

## INHALT

### Editorial

Halbherziger Abbau des Solidaritätszuschlags 1

### Schwerpunktthema

Bewertung von inhabergeführten Unternehmen 2

### Alle Steuerzahler

Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte 3

Haushaltsnahe Dienstleistungen durch Kinder 3

Mitarbeiterentsendung als  
(steuer-)rechtliche Herausforderung 8

### Kommentar

Finanzverwaltung bewegt sich bei  
Zeitwertkonten 5

### Unternehmensbesteuerung

EuGH schränkt „Marks & Spencer“-  
Rechtsprechung ein 4

Steuerliche Verlustvorträge bei Start-ups 5

Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei  
Veräußerung eines Mitunternehmeranteils 6

Beteiligungen als notwendiges  
Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers 6

### Erbschaft- und Schenkungsteuer

Steuerbefreiung eines geerbten  
Familienheims 7

Steuerbefreiung von Kunst 7

### Wirtschaft und Recht

Benachteiligung durch Urlaubsstaffelung  
nach dem Lebensalter 4

Fehlende Aufklärung über Haftung bei  
geschlossenen Fonds 4

Neuer Deutscher Corporate Governance Kodex  
tritt in Kraft 7

### ATG intern

Global Mobility Service der ATG 8

## Editorial

### Halbherziger Abbau des Solidaritätszuschlags

Diskutiert wird darüber schon seit Jahren, nun soll es zumindest teilweise dazu kommen: zum Wegfall des Solidaritätszuschlags mit einer Entlastungswirkung von zunächst 10 Mrd. €. Das sieht ein von der Bundesregierung beschlossener Gesetzentwurf vor, der nun noch parlamentarisch beraten und von Bundestag und Bundesrat verabschiedet werden muss.



Der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 % der Körperschaft- oder Einkommensteuer. Nach derzeit geltendem Recht wird der Zuschlag nur erhoben, wenn die tarifliche Einkommensteuer den Betrag von 972 € bzw. 1.944 € bei Einzel- bzw. Zusammenveranlagung übersteigt. Diese Freigrenze soll laut Gesetzentwurf auf 16.956 € bzw. 33.912 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) angehoben werden. Anders als bisher soll diese Freigrenze auch im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden, sodass keine Einkommensteuerveranlagung allein aus Gründen der Rückerstattung des Solidaritätszuschlags notwendig ist.

Was bedeutet das in der Praxis? Ledige Arbeitnehmer müssten bis zu einem Bruttojahreslohn von knapp 74 T€ keinen Solidaritäts-

zuschlag mehr bezahlen. Bei höherem Einkommen würde die Belastung mit dem Zuschlag anwachsen, bis dieser bei einem Bruttolohn von knapp 110 T€ den vollen Satz von 5,5 % erreicht. Eine Familie mit zwei Kindern soll bis zu einem Bruttojahreslohn von knapp 152 T€ ohne Belastung bleiben.

Freiberufler und Unternehmer, die Einkommensteuer zahlen, sind in diese Entlastung ebenso eingebunden. Das bedeutet aber auch, dass ertragsstarke Einzelunternehmen und Mitunternehmer von Personengesellschaften weiterhin mit dem Zuschlag belastet bleiben werden. Keine Änderung – und damit auch keine Entlastung – wird sich für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften einstellen; hier soll weiterhin der volle Zuschlag auf die Körperschaftsteuer erhoben werden.

All das erscheint nicht unternehmerfreundlich und ist wahrscheinlich sogar verfassungswidrig. Unabhängig davon wird weiter die Diskussion über die Notwendigkeit und eine mögliche Ausgestaltung einer Unternehmenssteuerreform und in diesem Zuge einer Absenkung der Unternehmenssteuerbelastung zu führen sein. Nur Mut!



**Dr. Simone Jäck**

Steuerberaterin

Fachberaterin für Internationales

Steuerrecht

Geschäftsführerin und Partnerin der ATG

## Bewertung von inhabergeführten Unternehmen

In der Praxis gibt es insbesondere bei steuerlich bedingten Unternehmensbewertungen regelmäßig kontroverse Diskussionen über den richtigen Wert. Gerade im Mittelstand kommt die Problematik hinzu, dass der Unternehmenswert maßgeblich von der Tätigkeit des Firmeninhabers bzw. Gesellschafter-Geschäftsführers bestimmt wird und damit von diesem abhängig ist. So hat sich beispielsweise auch das Finanzgericht (FG) Düsseldorf in einem aktuellen Urteil mit dem Einfluss der Inhaber auf den Unternehmenswert befasst.

### Regelungen zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Unternehmen

Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nicht börsennotiert sind, sowie von Personengesellschaften erfolgt zum Marktwert (gemeiner Wert im Sinne von § 9 Abs. 2 BewG). Sofern der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten innerhalb des vergangenen Jahres vor dem Bewertungsstichtag abgeleitet werden kann, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen anerkannten Methode zu ermitteln. Bei der Unternehmensbewertung anhand der Ertragsaussichten existiert ein gesetzliches Wahlrecht hinsichtlich der anzuwendenden Methode.

Zum einen ist das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 199 ff. BewG) einsetzbar, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Alternativ ist eine Ermittlung nach den Grundsätzen des IDW S 1 möglich. Als sogenanntes qualifiziertes Ertragswertverfahren kann ein typisierter Verkehrswert nach IDW S 1 grundsätzlich zur Bestimmung des gemeinen Wertes herangezogen werden. Auch die Finanzverwaltung erkennt mittlerweile Wertermittlungen nach dem IDW S 1 an, wenn das Verfahren sachgerecht angewendet wird.

### Berücksichtigung der Inhaberbezogenheit nach IDW S 1

Bei der Ermittlung objektiver Unternehmenswerte ist auf die übertragbare Ertragskraft des Unternehmens abzustellen. Hierbei wird als Grundsatz unterstellt, dass das bisherige Management im Unternehmen

verbleibt oder ein gleichwertiger Ersatz in der Geschäftsführung gefunden wird.

Im Fall der Bewertung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) kann diese Bewertungsannahme unter realitätsgetreuen Bedingungen jedoch nicht immer aufrechterhalten werden. Deshalb sieht der IDW S 1 bei inhabergeführten Unternehmen die Eliminierung derjenigen Erfolgsbeiträge vor, die künftig losgelöst vom Inhaber nicht mehr realisiert werden können. Gelangt der Bewerter im Rahmen seiner Analysen zum Ergebnis, dass der Eigentümer mit seinem Wissen, seinem Ruf oder seinen Beziehungen eine Schlüsselgröße für das Unternehmen darstellt, hat zunächst eine Einschätzung über die wahrscheinliche Verweildauer des Eigentümers im Unternehmen zu erfolgen. Während im Verkaufsfall (bzw. dessen Fiktion) eine eindeutige Aussage über die Zugehörigkeit zum Unternehmen getroffen werden kann, ist ansonsten eine Schätzung der Verweildauer unerlässlich.

Ausgehend von der getroffenen Einschätzung ist zu prüfen, in welchem Umfang das geplante Ergebnis von der Leistung der Schlüsselperson abhängt. Die Abgrenzung der inhaberabhängigen Ertragskraft von der gesamten Ertragskraft des Unternehmens lässt sich dabei nicht immer eindeutig und einfach vornehmen. Es stellt sich z. B. die Frage, wie eine Geschäftsbeziehung zu würdigen ist, die der Eigentümer ursprünglich gewonnen hat, die mittlerweile aber teilweise von Mitarbeitern themenspezifisch betreut wird. Im Vordergrund steht die Problematik, welcher Teil der Ertragskraft wegfällt, wenn der Inhaber aus dem Unternehmen ausscheidet.

### Berücksichtigung der Inhaberbezogenheit im vereinfachten Ertragswertverfahren

Grundlage für die Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren bildet der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag, der aus den bereinigten Betriebsergebnissen der vergangenen drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten ist (§ 201 Abs. 1 BewG). Auch dem vereinfachten Ertragswertverfahren sind Teile der KMU-spezifischen Besonderheiten nicht fremd. So ist bei der

Bestimmung des nachhaltigen Jahresertrags eine Modifikation hinsichtlich des kalkulatorischen Unternehmerlohns möglich.

Zieht man jedoch einen Vergleich zwischen vereinfachtem Ertragswertverfahren und dem Vorgehen des IDW, ist festzuhalten, dass die KMU-spezifischen Besonderheiten in weitaus geringerem Maß in das vereinfachte Ertragswertverfahren Eingang gefunden haben – und das, obwohl die Mehrheit der Bewertungsobjekte bei steuerlichen Anlässen in die Kategorie der KMU fällt. Die zentrale Frage, ob und inwieweit bewertungsrelevante personenbezogene Merkmale künftig nicht mehr zur Verfügung stehen, wird dagegen weitgehend ausgeblendet.

### Urteil des FG Düsseldorf

In einem aktuellen Urteil hat das FG Düsseldorf festgestellt, dass die Inhaberabhängigkeit von Unternehmen eine wichtige Bewertungsprämisse darstellen kann. Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren dann zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, wenn nach den Verhältnissen des Bewertungsstichtags absehbar ist, dass in Zukunft ein erheblich niedrigerer oder höherer Ertrag zu erwarten ist. Auf diese Weise kann beispielsweise das Ausscheiden des Inhabers (Gesellschafter-Geschäftsführers) bzw. dessen hohes Alter berücksichtigt werden. Alle Verhältnisse und Gegebenheiten sind zu beachten, die im Bewertungszeitpunkt zwar noch nicht eingetreten, aber so hinreichend konkretisiert sind, dass mit ihnen objektiv als Tatsachen zu rechnen ist.

