

## AKTUELLES zum Jahresende 2016

### Inhalt

<b>A. Erbschaftsteuerreform</b>	<b>2</b>
<b>B. Neues zur steuerlichen Gewinnermittlung</b>	<b>3</b>
I. Neues zum Investitionsabzugsbetrag	3
II. Gestaltungsfeld Ehegatten-Grundstück	6
III. Wertpapiere als Betriebsvermögen?	7
IV. Bewertung eigener Erzeugnisse	7
V. Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten	8
<b>C. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter</b>	<b>8</b>
I. Hinweise zur Aufnahme von Partnern	8
II. Vorsicht bei Freiberufler-Mitunternehmenschaften!	9
III. Gestaltungschancen zur Übertragung von Wirtschaftsgütern	9
IV. Ausscheiden eines Gesellschafters	10
V. Vorsicht bei Schenkungen und Einbringungen!	11
<b>D. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter</b>	<b>11</b>
I. Neues zu verdeckten Gewinnausschüttungen	11
II. Sicherung des Verlustabzugs	12
III. Restriktionen beim Weg in die Kapitalgesellschaft	13
IV. Restriktionen beim Weg aus der Kapitalgesellschaft	13
V. Bürgschaftsinanspruchnahme	14
<b>E. Neues für Vermieter und Kapitalanleger</b>	<b>14</b>
I. Wertpapierverluste	14
II. Vorbereitende und nachträgliche Aufwendungen	15
III. Abzugsfähigkeit eines Disagios	15
IV. Fahrten zu Vermietungsobjekten	15
V. Förderung des Mietwohnungsneubaus	15
<b>F. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>16</b>
I. Betriebsveranstaltungen und Geburtstagsfeiern	16
II. Fahrtkosten und Unterbrechungen	17
III. Maßnahmen zur Verbesserung des Gesundheitszustandes	17
IV. Berufshaftpflichtversicherung	18
V. Änderungen im Sozialversicherungsrecht 2017	18
<b>G. Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug</b>	<b>19</b>
I. Steuerfreiheit von Unterrichtsleistungen	19
II. Ehrenamtliche Tätigkeiten	19
III. Grundstückslieferung	19
IV. Umsatzsteuerliche Organschaft	20
V. Vorsteuerabzug und Rechnungsberichtigung	21
VI. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden	21
<b>H. Mini-Jobs und haushaltsnahe Dienstleistungen</b>	<b>22</b>
<b>I. Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen</b>	<b>23</b>
<b>J. Hinweise zur Abgabe von Steuererklärungen</b>	<b>24</b>

### Editorial



Sehr geehrte Damen und Herren, die 18. Legislaturperiode neigt sich dem Ende zu, doch besagt dies mitnichten, es trete eine Ruhephase in der Steuergesetzgebung ein. Ganz gegenteilig versucht die Große Koalition, noch zahlreiche Regelwerke umzusetzen, was sich bekanntlich teilweise als schwierig erweist – zu denken ist insofern etwa an die Anpassung der Erbschaft- und Schenkungsteuer an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes, welche mehr Zeit in Anspruch nahm, als das Bundesverfassungsgericht zugestanden hatte, sowie an die wohl einstweilen gescheiterte steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus.

**Impulsgeber** für zahlreiche steuerliche Änderungen, die für Sie von Interesse sein können, sind aber auch die Finanzgerichte sowie die Finanzverwaltung, welche in der steuerrechtlichen Praxis unter anderem darüber befindet, ob höchstrichterliche Entscheidungen allgemein anwendbar sind.

Die Ausführungen in diesem Informationsbrief sollen dazu dienen, Sie über eingetretene und bevorstehende Neuregelungen zu informieren. Aufgezeigt wird, wo **Handlungsbedarf** bestehen kann, wo sich **Gestaltungschancen** auftun und wo **Steuerfallen** zu vermeiden sind.

Der Informationsbrief ist **thematisch gegliedert** – die nebenstehende Inhaltsübersicht soll Ihnen das Auffinden der für Sie einschlägigen Themen erleichtern. Zögern Sie bitte, nicht, eine **individuelle Beratung** in Anspruch zu nehmen, wenn sich bei Ihnen zu einzelnen Aspekten Fragen auftun oder ein vertiefendes Informationsbedürfnis besteht.

Zum Thema Erbschaftsteuerreform und Unternehmensnachfolge veranstalten wir übrigens im Dezember eine Reihe von „Businessfrühstücken“, zu denen wir herzlich einladen. Informationen dazu finden Sie unter [www.emde-partner.de](http://www.emde-partner.de)

Einen stressfreien Jahreswechsel wünscht Ihnen

*J. Kusdolle*

## A. Erbschaftsteuerreform

(1) Das Bundesverfassungsgericht hatte bereits mit Urteil vom 17.12.2014 entschieden, das früher geltende Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht sei wegen einer nicht zielgenauen Privilegierung des Betriebsvermögens verfassungswidrig, und dem Gesetzgeber auferlegt, bis spätestens zum **30.6.2016** eine Neuregelung zu schaffen. Dies ist bekanntlich nicht gelungen; erst in der Nacht vom 21.9. auf den 22.9.2016 wurde durch den Vermittlungsausschuss eine Lösung gefunden. Diese führt zu folgenden Änderungen, die allein den Bereich des unentgeltlichen Erwerbs von **Betriebsvermögen** betreffen (dazu zählen im Grundsatz Einzelunternehmen, Beteiligungen – gleich welcher Höhe – an betrieblich tätigen Personengesellschaften sowie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Schenker unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war oder eine entsprechende Bündelung von Beteiligungen durch eine sog. Pool-Regelung erfolgt ist).

(2) Die Begünstigung des Betriebsvermögens in Gestalt eines **Verschonungsabschlages von 85 %** (bei verpflichtender Unternehmensfortführung über einen Fünfjahreszeitraum) oder – auf unwiderruflichen Antrag – von **100 %** (bei Verpflichtung zur Unternehmensfortführung über einen Siebenjahreszeitraum) bleibt im Grundsatz unangetastet. Die vollständige Verschonung kann aber nur beansprucht werden, wenn das sog. **Verwaltungsvermögen** nicht mehr als 20 % des Unternehmenswertes beträgt. Anders als nach dem früheren Recht ist dabei das **Verwaltungsvermögen** – auch wenn die relative Grenze nicht überschritten wird – stets normal tarifär zu versteuern; wird also nicht in die Begünstigung für das Betriebsvermögen einbezogen.

*Beispiel* (leicht vereinfacht): Ein Unternehmen hat einen Wert von 10 Mio. €, wobei Verwaltungsvermögen im Umfang von 2 Mio. € vorhanden ist. Hier konnte früher die Verschonung zu 85 % (nicht aber zu 100 %) gewählt werden, die sich auf den gesamten Unternehmenswert erstreckte. Nunmehr kann – da das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 % ausmacht – neben der Verschonung zu 85 % auch die Vollverschonung gewählt werden (unter Übernahme der Verpflichtung, das Unternehmen über einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren fortzuführen). Das Verwaltungsvermögen in Höhe von 2 Mio. € wird aber unabhängig vom gewählten Verschonungsabschlag uneingeschränkt der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterworfen.

**Hinweis:** Beträgt das Verwaltungsvermögen mindestens 90 % des Unternehmenswertes, wird keinerlei Verschonung gewährt.

(3) Der Umfang des **Verwaltungsvermögens** wird erweitert. Schon bislang rechnen dazu an Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital 25 % oder weniger beträgt, sowie Wertpapiere und vergleichbare Forderungen. Auch Kunstgegenstände und Kunstsammlungen sowie Edelmetalle und Edelsteine sind Verwaltungsvermögen, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. Nunmehr sollen – abgesehen von der vorstehenden Ausnahme – auch **Briefmarkensammlungen**, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände zum Verwaltungsvermögen zählen.

**Hinweis:** Es bleibt dabei, dass auch sog. **Finanzmittel** (Geschäftsguthaben, Geldforderungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) zum Verwaltungsvermögen zählen. Insofern hat aber zunächst eine Minderung um die Schulden zu erfolgen. Der danach verbleibende Wert rechnet nur insoweit zum Verwaltungsvermögen, als er **15 % des Verkehrswertes** des gesamten Unternehmens übersteigt. Für Finanzmittel besteht somit

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

ein Freibetrag in Höhe von 15 % des Unternehmenswertes. – Dies gilt aber nur für Unternehmen, deren Hauptzweck eine produktive Tätigkeit ist.

(4) Die Ermittlung des Verkehrswertes des Unternehmens kann nach dem sog. **vereinfachten Ertragswertverfahren** erfolgen. Dazu ist der – um außerordentliche Faktoren modifizierte – Durchschnittsertrag des Unternehmens der letzten drei Jahre mit einem Faktor zu **kapitalisieren**. Nachdem dieser auf Grund der gegenwärtigen Niedrigzinsphase zuletzt auf 17,86 angestiegen war, wird nunmehr – für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 – ein fester Kapitalisierungsfaktor von **13,75** normiert. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Kapitalisierungsfaktor mit Zustimmung des Bundesrates an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten anzupassen.

**Hinweis:** Die Reduzierung des Kapitalisierungsfaktors wirkt sich grundsätzlich zugunsten des Erben oder Beschenkten aus. Sie kann aber auch nachteilige Folgen insoweit entfalten, als das Verwaltungsvermögen in Relation zum Verkehrswert des Unternehmens zu setzen ist. Wird dieser auf Grund des geänderten Kapitalisierungsfaktors vermindert, kann die Gefahr drohen, dass das Verwaltungsvermögen die kritische Grenzen von 90 % oder 20 % des Unternehmenswertes übersteigt.

(5) Die Gewährung des Verschonungsabschlages (siehe Tz. 2) ist davon abhängig, dass ein sog. **Lohnsummentest** bestanden wird. Dies soll dem Ziel des Erhalts von Arbeitsplätzen dienen. Der Lohnsummentest wird wie folgt ausgeweitet:

Anzahl der Beschäftigten	Verpflichtung zum Nachweis der Lohnsumme	
	Verschonungsabschlag 85 %	Verschonungsabschlag 100 %
bis zu 5	entfällt	entfällt
6 bis 10	250 % der Ausgangslohnsumme müssen nach fünf Jahren erreicht sein	500 % der Ausgangslohnsumme müssen nach sieben Jahren erreicht sein
11 bis 15	300 % der Ausgangslohnsumme müssen nach fünf Jahren erreicht sein	565 % der Ausgangslohnsumme müssen nach sieben Jahren erreicht sein
mehr als 15	400 % der Ausgangslohnsumme müssen nach fünf Jahren erreicht sein	700 % der Ausgangslohnsumme müssen nach sieben Jahren erreicht sein

**Hinweis:** Als „Ausgangslohnsumme“ ist dabei die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Erwerb des Betriebs endenden Wirtschaftsjahre anzusetzen. – Wird die geforderte Lohnsumme nach Ablauf des Fünf- bzw. Siebenjahreszeitraums nicht erreicht, vermindert sich der Verschonungsabschlag in demselben prozentualen Umfang, in dem die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

(6) Die Regelverschonung von 85 % sowie die auf unwiderruflichen Antrag zu gewährende vollständige Freistellung des Betriebsvermögens werden ohne weitere Prüfung nur noch bis zu einem begünstigten Erwerb **je Erwerber** in Höhe von 26 Mio. € gewährt. Wird diese Grenze überschritten, besteht folgendes **Wahlrecht**:

(a) Der Verschonungsabschlag von 85 % resp. 100 % wird um jeweils **einen Prozentpunkt** für jede **750.000 €** reduziert, um die der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. € übersteigt. Ab einem Erwerb von 90 Mio. € (je Erwerber) erfolgt keinerlei Verschonung mehr (auch nicht bei Inanspruchnahme der Vollver-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

schonung).

