

Mandanten- Brief

November 2016

1. Erbschaftsteuerreform für Betriebsvermögen

Beinahe zwei Jahren haben Bund und Länder über eine Reform der Erbschaftsteuer gestritten, bis es zu einer endgültigen Einigung kam. Die neuen Regeln treten nun **rückwirkend zum 1. Juli 2016 in Kraft**. Die Reform behält das bisherige Konzept für die Begünstigung von Betriebsvermögen bei, dreht aber an zahlreichen Stellschrauben, um den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zu entsprechen. Daneben gibt es **einige Erleichterungen für Erben von Betriebsvermögen**, die aber weitestgehend jeweils an bestimmte Voraussetzungen gebunden sind. Folgende Regeln gelten künftig für die Übertragung von Betriebsvermögen:



- **Verschonungsregelung:** Wie bisher wird Betriebsvermögen **zu 85 % oder zu 100 % von der Steuer befreit**, wenn der Betrieb für fünf bzw. sieben Jahre nicht verkauft oder aufgegeben wird und die Lohnsumme im jeweiligen Behaltenszeitraum 400 % bzw. 700 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet.
- **Kleinbetriebe:** Bei Unternehmen mit **bis zu 5 Beschäftigten fällt die Lohnsummenprüfung weg**. Bei Unternehmen mit 6 bis 10 Beschäftigten darf eine Lohnsumme von 250 % innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist nicht unterschritten werden. Bei der Optionsverschonung beträgt die Lohnsumme 500 %. Für Unternehmen bis 15 Arbeitnehmer gelten entsprechend Lohnsummen von 300 % und 565 %. Beschäftigte in Mutterschutz oder Elternzeit, Azubis, Saisonarbeiter und Langzeiterkrankte werden weder bei der Beschäftigtenzahl noch bei der Lohnsumme mitgerechnet.
- **Große Betriebsvermögen:** Bei Betriebsvermögen **über 26 Mio. Euro** kann der Erbe zwischen Bedürfnisprüfung und Verschonungsabschlag wählen.
- **Bedürfnisprüfung:** Bei der Verschonungsbedarfsprüfung muss der Erwerber nachweisen, dass er die Steuer **nicht aus vorhandenem Privatvermögen** oder aus mit der Erbschaft oder Schenkung erhaltenem, nicht begünstigtem Vermögen **zahlen** kann. Genügen 50 % dieses Vermögens nicht, um die Steuer zu begleichen, wird die Steuer anteilig erlassen.
- **Verschonungsabschlag:** Ausgehend vom Verschonungsabschlag von 85 % oder 100 % sinkt die Verschonung **pro 750.000 Euro** oberhalb der Schwelle von 26 Mio. Euro **um jeweils 1 %** bis zu einem begünstigten Vermögen von 90 Mio. Euro. Darüber gibt es dann keine Verschonung mehr.
- **Verwaltungsvermögen:** Im bisherigen Recht war ein Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % unschädlich. Nun kann nur das begünstigte Vermögen verschont werden. Verwaltungsvermögen wird aber **bis zu 10 %** des Betriebsvermögens **wie begünstigtes Vermögen** behandelt. Ausgenommen ist Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen ist. Zur **Sicherung der Liquidität** sind zudem Barvermögen, Forderungen und andere Finanzmittel **bis zu 15 %** begünstigt.