### Fazit

Bei inhabergeführten Unternehmen kann die Ertragskraft maßgeblich von den bisherigen Eigentümern abhängen, sodass stets der Einfluss der Eigentümer auf die Ertragskraft des Unternehmens zu hinterfragen ist. Sofern Erfolgsfaktoren vorliegen, die eng an die Person des (ausscheidenden) Eigentümers gebunden sind, können die daraus künftig erzielbaren finanziellen Überschüsse nicht dauerhaft erwirtschaftet werden. In diesen Fällen ist ein Abschmelzen der Erträge in der Planung vorzunehmen.

## Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte

In jüngerer Zeit hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) mehrfach mit dem Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (TS) beschäftigt, der durch den Gesetzgeber im Jahr 2014 mit dem neuen Reisekostenrecht eingeführt wurde. Für Arbeitnehmer ist die Definition der ersten TS wichtig, weil Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster TS durch die Entfernungspauschale abgegolten sind. Mehraufwendungen für Verpflegung sind zudem nur als Werbungskosten abziehbar, wenn Arbeitnehmer außerhalb von Wohnung und erster TS beschäftigt sind.

Unter einer ersten TS versteht man eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Diese Zuordnung wird durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen und Weisungen durch den Arbeitgeber vorgegeben. Von Dauerhaftigkeit ist auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über

einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen TS arbeiten soll. Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste TS.

Dem BFH lagen zum einen zwei ähnlich gelagerte Fälle vor: Fraglich war, ob eine Pilotin und ein Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst eine erste TS haben. Die Pilotin war einem festen Heimatflughafen zugeordnet, an dem sie ihren Dienst angetreten und beendet sowie an Briefings teilgenommen und weitere Aufgaben erledigt hat. Der Polizist war ebenfalls einer speziellen Polizeiinspektion zugeteilt, in der er seine Uniform anzog, sich an Besprechungen beteiligte und Schreivarbeiten erledigte.

Für das Vorliegen einer ersten TS ist es erforderlich, aber auch ausreichend, dass Arbeitnehmer am Ort der ersten TS zumindest in geringem Umfang arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich geschuldete Tätigkeiten erbringen müssen, die zum jeweiligen Berufsbild gehören. Entgegen der bis 2013 gelten-

den Rechtslage kommt es nicht mehr auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Flughafen und Polizeiinspektion sind somit erste TS.

Zum anderen befasste sich der BFH mit befristeten Beschäftigungsverhältnissen. Wird ein Arbeitnehmer im Rahmen eines befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses zunächst einer ersten TS zugeordnet und später einer anderen TS zugeteilt, erfolgt die erneute Zuordnung nicht mehr für die Dauer des Dienstverhältnisses. Der Arbeitnehmer verfügt dann folglich über keine erste TS mehr; Fahrtkosten und Mehraufwand für Verpflegung können nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden. Auch das Finanzgericht Münster hat in diesem Zusammenhang geurteilt, dass Arbeitnehmer keine erste TS haben, wenn der Einsatz zwar die Dauer von vier Jahren überschreitet, sie jedoch vom Arbeitgeber wiederholt befristet auf einer Baustelle von dessen Auftraggeber beschäftigt werden.

## Haushaltsnahe Dienstleistungen durch Kinder

Reinigt ein nicht mehr im Haushalt lebendes Kind wöchentlich die Wohnung eines Elternteils, ist es ihm bei notwendigen Einkäufen behilflich und erstattet der Elternteil dem Kind lediglich die dabei angefallenen Fahrtkosten, kann der Elternteil nicht die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch nehmen. Das hat das Finanzgericht Saarland entschieden. Der

Begriff der Dienstleistungen umfasst nur solche Leistungen, die entgeltlich durch eine Dienstleistungsagentur oder einen selbstständigen Dienstleister ausgeführt werden.

Selbst wenn man der Auffassung folgen würde, dass Dienstleistungen auch von nahen Angehörigen erbracht werden könnten, die nicht gewerbsmäßig handeln, wäre

hierfür ein zivilrechtlich wirksamer Vertrag erforderlich, dessen Gestaltung und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht. Da ein fremder Dritter eine unentgeltliche Dienstleistung bei der Hilfe im Haushalt dauerhaft nicht leisten würde, hielt im vorliegenden Fall die Vereinbarung zwischen der Mutter und ihrer Tochter einem Fremdvergleich nicht stand.

# EuGH schränkt „Marks & Spencer“-Rechtsprechung ein

Das Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in der Rechtssache „Marks & Spencer“ aus dem Jahr 2005 dürfte eines der wohl bekanntesten Urteile des EuGH sein. Im Kern ging es darum, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Land den Abzug von Verlusten, die in einer ausländischen Gesellschaft erzielt wurden, im Inland zulassen muss. Der EuGH hatte damals geurteilt, dass Verluste einer Tochtergesellschaft im Ansässigkeitsland der Muttergesellschaft dann abziehbar sein müssen, wenn diese im Entstehungsland nicht mehr genutzt werden können. Der Begriff der finalen Verluste war geboren.

In zwei aktuellen Urteilen (Memira Holding AB und Holmen AB), die das schwedische

Steuerrecht betrafen, hat der EuGH nun konkretisiert, wann von der notwendigen Finalität auszugehen ist: Dabei soll es nicht ausreichen, wenn der Verlust rechtlich endgültig geworden ist. Vielmehr muss der Nachweis erbracht werden, dass der Verlust auch nicht tatsächlich, also wirtschaftlich, genutzt werden kann. Eine theoretische Verlustnutzungsmöglichkeit durch einen Dritten, die sich beispielsweise im Kaufpreis niederschlägt, schließt eine solche Finalität damit aus.

Im deutschen Steuerrecht kommt dem Urteil tatsächlich nur begrenzte Bedeutung zu, da auch die Nutzung finaler Verluste – europarechtskonform – nur dann möglich ist, wenn gleichzeitig die Voraussetzungen

für eine grenzüberschreitende Organschaft (insbesondere eine Vereinbarung, die dem deutschen Ergebnisabführungsvertrag entspricht) bestehen.

Anders liegen die Dinge bei finalen Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten. Hier schwankte in den vergangenen Jahren die Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs. Allerdings hat der EuGH zuletzt seine Rechtsprechung wieder gelockert und die Möglichkeit der Berücksichtigung von finalen Verlusten beim inländischen Stammhaus eröffnet, wenn die ausländische Betriebsstätte jede Tätigkeit eingestellt hat und deren Verluste im Betriebsstättenstaat nicht genutzt werden können.

## Wirtschaft und Recht

# Benachteiligung durch Urlaubsstaffelung nach dem Lebensalter

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) musste sich erneut mit einer Urlaubsstaffelung nach dem Lebensalter auseinandersetzen. Im Streitfall war den Arbeitnehmern, die das 50. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten, ein um mindestens drei Tage geringerer Urlaubsanspruch eingeräumt worden als älteren Arbeitnehmern.

Mit seinem aktuellen Urteil hat das BAG auch in diesem Fall seine bisherige Rechtsprechung zur Staffelung des Erholungsurlaubs nach dem Lebensalter fortgeführt und sah in der Regelung einen Verstoß gegen das Benachteiligungsverbot des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes (AGG). Nach Auffassung des Gerichts sei diese

Ungleichbehandlung auch nicht gerechtfertigt, insbesondere gäbe es keinen Erfahrungssatz, dass Arbeitnehmer, die das 50. Lebensjahr vollendet haben, generell ein erhöhtes Urlaubsbedürfnis hätten und eine längere Regenerationszeit benötigen würden.

## Wirtschaft und Recht

# Fehlende Aufklärung über Haftung bei geschlossenen Fonds

Das Oberlandesgericht Frankfurt hat in einem jüngst veröffentlichten Urteil in Fortführung der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs entschieden, dass Kenntnisklauseln in Beitrittserklärungen zu Fondsgesellschaften einer AGB-Inhaltskontrolle nicht standhalten. Sie sind mithin unwirksam.

Die Bestätigung des Anlegers in der Beitrittserklärung, den Emissionsprospekt erhalten und Risikohinweise im Prospekt zur Kenntnis genommen zu haben, reicht danach nicht aus, um eine Aufklärungspflichtverletzung des vermittelnden Kreditinstituts zu verneinen. Allein mit der Übergabe des Beteiligungsprospekts erfüllt das Kredit-

institut danach seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Beratung nicht. Vielmehr hat ein Anleger das Recht, von seiner Bank umfassend über die Risiken der Kapitalanlage aufgeklärt zu werden. Die Aufklärungspflicht besteht insbesondere auch in Bezug auf das Risiko eines Wiederauflebens der Kommanditistenhaftung.

## Finanzverwaltung bewegt sich bei Zeitwertkonten

Zeitwertkonten stellen eine moderne Vergütungsform in der Arbeitswelt dar. Auch hier spielt die steuerliche Behandlung eine wesentliche Rolle für die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit solcher Instrumente und damit für deren Akzeptanz in der Praxis. Zu unterscheiden ist zunächst zwischen Kurz- und Langzeitarbeitskonten: Kurzzeitkonten (Gleitzeit- oder Flexikonten) dienen der flexiblen Arbeitszeitgestaltung. Auf ihnen werden Arbeitszeiteinheiten (Überstunden) gutgeschrieben, die innerhalb eines bestimmten Zeitraums durch Freizeit unter Entgeltfortzahlung oder durch Auszahlung ohne Arbeitsfreistellung wieder ausgeglichen werden. Dagegen werden auf Langzeitkonten Geldwertguthaben aufgebaut. Der durch den Arbeitnehmer erdiente Lohn wird nicht sofort ausbezahlt, sondern auf einem Zeitwertkonto angespart und gelangt erst in der späteren Freistellungsphase zur Auszahlung. In der Regel wird auf diese Weise ein vorgezogener Ruhestand finanziert.