(b) Optional wird die Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf einen Erwerb begünstigten Betriebsvermögens jenseits der 26 Mio. €-Grenze festgesetzt, jedoch **auf Antrag erlassen**, soweit der Erwerber nachweist, die Steuer nicht aus seinem verfügbaren Vermögen begleichen zu können (dabei handelt es sich um 50 % des durch Erbschaft oder Schenkung übergegangenen sowie 50 % des bereits vorhandenen, jeweils nicht begünstigten Vermögens).

*Gestaltungshinweis:* Dieses Erlassmodell ist insbesondere dann von Interesse, wenn begünstigtes Vermögen auf ein im Übrigen vermögensloses Kind oder eine im Übrigen vermögenslose Familienstiftung übertragen werden soll.

(7) Ein Abschlag von bis zu **30 %** des begünstigten Betriebsvermögens wird gewährt, wenn begünstigte Anteile an einer Gesellschaft übergehen und der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt:

(a) Die **Entnahmen oder Ausschüttungen** dürfen höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Gewinns betragen;

(b) die **Verfügung über die Beteiligung** an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft muss auf Mitgesellschafter, auf Angehörige oder auf eine Familienstiftung beschränkt sein;

(c) für den **Fall des Ausscheidens** aus der Gesellschaft muss eine Abfindung vorgesehen sein, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt (die Quote der Unterschreitung bestimmt die Höhe des Abschlags, der jedoch höchstens 30 % beträgt).

Diese Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag müssen **zwei Jahre** vor der Entstehung der Steuer vorliegen und über einen Zeitraum von **20 Jahren danach** eingehalten werden.

(8) Die auf den Erwerb begünstigten Betriebsvermögens entfallende Erbschaftsteuer kann – ohne dass dafür besondere Voraussetzungen notwendig sind – auf bis zu sieben Jahre **gestundet** werden. Diese Regelung gilt aber nur für den **Erwerb von Todes** wegen, nicht für **Schenkungen**. Die Stundung erfolgt nur für das erste Jahr zinslos. Für die dann folgenden Jahre fallen Zinsen in Höhe von 6 % jährlich an.

(9) Die gesetzlichen Neuregelungen sollen – abgesehen von der bereits seit dem 1.1.2016 geltenden Neufassung der Unternehmensbewertung (siehe dazu oben Tz. 4) – für Erwerbe nach dem **30.6.2016** gelten. Ob diese Rückwirkung zulässig ist, ist nach Auffassung einer Experten fraglich.

## B. Neues zur steuerlichen Gewinnermittlung

### I. Neues zum Investitionsabzugsbetrag

(10) Beim Investitionsabzugsbetrag handelt es sich um eine **steuerliche Fördermaßnahme**, die Gewerbetreibende, Freiberufler und Land- und Forstwirte beanspruchen können, sofern ihr Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet (so darf bei Gewinnermittlungen durch Bilanzierung das Eigenkapital zum Ende des Wirtschaftsjahres 235.000 € nicht übersteigen; bei Einnahmenüberschussrechnung gilt eine Gewinngrenze von 100.000 €; Land- und Forstwirte können unbenommen der vorstehenden Größen den Investitionsabzugsbetrag beanspruchen, wenn der Wirtschaftswert des Betriebes nicht mehr als 125.000 € aus-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

macht – die vorgenannten Grenzen gelten in selber Höhe auch für Personengesellschaften).

(11) Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden (also für das noch laufende kalenderjahrgleiche Wirtschaftsjahr 2016 oder ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2015/16), gilt für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages die folgende, **vereinfachte Verfahrensweise**:

(a) Begünstigte Betriebe können eine Minderung des Einkommens in Höhe von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Anlagegütern erreichen, die in den kommenden drei Jahren beschafft und in einem Umfang von mindestens 90 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden sollen. Zudem müssen die Investitionsobjekte mindestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Jahr der Beschaffung folgt, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden. Höchstens kann dergestalt eine Minderung des Einkommens um 200.000 € geltend gemacht werden, so dass ein Investitionsvolumen der kommenden drei Jahre von bis zu 500.000 € begünstigt ist.

Neu ist, dass – anders als für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2016 enden – eine **Investitionsabsicht** nicht mehr geltend gemacht werden muss und auch die **Funktion des Investitionsobjektes** nicht mehr anzugeben ist. Vielmehr ist allein die **Summe der Abzugsbeträge** dem Finanzamt elektronisch zu übermitteln. Das Finanzamt erfährt mithin nicht, welche Investitionsvorhaben konkret geplant sind.

(b) Wird innerhalb des Dreijahreszeitraums ein begünstigtes Investitionsobjekt **angeschafft oder hergestellt**, wird insoweit der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag um 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend aufgelöst. Dem Finanzamt ist die Summe der danach hinzugerechneten Beträge zu übermitteln. Eine **unmittelbare Gewinnauswirkung** ergibt sich aus dieser Hinzurechnung aber **nicht**, wenn auf Antrag eine gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsobjektes im selben Umfang erfolgt (mittelbar führt dies durch eine Minderung der Abschreibungsbeurteilungsbasis zu einer Gewinnerhöhung in den folgenden Jahren).

*Gestaltungshinweis:* Da dem Finanzamt nach der Neuregelung zum Investitionsabzugsbetrag bei seiner Inanspruchnahme die Funktion des begünstigten Anlagegutes nicht mehr mitzuteilen ist, sind Sie als Inhaber eines begünstigten Betriebes weitaus flexibler als in der Vergangenheit; denn Sie müssen die ursprünglich verfolgte Investitionsabsicht nicht mehr nachweisen, so dass Sie vom Investitionsabzugsbetrag letztlich immer dann profitieren, wenn Sie innerhalb des Dreijahreszeitraums eine begünstigte Investition durchführen – gleichgültig, was Sie zunächst geplant hatten.

(c) Soweit Sie allerdings innerhalb des Dreijahreszeitraums **keine begünstigte Investition** vornehmen, ist insofern der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend für das Jahr seiner Inanspruchnahme **aufzulösen**. Dadurch wird die ursprüngliche Einkommensminderung (partiell oder vollständig) rückgängig gemacht. Hinzu treten Nachzahlungszinsen auf den dadurch ausgelösten Steuernachforderungsbetrag, die 0,5 % je Monat ausmachen. Unverzinst bleiben lediglich die ersten 15 Monate nach Abschluss des Wirtschaftsjahres, für den der Investitionsabzugsbetrag beansprucht wurde. Zur Minderung der Zinsfolge können Sie einen Investitionsabzugsbetrag auch vor Ablauf des Dreijahreszeitraums rückgängig machen, wenn Sie erkennen, dass Sie entsprechende Investitionsvorhaben nicht umsetzen werden.

*Gestaltungshinweis:* Im Hinblick darauf sollte die Inanspruchnahme der durch den Investitionsabzugsbetrag ermöglichten Steuererminderung wohl erwogen werden; denn nehmen Sie den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch, ohne sich mit einer Investitionsabsicht zu



tragen (was zulässig ist), können Sie eine spätere Steuernachzahlung mit etwaigen Zinsfolgen nur vermeiden, wenn Sie in dem nach dem Ende des Wirtschaftsjahres, für welches Sie den Investitionsabzugsbetrag beansprucht haben, beginnenden Dreijahreszeitraum tatsächlich eine begünstigte Investition durchführen, die das 2,5fache des angesetzten Investitionsabzugsbetrages ausmacht. – Die Anschaffung eines von Ihnen auch für private Zwecke mitgenutzten Fahrzeuges gehört im Übrigen regelmäßig nicht zu den begünstigten Investitionen (anders als die Anschaffung eines Mitarbeiterfahrzeuges).

(12) Haben Sie bereits **vor dem 1.1.2016** Investitionsabzugsbeträge geltend gemacht (ohne dass bislang eine begünstigte Investition erfolgt wäre), vermindern diese den Höchstbetrag von 200.000 € nach der Neufassung der gesetzlichen Regelung, die den Nachweis einer Investitionsabsicht nicht mehr voraussetzt.

*Gestaltungshinweis:* Im Hinblick auf die nunmehr erreichbare erweiterte Flexibilität bezüglich der Bildung und Übertragung des Investitionsabzugsbetrages kann zu erwägen sein – so nicht Nachzahlungszinsen ausgelöst werden –, die vor dem 1.1.2016 gebildeten Investitionsabzugsbeträge rückwirkend aufzulösen und zum 31.12.2016 neu zu bilden.

(13) Keine Modifikation hat die zusätzlich beanspruchbare Fördermaßnahme in Gestalt der **Sonderabschreibung** erfahren: Danach können begünstigte Unternehmen, deren Eigenkapital am Schluss des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 235.000 € oder – bei Einnahmenüberschussrechnung – deren Gewinn im letzten Jahr nicht mehr als 100.000 € betragen hat, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Investitionsobjektes sowie in den folgenden vier Wirtschaftsjahren insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (gegebenenfalls gemindert um einen übertragenen Investitionsabzugsbetrag, siehe dazu Tz. 11 Buchst. b) neben der regulären Abschreibung geltend machen.

(14) Die Finanzverwaltung will die **nachträgliche Geltendmachung** eines Investitionsabzugsbetrages nicht akzeptieren, wenn diese erkennbar dem Ausgleich eines **Mehrergebnisses** aus einer Betriebsprüfung dienen soll. Das höchste deutsche Finanzgericht indes hat entschieden, diese einengende Sichtweise sei unzulässig.

*Beispiel:* Ein begünstigter Betrieb unterliegt für die Jahre 2013 bis 2015 einer Betriebsprüfung. Diese führt nach ihrem Abschluss im Jahre 2017 zu einer Gewinnerhöhung (etwa wegen der Nichtanerkennung von Wertberichtigungen auf Forderungen). Im Jahre 2014 sind neue Büroeinrichtungsgegenstände angeschafft worden, für welche bislang ein Investitionsabzugsbetrag nicht geltend gemacht worden ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes kann im Hinblick auf dieses begünstigte Investitionsobjekt im Jahre 2013 ein steuermindernder Investitionsabzugsbetrag beansprucht werden.

