen Anerkennung durch das Finanzamt.

## 5. Pensionszusage

Die Höhe der Pensionszusage einschließlich der gesetzlichen Rentenanwartschaften darf 75 % der Aktivbezüge (= tatsächlich gezahltes Entgelt) nicht überschreiten. Pensionszahlungen dürfen erst einsetzen, wenn der Geschäftsführer aus seinem Dienstverhältnis ausscheidet und in den Ruhestand tritt. Parallelzahlungen von Gehalt und Pension werden steuerlich nicht anerkannt.

Abfindungsklauseln sind in der Praxis unerlässlich, da insbesondere bei einem Unternehmensverkauf der Erwerber kein Interesse an der Übernahme von Pensionszusagen des Alt-Gesellschafter-Geschäftsführers hat. Oder anders gesagt: Pensionszusagen können einen Unternehmensverkauf erschweren. Abfindungsklauseln bedürfen einer genauen steuerlichen Prüfung, da ansonsten die Gefahr der Auflösung der gesamten Rückstellung oder der vGA droht.

Der entschädigungslose Verzicht auf eine Pensionszusage führt in Höhe des werthaltigen Teils der Zusage zu einem (fiktiven) steuerlichen Lohnzufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer, der damit eine verdeckte Einlage in die GmbH tätigt.

Bei fehlerhaften Pensionszusagen, die bereits vor Jahren oder gar Jahrzehnten abgeschlossen wurden, können für das Unternehmen sogar existenzbedrohende Steuerzahlungen auftreten, da mit der Rückstellungshöhe nicht nur die Steuerersparnis, sondern auch das Steuerrisiko steigt.

# RÜCKSTELLUNG FÜR DIE AUFBEWAHRUNG VON GESCHÄFTSUNTERLAGEN

Sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz ist für erwartete Aufwendungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in Papier- und/oder digitaler Form eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Verpflichtung basiert auf einer öffentlich-rechtlichen Aufbewahrungspflicht.

Die Aufbewahrungsfristen ergeben sich aus § 257 HGB und § 147 AO. Nicht für alle Unterlagen besteht eine gesetzliche Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren. Bei der Bildung der Rückstellung ist zu berücksichtigen, welche Unterlagen tatsächlich aufbewahrungspflichtig sind und wie lange die Aufbewahrungspflicht im Einzelnen noch besteht. Werden Unterlagen freiwillig oder freiwillig länger aufbewahrt, fehlt die öffentlich-rechtliche Verpflichtung, und eine Rückstellungsbildung kommt insoweit nicht in Betracht.

Die Rückstellung ist mit dem Betrag zu passivieren, der nach den Preisverhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags für die Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich notwendig ist. Der Umfang der Rückstellung beinhaltet neben den zu-rechenbaren Einzelkosten auch die not-

wendigen Gemeinkosten. Es sind deshalb neben dem einmaligen Aufwand für die Archivierung von Unterlagen (z. B. Einlagerung, Einscannen, Datensicherung) auch die Raumkosten (z. B. anteilige Raummiete bzw. Gebäude-Afa, Versicherung, Instandhaltung, Heizung, Strom) und die Personalkosten sowie die Abschreibungen auf für die Archivierung genutzte Gegenstände (z. B. Schränke, Server) des Anlagevermögens in die Rückstellung einzubeziehen. Zudem sind anteilige Finanzierungskosten einzurechnen. Nicht zu berücksichtigen sind Kosten für die Einlagerung zukünftiger Unterlagen und für die Entsorgung nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist.

Grundsätzlich müssen die jährlichen Kosten für die verschiedenen Jahrgänge einzeln ermittelt werden. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch eine Berechnung der Rückstellung durch Multiplikation der jährlichen Kosten mit dem Faktor 5,5 erfolgen. Nur bei Unterlagen, die keine zehn Jahre aufbewahrt werden müssen, und wenn die Beanspruchung durch die Unterlagen signifikant von einer Gleichverteilung abweicht, kann dieses Verfahren nicht angewendet werden.