Die Finanzverwaltung hat derartige Zeitwertkonten seit 2009 steuerlich bei Arbeitnehmern anerkannt und bestimmt, dass nicht die Gutschriften auf einem solchen Konto, sondern erst die tatsächlichen Auszahlungen als Lohn zu versteuern sind. Allerdings galt diese steuerliche Anerken-

nung nicht für Organe von Kapitalgesellschaften (Vorstände einer AG oder Fremd-Geschäftsführer einer GmbH). Bei diesem Personenkreis sollte bereits die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto (vor Auszahlung) lohnsteuerpflichtig sein. Praktisch erwiesen sich solche Modelle deshalb hier als nicht vorteilhaft.

Dagegen haben sich einige Finanzgerichte und im vergangenen Jahr auch der Bundesfinanzhof (BFH) gestellt. Nach nunmehr zehn Jahren revidiert nun endlich die Finanzverwaltung ihre restriktive Haltung und erkennt Zeitwertkonten auch für Organe von Kapitalgesellschaften (Vorstände einer AG oder Fremd-Geschäftsführer einer GmbH) steuerlich an: Nicht die Gutschriften auf dem Wertkonto, sondern erst die tatsächlichen Auszahlungen stellen Lohn dar.

Allerdings verweigert die Finanzverwaltung weiterhin die steuerliche Anerkennung von Zeitwertkonten bei (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführern. Zeitwertkonten sollen bei diesem Personenkreis zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen. Hierbei kann sich die Finanzverwaltung auf ein Urteil des BFH aus dem Jahr 2015 berufen. Der BFH sah in einem Langzeitkonto eines Gesellschafter-Geschäftsführers eine vGA und begründete das damit, dass Zeit-



**Dr. Johannes A. Huber**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Geschäftsführer und Partner der ATG

wertkonten nicht mit dem Aufgabenbild eines Geschäftsführers vereinbar seien und wie Überstundenvergütungen zur vGA führen.

Dieser Bewertung kann jedoch nicht gefolgt werden, da Langzeitkonten gerade keine Vergütung von Überstunden bewirken. Vielmehr wird reguläres Grundgehalt gutgeschrieben und lediglich in der Freistellungsphase zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestands ausbezahlt. Deshalb lässt sich allenfalls eine vGA-Qualifikation von Kurzzeitkonten bei Gesellschafter-Geschäftsführern rechtfertigen, während Langzeitkonten steuerlich anzuerkennen sind. Es bleibt zu hoffen, dass diese Anerkennung für Gesellschafter-Geschäftsführer nicht weitere zehn Jahre auf sich warten lässt.

### Unternehmensbesteuerung

## Steuerliche Verlustvorträge bei Start-ups

Start-ups sind insbesondere in der Entwicklungsphase darauf angewiesen, zusätzliche Eigenkapitalgeber zu gewinnen, um die Entwicklung des geplanten Produkts zur Marktreife zu finanzieren. In dieser Phase werden kaum Einnahmen erzielt, sodass sich hohe steuerliche Verlustvorträge aufbauen. Ändern sich dann jedoch innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren die Beteiligungsverhältnisse an einer Kapitalgesellschaft um mehr als 50 %, droht der Untergang von steuerlichen Verlustvorträgen, wenn nicht ausreichend hohe stille Reserven nachgewiesen werden können. Ein Mittel zum Erhalt der Verlustvorträge bildet der 2016 eingeführte sogenannte fortführungsgebundene Verlustvortrag (§ 8d KStG), der aber an das Erfüllen zusätzlicher, teilweise sehr restrikti-

ver Bedingungen geknüpft ist. Die Gesellschaft muss seit ihrer Gründung, zumindest aber seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahres, das dem schädlichen Gesellschafterwechsel vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhalten haben. Sind mehrere Geschäftsbetriebe vorhanden, ist das vom Wortlaut her nicht mehr umfasst.

Der Geschäftsbetrieb muss auch zukünftig weitergeführt werden, es darf weder ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb aufgenommen noch der bestehende einer Zweckänderung zugeführt werden. Beteiligungen an Personengesellschaften vor bzw. nach dem schädlichen Gesellschafterwechsel, steuerneutrale Übertragungen von Wirtschafts-

gütern sowie ein Organschaftsverhältnis sind nicht zugelassen.

Das Gesetz beurteilt den Geschäftsbetrieb anhand qualitativer Kriterien wie angebotene Produkte und Dienstleistungen, Kunden- und Lieferantennetze, bediente Märkte und Qualifikation der Arbeitnehmer. Alle diese Bereiche ändern sich jedoch üblicherweise bei Start-ups im Laufe der Entwicklung und der Markteinführung. Die Finanzverwaltung hat leider bisher noch nicht dazu Stellung genommen, ob sie die Kriterien sehr eng oder großzügig anwenden will. Folgt sie dem Sinn und Zweck der Regelung, Start-ups zu fördern und nicht zu behindern, ist eine großzügige Auslegung der Kriterien zu erhoffen.

## Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist immer dann gewerbesteuerpflichtig, wenn der Veräußerer keine direkt beteiligte natürliche Person ist oder innerhalb von fünf Jahren vor Veräußerung des Mitunternehmeranteils ein Formwechsel stattgefunden hat.

Die Gewerbesteuer, für die die Personengesellschaft Steuerschuldner ist, ist eine steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG). Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte jetzt darüber zu entscheiden, ob diese Abzugsbeschränkung auch bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gilt, wenn sich der verkaufende Mitunternehmer verpflichtet hatte, die Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn anteilig zu tragen.

Der BFH ist der Ansicht, dass die Gewerbesteuer steuerlich immer zu nicht abzugs-

fähigen Betriebsausgaben führt, unabhängig davon, ob sie durch den laufenden Betrieb oder einen Veräußerungsvorgang verursacht ist. Verpflichtet sich jedoch ein Dritter, Gewerbesteuerbeträge zu ersetzen, trifft diesen nicht das steuerliche Abzugsverbot. Denn das Abzugsverbot gilt nur für die Personengesellschaft als Steuerschuldner, nicht aber für andere Zahlungen, die sich lediglich nach der Höhe der entstandenen Gewerbesteuer berechnen.

Nicht entschieden wurde, ob die durch den Verkäufer getragene Gewerbesteuer dessen Veräußerungsgewinn mindert. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich aus dem Veräußerungsertrag abzüglich des Kapitalkontos und der Veräußerungskosten. Eine Berücksichtigung als Veräußerungskosten setzt voraus, dass die Übernahme der Gewerbesteuer durch den Verkäufer betrieblich (und nicht gesellschaftlich oder privat)

veranlasst ist. Eine solche Wertung als Veräußerungskosten kann insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Zahlung zur Übernahme der Gewerbesteuerlast unmittelbar vom bisherigen (veräußernden) Gesellschafter an den erwerbenden Gesellschafter erfolgt.

Beruhet die Verpflichtung im Veräußerungsvertrag zum wirtschaftlichen Tragen der Gewerbesteuer dagegen auf einer (ggf. parallel bestehenden) gesellschaftlichen Verpflichtung einer Erstattung an die Personengesellschaft, kann eine Einlage des verkaufenden Gesellschafters in die Personengesellschaft anzunehmen sein. In diesem Fall erhöht die Einlage das Kapitalkonto des veräußernden Gesellschafters; damit einher geht eine entsprechende Minderung des Veräußerungsgewinns aus dem Beteiligungsverkauf.

## Beteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (KapG) gehört nicht zum Privatvermögen, sondern zum sogenannten notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Einzelunternehmens entscheidend zu fördern, oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten oder Dienstleistungen des Einzelunternehmens zu gewährleisten. Das entspricht ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In beiden Fällen ist es unerheblich, ob die KapG über einen wesentlichen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt. Ebenso kommt es für die Beurteilung nicht auf die Beteiligungshöhe an oder darauf, ob der Einzelunternehmer die Gesellschaft rechtlich oder faktisch beherrscht.

Hinsichtlich der Branchengleichheit ist der identische Handelsgegenstand beider Unternehmen ausreichend. Unterschiede im Warenvertriebsweg sind irrelevant. Entscheidend für den Gesichtspunkt der Ab-

satzförderung ist der Anteil der Gesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens, nicht aber an dessen Gewinn. Maßgebend für die Zuordnung einer Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen ist deren Bedeutung für das Einzelunternehmen, also dessen Förderung.

Diese Förderung setzt voraus, dass der Einzelunternehmer seine Beteiligung an der KapG zum Wohl seines Einzelunternehmens einsetzt. Das ist regelmäßig gegeben, wenn zwischen der KapG und dem Einzelunternehmen eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelunternehmer als außerordentlich vorteilhaft erweist und dieser Nutzen seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen einer derartigen Geschäftsbeziehung wird die Kapitalbeteiligung erst recht zum Zweck der Förderung des Einzelgewerbetriebs eingesetzt, wenn diesem hierdurch fremdunübliche Vorteile verschafft werden.

Demgegenüber reicht die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen, für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens ebenso wenig aus wie ein einmaliger Geschäftsvorfall. Letztendlich ist für die Frage, ob eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ausschließlich auf die Sicht des Einzelunternehmers abzustellen und nicht auf die Sicht des Wirtschaftsguts (Beteiligung an der KapG).

Um sogenanntes gewillkürtes Betriebsvermögen handelt es sich, wenn ein Wirtschaftsgut subjektiv durch eine Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen zum Betriebsvermögen bestimmt wird und es objektiv dazu geeignet ist, den Betrieb zu fördern und damit in einem gewissen Zusammenhang mit diesem steht. Beispiele hierfür sind Wertpapiere oder ein gemischt genutzter Pkw.

# Steuerbefreiung eines geerbten Familienheims

Die Erbschaft eines Wohneigentums durch Kinder ist bis zu einer Wohnfläche von 200 Quadratmetern von der Erbschaftsteuer befreit, wenn der Erblasser das Familienheim selbst genutzt hat und der Erbe unverzüglich seinen Lebensmittelpunkt für mindestens zehn Jahre dorthin verlegt (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Verstößt er gegen die Nutzungsfrist, fällt die Steuerbefreiung rückwirkend vollständig weg. Eine Verwendung als Ferien- oder Zweitwohnsitz ist nicht ausreichend; mehrere Wohnsitze, z. B. bei

Berufspendlern, sind aber grundsätzlich un-  
schädlich.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat kürzlich entschieden, dass eine unverzügliche Nutzung vorliegt, wenn der Erbe innerhalb von sechs Monaten seinen Lebensmittelpunkt in die geerbte Wohnung verlegt. Dieser Zeitraum sei angemessen, um den Entschluss der Selbstnutzung zu fassen und gewünschte Renovierungsarbeiten zu beauftragen und durchzuführen.

Erfolgt der Umzug erst später, muss der Erbe belegen, dass die Verzögerung nicht ihm anzulasten ist. Als mögliche akzeptable Gründe kämen laut BFH z. B. Erbstreitigkeiten oder die unerwartete Entdeckung gravierender Baumängel nach Beginn von Renovierungsarbeiten in Betracht. Um Streitigkeiten zu vermeiden, sollte die Selbstnutzung unbedingt innerhalb von sechs Monaten nach Erbfall erfolgen.

# Steuerbefreiung von Kunst

Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive können unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt vererbt oder verschenkt werden. Zu unterscheiden ist hierbei zwischen einer 60%igen und der vollständigen Steuerbefreiung.

Die Gegenstände bleiben zu 60 % steuerfrei, wenn ihre Erhaltung aufgrund der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt. In Zweifelsfällen ist diese Voraussetzung gutachterlich nachzuweisen. Die jährlichen Kosten, die mit den Kunstgegen-

ständen verbunden sind, müssen die damit etwaig erzielten Einnahmen übersteigen. Schließlich müssen die Gegenstände für Zwecke der Forschung oder der Volksbildung zugänglich sein. Wissenschaftler müssen deshalb Zugang zu den Werken erlangen können, oder die Werke müssen zur Besichtigung durch Dritte freigegeben sein.

Eine vollständige Steuerbefreiung wird gewährt, wenn zusätzlich zu den vorgenannten Voraussetzungen eine Unterstellung der Gegenstände unter Denkmalspflege erfolgt und sich die Gegenstände seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befinden oder

im Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive eingetragen sind. Unschädlich ist hierbei, wenn sich eine Kunstsammlung bereits seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befindet und einzelne Werke erst später in die Sammlung aufgenommen wurden. Die genannten Voraussetzungen zur Erlangung der 60%igen bzw. vollständigen Steuerfreiheit müssen nach der Übertragung für einen Zeitraum von zehn Jahren eingehalten werden; in diesem Zeitraum darf auch keine Veräußerung der Gegenstände erfolgen.

# Neuer Deutscher Corporate Governance Kodex tritt in Kraft

Im Herbst 2019 soll der neue Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) in Kraft treten. Neben einer überarbeiteten Struktur (25 Grundsätze) hält der DCGK auch neue Empfehlungen für börsennotierte Gesellschaften bereit.

Neu ist, dass der DCGK ein sogenanntes Overboarding verhindern möchte, indem empfohlen wird, dass maximal fünf Auf-

sichtsratsmandate gleichzeitig wahrgenommen werden sollten, wobei ein Vorsitz doppelt zählt. Weiterhin nimmt der neue DCGK die Unabhängigkeit der Aufsichtsratsmitglieder der Anteilseignerseite in den Blick und regt an, dass eine angemessene Anzahl dieser unabhängig von der Gesellschaft, von deren Vorstand sowie von kontrollierenden Aktionären sein sollte.

Ein Schwerpunktthema ist die Vorstandsvergütung, für die sowohl Empfehlungen zur Gesamtvergütung als auch zum Verhältnis von variabler zu fester Vergütung ausgesprochen werden. Insgesamt ist festzustellen, dass Themen der Corporate Governance immer stärker in den Vordergrund rücken und über börsennotierte Gesellschaften hinaus auch Signalwirkung für mittelständische Unternehmen entfalten.