## II. Gestaltungsfeld Ehegatten-Grundstück

(15) Sind Sie unternehmerisch tätig und verfügt Ihr Ehegatte (oder Lebenspartner) über ein Grundstück (oder den Miteigentumsanteil an einem Grundstück), dessen **Bebauung** sich für unternehmerische Zwecke anbietet? Dann eröffnen sich **interessante Gestaltungsmöglichkeiten**:

(a) Denkbar ist, dass Sie als Unternehmer die Herstellungskosten für das Gebäude tragen (zur Sicherung des Vorsteuerabzuges müssen Sie in diesem Falle die Bauleistungen beauftragen; die Rechnungen der Bauunternehmer müssen auf Sie ausgestellt sein). Treffen Sie mit Ihrem Ehegatten zur Nutzung des Gebäudes keine besonderen Abreden, so steht das Gebäude zwar im Eigentum Ihres Ehegatten; Sie können jedoch gleichviel die von Ihnen getragenen Herstellungskosten nach den Grundsätzen der Gebäudeabschreibung als sog. **Verteilungsaufwand** steuerlich geltend machen. – Überträgt Ihnen später Ihr Ehegatte das Grundstück mit dem aufstehenden Gebäude unentgeltlich, so legen Sie es in Ihr Betriebsvermö-

gen ein. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofes steht Ihnen dann – nach der Einlage – grundsätzlich nochmals die Abschreibung auf den Verkehrswert des Gebäudes zu – unbenommen, in welchem Umfang Sie bereits zuvor den Verteilungsaufwand steuerlich geltend gemacht haben.

**Hinweis:** Eine solche Gebäudeerrichtung ohne weitere Abreden kann jedoch nicht stets empfehlenswert sein. Schließen Sie Ihren Ehegatten von der Einwirkung auf das Gebäude aus oder vereinbaren Sie mit ihm eine Entschädigung bei Beendigung der Nutzung des Gebäudes für unternehmerische Zwecke, so steht das Gebäude in Ihrem wirtschaftlichen Eigentum. Zwar scheidet dann eine (partiell) doppelte Minderung des Einkommens durch Verteilungsaufwand und Gebäudeabschreibung aus; jedoch können Sie bei einer Veräußerung des Objektes den Erlös steuerneutral auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen oder bei einer dauerhaften Wertminderung des Gebäudes den steuermindernden Ansatz des niedrigeren Teilwertes beanspruchen (was nicht zulässig ist, wenn Sie nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes sind).

(b) Ein anderer Ansatz besteht darin, dass Ihr Ehegatte das Gebäude errichtet und es Ihnen zu einem fremdüblichen Mietzins zur Nutzung überlässt.

**Hinweis:** Die Mietaufwendungen sind in dieser Konstellation zwar Betriebsausgabe, können aber zu einer Erhöhung der Gewerbesteuer beitragen, da grundsätzlich die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für Grundstück und Gebäude, die im Eigentum eines anderen stehen, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzugerechnet werden (die Hinzurechnung erfolgt zu  $\frac{1}{4}$ , soweit die Summe aus der Hälfte der Mietentgelte und weiterer hinzurechnungspflichtiger Beträge – z.B. Schuldzinsen für langfristige Verbindlichkeiten – den Freibetrag von 100.000 € übersteigt). Dieser Effekt entfällt, wenn Sie als Unternehmer das Gebäude selbst auf fremdem Grund und Boden errichten.

### III. Wertpapiere als Betriebsvermögen?

(16) Stellen Sie Wertpapiere als **Sicherheit** für einen Betriebskredit zur Verfügung, werden die Wertpapiere dadurch nicht notwendiges Betriebsvermögen. Dies ist von Vorteil, sofern Sie die Wertpapiere vor dem 1.1.2009 angeschafft haben sollten. Im Falle ihrer Veräußerung mit Gewinn ist dieser nämlich dann nicht steuerpflichtig (nach dem 31.12.2008 angeschaffte Wertpapiere sind demgegenüber auch im Privatvermögen steuerlich verstrickt). Droht hingegen aus der Veräußerung ein **Verlust**, kann die Behandlung der Wertpapiere als Betriebsvermögen von Vorteil sein, weil in diesem Falle ein Ausgleich des Verlustes mit betrieblichen Gewinnen erfolgen kann (wohingegen im Privatvermögen nur ein Ausgleich mit Kapitalerträgen zulässig wäre).

**Hinweis:** Die Behandlung als Betriebsvermögen ist grundsätzlich durch einen entsprechenden Einlagevorgang darstellbar (sog. gewillkürtes Betriebsvermögen). Zeichnen sich im Zeitpunkt der Einlage jedoch bereits Verluste ab, kann die Finanzverwaltung der Einlage ihre Akzeptanz versagen.

### IV. Bewertung eigener Erzeugnisse

(17) Lange ungeklärt und streitig war, ob im Rahmen der Bewertung eigener Erzeugnisse oder von unfertigen Leistungen mit den **Herstellungskosten** auch Teile der angemessenen Kosten für die **allgemeine Verwaltung**, der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen sowie für die betriebliche Altersversorgung einzubeziehen sind, soweit sie auf den Herstellungsprozess entfallen. Handelsrechtlich gilt insofern ein Wahlrecht der Einbeziehung, wohingegen die Finanzverwaltung sich hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlung für eine Einbeziehungspflicht aussprach, es aber nicht beanstandet wurde, wenn man davon absah. Nunmehr ist gesetzlich neu geregelt

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

worden, dass die auf den Zeitraum der Herstellung entfallenden Verwaltungskosten und die gleichgelagerten Aufwendungen auch in der Steuerbilanz nicht einbezogen werden müssen. Soll jedoch dieses Wahlrecht ausgeübt werden (so dass die entsprechenden Aufwendungen unmittelbar den steuerpflichtigen Gewinn mindern), ist entsprechend in der Handelsbilanz zu verfahren.

## V. Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten

(18) Aufwendungen für **Geschenke** an Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, für die **Bewirtung** von Personen aus geschäftlichem Anlass oder für ein **häusliches Arbeitszimmer** und die Kosten seiner Ausstattung sind jeweils **einzel**n und **getrennt** von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen, d.h. auf besonderen Konten der Buchhaltung zu erfassen. Wird dagegen verstoßen, sind die Aufwendungen von vornherein nicht abzugsfähig. Darauf sollte auch in Zweifelsfällen geachtet werden, wie eine finanzgerichtliche Entscheidung belegt, wonach Kosten für aufwendige Wandkalender, die überwiegend Geschäfts- und Ansprechpartnern unentgeltlich zu Werbezwecken überlassen wurden, mangels Erfassung auf einem gesonderten Buchhaltungskonto nicht steuerlich berücksichtigt werden konnten, weil es sich vorgeblich um „Geschenke“ handele (ob diese Beurteilung zutreffend ist, muss nunmehr der Bundesfinanzhof entscheiden).

## C. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Hinweise zur Aufnahme von Partnern

(19) Soll ein neuer Gesellschafter (z.B. ein guter Mitarbeiter) in eine Personengesellschaft aufgenommen werden, so wurde dazu bislang häufig das sog. **Gewinnvorab-Modell** gewählt. Es sieht vor, dass die Alt-Gesellschafter eine über ihre kapitalbezogene Beteiligung hinausgehende Quote am Gewinn erhalten, während der neu hinzutretende Gesellschafter insoweit einen Abschlag hinnimmt. Nach bisherigem Verständnis war darin kein Veräußerungsgeschäft zu sehen, und jeder Gesellschafter hatte den Gewinn zu versteuern, der ihm tatsächlich zustand.

An diesem Verständnis rüttelt indes eine neue Entscheidung des Bundesfinanzhofes: Zumindest dann, wenn der Gewinnvorab des Alt-Gesellschafters als **Betrag fixiert** ist, bis zu dessen Höhe der neu hinzutretende Gesellschafter auf Gewinnanteile zu verzichten hat, liegt eine nicht tarifbegünstigte Veräußerung eines Teils der Beteiligung durch den Alt-Gesellschafter vor. Der neu hinzutretende Gesellschafter hat den nach seiner kapitalbezogenen Quote ermittelten Gewinnanteil zu versteuern (auch soweit er darauf wegen des Gewinnvorabs zugunsten des Alt-Gesellschafters keinen Zugriff hat) und im Gegenzug Anschaffungskosten für den Erwerb der Beteiligung. Bei Freiberuflern kann dies häufig den Übergang zur Bilanzierung erforderlich machen. Noch nicht hinreichend geklärt ist, ob diese Beurteilung auch dann gilt, wenn zwar der Gewinnvorab nicht als Betrag fixiert ist, aber im Rahmen der Anteilsübertragung vereinbart wird.

*Gestaltungshinweis:* In Anbetracht der gegenwärtig bestehenden Unklarheit kann erwägenswert sein, auf die Regelung eines Gewinnvorabs im Gegenzug zur Anteilsübertragung zu verzichten und stattdessen im Gesellschaftsvertrag eine Gewinnverteilungsabrede vorzusehen, die u.a. die größere berufliche Erfahrung, die Mandatsbeziehungen und die Fachkenntnisse des Alt-Gesellschafters berücksichtigt.

(20) Soll ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft aufgenommen werden (oder eine Personengesellschaft durch die Aufnahme eines Hinzutretenden zu einer bisherigen Einzelunternehmung begründet werden), ist dies

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)



grundsätzlich zu Buchwerten zulässig. Anders als dies die Finanzverwaltung zuvor vertrat, kann auf Grund einer gesetzlichen Änderung die Aufnahme des Gesellschafters auch mit einer sonstigen Gegenleistung (z.B. der **Einräumung einer Darlehensforderung** gegen die Personengesellschaft oder eine Barauszahlung) verbunden werden, soweit diese sonstige Gegenleistung 25 % des eingebrachten Eigenkapitals oder 500.000 € nicht überschreitet (steuerschädlich ist der sich danach ergebende höhere Betrag). Dies kann für Gestaltungen zur **Altersabsicherung** erwogen werden.

*Beispiel:* Ein Einzelunternehmer bringt seinen Betrieb mit einem Eigenkapital von 1 Mio. € in eine Kommanditgesellschaft (KG) ein, an der Familienangehörige beteiligt werden. Die Einbringung muss gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vollzogen, kann aber auch damit verbunden werden, dass der einbringende Einzelunternehmer eine sonstige Gegenleistung (etwa eine Darlehensforderung) gegen die übernehmende KG erlangt. Dies ist im Beispielfall steuerunschädlich, soweit sie nicht mehr beträgt als 25 % von 1 Mio. € (250.000 €) oder 500.000 €. Demzufolge kann die Einbringung steuerunschädlich mit dem Erwerb einer Forderung gegen die aufnehmende Personengesellschaft von bis zu 500.000 € verbunden werden.