Frist des Bundesverfassungsgerichts um mehr als 3 Monate überzogen

Grundkonzeption bleibt erhalten, wird aber an Vorgaben angepasst

volle Steuerbefreiung für kleine und mittlere Unternehmen weiter möglich

Befreiung von der Lohnsummenprüfung nur noch bis 5 Arbeitnehmer

eingeschränkte Befreiung für große Betriebsvermögen

Offenlegung des Privatvermögens für Prüfung des Verschonungsbedarfs

Verwaltungsvermögen nicht mehr begünstigt

bis zu 15 % des begünstigten Vermögens können liquide Mittel sein

- **Vermögensgrenzen:** Um die Optionsverschonung von 100 % für das begünstigte Vermögen in Anspruch zu nehmen, darf das Verwaltungsvermögen **nicht mehr als 20 % des Unternehmenswerts** ausmachen. Umgekehrt gibt es bei einem Anteil des Verwaltungsvermögens von **mehr als 90 % gar keine Verschonung**, auch nicht für eigentlich begünstigtes Vermögen.
- **Beteiligungen und Konzerne:** In Konzernen und Beteiligungsgesellschaften wird das **begünstigte Vermögen konsolidiert ermittelt**. Ein Ausnutzen des Verwaltungsvermögensanteils auf jeder Beteiligungsebene, wie es das alte Recht zugelassen hat, ist nicht mehr möglich.
- **Investitionsklausel:** Vermögensgegenstände sollen nicht zum Verwaltungsvermögen zählen, wenn das Vermögen **nach dem Willen des Erblassers innerhalb von zwei Jahren** für Investitionen verwendet wird.
- **Familienunternehmen:** Bei für Familienunternehmen typischen Beschränkungen gibt es einen **Steuerabschlag bis zu 30 %**. Die Höhe des Abschlags richtet sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag. Außerdem müssen die gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen mindestens 2 Jahre vor und 20 Jahre nach dem Vermögensübergang bestehen.
- **Unternehmenswert:** Für das vereinfachte Ertragswertverfahren wird der **Kapitalisierungsfaktor auf 13,75 festgeschrieben** (aktuell 17,86), weil die Niedrigzinsphase zu unrealistisch hohen Firmenwerten geführt hat. Der neue Faktor gilt **rückwirkend ab dem 1. Januar 2016** und soll künftig an die Zinsentwicklung angepasst werden.
- **Steuerstundung:** Im Fall einer Erbschaft – also nicht bei Schenkungen – wird der Teil der Erbschaftsteuer, der auf das begünstigte Betriebsvermögen entfällt, auf Antrag **bis zu sieben Jahre gestundet**. Im ersten Jahr erfolgt die Stundung zinslos, danach gelten die allgemeinen Verzinsungsregelungen für Stundungen. Voraussetzung für die Stundung ist aber, dass die Vorgaben zur Lohnsumme und Behaltensfrist eingehalten werden.

2. Getrennte Aufzeichnung von Geschenken

Ausgaben für Werbegeschenke sind steuerlich nur abziehbar, wenn der **Wert pro Empfänger und Jahr nicht mehr als 35 Euro** beträgt. Außerdem müssen die **Ausgaben einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben** aufgezeichnet werden. An dieser Voraussetzung ist der Steuerabzug einer Baufirma für Werbekalender gescheitert, weil das Finanzgericht Baden-Württemberg die **getrennte Aufzeichnungspflicht sehr rigoros ausgelegt** hat. Die Firma hatte jedes Jahr einen Werbekalender produzieren lassen und an Kunden und Geschäftspartner verteilt. Den Kalender sah die Firma als allgemeine Werbemaßnahme an und verbuchte die Kosten auf den Konten für Dienstleistungen und Werbetrucksachen. Lediglich im in die Buchführungssoftware integrierten Controllingsystem wurden die Kosten für die Kalender separat erfasst. Der Betriebsprüfer sah die Kalender dagegen als Geschenke an und strich den Betriebsausgabenabzug, weil die **Kosten nicht auf einem separaten Konto für Geschenke verbucht** worden waren. Weder den Einwand, es handle sich um eine allgemeine Werbemaßnahme, noch das Argument, durch die zeitgleiche und einheitliche Verbuchung in Buchführung und Controlling werde die vom Gesetz beabsichtigte leichte Nachprüfbarkeit geschaffen, ließ

keine Begünstigung bei mehr als 90 % Verwaltungsvermögen

konsolidierte Wertermittlung

Begünstigung für vom Erblasser geplante Investitionen

Vorteil für Familienunternehmen

Korrektur beim vereinfachten Ertragswertverfahren

bis zu 7 Jahre Stundung, davon 1 Jahr zinslos

gesonderte Verbuchung von Werbegeschenken ist Voraussetzung für Betriebsausgabenabzug