## Mitarbeiterentsendung als (steuer-)rechtliche Herausforderung

Unternehmen müssen sich zunehmend mit dem Thema „Global Mobility“ beschäftigen und dabei feststellen, dass sehr viele Aspekte zu berücksichtigen sind und jeder Fall im Detail anders gelagert sein kann. Global Mobility erfordert mehr Koordination und einen erhöhten Informationsaustausch zwischen allen Beteiligten wie z. B. dem Mitarbeiter, der Personal- und Steuerabteilung bzw. dem Steuerberater oder der Geschäftsleitung.

Die Gestaltungsvarianten des grenzüberschreitenden Tätigwerdens sind vielfältig. Die steuerliche Behandlung hängt – sofern vorhanden – vom jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den Herkunfts- und Entsendestaaten ab. Hier spielen auch die individuellen Lebensumstände des Mitarbeiters eine Rolle, insbesondere, in welchem Land dieser seinen Lebensmittelpunkt hat.

Zentrale Vorschrift für die Zuweisung des Besteuerungsrechts ist Art. 15 DBA. Dieser regelt in den meisten DBA als Grundsatz,

dass der Staat das Besteuerungsrecht für die Arbeitnehmereinkünfte hat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird (Quellenstaat). Für Mitarbeiter, die in einem Land wohnen und für einen Arbeitgeber in einem anderen Land arbeiten, bedeutet das, dass sie dann in dem anderen Land (beschränkt) steuerpflichtig werden. Hiervon gibt es lediglich bestimmte Ausnahmen. Insbesondere ist die sogenannte 183-Tage-Regel zu nennen, die ihrerseits wiederum einer Ausnahmeregelung unterliegen kann.

Da die Besteuerung in hohem Maß von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen abhängt, ist es unvermeidbar, grenzüberschreitende Arbeitnehmerfälle besonders sorgfältig zu überwachen. Das kann am besten durch die Einrichtung eines entsprechenden Tax-Compliance-Management-Systems geschehen. Ziel ist die Vermeidung der Verletzung steuerlicher Sorgfaltspflichten.

Aus Sicht der Sozialversicherung unterliegt jeder in Deutschland beschäftigte ausländi-

sche Arbeitnehmer dem deutschen Sozialversicherungsrecht, wenn er in Deutschland eine abhängige Beschäftigung gegen Arbeitsentgelt ausübt. Innerhalb der EU gilt für in zwei Staaten tätige Mitarbeiter, dass sie in ihrem Heimatstaat sozialversicherungspflichtig bleiben können, sofern sie dort mindestens 25 % ihrer Arbeitszeit verrichten. Bei einer zeitlich befristeten Entsendung mit Tätigkeit in nur einem Mitgliedsstaat kann ebenfalls eine Befreiung von der Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat erfolgen. Dem Arbeitgeber ist in beiden Fällen eine sogenannte A1-Bescheinigung vorzulegen.

Aus Sicht des Unternehmens müssen darüber hinaus noch weitere Fragen beantwortet werden. Das betrifft z. B. arbeitsrechtliche und gesundheitliche Themen sowie ggf. Visabestimmungen. Nicht zuletzt ist zu klären, ob bei Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland dort eine Betriebsstätte begründet wird. Das wird insbesondere bei Vertriebsmitarbeitern zunehmend wahrscheinlicher.

### ATG intern

## Global Mobility Service der ATG

Gerade mittelständische Unternehmen haben häufig Schwierigkeiten mit der rechtssicheren Gestaltung und Abwicklung eines internationalen Personaleinsatzes im eigenen Unternehmen. Um den Aufwand im Unternehmen überschaubar zu halten, aber auch um das Risiko von Strafen und Steuernachzahlungen gegen das Unternehmen und seine Organe zu minimieren, und nicht zuletzt um wertvolle Mitarbeiter überhaupt gewinnen und vor Problemen schützen zu können, ist Hilfe von außen notwendig. Die ATG verfügt über das Know-How und die notwendige Erfahrung, um Sie im Rahmen

eines „Global Mobility Service“ bestmöglich bei Themen des Internationalen Personaleinsatzes zu unterstützen. Unsere Mitgliedschaft bei GGI Geneva Group International – ein weltweiter Zusammenschluss von Prüfungs-, Beratungs- und Rechtsanwalts-gesellschaften – ermöglicht es, Lösungen aus einer Hand anzubieten. Bei arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen im In- und Ausland sowie bei Fragen zum Steuerrecht anderer Länder helfen unsere Anwälte weiter. Sie haben aber natürlich Ihren persönlichen Ansprechpartner in der ATG, der sich um alles kümmert!

## Impressum

### Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

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

Dr. Simone Jäck  
ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
valido marketing services GmbH

## Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse [www.atg.de](http://www.atg.de) in der Rubrik „Kanzlei/Publikationen“.

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.