## II. Vorsicht bei Freiberufler-Mitunternehmern!

(21) Sind Sie an einer Personengesellschaft beteiligt, die **freiberuflich**, land- und forstwirtschaftlich oder vermögensverwaltend tätig ist, sollte darauf geachtet werden, dass durch sie **keine gewerbliche Tätigkeit** entfaltet wird (z.B. Verkauf von Waren). Anderenfalls droht, dass die Personengesellschaft **insgesamt** als Gewerbebetrieb behandelt wird und der Gewerbesteuer unterliegt (sog. Infektionswirkung). Nur wenn die gewerblichen Umsätze einerseits die relative Grenze von 3 % des Gesamtumsatzes und andererseits die absolute Umsatzgrenze von 24.500 € nicht überschreiten, kommt es nicht zur gewerblichen Infektion.

(22) Besonderer **Unbill** droht Freiberufler-Personengesellschaften, bei denen Berufsträger (z.B. Ärzte oder Rechtsanwälte) auch im Anstellungsverhältnis tätig sind. Die Freiberuflichkeit kann hier nur dann gewahrt werden, wenn sich die Gesellschafter die Tätigkeit ihrer angestellten Berufsträger **zu eigen** machen. Dies setzt bei angestellten Rechtsanwälten beispielsweise voraus, dass Schriftsätze stets nur nach Abstimmung mit einem Partner versandt werden. Ein angestellter Arzt darf Patienten ohne Gefährdung der Freiberuflichkeit nicht eigenständig behandeln.

*Gestaltungshinweise:* Soll die Gefahr einer gewerblichen Infektion dadurch vermieden werden, dass bislang angestellte Berufsträger auch Partner werden, wird dies nur dann anerkannt, wenn sie Stimmrechte erlangen und neben einer Beteiligung am Gewinn auch an einem etwaigen Verlust sowie an den stillen Reserven des Unternehmens partizipieren. Eine rein umsatzbestimmte Gewinnbeteiligung ohne Teilhabe an den stillen Reserven ist nicht ausreichend!

Die Infektionswirkung kann auch vermieden werden, indem gewerbliche Tätigkeiten auf eine Schwester-Personengesellschaft verlagert oder höchstpersönliche Tätigkeiten (z.B. Insolvenzverwaltung) nicht im Namen der Personengesellschaft, sondern im eigenen Namen und für eigene Rechnung des Berufsträgers ausgeübt werden.

## III. Gestaltungschancen zur Übertragung von Wirtschaftsgütern

(23) Sind Sie an einer betrieblich tätigen Personengesellschaft beteiligt (Gleiches gilt für eine sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG), können sich durch die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter ins Gesellschaftsvermögen **Steuroptimierungsmöglichkeiten** auf tun. Die Regelungslage ist jedoch sehr komplex, so dass Sie um eine individuelle steuerliche

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Beratung nachsuchen sollten. Auf Grund einer gewandelten Auffassung der Finanzverwaltung ergeben sich die folgenden – teilweise neuen – steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten:

(a) Soll ein **steuerverstricktes Wirtschaftsgut des Privatvermögens** (z.B. ein Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach seiner Anschaffung, eine Beteiligung von mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft oder ein nach dem 31.12.2008 angeschafftes Wertpapier) auf eine Personengesellschaft übertragen werden, so führt die Einräumung einer Gegenleistung durch die Personengesellschaft – etwa in Gestalt der Gewährung eines Darlehensanspruchs oder der Gewährung von Gesellschaftsrechten – zur steuerlichen Realisation eines etwaigen Wertzuwachses. Unentgeltlich – ohne einkommensteuerliche Folge – konnten solche Wirtschaftsgüter bislang nur gegen Gutschrift auf dem sog. gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto übertragen werden. Dies führte bei Mehrpersonengesellschaften zu einem Überspringen stiller Reserven auf die Mitgesellschafter und konnte damit schenkungsteuerliche Probleme auslösen.

Die **Unentgeltlichkeit** des Übertragungsvorgangs ist nunmehr auch darstellbar, indem die Gegenleistung auf einem **variablen Gesellschafter-Eigenkapitalkonto** erfasst wird, welches nach dem Gesellschaftsvertrag nicht für den Umfang der Gesellschaftsrechte (z.B. Gewinnbezugsrecht) maßgeblich ist. Dergestalt kann eine Einlage steuerverstrickten Privatvermögens ohne Überspringen stiller Reserven und damit ohne schenkungsteuerliche Folgen vollzogen werden.

(b) Soll hingegen die Einbringung **vollentgeltlich** vollzogen werden, etwa weil das einzubringende Wirtschaftsgut des Privatvermögens nicht mehr steuerlich verstrickt ist (Grundstück mehr als 10 Jahre nach der Anschaffung), so ist dies möglich, indem zumindest teilweise auch die Gutschrift auf einem Gesellschafter-Eigenkapitalkonto erfolgt, welches maßgeblich für die Höhe der Gesellschaftsrechte ist (**festes Kapitalkonto**). Dieser Weg ist etwa erwägenswert, wenn ein vor mehr als 10 Jahren im Privatvermögen angeschafftes Vermietungsobjekt bereits (überwiegend) abgeschrieben wurde, aber über hohe stille Reserven verfügt. Im Rahmen der Personengesellschaft kann dann erneut – ohne eine Kürzung der zuvor geltend gemachten Abschreibung – eine Abschreibung des Verkehrswertes erfolgen.

(c) Soll ein einzelnes Wirtschaftsgut aus einem anderen Betriebsvermögen eingebracht werden, so ist dies **steuerneutral** zulässig, wenn sich die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und/oder unentgeltlich vollzieht. Demgegenüber ist eine Übernahme von Verbindlichkeiten problematisch. Noch nicht geklärt ist, ob die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft ebenso zwingend steuerneutral durchzuführen ist.

#### IV. Ausscheiden eines Gesellschafters

(24) Eine – nicht nur steuerlich – schwierige Situation kann mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Übernahme von Betriebsvermögen verbunden sein. Steuerrechtlich wird hier danach unterschieden, ob das Ausscheiden der Gesellschafter zur **zivilrechtlichen Beendigung** der Personengesellschaft führt (sog. Realteilung) oder diese trotz Ausscheiden des Mitgesellschafters ihre Tätigkeit **fortführt** (sog. Sachwertabfindung).

(a) Wird die Personengesellschaft zivilrechtlich beendet, ist die Realteilung grundsätzlich steuerlich neutral. Nur soweit ein Gesellschafter einem anderen einen

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Mehrbetrag gewährt, der nicht aus dem Gesellschaftsvermögen stammt, kann dies zu einem Veräußerungsgewinn führen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes gilt diese Beurteilung zumindest auch dann, wenn die Gesellschaft zwar ihre Tätigkeit fortsetzt, ein Gesellschafter aber gegen Abfindung in Gestalt eines Teilbetriebs ausscheidet.

*Gestaltungshinweis:* Die Finanzverwaltung lässt – entgegen der Rechtsprechung – bislang nicht steuerlich neutral die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus der auseinandergetzten Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft zu. Hier sollte eine Zwischenlösung dergestalt gewählt werden, dass der ausscheidende Gesellschafter die übernommenen Wirtschaftsgüter (z.B. einen Mandantenstamm) in seiner Sphäre zurückbehält und der Folge-Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, entgeltlich zur Nutzung überlässt. Lassen Sie sich insofern, bitte, unbedingt individuell beraten.

(b) Besteht hingegen die vormalige Mitunternehmerschaft unbenommen des Ausscheidens des Gesellschafters fort, so vollzieht sich dies nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann steuerlich neutral, wenn das Ausscheiden lediglich damit verbunden ist, dass die Gesellschafterstellung aufgegeben wird. Gewährt der Ausscheidende hingegen eine weitere Gegenleistung – etwa in Gestalt der Übernahme einer Verbindlichkeit –, soll dies – anders als in den unter Buchst. a angesprochenen Konstellationen – steuerlich erheblich sein.

## V. Vorsicht bei Schenkungen und Einbringungen!

(25) Sind Sie an einer sog. **gewerblich geprägten Personengesellschaft** beteiligt (dabei handelt es sich regelmäßig um eine GmbH & Co. KG, die nicht selbst betrieblich tätig ist, sondern nur Vermögen verwaltet), können Sie grundsätzlich Ihre Beteiligung (oder einen Teil davon) einkommensteuerlich neutral verschenken oder ohne steuerliche Konsequenz gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft einbringen.

Vorsicht ist aber geboten, wenn Sie **vor dem 29.6.2013** eine mindestens 1 % ausmachende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einkommensteuerlich neutral auf die gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen haben sollten. In diesem Falle ist nach der gegenwärtigen Regelungslage die einkommensteuerliche Neutralität eines Schenkungs- oder Einbringungsvorgangs nur auf Grund eines Billigkeitsantrags aller Beteiligten beim Finanzamt erlangbar. Diesem Billigkeitsantrag wird nicht entsprochen, soweit die Schenkung oder Einbringung eine Minderung des deutschen Besteuerungsrechts zur Folge hätte.

**Hinweis:** Gegenwärtig ist eine neuerliche Gesetzesänderung in der Diskussion, welche in reinen Inlandskonstellationen einen derartigen Billigkeitsantrag entbehrlich macht. Lassen Sie sich einstweilen, bitte, unbedingt individuell beraten – auch in Fällen der sog. Betriebsaufspaltung.

## D. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Neues zu verdeckten Gewinnausschüttungen

(26) Sind Sie als Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH oder AG) beteiligt und haben mit dieser eine schuldrechtliche Vereinbarung (z.B. einen Dienst- oder Darlehensvertrag) geschlossen, so kann das bevorstehende Jahresende Anlass zur Prüfung sein, ob die Vereinbarung noch dem zwischen **Fremden**

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

**Üblichen** entspricht. Soweit nämlich die Kapitalgesellschaft für eine bezogene Leistung (z.B. für eine Geschäftsführertätigkeit, für eine Grundstücksanmietung oder für ein Gesellschafterdarlehen) ein **überhöhtes** oder aber für eine abgegebene Leistung (z.B. für den Verkauf eines Gegenstandes) ein **zu niedriges** Entgelt verlangen sollte, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Diese löst eine Erhöhung des Einkommens der Kapitalgesellschaft aus, das der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegt. Hinzu treten gegebenenfalls Nachzahlungszinsen von 6 % jährlich, falls die verdeckte Gewinnausschüttung erst in späteren Jahren durch eine Betriebsprüfung aufgedeckt werden sollte.

**Hinweis:** Für beherrschende Gesellschafter ist zudem beachtlich, dass die Finanzverwaltung Vereinbarungen nur anerkennt, wenn sie im Vorhinein klar getroffen und wie vereinbart durchgeführt werden. Wird dem nicht entsprochen, führen die Zahlungen an den beherrschenden Gesellschafter – auch bei Fremdüblichkeit – in voller Höhe zur verdeckten Gewinnausschüttung. Sollen mithin zu Beginn des Jahres 2017 neue Vereinbarungen getroffen oder bestehende modifiziert werden, macht dies eine schriftliche Anpassung noch im Jahre 2016 erforderlich.

(27) Zum Problemfeld der verdeckten Gewinnausschüttung sind auch die folgenden **neuen Entwicklungen** zu berücksichtigen:

(a) Werden Vergütungen für Gesellschafter-Geschäftsführer unangemessen erhöht, steht dies der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auch dann nicht entgegen, wenn die Erhöhung auf einen Beschluss eines mit fremden Personen besetzten **Beirats** zurückgeht, aber Einwirkungsmöglichkeiten der Gesellschafter auf den Beirat bestehen.

(b) Mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH steht nach der Rechtsprechung nicht in Einklang, dass für ihn ein **Arbeitszeitkonto** oder Zeitwertkonto vereinbart wird, welches durch einen Gehaltsverzicht im Hinblick auf später vergütete Freizeit dotiert wird. Es liegt dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (bei einem Fremd-Geschäftsführer wird die Gutschrift von Arbeitslohnansprüchen auf einem Zeitwertkonto indessen womöglich anerkannt und führt nicht zu einem Arbeitslohnzufluss – hier steht eine höchstrichterliche Bestätigung noch aus).

(c) Demgegenüber führen Verluste aus **Risikogeschäften** einer GmbH auch dann nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn der Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und Einnahmen aus den Risikogeschäften einerseits und dem eigentlichen Unternehmensgegenstand der GmbH andererseits ein allenfalls entfernter ist.

## II. Sicherung des Verlustabzugs

(28) Hat eine Kapitalgesellschaft einen Verlust erlitten, droht dieser **unterzugehen**, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile übertragen werden (der Verlust droht dann nach Maßgabe der übertragenen Beteiligungsquote gestrichen zu werden). Werden im Fünfjahreszeitraum gar mehr als 50 % der Anteile übertragen, besteht die Gefahr der Streichung des Verlustabzugs in voller Höhe.

**Hinweis:** Ausgenommen vom potentiellen Untergang eines Verlustes ist eine Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Es sollte dann dokumentiert werden, dass die Anteilsübertragung in Anrechnung auf den Erbeil erfolgt.

(29) Von großer praktischer Bedeutsamkeit ist, dass trotz eines Beteiligtenwech-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

sels von mehr als 25 % ein Verlust erhalten bleibt, soweit ihm sog. **stille Reserven** der Kapitalgesellschaft entgegenstehen. Verfügt die Kapitalgesellschaft trotz Verlust noch über ein positives Eigenkapital, ergeben sich die stillen Reserven im Grundsatz aus der Differenz zwischen dem Anteilsverkaufspreis und dem (anteiligen) Eigenkapital. Ist das Eigenkapital aber bereits negativ geworden, so ist für die Ermittlung der stillen Reserven stets ein Unternehmenswertgutachten einzuholen (Gleiches gilt auch, wenn bei positivem Eigenkapital der Anteilserwerber ein Angehöriger ist).

(30) Ein Verlustabzug bleibt darüber hinaus erhalten, sofern die Anforderungen der **Konzernklausel** erfüllt sind, die eine Neufassung zugunsten der Steuerpflichtigen für sämtliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 erhalten hat. So bleibt der Verlustabzug bestehen, wenn entweder der Erwerber der Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger zu 100 % beteiligt ist (sog. Verkürzung der Beteiligungskette) oder der Veräußerer zu 100 % am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist (sog. Verlängerung der Beteiligungskette).

**Hinweis:** Erwogen wird gegenwärtig, eine gesetzliche Regelung zu kodifizieren, wonach der Verlustabzug trotz Anteilseignerwechsel bestehen bleibt, wenn der Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft fortgeführt und keiner andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag).

### III. Restriktionen beim Weg in die Kapitalgesellschaft

(31) Soll ein Einzelunternehmen oder eine betrieblich tätige (oder gewerblich geprägte) Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden, ist dies grundsätzlich steuerneutral zu Buchwerten zulässig, sofern das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränkt wird. – Für sämtliche Einbringungen, die nach dem 31.12.2014 verabredet werden, ist auf Grund einer gesetzlichen Neuregelung beachtlich, dass eine daneben erfolgende Gewährung einer sog. **sonstigen Gegenleistung** (z.B. einer Darlehensforderung gegen die übernehmende Kapitalgesellschaft) nur dann nicht gewinnrealisierend ist, soweit diese nicht 25 % des Eigenkapitals der eingebrachten betrieblichen Einheit oder 500.000 € überschreitet.

*Beispiel:* Ein Betrieb mit einem Eigenkapital von 800.000 € wird in eine Kapitalgesellschaft eingebracht. Dem Einbringenden kann nach der gesetzlichen Neuregelung im Zuge der Einbringung eine Darlehensforderung gegen die übernehmende Kapitalgesellschaft steuerunschädlich nur noch bis zur Höhe von 25 % von 800.000 € = 200.000 €, höchstens aber bis zu 500.000 € eingeräumt werden. – Diese Beschränkung der sonstigen Gegenleistung ist insoweit vermeidbar, als vor der Einbringung – zumindest theoretisch – eine Entnahme steuerneutral bis zur Höhe des Eigenkapitals zulässig ist. Deswegen können im Einzelfall einbringungsvorgelagerte Entnahmen zu erwägen sein, sofern diese auch wirtschaftlich vertretbar sind.

### IV. Restriktionen beim Weg aus der Kapitalgesellschaft

(32) Schwierige Fragen können sich ergeben, wenn eine Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung umgewandelt werden soll. Dieser Weg ist zwar grundsätzlich steuerlich neutral beschreibbar, jedoch ist er etwa damit verbunden, dass die offenen Rücklagen der Kapitalgesellschaft als ausgeschüttet gelten. Dies löst eine **Kapitalertragsteuer** von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag aus, welche erst später – im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters – Anrechnung findet.

(33) Geradezu ein **Umwandlungshindernis** kann sich auftun, wenn einer (oder mehrere) der Gesellschafter seinen Anteil nicht im Zuge der Gründung der Kapi-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)



talgesellschaft, sondern zu einem späteren Zeitpunkt erworben hat, als sich schon stille Reserven gebildet hatten. Er wird dann Anschaffungskosten getragen haben, die oberhalb des anteiligen Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft liegen. Setzt die übertragende Kapitalgesellschaft in ihrer Schlussbilanz die Buchwerte an (was zur steuerlichen Neutralität der Umwandlung erforderlich ist), geht für den Gesellschafter mit den höheren Anschaffungskosten der Differenzbetrag zum anteiligen Eigenkapital verloren (sog. Übernahmeverlust). Der Bundesfinanzhof hat in zwei Entscheidungen geurteilt, diese Vernichtung von Anschaffungskosten sei steuerrechtlich zulässig und den betroffenen Gesellschafter auf den (sehr steinigen) Weg des Billigkeitsverfahrens verwiesen.

## V. Bürgschaftsinanspruchnahme

(34) Bürgen Sie als **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer Kapitalgesellschaft für eine Finanzierungsmaßnahme der Kapitalgesellschaft, so stellt sich im Falle der Inanspruchnahme die Frage, inwieweit die Aufwendungen steuerlich berücksichtigungsfähig sind. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung richtet sich dies danach, ob die Übernahme der Bürgschaft in erster Linie gesellschaftsrechtlich oder aber primär im Hinblick auf Ihr Dienstverhältnis erfolgt ist. Nur in dem zuletzt genannten Falle kommt eine steuerliche Berücksichtigung der Bürgschaftsinanspruchnahme in voller Höhe in Betracht (bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung allenfalls im Umfang von 60 % – und auch erst bei Veräußerung der Anteile).

**Hinweis:** Ein engerer Zusammenhang der Bürgschaftsübernahme mit dem Dienstverhältnis kann etwa dargetan werden, wenn der Geschäftsführer ohne die Bürgschaftsleistung beachtliche feste und ergebnisabhängige Geschäftsführerbezüge verloren hätte. Auch eine eher geringfügige Beteiligung an der Kapitalgesellschaft spricht für die Übernahme der Bürgschaft aus Gründen des Dienstverhältnisses.

## E. Neues für Vermieter und Kapitalanleger

### I. Wertpapierverluste

(35) Veräußern Sie ein nach dem 31.12.2008 erworbenes Wertpapier mit **Verlust**, so kann dieser nur mit Kapitalerträgen verrechnet werden (resultiert der Verlust gar aus der Veräußerung von Aktien, darf er nur mit Gewinnen aus einem Aktienverkauf zum Ausgleich gebracht werden). – Geklärt ist unterdessen, dass der Aufwand für eine **Option** zum An- oder Verkauf von Wertpapieren, die der Anleger nicht ausübt, weil sie durch die Entwicklung des Basiswerts wirtschaftlich sinnlos geworden ist, als Veräußerungsverlust anerkannt wird. Dies soll aber bei sog. **Knock-Out-Produkten** nicht gelten, bei denen die Option automatisch verfällt (zu dieser Frage ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig).

**Wichtiger Hinweis:** Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren werden verpflichtend durch das jeweilige Kreditinstitut, bei dem ein Depot geführt wird, bis zur Höhe der bei ihm für den einzelnen Anleger angefallenen Kapitalerträgen ausgeglichen. Verbleibt danach ein Verlust, wird dieser durch das Kreditinstitut in das nächste Jahr vorgetragen und steht somit für den Ausgleich mit Kapitalerträgen im selben Jahr aus anderen Quellen nicht zur Verfügung. Sie können als Anleger aber auch verlangen, dass über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes eine Bescheinigung erstellt wird. Der entsprechende Antrag muss **spätestens zum 15. Dezember 2016** dem depotführenden Kreditinstitut zugehen. Wird ein bescheinigter Verlust jedoch nicht im Jahre 2016 durch anderweitige Kapitalerträge ausgeglichen, verzögert sich seine Berücksichtigung etwaig, weil er nicht zur laufenden Verlustverrechnung im Jahre 2017 auf der Ebene des Kreditinstituts zur Verfügung steht, sondern erst im Rahmen Ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden kann.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

## II. Vorbereitende und nachträgliche Aufwendungen

(36) Erwerben Sie ein unbebautes Grundstück in der Absicht, dieses zu bebauen und zu vermieten, sind durchaus **vor der Vermietung** anfallende (Finanzierungs-) Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen. Daran ändert auch ein mehrjähriger Zeitraum vor Aufnahme der Bebauung nichts, wenn die Ansammlung von Finanzmitteln erkennbar im Hinblick auf die Realisierung des Bauvorhabens erfolgt (die endgültige spätere Vermietung kann dabei ein Indiz für die ernsthafte Bebauungsabsicht sein).

(37) **Veräußern** Sie ein vermietetes Objekt und verbleibt eine Finanzierungsschuld zurück, ist das Primat der vorrangigen Schuldentilgung zu beachten. Reicht der Veräußerungserlös indes zur Rückführung der Schulden nicht aus, sind die weiter erwachsenden Zinsen (auf den verbleibenden Spitzenbetrag) nachträgliche Werbungskosten, und zwar auch, wenn die nicht tilgbaren Verbindlichkeiten umgeschuldet werden.

## III. Abzugsfähigkeit eines Disagios

(38) Nach einer gesetzlichen Regelung ist nur ein **marktübliches Disagio** aus der Finanzierung eines vermieteten Objektes (oder einer anderen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften) sofort absetzbar und nicht auf die Kreditlaufzeit zu verteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes begründet die Kreditaufnahme bei einer Geschäftsbank eine Vermutung für die Marktüblichkeit.

**Hinweis:** Entschieden wurde über einen Fall, in dem im Jahre 2009 ein Disagio von 10 % der Darlehenssumme bei einem Zinssatz von 2,85 % für eine 10-jährige Laufzeit vereinbart worden war. Das Finanzamt wollte nur ein Disagio von 5 % als sofort abzugsfähig behandeln und stützte dies darauf, der Zinssatz habe unterhalb des Marktzinssatzes gelegen. Der Bundesfinanzhof hat demgegenüber entschieden, ein Disagio sei auch im Umfang von 10 % sofort absetzbar, wenn keine Besonderheiten festzustellen sind, welche die Vermutung der Üblichkeit und Angemessenheit widerlegen.

## IV. Fahrten zu Vermietungsobjekten

(39) Fahren Sie als Vermieter zum vermieteten Objekt, so können Sie die dafür angefallenen Aufwendungen grundsätzlich mit pauschal **0,30 € je gefahrenem Kilometer** ansetzen oder – über ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch – höhere Aufwendungen nachweisen. Werden jedoch vermietete Objekte derart häufig aufgesucht, wie ein Arbeitnehmer seinen Arbeitsplatz, können sie zur ersten Tätigkeitsstätte erstarken, was bedingt, dass die Fahrtkosten nur noch pauschal mit 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden können.

**Hinweis:** Dies ist in der Praxis sicherlich regelmäßig nicht der Fall (im entschiedenen Sachverhalt hatte der Steuerpflichtige für zwei Vermietungsobjekte 380 Fahrten im Jahr durchgeführt). – Wird für umfangreiche Vermietungstätigkeiten außerhalb der Wohnung ein Büro unterhalten, gilt dieses als erste Tätigkeitsstätte, so dass die Fahrten zwischen Wohnung und Büro nur mit 0,30 € je Entfernungskilometer geltend gemacht werden können.

## V. Förderung des Mietwohnungsneubaus

(40) Beabsichtigt war, den Mietwohnungsneubau dadurch zu fördern, dass eine **Sonderabschreibung** neben der regulären Gebäudeabschreibung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und das Folgejahr im Umfang von jeweils 10 % sowie für das folgende dritte Jahr in Höhe von 9 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewährt werden sollte. Die Sonderabschreibung sollte ausgeschlos-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

sen sein, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 € je qm Wohnfläche überschreiten. Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung sollten zudem Anschaffungs- oder Herstellungskosten von maximal 2.000 € je qm Wohnfläche sein. – Das Gesetzgebungsverfahren wurde jedoch im Juli 2016 **einstweilig gestoppt**, nachdem sich im Rahmen der Großen Koalition keine Einigkeit über die Rahmenbedingungen der Förderung erzielen ließ. Abzuwarten bleibt, ob und unter welchen Rahmendaten das Fördergesetz neu aufgegriffen wird.

## F. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### I. Betriebsveranstaltungen und Geburtstagsfeiern

(41) Eine Betriebsveranstaltung (z.B. ein **Betriebsausflug** oder eine **Weihnachtsfeier**) erfährt eine steuerliche Begünstigung dadurch, dass dem Arbeitnehmer kein lohnsteuerlich relevanter geldwerter Vorteil zugerechnet wird, soweit die Aufwendungen je Arbeitnehmer einen **Freibetrag von 110 €** nicht überschreiten. Als Betriebsveranstaltung wird eine betriebliche Feierlichkeit aber nur dann anerkannt, wenn sie grundsätzlich allen Arbeitnehmern offensteht. Sie kann hingegen auch dann gegeben sein, wenn sie nur für bestimmte „Organisationseinheiten“ eines Betriebs, für Mitarbeiter im Ruhestand oder für alle Mitarbeiter durchgeführt wird, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum begehen. Der Freibetrag von 110 € je Arbeitnehmer gilt für höchstens zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr.

**Hinweis:** Im Rahmen der Ermittlung, welche Aufwendungen auf den jeweiligen Arbeitnehmer entfallen, sind neben individuell zurechenbaren Kosten auch Fahrtkosten zum Veranstaltungsort (Ausnahme: Die Arbeitnehmer organisieren die Anreise zum Veranstaltungsort außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte selbst und erhalten dafür einen steuerfreien Reisekostenersatz) sowie die Kosten des äußeren Rahmens (ohne „rechnerische Selbstkosten“ des Arbeitgebers oder anteilige Kosten für die Nutzung eigener Räumlichkeiten) einzubeziehen. Der maßgebliche Gesamtaufwand ist durch die Kopfzahl der Teilnehmer einschließlich der **Begleitpersonen** zu dividieren. Die auf die Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen sind zur Prüfung, ob der 110 €-Freibetrag überschritten ist, den betreffenden Arbeitnehmern zuzuordnen.

**Hinweis zum Überschreiten des Freibetrags:** Machen die Aufwendungen je Arbeitnehmer mehr als 110 € aus, kann der übersteigende Betrag entweder individuell besteuert werden (und ist dann auch sozialversicherungspflichtig) oder wird einer pauschalen Lohnsteuer von 25 % unterworfen (dann entfällt die Sozialversicherungspflicht). Umsatzsteuerrechtlich wird der Vorsteuerabzug für im Rahmen der Betriebsveranstaltung bezogene Leistungen insgesamt versagt, wenn der Freibetrag von 110 € je Arbeitnehmer überschritten wird.

(42) Ein wenig Entspannung ist hinsichtlich der Frage aufgetreten, ob die Übernahme der Aufwendungen einer Feierlichkeit anlässlich eines **persönlichkeitsbezogenen Ereignisses** (wie einem Geburtstag, einem Berufsjubiläum oder der Erlangung eines akademischen Grades) zu Arbeitslohn führt. Dies ist nicht der Fall, wenn die Veranstaltung einen beruflichen Zuschnitt hat, wofür das Auftreten des Arbeitgebers als Gastgeber, die Auswahl der Gäste und der Ort des Festes (in betrieblichen Räumlichkeiten) sprechen können. Ebenso liegen Werbungskosten des Arbeitnehmers vor, wenn er die Aufwendungen für die Veranstaltung selbst trägt und soweit sie einen beruflichen Zuschnitt haben.

**Hinweis:** So hat der Bundesfinanzhof bereits entschieden, Aufwendungen eines Finanzbeamten für die Feier seines Dienstjubiläums im Sozialraum des Finanzamtes seien steuerlich abzugsfähig. Ein Dienstjubiläum sei ein berufsbezogenes Ereignis. Angesichts des

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Rahmens der Veranstaltung sei unschädlich, dass nicht der Dienstherr, sondern der Finanzbeamte selbst seine Kollegen eingeladen habe. Ob auch die Aufwendungen anlässlich einer Geburtstagsfeier mit Arbeitskollegen in den Räumen des Unternehmens sowie die Bewirtungsaufwendungen für Mitarbeiter anlässlich der Habilitation eines in einem Krankenhaus tätigen Arztes steuerlich zu berücksichtigen sind, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden (in erster Instanz wurde dies für die Geburtstagsfeier bejaht, für die Habilitation hingegen verneint).

## II. Fahrtkosten und Unterbrechungen

(43) Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung beruflicher Fahrten ist zu unterscheiden, ob (a) die Fahrt zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** oder (b) die Fahrt zu einem Einsatzort **außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte** erfolgt. Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Pkw kann lediglich die **Entfernungspauschale** von 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden. Demgegenüber können für beruflich veranlasste Fahrten 0,30 € je gefahrenem Kilometer steuerlich geltend gemacht (oder durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattet) werden. Der Ansatz – resp. die steuerfreie Erstattung – eines höheren Betrages für beruflich veranlasste Fahrten zu einem Einsatzort außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte ist nur dann zulässig, wenn der Arbeitnehmer höhere Kosten durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nachweist.

**Hinweis:** Erste Tätigkeitsstätte ist regelmäßig die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers. Sind – etwa bei Niederlassungen – mehrere Tätigkeitsstätten denkbar, erfolgt die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung durch den Arbeitgeber. Ob an diesem Ort tatsächlich schwerpunktbezogen die Tätigkeit erfolgt, ist unbeachtlich.

(44) Wird die Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte für ein „Dienstgeschäft“ außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte **unterbrochen**, sind die Pkw-Aufwendungen nur in Höhe der (ungekürzten) Pauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ansetzbar. Die auf die zusätzlichen Fahrtstrecken für die beruflichen Obliegenheiten anfallenden Kosten sind daneben mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer zu berücksichtigen (oder den geltend gemachten höheren Kosten bei Führung eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs).

## III. Maßnahmen zur Verbesserung des Gesundheitszustandes

(45) Als Arbeitgeber können Sie **steuerfrei** Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes Ihrer Arbeitnehmer und der betrieblichen Gesundheitsförderung erbringen, wenn diese Förderung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt und soweit sie je Arbeitnehmer 500 € im Kalenderjahr nicht übersteigt. Die Leistungen müssen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit bestimmten sozialgesetzlichen Anforderungen genügen. Darunter fallen Präventions- und Fördermaßnahmen im Hinblick auf arbeitsbedingte körperliche Belastungen, eine gesundheitsgerechte Ernährung (z.B. Übergewichtsreduktion), Leistungen im Hinblick auf psychosoziale Belastungen (z.B. Kurse zur Stressbewältigung am Arbeitsplatz) und zur Suchtmittelprävention (z.B. Rauchen am Arbeitsplatz). Die hinreichende Qualität ist zu unterstellen, wenn die Maßnahmen durch Physiotherapeuten, Heilpraktiker und qualifizierte Fitnesstrainer erbracht werden.

**Hinweis:** In der Praxis sollte beachtet werden, dass seit Mitte des Jahres 2015 die Möglichkeit einer Zertifizierung für Leistungen nach Maßgabe der sozialgesetzlichen Bestimmungen besteht. Zur Sicherstellung der Steuerbefreiung liegt es nahe, dass ein Arbeitge-

ber bei Gesundheitsförderungsleistungen Wert darauf legt, für die betreffenden Kurse und Maßnahmen werde eine Zertifizierung nachgewiesen. – Generell nicht begünstigt ist die Übernahme von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine oder Fitnessstudios.

#### IV. Berufshaftpflichtversicherung

(46) Tragen Sie als Arbeitgeber Beiträge für eine **berufsständische Haftpflichtversicherung**, kann dies zu **Arbeitslohn** bei angestellten Berufsträgern führen. Dies ist dann der Fall, wenn Beiträge zur eigenen Berufshaftpflichtversicherung der Angestellten (etwa beschäftigter Rechtsanwälte) durch den Arbeitgeber übernommen werden. Deckt demgegenüber der Versicherungsschutz zur Deckung der sich aus der Berufstätigkeit des Arbeitgebers ergebenden Haftpflichtgefahr auch Schäden ab, die durch Angestellte verursacht wurden, liegt für diese kein Arbeitslohn vor.

*Gestaltungshinweis:* Es kann deswegen empfehlenswert sein, für angestellte Berufsträger (etwa Rechtsanwälte) nur die Mindestversicherung zu übernehmen (dieser ist dann Arbeitslohn), im Übrigen aber den Betrieb selbst gegen berufsständische Haftpflichtrisiken zu versichern. Dass in diesem Falle kein Arbeitslohn vorliegt, wurde bereits zu einer Berufshaftpflichtversicherung einer Klinik unter Mitversicherung angestellter Klinikärzte, für die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts-GmbH sowie für die eigene Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwalts- und Steuerberater-GbR entschieden (angewendet wird diese Rechtsprechung auch auf Partnerschaftsgesellschaften mit beschränkter Berufshaftung).

#### V. Änderungen im Sozialversicherungsrecht 2017

(47) Zum 1.1.2017 werden erneut die **Rechengrößen der Sozialversicherung** angehoben, nach denen sich u.a. die gesetzlichen Höchstbeiträge zur Rentenversicherung sowie die Versicherungspflichtgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung bemessen. Die folgende Tabelle umschließt die wichtigsten Änderungen:

	2017 – neu –	2016 – alt –
Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung		
(a) West	6.350 € monatlich	6.200 € monatlich
(b) Ost	5.700 € monatlich	5.400 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.350 € monatlich	4.237,50 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	57.600 € jährlich	56.250 € jährlich

**Hinweis:** Die Beitragsbemessungsgrenze bezeichnet jenes monatliche Entgelt, welches höchstens der Renten- und Arbeitslosenversicherung bzw. der Kranken- und Pflegeversicherung unterliegt. Maßgeblich ist die Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Rentenversicherung für Sie – auch als Selbständiger – ebenso, wenn Sie in einem **berufsständischen Versorgungswerk** versichert sind, weil es hier zu einer entsprechenden Anhebung kommt. – Erwägen Sie, von der gesetzlichen zur **privaten Krankenversicherung** zu wechseln, setzt dies zum Ende des Jahres 2016 voraus, dass Ihr Jahresarbeitsentgelt die Versicherungspflichtgrenze des Jahres 2016 überschreitet und auch die Versicherungspflichtgrenze im kommenden Jahr voraussichtlich überschreiten wird.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)



## G. Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug

### I. Steuerfreiheit von Unterrichtsleistungen

(48) Erbringen Sie als selbständiger Unternehmer **Lehrleistungen**? Dann kann für Sie relevant sein, dass nach europäischem Recht (auf das Sie sich unmittelbar berufen können) eine Umsatzsteuerbefreiung weitergehend gewährt wird als nach Maßgabe des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Nach nationalem Recht sind lediglich Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen sowie an privaten Schulen umsatzsteuerfrei, wenn diesen bescheinigt wird, die gleichen Aufgaben zu erfüllen wie entsprechende öffentliche Schulen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind einzelne Vorträge (die nicht in einem Lehrplan eingebunden sind) nicht umsatzsteuerfrei. – Nach dem europäischen Recht sind hingegen nicht nur Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, sondern jegliche Unterrichtseinheiten umsatzsteuerfrei, die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung betreffen. Ein Lehrplan ist für die Erlangung der Umsatzsteuerfreiheit keine zwingende Voraussetzung. Die Lehrtätigkeit darf lediglich nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung annehmen.

*Gestaltungshinweis:* Danach sind etwa die Leistungen einer selbständigen Nachhilfelehrerin, die Erteilung von Musikunterricht oder der Betrieb eines Lernstudios umsatzsteuerfrei, in welchem Kindern Kenntnisse einer Fremdsprache vermittelt werden. Selbst Fahrschulunterricht kann unter die Umsatzsteuerbefreiung nach europäischem Recht fallen (strittig). – Berufen Sie sich als Unternehmer auf diese Umsatzsteuerfreiheit, haben Sie aber zu gegenwärtigen, dass Ihnen insofern kein Vorsteuerabzug mehr aus Leistungen anderer Unternehmer zusteht (z.B. für Software- oder Hardware, die Büroausstattung oder ein beruflich genutztes Fahrzeug).

### II. Ehrenamtliche Tätigkeiten

(49) Von Gesetzes wegen sind ehrenamtliche Tätigkeiten umsatzsteuerfrei, wenn sie für eine **juristische Person des öffentlichen Rechts** (z.B. für eine Berufskammer) ausgeübt werden. Diese Umsatzsteuerbefreiung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes aber **restriktiv** auszulegen; denn eine ehrenamtliche Tätigkeit soll nur anzuerkennen sein, wenn sie sich entweder aus einer gesetzlichen Regelung ergibt oder nach allgemeinem Verständnis ein Ehrenamt vorliegt. Ist die Ehrenamtlichkeit hingegen lediglich aus der Satzung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ableitbar, ist dies für die Erlangung der Umsatzsteuerfreiheit nicht hinreichend.

**Hinweis:** Umsatzsteuerfrei bleibt aber das Entgelt für eine ehrenamtliche Tätigkeit – unbenommen der vorstehenden Erwägungen –, wenn es lediglich in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

### III. Grundstückslieferung

(50) Beabsichtigen Sie, ein Grundstück (mit aufstehendem Gebäude) zu **veräußern**, das Sie bislang umsatzsteuerpflichtig vermietet haben, sollten Sie sich steuerlich beraten lassen; denn die Regelungslage ist hochkomplex. Bei der Grundstücksveräußerung kann es sich um eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen handeln, die **nicht umsatzsteuerbar** ist. Dies ist für Sie nicht von Nachteil, weil dann das Risiko einer etwaigen Vorsteuerkorrektur (bei Beendigung der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung) auf den Erwerber übergeht. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber das Gebäude an dieselben Nutzenden vermietet oder verpachtet. – Sollte jedoch keine Geschäfts-

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

veräußerung im Ganzen vorliegen, können Sie einer sonst drohenden Rückzahlung der in den letzten 10 Jahren geltend gemachter Vorsteuern nur entgehen, indem Sie das Grundstück unter Verzicht auf die grundsätzlich geltende Umsatzsteuerfreiheit veräußern. Diese sog. Option zur Umsatzsteuerpflicht muss bereits im notariellen Grundstückskaufvertrag enthalten sein; eine spätere Optionsausübung wird nicht mehr zugelassen.

*Gestaltungshinweis:* Ratsam erscheint, im Grundstückskaufvertrag festzuhalten, dass die Parteien von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ausgehen, der Veräußerer aber für den Fall, dass sich diese rechtliche Beurteilung als unzutreffend herausstellt, vorsorglich und im Übrigen unbedingt zur Umsatzsteuerpflicht optiert.

#### IV. Umsatzsteuerliche Organschaft

(51) Eine sog. umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in ein anderes Unternehmen eingliedert ist. Dazu muss der andere Unternehmer die Mehrheit der Stimmrechte innehaben und durch organisatorische Maßnahmen sicherstellen, dass eine von seinen Beschlüssen abweichende Willensbildung bei der juristischen Person ausgeschlossen ist (z.B. indem einer seiner Mitarbeiter Geschäftsführer der Tochtergesellschaft ist). Letztlich muss die juristische Person den unternehmerischen Zwecken des Mehrheitsgesellschafters dienen.

**Rechtsfolge** der umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass Umsätze zwischen der juristischen Person und dem Organträger nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Von **großem Vorteil** ist dies, wenn der Organträger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (z.B. weil er umsatzsteuerfreie Wohnungsvermietungen oder ärztliche Leistungen erbringt); denn auf Vorleistungen der eingegliederten juristischen Person erwächst dann keine Umsatzsteuer mehr. Es kommt in diesem Fall lediglich zu einer Minderung der abziehbaren Vorsteuern bei der juristischen Person, soweit sie Leistungen an den Organträger abgibt, die bei diesem steuerfrei sind. Keinen Vorteil, aber potentielle Nachteile birgt die umsatzsteuerliche Organschaft hingegen dann, wenn der Organträger ohnehin zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Sollte die juristische Person in Insolvenz geraten, droht für ihn die Inanspruchnahme im Hinblick auf Vorsteuern, die im Organkreis aus letztlich unbezahlt bleibenden Rechnungen geltend gemacht wurden.

**Hinweis:** Es besteht kein **Wahlrecht**, vom Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen oder nicht. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, so ist zwingend eine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben; liegt dagegen entweder die finanzielle (Mehrheit der Stimmrechte) oder die organisatorische (Sicherung der Willensdurchsetzung) oder die wirtschaftliche Eingliederung nicht vor, so besteht keine umsatzsteuerliche Organschaft. Soll sie vermieden werden, ist somit die Erfüllung mindestens einer der Eingliederungsvoraussetzungen zu vermeiden. Lassen Sie sich, bitte, insofern individuell beraten.

(52) Das höchste deutsche Finanzgericht hat entschieden, auch eine **Personengesellschaft** könne in das Unternehmen des Organträgers eingliedert sein. Davon betroffen ist zuvörderst eine GmbH & Co. KG, an der der Organträger allein beteiligt ist (er muss mithin den einzigen Kommanditanteil und sämtliche Anteile an der vermögenslos beteiligten Komplementär-GmbH halten). Sollte sich danach eine (Erweiterung der) Organschaft ergeben, können Sie sich darauf berufen, wenn dies zu Ihrem Vorteil gereicht. Gegen Ihren Willen darf diese neue, durch die Rechtsprechung herausgearbeitete Beurteilung aber vor einer gesetzlichen Änderung nicht angewendet werden.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

## V. Vorsteuerabzug und Rechnungsberichtigung

(53) Der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen unterliegt **hohen formalen Anforderungen**. Er wird nur gewährt, wenn die Rechnung die folgenden Angaben umschließt:

(a) **Übersteigt** die Rechnungssumme (einschließlich Umsatzsteuer) **150 €**, müssen der Name und die Anschrift Ihres Unternehmens, der Name und die Anschrift des Leistenden, seine Steuernummer oder USt-IdNr., eine Rechnungsnummer, die Benennung des Gegenstandes der Leistung (handelsübliche Bezeichnungen und Menge der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung), das Ausstellungsdatum, der Leistungszeitpunkt (auch wenn er mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt), das Nettoentgelt, der Umsatzsteuerbetrag und der Umsatzsteuersatz angegeben sein. Kann es zu späteren Entgeltminderungen auf Grund von Boni oder Rabatten kommen, ist darauf bereits in der Rechnung hinzuweisen. Rechnen Sie als Leistungsempfänger über die erhaltene Leistung ab, ist zwingend das Wort „Gutschrift“ im Abrechnungsdokument zu verwenden.

(b) Rechnungen über einen Gesamtbetrag von **höchstens 150 €** müssen lediglich das Ausstellungsdatum, den Namen und die Anschrift des Leistenden, die Bezeichnung der Leistung sowie das Bruttoentgelt und den Umsatzsteuersatz ausweisen.

(54) Sind die Rechnungsmerkmale nicht vollständig, wird – bislang rückwirkend – der Vorsteuerabzug versagt. Dabei fällt die Beurteilung häufig sehr kleinlich aus. In der Praxis sollte insbesondere darauf geachtet werden, dass die Art der Leistung konkret beschrieben wird – gegebenenfalls in einer Anlage zur Rechnung. – Kommt es zu einer Beanstandung des Finanzamtes, wird grundsätzlich rückwirkend (gegebenenfalls mit einer Zinswirkung von 6 % jährlich) der Vorsteuerabzug gestrichen. Der Europäische Gerichtshof hat nunmehr aber eine rückwirkende Rechnungsberichtigung im Grundsatz zugelassen, jedenfalls solange diese bis zum Abschluss des Verfahrens (z.B. einer steuerlichen Außenprüfung) erfolgt. Gleichviel sollten die Rechnungsmerkmale von vornherein auf Vollständigkeit und Richtigkeit geprüft werden, insbesondere weil noch unklar ist, welche Mindestmerkmale die zu berichtigende Rechnung enthalten muss.

## VI. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

(55) Ein gemischt genutztes Gebäude liegt vor, wenn es teilweise für Zwecke eingesetzt wird, die den Vorsteuerabzug zulassen (z.B. für eine eigenbetriebliche, umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit), teilweise aber auch für Zwecke genutzt wird, die einen Vorsteuerabzug ausschließen (z.B. eigene Wohnzwecke oder Vermietung zu fremden Wohnzwecken). Es stellt sich dann die Frage, wie die abzugsfähige Vorsteuer zu ermitteln ist. Dazu ist nach jüngeren Gerichtsurteilen wie folgt vorzugehen:

(a) Vorsteuern aus **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sind insgesamt nach dem maßgeblichen Schlüssel aufzuteilen und nicht partiell konkret einzelnen Gebäudeteilen zuzuordnen. Die weitestmögliche Einzelzuordnung ist jedoch bei Vorsteuern aus laufenden Leistungsbezügen geboten (für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung von Gebäuden).

(b) Für die Zuordnung der Vorsteuern aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist der **Flächenschlüssel** anzuwenden, soweit er zu präziseren Ergebnissen als der Umsatzschlüssel führt, was regelmäßig im Zweifel unterstellt werden kann.

(c) Kommt ausnahmsweise der **Umsatzschlüssel** in Betracht, ist dieser bei vermieteten Gebäuden objektbezogen zu berechnen (also nach Maßgabe der Mietein-

nahmen). Ein gesamtumsatzbezogener Schlüssel ist anzuwenden, wenn das Gebäude insgesamt eigenunternehmerischen Zwecken dient und der Unternehmer teilweise steuerfreie Umsätze erzielt, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

**Hinweis:** Werden die Vorsteuern nach dem Flächenverhältnis aufgeteilt, sind nach Sicht der Finanzverwaltung sämtliche Wohn-, Verkaufs-, Keller-, Lager- und Speicherräume einzubeziehen (kein Abschlag für Dachschrägen, keine Einbeziehung von Terrassen oder Balkonen). Fahrzeugeinstellplätze werden nach Maßgabe des Umfangs der unternehmerischen Nutzung der eingestellten Fahrzeuge berücksichtigt (bei einer pauschal mit 1 % besteuerten Privatnutzung will die Finanzverwaltung im Zweifel von einer 51 %igen unternehmerischen Nutzung ausgehen).

## H. Mini-Jobs und haushaltsnahe Dienstleistungen

(56) Zum Jahresende kann zu prüfen sein, ob bereits der **Rahmen für Steuermininderungen** ausgeschöpft ist, welcher für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen im Privathaushalt beansprucht werden kann.

*Gestaltungshinweis:* Gegebenenfalls ist zu erwägen, begünstigte Arbeiten noch in das **Jahr 2016 vorzuziehen** oder in das **Jahr 2017 zu verschieben**, wenn die Höchstbeträge bereits ausgeschöpft sind. Die Steuerermäßigung wird im Jahr der Zahlung der Rechnung gewährt.

(57) Die nachfolgende Übersicht soll Ihnen einen Überblick über den Begünstigungsrahmen (bis zu **welcher Höhe** sind einzelne Tätigkeiten begünstigt) sowie die Begünstigungsinhalte verschaffen (welche **Tätigkeiten** sind im Einzelnen begünstigt).

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerabzug
<i>Minijobber (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich)</i>	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 2.550 €)
<i>Sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsleistungen, haushaltsnahe Dienstleistungen</i>	20 % der Arbeitskosten, höchstens 4.000 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 20.000 €)
<i>Handwerkerleistungen (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)</i>	20 % der Arbeitskosten, höchstens 1.200 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 6.000 €)

**Wichtiger Hinweis:** Begünstigt sind stets nur Aufwendungen für **Arbeitsleistungen**, niemals der Materialaufwand. Den Steuerabzug erhalten Sie nur, wenn über die durchgeführten Arbeiten eine **Rechnung** vorliegt, die Sie unbar begleichen müssen (für Minijobber muss der Nachweis der Minijobzentrale über die Entrichtung der gesetzlichen Pauschalabgaben beigebracht werden). Die Abzugsbeträge können **nebeneinander**, aber von Ehegatten und Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, nur einmal geltend gemacht werden.

(58) Zur **Abgrenzung** zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, die getrennt voneinander berücksichtigungsfähig sind, gibt die Finanzverwaltung folgende Hinweise:

(a) **Haushaltsnahe Dienstleistungen** sind solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen, z.B.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

- ▷ Reinigung der Wohnung oder Putzen der Fenster;
- ▷ Zubereitung von Mahlzeiten innerhalb des Haushalts (auch in einem Alters- und Pflegeheim oder Seniorenstift);
- ▷ Gartenpflegearbeiten innerhalb des Grundstücks (etwa Rasenmähen, Hecken-schneiden, Gehwegreinigung, Winterdienst);
- ▷ Umzugsleistungen;
- ▷ Straßenreinigung;
- ▷ Pflege von Angehörigen (durch einen Pflegedienst);
- ▷ Versorgung und Betreuung eines in den Haushalt aufgenommenen Haustieres.

*Nicht begünstigt* sind Entsorgungsleistungen, Ablese Dienste und die Abrechnung bei Verbrauchszählern, Kontrollaufwendungen des TÜV (z.B. für den Fahrstuhl oder Treppenlift) sowie für ein Pflegebett.

(b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmannes erforderlich machen), z.B.

- ▷ Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;
- ▷ Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks;
- ▷ Baugerüstaufstellung;
- ▷ Modernisierung (auch Austausch) von Bodenbelägen, Fenstern, Türen oder der Einbauküche;
- ▷ Installation, Wartung und Reparatur eines Breitbandkabels innerhalb (nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht außerhalb) des Grundstücks;
- ▷ Erneuerung der öffentlichen Straße vor dem Grundstück;
- ▷ Dachrinnenreinigung;
- ▷ Gartengestaltung;
- ▷ Schornsteinfegerleistungen (sowohl Mess- oder Überprüfungsarbeiten wie auch Aufwendungen für Reinigungs- und Kehrarbeiten);
- ▷ Graffitibeseitigung;
- ▷ Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers – die Arbeiten müssen aber vor Ort durchgeführt werden);
- ▷ Wärmedämm-Maßnahmen;
- ▷ Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachtabdeckungen;
- ▷ Klavierstimmen.

*Nicht begünstigt* sind Arbeiten im Zuge einer Neubaumaßnahme.

## I. Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

(59) Nach einer gesetzlichen Änderung können **Zivilprozesskosten** nur noch ausnahmsweise steuermindernd im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht werden, wenn es bei dem Prozess um existenziell wichtige Kernbereiche des menschlichen Lebens geht. Durch die Rechtsprechung wurden etwa als nicht berücksichtigungsfähig Prozesskosten im Zusammenhang mit der mangelhaften Errichtung eines vom Bauträger erworbenen Wohnhauses, Prozesskosten für die Geltendmachung von Schmerzensgeldansprüchen und Prozesskosten in Scheidungsangelegenheiten sowie in Scheidungsfolgesachen eingestuft.

**Hinweis:** Demgegenüber können Kosten eines Arzthaftungsprozesses als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein, wenn der Klagende ohne Geltendmachung des Anspruchs Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren oder seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)



## J. Hinweise zur Abgabe von Steuererklärungen

(60) Steueränderungen sind grundsätzlich innerhalb eines Zeitraums von fünf Monaten nach dem Ende des Kalenderjahres abzugeben. Erstmals für Steuererklärungen, die das Jahr 2018 betreffen, wird dieser Zeitraum auf **sieben Monate** verlängert, so dass die Einkommensteuererklärung 2018 grundsätzlich bis zum 31.7.2019 abzugeben sein wird. – Lassen Sie sich indes bei der Erstellung der Erklärung beraten, gilt bislang regelmäßig eine – nur in Ausnahmefällen verlängerbare – Abgabefrist von 12 Monaten. In diesen „Beraterfällen“ verlängert sich erstmals für die das Jahr 2018 betreffenden Steuererklärungen die Abgabefrist auf 14 Monate (so dass die Steuererklärung 2018 spätestens zum 29.2.2020 einzureichen ist). Indes hat das Finanzamt das Recht, in bestimmten Fällen die Steuererklärung vorzeitig anzufordern (etwa wenn die Veranlagung für den letzten Veranlagungszeitraum zu einer Abschlusszahlung von mindestens 25 % der festgesetzten Steuer oder von mehr als 10.000 € geführt hat), muss dafür aber eine Frist von vier Monaten setzen.

► [Zurück zur Inhaltsübersicht](#)

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

**Emde & Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Rechtsanwälte

**Emde GmbH & Co. KG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**engagiert · kompetent · persönlich**

**Bremen**  
Linzer Straße 9a  
28359 Bremen  
T 0421 696 88-0  
bremen@emde-partner.de

**Kiel**  
Bollhörnkai 1  
24103 Kiel  
T 0431 982 658-0  
kiel@emde-partner.de

**Stade**  
Seminarstr. 1  
21682 Stade  
T 04141 9916-0  
stade@emde-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:  
**[www.emde-partner.de](http://www.emde-partner.de)**

### Impressum

**Herausgeber**

**Emde & Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Rechtsanwälte

Partnerschaftsgesellschaft  
mit Sitz in Bremen  
(Amtsgericht Bremen PR 311 HB)

**Redaktionsteam**  
WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel  
StB Olaf Seidel, Bremen