# KOSTEN FÜR GEBURTSTAGSFEIER

Das Finanzgericht Neustadt hat kürzlich entschieden, dass Bewirtungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit abziehbar sind, wenn die betreffende Feier beruflich veranlasst ist. Im konkreten Fall hatte ein Arbeitnehmer seinen Geburtstag ausschließlich mit Geschäftsfreunden gefeiert. Diese Geburtstagsfeier stellte zwar ein privates Ereignis dar, allein der private Anlass schließt den Ansatz von Werbungskosten jedoch nicht zwingend aus.

Werbungskosten liegen vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Davon ist auszugehen, wenn sie wirtschaftlich im Zusammenhang mit den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit stehen. Der Steuerpflichtige hatte im betreffenden Fall keine privaten Freunde oder Verwandte eingeladen, sondern nur Personen aus seinem beruflichen Umfeld. Die Veranstaltung fand zudem in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers statt. Somit haben die Umstände des Einzelfalls ergeben, dass die Aufwendungen für die Feier beruflich veranlasst waren.

# LEASINGSONDERZAHLUNG BEI PKW-ÜBERLASSUNG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte mit Urteil vom 3. 9. 2015 darüber zu entscheiden, wie der geldwerte Vorteil aus einer Pkw-Überlassung bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln ist, wenn der Arbeitgeber eine Leasingsonderzahlung erbracht hat.

Die Klägerin, eine GmbH, leaste einen Pkw und überließ ihn ihrem Geschäftsführer auch zur privaten Nutzung. Die GmbH ermittelte im Streitjahr (2005) den geldwerten Vorteil aus der Pkw-Überlassung nach der Fahrtenbuchmethode. Dabei verteilte sie die von ihr im Jahr 2005 erbrachte Leasingsonderzahlung über 15.000 € auf 36 Monate (die Gesamtlauzeit des Leasingvertrags).

Der BFH bestätigte diese Handhabung. Der Wert der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten kann statt mit der 1%-Regelung auch mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen angesetzt werden, wenn die durch das Kfz entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Zu diesen insgesamt entstehenden Kfz-Aufwendungen gehören die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz dienen und in Zusammenhang mit

dessen Nutzung typischerweise entstehen (Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen sowie für die Haftpflichtversicherung).

Die zutreffende Ermittlung des geldwerten Vorteils gebietet nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zutreffend zu erfassen, sondern auch, diese Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Seit jeher werden die Anschaffungskosten eines Fahrzeugs in der Weise berücksichtigt, dass sie über den gesamten voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Fahrzeugs hinweg aufgeteilt werden. Nichts anderes hat für Leasingsonderzahlungen zu gelten, die für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden.

## BESTECHUNGSGELDER AUS STEUERLICHER SICHT

Korruptionsvorwürfe und Bestechungsgelder begleiten uns nicht erst seit den Meldungen der FIFA nahezu täglich in der Presse. Der Bundesfinanzhof bekräftigte im Sommer 2015 die ständige Rechtsprechung, dass die Bestechungsgelder, die ein Arbeitnehmer von einem Dritten, z.B. für die bevorzugte Vergabe von Aufträgen, erhält, von diesem als sonstige Einkünfte im Jahr des Zuflusses zu versteuern sind. Zahlt der Arbeitnehmer die vereinnahmten Bestechungsgelder an den geschädigten Arbeitgeber, führt diese Auszahlung zu Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften.

Verursachen diese Werbungskosten negative sonstige Einkünfte, weil z.B. die Vereinnahmung und Verausgabung in unterschiedlichen Jahren vollzogen wurden, können diese negativen sonstigen Ein-

künfte nicht mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten verrechnet werden. Sie mindern ausschließlich die sonstigen Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Jahres oder die der folgenden Veranlagungszeiträume.

Vielfach wird neben der strafrechtlichen Komponente der Schmier- und Bestechungsgelder die steuerliche Komponente vergessen. Seit 1999 gilt ein Betriebsausgabenabzugsverbot für die gezahlten Schmier- und Bestechungsgelder. Wird durch die Zahlung ein Straf- oder Bußgeldtatbestand verwirklicht und die Ausgabe zusätzlich als Betriebsausgabe berücksichtigt, stellt diese Tatsache eine Steuerhinterziehung dar. Die Aufnahme oder der Abschluss des strafrechtlichen Verfahrens ist dabei völlig unerheblich. Gegenstand des Abzugsverbots sind alle Zahlungsab-

flüsse, die den Tatbestand eines deutschen (Straf-)Gesetzes verwirklichen.

Ob der Empfänger die Zahlung tatsächlich erhält, ist ebenso unerheblich, wie der Verstoß gegen ausländische Strafgesetze. Die Finanzbehörde prüft den Vorgang selbst, sie klärt auf und nimmt selbstständig die strafrechtliche Beurteilung vor. Informationen werden seitens der Finanzbehörde an die Gerichte und Staatsanwaltschaften herausgegeben, insoweit ist das Steuergeheimnis aufgehoben. Der Informationsaustausch erfolgt ebenso in die andere Richtung. Die mit diesen Vorteilszuwendungen zusammenhängenden Ausgaben wie Reise-, Transport- oder Beratungskosten unterliegen ebenfalls dem Abzugsverbot.

### Unternehmensbesteuerung

## KEINE BETRIEBSAUFSPALTUNG BEI VERMIETUNG DURCH ERBBAUBERECHTIGTEN

Der Begriff der Betriebsaufspaltung (BA) betrifft die steuerliche Behandlung von Vermögen, meistens Grundbesitz, das durch den Betrieb des Eigentümers genutzt wird. Voraussetzungen einer BA sind: Es muss sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage handeln, die auf Basis eines Überlassungsvertrags (z.B. Miete, Pacht) vom Eigentümer (Besitzunternehmen) dem sogenannten Betriebsunternehmen (meist eine haftungsbegrenzende Kapitalgesellschaft) überlassen wird (sachliche Verflechtung). Hinzu kommen muss, dass die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch im Betriebsunternehmen ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann (personelle Verflechtung). Das Rechtsinstitut der BA führt steuerlich zur Klassifikation des Besitzunternehmens als Betriebsvermögen. Dieses erzielt dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat kürzlich bei folgender Gestaltung – anders als das Finanzamt – das Vorliegen einer BA abgelehnt: Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts

(GbR) bestand aus einem Mehrheitsgesellschafter und seiner Ehefrau. Der Gesellschaftsvertrag sah in wesentlichen Angelegenheiten Einstimmigkeit vor. Die GbR hatte für ihre unbebauten Grundstücke ein Erbbaurecht zugunsten einer C-GmbH bestellt, die ihrerseits die Grundstücke bebauen ließ. Diese vermietete anschließend die Bauten an die D-GmbH. Beide GmbHs waren Alleineigentum des Ehemanns und kraft Gesetzes gewerblich tätig. Das Vermögen der GbR war steuerlich als Privatvermögen der Gesellschafter behandelt worden, die folglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen. Aufgrund der zwischengeschalteten C-GmbH wurde in den Steuererklärungen nicht von einer BA ausgegangen.

Das Finanzamt sah auch in dieser Gestaltung über ein Erbbaurecht eine BA. Dem folgte auch das Finanzgericht. Zum gegenteiligen Ergebnis kam nun der BFH und bestätigte die bisherige Behandlung als zutreffend. Begründung war, dass keine sachliche Verflechtung mit der D-GmbH vorliege, da die GbR der C-GmbH das

Erbbaurecht nur an einem unbebauten Grundstück eingeräumt hat, während diese über das Mietverhältnis der D-GmbH ein Nutzungsrecht an Gebäudeflächen verschafft hat. Das Erbbaurecht führe zu einer wirtschaftlichen und rechtlichen Trennung von Grundstück und Gebäude. Somit liege keine BA vor. Hinzu kam, dass zwischen der GbR und der C-GmbH keine einheitliche Willensbildung vorliege, da es der Ehefrau aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses möglich war, die Durchsetzung des Willens des Ehemanns jeweils zu verhindern.