Kalender ist ein Werbegeschenk, keine allgemeine Werbemaßnahme

getrennte Aufzeichnung im Controllingsystem genügt nicht den gesetzlichen Anforderungen

das Gericht gelten. Nach seiner Meinung sind allein getrennte Aufzeichnungen in der kaufmännischen Buchführung ausreichend. Die Einbeziehung eines Controllingsystems berge die Gefahr, dass das **Risiko von Manipulationen** durch den Steuerzahler steige. Das Gericht hat allerdings die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Es besteht daher die Hoffnung, dass die obersten Finanzrichter etwas kulanter sind, denn das Gesetz sieht eine Aufzeichnung im Rahmen eines Controllingsystems weder dem Wortlaut noch dem Zweck nach als unzureichend an. Außerdem sind Manipulationen in der kaufmännischen Buchführung ebensowenig sicher auszuschließen. Auch wenn der Bundesfinanzhof zu einem anderen Ergebnis kommen sollte, ist es immer besser, auf der sicheren Seite zu sein und die **Ausgaben streng nach Vorschrift separat zu verbuchen**. Nur so vermeiden Sie sicher das Risiko bei einer Betriebsprüfung.

Gericht befürchtet Manipulationen

Hoffnung auf kulantere Sicht des Bundesfinanzhofs

Sicherheit durch Verbuchung auf separatem Konto

3. Erneuter Wechsel der Gewinnermittlungsart

Ein Unternehmer, der nicht der Buchführungspflicht unterliegt, kann seinen Gewinn nicht nur per Bilanz, sondern **wahlweise auch per Einnahme-Überschuss-Rechnung** ermitteln. Nach einem wirksam ausgeübten Wechsel der Gewinnermittlungsart ist ein erneuter Wechsel für das gleiche Wirtschaftsjahr auch vor Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids **nur aus einem besonderen Grund** zulässig. Als besonderen Grund sieht der Bundesfinanzhof aber nicht den bloßen Irrtum über die steuerlichen Folgen dieser Wahl. Maßgeblich für die erstmalige Ausübung des Gewinnermittlungswahlrechts ist die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung. Als Indiz dafür, dass ein Unternehmer die fertiggestellte Gewinnermittlung als endgültig ansieht, kommt laut dem Urteil zum Beispiel die Abgabe beim Finanzamt in Frage.

Wahlrecht für die Gewinnermittlungsart

erneuter Wechsel im selben Jahr nur aus besonderem Grund

Irrtum über Steuerfolgen ist kein besonderer Grund

4. Abgetrennter Arbeitsbereich ist kein häusliches Arbeitszimmer

Ein büromäßiger Arbeitsbereich, der lediglich **durch einen Raumteiler vom Wohnbereich abgetrennt** ist, ist kein häusliches Arbeitszimmer. Der Bundesfinanzhof verweigerte daher einem Selbstständigen den Steuerabzug und bestätigt seine Auffassung, dass **für Arbeitsecken und anderweitig gemischt genutzte Räume keine steuerliche Berücksichtigung** möglich ist. Nur ein durch Wände und Türen abgeschlossener Raum könne ein zum Steuerabzug berechtigendes Arbeitszimmer sein, denn so ein Raum sei die kleinste Einheit, über die sich eine nachprüfbare Aussage über die nahezu ausschließlich berufliche Nutzung treffen lässt.