Resümee ist, dass Gestaltungsrisiken schon bei der Begründung der BA bis zur späteren Entwicklung der Lebensverhältnisse der Gesellschafter zu beachten sind. Das gilt auch umgekehrt für den Fall, dass die Voraussetzungen einer bereits vorliegenden BA unbeabsichtigt nicht mehr erfüllt sind (z.B. durch uneinheitlichen Anteilsverkauf, Schenkung oder Vererbung von Anteilen) und damit ungeplante Steuerfolgen ausgelöst werden.

## ZUR BINDUNGSWIRKUNG VON KONSULTATIONSVEREINBARUNGEN

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthalten für die Vertragsstaaten regelmäßig die Möglichkeit, Schwierigkeiten und Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Im Hinblick auf die Zuweisung des Besteuerungsrechts von Abfindungen hat Deutschland hiervon Gebrauch gemacht und mit mehreren Vertragsstaaten sogenannte Konsultationsvereinbarungen geschlossen (z. B. Belgien, Niederlande, Österreich und Schweiz). Ziel dieser Vereinbarungen ist die eindeutige Zuweisung des Besteuerungsrechts und die Verhinderung einer Nichtbesteuerung oder Doppelbesteuerung.

Die Konsultationsvereinbarungen wurden jeweils im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Nach der bisherigen Rechtsprechung handelt es sich aus innerstaatlicher Sicht bei einer nicht in nationales Recht transformierten Verständigungsvereinbarung der beteiligten Finanzverwaltungen jedoch lediglich um ein Verwaltungsabkommen. Folge dieser Einschätzung war, dass die Gerichte nicht an den Wortlaut der Vereinbarung gebunden waren und das Besteuerungsrecht allein auf Grundlage der DBA zuwies.

Im Jahr 2010 hat der Gesetzgeber als Reaktion auf diese Rechtsprechung in § 2 Abs. 2 AO eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen, wonach Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen erlassen werden können. Nicht entschieden war bisher, ob solche Rechtsverordnungen geeignet sind, eine Verbindlichkeit – auch für die Gerichte – herbeizuführen.

Diese Frage hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 10. 6. 2015 nunmehr entschieden. Der BFH räumt in seiner Urteilsbegründung dem Gesetzgeber ausdrücklich das Recht ein, mittels Rechtsverordnung eine Abkommensauslegung zu spezifizieren und umzusetzen. Die Grenze einer solchen Auslegung sei jedoch insbesondere der Wortlaut des DBA. Diese Grenze sei im Streitfall nicht eingehalten worden, da das Besteuerungsrecht für Abfindungen entgegen dem eindeutigen Wortlaut des DBA zugeordnet wurde. Darüber hinaus äußerte der BFH auch Zweifel an der ausreichenden Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage (§ 2 Abs. 2 AO).

In der Praxis ist die Finanzverwaltung weiterhin durch die Veröffentlichung der Rechtsverordnungen im Bundesgesetzblatt



Hans-Jürgen Vierkotten  
Steuerberater

an den Wortlaut der Konsultationsvereinbarung gebunden, sodass sich Steuerpflichtige, sofern sich aus der Vereinbarung positive Abweichungen zum DBA ergeben, weiterhin auf die Vereinbarung berufen sollten. Sollte das Finanzamt ein dem Abkommen widersprechendes Besteuerungsrecht unter Bezugnahme auf eine Konsultationsvereinbarung begründen und sollte das für den Steuerpflichtigen ungünstig sein, ist die Einlegung eines Einspruchs und ggf. die Erhebung einer Klage empfehlenswert.

### Immobilien

## GEWERBLICHER GRUNDSTÜCKSHANDEL BEI EINBRINGUNG VON GRUNDSTÜCKEN IN EINE PERSONENGESELLSCHAFT

Der Bundesfinanzhof (BFH) musste in einem aktuellen Fall entscheiden, ob die für den gewerblichen Grundstückshandel maßgebliche Drei-Objekt-Grenze durch die Zurechnung von Grundstücksveräußerungen einer gewerblichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) sowie der Einbringung von privatem Grundbesitz in eine Personengesellschaft überschritten wird.

Grundsätzlich ist von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf, in der Regel ein Zeitraum von fünf Jahren, mindestens vier Objekte veräußert werden, weil die äußeren Umstände dann den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substanzialer Vermögenswerte durch Umschichtung ankomme.

Im Streitfall entschied der BFH, dass die gewerbliche GbR, die zahlreiche Grundstücksgeschäfte tätigte, keine Abschirmwirkung auf den Gesellschafter entfalte. Die Grundstücksgeschäfte der GbR sind dem Gesellschafter zuzurechnen. Der Gesellschafter hat somit einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.

Ferner wurden in dem Fall alle Grundstücke der GbR zum Teilwert bei Übernahme der Verbindlichkeiten in eine KG eingebracht. Hierzu führte der BFH aus, dass die Einbringung von Grundstücken in eine KG ebenfalls als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels anzusehen ist.

Durch die Einbringung aller Grundstücke in die KG lag für den Gesellschafter die Betriebsaufgabe seines gewerblichen

Grundstückshandels vor. In Fällen der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels hat der BFH die Veräußerung von Grundstücken immer als laufenden Gewinn angesehen, wenn das letzte zum Betriebsvermögen gehörende Grundstück veräußert wurde und sich daran die Aufgabe anschloss. Dieser laufende Gewinn unterliegt der Gewerbesteuer. Für die Einbringung aller Grundstücke zum Teilwert in die KG gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und Einräumung einer Darlehensforderung gilt das Gleiche.



# STEUERBEGÜNSTIGUNG VON ABFINDUNGEN BEI TEILZAHLUNGEN

Abfindungen an ausscheidende Arbeitnehmer werden mit der sogenannten Fünftelregelung begünstigt besteuert, wenn sie zu einer Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum führen (§ 34 Abs. 1 EStG). Dadurch sollen Nachteile für den Arbeitnehmer aufgrund des progressiven Steuertarifs vermindert werden.

Die grundsätzliche Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist, dass die Abfindung innerhalb eines Kalenderjahres an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird. Fließt folglich ein Teilbetrag ohne das Vorliegen besonderer Umstände in einem anderen Kalenderjahr zu, führt das zu steuerlichen Nachteilen für den Arbeitnehmer, sofern der Teilbetrag nicht als geringfügig im Verhältnis zur Hauptzahlung anzusehen ist.

Der Bundesfinanzhof hat in einer Entscheidung vom 13.10.2015 hierzu ausgeführt, dass die Beurteilung, ob eine Teilzahlung als geringfügig anzusehen ist, anhand der Gesamtumstände des konkreten Einzelfalls zu erfolgen hat. Teilzahlungen können überhaupt nur dann als geringfügig angesehen werden, wenn sie niedriger als 10 % der Hauptleistung sind, ohne dass aber allein auf ein festes Prozentverhältnis abgestellt werden darf.

Bei niedrigeren Teilzahlungen ist stets anhand des Einzelfalls zu prüfen, ob die Hauptzahlung nach Sinn und Zweck des Gesetzes steuerlich zu begünstigen ist. Demnach ist bei Teilzahlungen unter 10 % der Hauptleistung die Steuerbegünstigung für die Hauptzahlung z.B. dann zu gewähren, wenn der Betrag der Teilzahlung niedriger ist als die Steuerentlastung der

Hauptleistung und der Arbeitnehmer auf die Modalitäten der Auszahlung keinen entscheidenden Einfluss hat. Ansonsten stünde der Arbeitnehmer wirtschaftlich besser da, wenn er die Teilzahlung nicht erhalten hätte, was mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht zu vereinbaren wäre.

Daneben gelten noch Sonderregelungen für Teilzahlungen z.B. aus sozialer Motivation des Arbeitgebers oder persönlicher Notlage des Arbeitnehmers. Für Arbeitgeber lässt sich somit festhalten, dass Abfindungen, wenn möglich, immer in einem Betrag ausgezahlt werden sollten. Wünscht der Arbeitnehmer jedoch eine Auszahlung in Teilbeträgen in unterschiedlichen Kalenderjahren, sollte dieser auf die möglichen steuerlichen Konsequenzen hingewiesen werden.

# VERZICHT AUF DIE UMSATZSTEUERFREIHEIT EINER GRUNDSTÜCKSLIEFERUNG

Lieferungen von Grundstücken sind umsatzsteuerfrei, da sie unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 4 Nr. 9 a UStG). Ein Verzicht auf die Befreiung von der Umsatzsteuer ist unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG möglich. Strittig waren in dem vom Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 21.10.2015 entschiedenen Fall die formellen Voraussetzungen eines solchen Verzichts.

Der BFH hat bestätigt, dass der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung einer Grundstückslieferung (außerhalb des Zwangsvollstreckungsverfahrens) nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag erklärt werden kann. Ein erst später erklärter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist selbst dann unwirksam, wenn die Verzichtserklärung notariell beurkundet wurde.

Die Finanzverwaltung war hier anderer Auffassung. Im vorliegenden Sachverhalt hatte der Erwerber das 2003 umsatzsteuerpflichtig erworbene Grundstück im Jahr 2009 umsatzsteuerfrei an einen Dritten geliefert. Deshalb erfolgte die Grundstücksveräußerung zunächst ohne Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG. Die Option wurde im Wege der Änderung des notariellen Vertrags nachgeholt.

Nach Auffassung des BFH ist diese Nachholung unwirksam. Der BFH folgt damit ausdrücklich nicht der Verwaltungsanweisung in Abschnitt 9.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE, wonach sowohl die Erklärung zur Option als auch ihr Widerruf bis zur formellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung zulässig ist.

# ÜBERTRAGUNG EINES VERMIETETEN BÜROGEBÄUDES DURCH BAUTRÄGER

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 12.8.2015 entschieden, dass die Übertragung eines vermieteten Grundstücks zu einer nicht umsatzsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen führt, wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverträge vom Veräußerer ein Vermietungsunternehmen übernimmt. In dem vom BFH entschiedenen Fall bestand die unternehmerische Tätigkeit des Bauträgers nicht im Wesentlichen darin, 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. Nach den Feststellungen des Gerichts war der Bürogebäudekomplex im Zeitpunkt der Veräußerung seit zwei bis drei Jahren langfristig zu 90 % vermietet. Es lag eine nachhaltige Vermietungstätigkeit und damit ein Vermietungsunternehmen des Bauträgers vor, das vom Erwerber fortgeführt wurde.

# RÜCKZAHLUNG EINES ZU HOCH AUSGEWIESENEN STEUERBETRAGS

Im Umsatzsteuerrecht gibt es für den Steuerausweis in Rechnungen ein ganz einfaches Prinzip. Danach muss der Unternehmer den Steuerbetrag, den er in einer Rechnung gesondert als Umsatzsteuer ausgewiesen hat, auch tatsächlich abführen. Es kommt nicht darauf an, wie hoch die Steuer nach dem Umsatzsteuergesetz eigentlich gewesen wäre.

Hat z. B. der leistende Unternehmer in einer Rechnung eine Leistung mit 19 % abgerechnet, obwohl die Leistung eigentlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (7 %) unterliegt, kann er die Steuer gegenüber

dem Finanzamt erst korrigieren, nachdem er die Rechnung berichtigt und dem Leistungsempfänger den Differenzbetrag zurückgezahlt hat.

Bleibt der Rechnungsendbetrag gleich und wird lediglich der in dem Bruttobetrag enthaltene Steueranteil geändert, z. B. von 19 % auf 7 %, besteht kein Rückzahlungserfordernis hinsichtlich des Differenzbetrags an den Leistungsempfänger. Die Berichtigung des Steuerbetrags ist in diesem Fall auch ohne Rückzahlung des Differenzbetrags an den Leistungsempfänger anzuerkennen.

## Wirtschaft und Recht

# SCHÖNHETSREPARATUREN BEI UNRENOVIERTEM WOHNRAUM: VERMIETERSACHE

Bei Vermietern war es seit jeher Usus, eine Wohnung in unrenoviertem Zustand zu vermieten, den Mieter aber gleichzeitig zur Durchführung von Schönheitsreparaturen zu verpflichten. So konnte nach Mietende der Betrag für eine (Teil-)Renovierung verlangt werden, obwohl der Wohnraum wiederum unrenoviert weitervermietet wurde. Diesem Gebaren hat der Bundesgerichtshof nun mit Urteil vom 18. 3. 2015 ein Ende gesetzt: Vermieter können keine laufenden Schönheitsreparaturen verlangen, wenn dem Mieter kein angemessener Ausgleich dafür gewährt wird.

Die Entscheidung führt aber keineswegs dazu, dass alle derzeit formularvertraglich vereinbarten Klauseln hinsichtlich Schönheitsreparaturen, die nicht zwischen renoviert oder unrenoviert unterschieden haben, unwirksam sind. Die Vereinbarungen müssen immer auf den konkreten Vertragsgegenstand bezogen werden, hier also auf die Beschaffenheit der Wohnung bei Übergabe. War die Wohnung nicht renoviert, ist der Mieter jetzt von Schönheitsreparaturen entbunden, da die entsprechende Bestimmung nichtig ist.

Zur Abgrenzungsproblematik haben sich die Richter wie folgt geäußert: „Unrenoviert oder renovierungsbedürftig ist eine Wohnung nicht erst dann, wenn sie übermäßig stark abgenutzt oder völlig abgewohnt ist. Maßgeblich ist, ob die dem Mieter überlassene Wohnung Gebrauchsspuren aus einem vorvertraglichen Zeitraum aufweist, wobei solche Gebrauchsspuren außer Betracht bleiben, die so unerheblich sind, dass sie bei lebensnaher Betrachtung nicht ins Gewicht fallen. Es kommt letztlich darauf an, ob die überlassenen Mieträume den Gesamteindruck einer renovierten Wohnung vermitteln.“ Will sich der Mieter auf die Unwirksamkeit der Klausel berufen, liegt die Beweislast bei ihm.

Hat der Vermieter allerdings bei Übergabe nicht renovierter Wohnräume einen entsprechenden Ausgleich gewährt, sind Schönheitsreparaturklauseln wirksam. Der Mieter ist jedoch nicht verpflichtet, die Wohnung tatsächlich zu renovieren, er soll nur so gestellt werden, als hätte er eine renovierte Wohnung bekommen. Wurden von den Mietern hingegen in der Vergangenheit Renovierungsarbeiten ohne Ausgleich auf eigene Kosten vorgenommen, haben sie nun ebenfalls einen Anspruch auf Kompensation.

## Unternehmensbesteuerung

# EU-KOMMISSION: ENTWURF EINER BEPS-RICHTLINIE

Die EU-Kommission hat einen Entwurf einer Richtlinie mit dem Titel „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ veröffentlicht. Diese Bezeichnung ist allerdings irreführend, da es sich vielmehr um eine Umsetzung der Ergebnisse des nunmehr abgeschlossenen BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting) der OECD handelt. Ziel der Richtlinie ist, die gezielte Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu bekämpfen. Durch den Erlass einer EU-Richtlinie wären die Mitgliedsstaaten – anders als durch die Ergebnisse im Rahmen des OECD-Aktionsplans – nicht nur politisch, sondern auch rechtlich zur Umsetzung verpflichtet.

Der Vorschlag enthält unter anderem Regelungen zu folgenden Punkten:

1. Neufassung der Betriebsstätten-Definition, um eine künstliche Vermeidung einer ausländischen Betriebsstätte auszuschließen.
2. Zinsaufwendungen sollen in einem ersten Schritt in Höhe der Zinserträge und darüber hinaus zu 30 % des EBITDA abzugsfähig sein. Zusätzlich wird ein Freibetrag in Höhe von 1 Mio. € gewährt.
3. Sofern der Steuersatz in einem Drittstaat 40 % des Körperschaftsteuersatzes im Mitgliedsstaat der Ansässigkeit unterschreitet, soll eine Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst werden.
4. Einführung von Regelungen zur Wegzugsbesteuerung bei Überführung von Wirtschaftsgütern, Sitzverlegungen und Geschäftsverlagerung in ein Drittland.

Die Richtlinie definiert lediglich einen Mindeststandard. Weiterführende nationale oder abkommensrechtliche Regelungen sind nicht auszuschließen. Es ist derzeit noch ungeklärt, ob die Richtlinie für alle in der EU tätigen Unternehmen gelten soll oder nur für große/multinationale Unternehmen.

Anzumerken ist schließlich, dass in Deutschland bereits einige Punkte des Richtlinienentwurfes gesetzlich verankert sind, sodass sich insofern aus Sicht der deutschen Besteuerung keine Änderungen ergeben werden.

**Wir über uns**

# NEUE GESCHÄFTSFÜHRER BESTELLT



**Alexander Kissel**

Weyers zum weiteren Geschäftsführer am Düsseldorfer Standort.

Alexander Kissel ist seit 2013 für uns tätig. Er ist auf die Prüfung und steuerliche sowie betriebswirtschaftliche Beratung von

Die RSM Verhülsdonk GmbH bestellte zum 1.1.2016 den WP Alexander Kissel und den WP/StB Simon Scholze zu weiteren Geschäftsführern am Standort Bremen sowie WP Christian

Weyers zum weiteren Geschäftsführer am Düsseldorfer Standort.

Familienunternehmen spezialisiert. Daneben liegt sein Tätigkeitsschwerpunkt in der Beratung und Begleitung von Unternehmenssanierungen. Zudem ist Alexander Kissel Lehrbeauftragter an der Hochschule Bremen.



**Simon Scholze**

Simon Scholze ist seit 2003 für uns tätig. Seine Schwerpunkte liegen in der Prüfung sowie steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Beratung gemeinnütziger Orga-

nisationen der Eingliederungshilfe, des Wohlfahrtswesens und öffentlicher Körperschaften.



**Christian Weyers**

Christian Weyers ist seit 2012 für uns tätig. Er ist insbesondere auf die Prüfung und Beratung von börsennotierten Gesellschaften sowie internationalen Unternehmen spezialisiert.

## RSM Verhülsdonk GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft

	Telefon	Fax	E-Mail
Berlin	+49 30 2 54 90-10	+49 30 2 54 90-112	berlin@rsm-verhuelsdonk.de
Bremen	+49 421 23 88-0	+49 421 23 88-330	bremen@rsm-verhuelsdonk.de
Chemnitz	+49 371 38 38 10	+49 371 30 60 39	chemnitz@rsm-verhuelsdonk.de
Dresden	+49 351 8 1180-30	+49 351 8 1180-40	dresden@rsm-verhuelsdonk.de
Düsseldorf	+49 211 60 05 54-00	+49 211 60 05 54-90	duesseldorf@rsm-verhuelsdonk.de
Erfurt	+49 361 420 65 64	+49 361 420 65 63	erfurt@rsm-verhuelsdonk.de
Hamburg	+49 40 35 52 80-980	+49 40 35 52 80-988	hamburg@rsm-verhuelsdonk.de
Iserlohn	+49 2371 82 47-17	+49 2371 82 47-47	iserlohn@rsm-verhuelsdonk.de
Koblenz	+49 261 3 04 28-0	+49 261 3 04 28-188	koblenz@rsm-verhuelsdonk.de
Köln	+49 221 20 70-00	+49 221 20 70-022	koeln@rsm-verhuelsdonk.de
Krefeld	+49 2151 509-0	+49 2151 509-200	krefeld@rsm-verhuelsdonk.de
Rostock	+49 381 24 23 52-1	+49 381 24 23 52-2	rostock@rsm-verhuelsdonk.de
Andernach (Tochtergesellschaft)	+ 49 2632 9 58 34-0	+ 49 2632 9 58 34-10	info@vp-andernach.de

RSM Verhülsdonk GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft 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 Verhülsdonk GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Georg-Glock-Str. 4  
40474 Düsseldorf  
Telefon: ++49 211 60 05 54 00

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

Dr. André Briese  
c/o RSM Verhülsdonk GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Markgrafenstr. 32  
10117 Berlin

#### 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.