Raumteiler schafft kein häusliches Arbeitszimmer

zwingend separater Raum für Steuerabzug notwendig

5. Gehaltsverzicht ist nicht immer eine verdeckte Einlage

Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH auf einen Teil seines Arbeitslohns, kann eine **Gehaltsminderung oder eine verdeckte Einlage** vorliegen. Entscheidend für die steuerlichen Folgen ist nach Meinung des Bundesfinanzhofs, wann der Verzicht erklärt wurde. Verzichtet der Geschäftsführer schon **vor Entstehung seines Gehaltsanspruchs** auf das Gehalt, dann wird er unentgeltlich tätig und es kommt nicht zum fiktiven Zufluss

Zeitpunkt des Gehaltsverzichts entscheidet über steuerliche Folgen

von Arbeitslohn. Bei einem **nachträglichen Verzicht** auf die Auszahlung fließt dagegen der Arbeitslohn zumindest fiktiv zu und ist damit auch **steuerpflichtig**. In diesem Fall liegt eine verdeckte Einlage vor, weil in die Bilanz eine Gehaltsverbindlichkeit hätte eingestellt werden müssen.

6. Golfturnier ist nicht als Sponsoring abziehbar

Die Aufwendungen für die Durchführung eines Golfturniers einschließlich der Aufwendungen für die Bewirtung im Rahmen einer anschließenden Abendveranstaltung sind **in voller Höhe nicht abziehbare Betriebsausgaben**. Eine Einstufung dieser Ausgaben als **abziehbare Sponsoringaufwendungen lehnt der Bundesfinanzhof** auch dann **ab**, wenn beide Veranstaltungen auch dem Zweck dienen, Spenden für die Finanzierung einer Wohltätigkeitsveranstaltung zu generieren.

7. Schwarzer Anzug ist keine Berufskleidung

Typische Berufskleidung lässt die **berufliche Verwendungsbestimmung eindeutig erkennen** – entweder durch ihre Unterscheidungsfunktion (Uniformen), durch ein dauerhaftes Firmenemblem oder durch ihre Schutzfunktion. Ein Orchestermusiker kann daher die Ausgaben für ein **schwarzes Sakko und für schwarze Hosen nicht als Werbungskosten** abziehen. Daran ändert nach einem Urteil des Finanzgerichts Münster auch der Umstand nichts, dass er **arbeitsvertraglich verpflichtet** ist, bei Konzerten bestimmte Kleidung zu tragen und vom Arbeitgeber ein steuerpflichtiges Kleidergeld erhält. Da der Anzug auch bei privaten Anlässen getragen werden kann, ließ das Finanzgericht den Steuerabzug nicht zu.

8. Bonuszahlungen der Krankenkasse

Erstattet eine gesetzliche Krankenkasse dem Versicherten im Rahmen eines Bonusprogramms von ihm getragene **Kosten für Gesundheitsmaßnahmen**, handelt es sich um eine **Leistung der Krankenkasse**, die nicht mit den als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträgen zu verrechnen ist. Mit dieser Entscheidung stellt sich der Bundesfinanzhof klar gegen die Vorgabe der Finanzverwaltung, die solche **Bonuszahlungen als Beitragsrückerstattung** einstuft, die den Sonderausgabenabzug mindert. Bisher haben die Krankenkassen solche Zahlungen daher als Beitragsrückerstattungen bescheinigt. Ob der Fiskus nun seine Auffassung ändert, oder ob die Betroffenen selbst Klage erheben müssen, muss sich noch zeigen.

9. Rentenberater ist gewerblich tätig

Eine **selbstständige Tätigkeit** gilt nur dann als freiberuflich, wenn sie **einem der im Gesetz aufgezählten Katalogberufe ähnlich** ist. Das ist bei einem nicht als Rechtsanwalt zugelassenen **Rentenberater** nicht der Fall, meint das Finanzgericht Berlin-Brandenburg, weshalb die Einkünfte **gewerbesteuerpflichtig** sind.

nachträglicher Verzicht führt zu einer steuerpflichtigen verdeckten Einlage

Veranstaltung eines Golfturniers berührt die private Lebensführung und ist nicht abziehbar

Berufskleidung muss eindeutig zur Ausübung des Berufs bestimmt sein

arbeitsvertragliche Pflicht macht Anzug nicht zur Berufskleidung

Beitragsrückstellungen mindern den Sonderausgabenabzug

Bonuszahlung für Gesundheitsmaßnahme ist keine Beitragsrückstellung

Rentenberater ist nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig