

## Informationsbrief

August 2017

### Inhalt

- 1 Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung
- 2 Abzugsverbot für Pauschalsteuer auf Geschenke
- 3 Keine Abschreibung für Erwerb einer reinen Vertragsarztzulassung
- 4 Steuerbefreiung für Sanierungserträge neu geregelt
- 5 Kein Spendenabzug bei Schenkung unter Auflage
- 6 Betriebsausgabenabzug für Werbegeschenke – Aufzeichnungspflichten
- 7 Neues Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung

### Allgemeine Steuerzahlungstermine im August

Fälligkeit <sup>1</sup>		Ende der Schonfrist
Do. 10. 8.	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag <sup>2</sup>	14. 8. <sup>3</sup>
	Umsatzsteuer <sup>4</sup>	14. 8. <sup>3</sup>
Di. 15. 8. <sup>5</sup>	Gewerbsteuer	18. 8. <sup>5</sup>
	Grundsteuer <sup>6</sup>	18. 8. <sup>5</sup>

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

## 1 Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Gesellschaft aus und erhält er dafür eine Abfindung, ist diese als Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG steuerpflichtig, soweit die Abfindung den Buchwert seiner Beteiligung übersteigt. Wird eine Gesellschaft in der Weise aufgelöst, dass z. B. Teilbetriebe oder wesentliche Betriebsgrundlagen auf die Gesellschafter übertragen werden und bei diesen Betriebsvermögen bleiben, unterbleibt die Versteuerung eines Veräußerungsgewinns; die Buchwerte sind in dem jeweiligen Betriebsvermögen des Gesellschafters fortzuführen (sog. Realteilung, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG). Nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung<sup>7</sup> gelten diese Grundsätze nicht, wenn ein Gesellschafter keinen Teilbetrieb erhält, sondern

<sup>1</sup> Lohnsteuer-**Anmeldungen** bzw. Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können.

<sup>2</sup> Für den abgelaufenen Monat.

<sup>3</sup> Das Ende der Schonfrist verschiebt sich auf den 14. 8., weil der 13. 8. ein Sonntag ist.

<sup>4</sup> Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat bzw. das 2. Kalendervierteljahr 2017.

<sup>5</sup> Dort, wo der 15. 8. ein regionaler Feiertag (Mariä Himmelfahrt) ist, verschiebt sich die Fälligkeit auf den 16. 8. bzw. das Ende der Schonfrist auf den 21. 8.

<sup>6</sup> Vierteljahreszahler, ggf. Halbjahres- und Jahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG).

<sup>7</sup> BMF-Schreiben vom 20. Dezember 2016 – IV C 6 – S 2242/07/10002 (BStBl 2017 I S. 36), Tz. II.

lediglich gegen Abfindung von Einzelwirtschaftsgütern ausscheidet und die Gesellschaft den Betrieb mit den übrigen Gesellschaftern fortführt. Eine Realteilung soll danach auch nicht vorliegen, wenn ein Gesellschafter aus einer aus lediglich zwei Gesellschaftern bestehenden Gesellschaft ausscheidet und eine Sachwertabfindung in Form von Einzelwirtschaftsgütern erhält.

Dieser Auffassung hat der Bundesfinanzhof<sup>8</sup> nun eine Absage erteilt. Danach wird es zukünftig leichter für einen Gesellschafter, gewinnneutral aus einer Personengesellschaft auszuscheiden, wenn eine Sachwertabfindung vereinbart wird. Das Gericht hat für diesen Fall sowohl bei **Ausscheiden** eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft die Grundsätze der Realteilung angewendet als auch bei **Auflösung** einer zweigliedrigen Gesellschaft durch Ausscheiden eines Gesellschafters. Eine gewinnneutrale Realteilung ist damit in allen Fällen der Sachwertabfindung, d. h. auch bei Übertragung von **Einzelwirtschaftsgütern** möglich; entscheidend ist, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter weiter als Betriebsvermögen verwendet werden.

## 2 Abzugsverbot für Pauschalsteuer auf Geschenke

Freiwillige Sachzuwendungen oder Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden usw. unterliegen bei diesen Empfängern grundsätzlich der Einkommensteuer. Zur Abgeltung der Besteuerung kann der zuwendende Unternehmer die Einkommensteuer im Rahmen des § 37b EStG pauschal mit 30 %<sup>9</sup> übernehmen; der Empfänger braucht die Zuwendung dann nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Wird dieses Verfahren angewendet, so gilt es für alle im Wirtschaftsjahr gewährten Zuwendungen und Geschenke an Geschäftsfreunde, und zwar unabhängig davon, ob die Grenze von 35 Euro<sup>10</sup> überschritten ist oder nicht.

Die Pauschalsteuer nach § 37b EStG kann nur als Betriebsausgabe abgezogen werden, wenn die jeweilige ihr zugrunde liegende Zuwendung keinem Abzugsverbot unterliegt.<sup>11</sup>

In einem neueren Urteil<sup>12</sup> hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass in der Übernahme der pauschalen Einkommensteuer gemäß § 37b EStG ein **weiteres „Geschenk“** an den Geschäftsfreund zu sehen ist. Das bedeutet, dass der Betriebsausgabenabzug für das Geschenk und die Pauschalsteuer ausgeschlossen ist, wenn der Wert des Geschenks **zuzüglich** der darauf entfallenden **Pauschalsteuer** den Grenzbetrag für Geschenke von 35 Euro übersteigt.

Hat sich der zuwendende Unternehmer zur Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG für Zuwendungen an Geschäftsfreunde entschieden, können nach dieser Rechtsprechung nur noch Geschenke bis zu einem Wert von **26,58 Euro**<sup>13</sup> beim Betriebsausgabenabzug berücksichtigt werden. Bei Überschreiten dieser Grenze können die Aufwendungen für das Geschenk **und** die darauf entfallende Pauschalsteuer nach § 37b EStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

## 3 Keine Abschreibung für Erwerb einer reinen Vertragsarztzulassung

Beim Kauf einer Vertragsarztpraxis wird regelmäßig die Vertragsarztzulassung miterworben. Es ist jedoch zu unterscheiden, ob die Vertragsarztpraxis als Gesamtes – mit ihren Wirtschaftsgütern (z. B. Praxiseinrichtung), Verträgen und dem Patientenstamm – übernommen oder lediglich die Vertragsarztzulassung an sich erworben wird. Nach der bisherigen Rechtsprechung gehört der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt zum **Praxiswert**, der auf **drei bis fünf Jahre** abzuschreiben ist. Von einem eigenständigen Wirtschaftsgut „Vertragsarztzulassung“ ist regelmäßig nicht auszugehen.<sup>14</sup>

Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung hierzu konkretisiert. In einem der Streitfälle<sup>15</sup> wurde entschieden, dass auch dann die Praxis Gegenstand der Übertragung ist, wenn der Erwerber einen **Zuschlag** zum Verkehrswert zahlt; der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt ist dann untrennbar im Praxiswert enthalten.

Das gilt auch, wenn nicht beabsichtigt wird, die Tätigkeit in den bisherigen Räumen des Praxisübergebers fortzuführen. Die Finanzverwaltung<sup>16</sup> sah dies bisher anders.

<sup>8</sup> Urteile vom 30. März 2017 IV R 11/15 und vom 16. März 2017 IV R 31/14.

<sup>9</sup> Zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

<sup>10</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG; bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern ohne Umsatzsteuer (vgl. R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR).

<sup>11</sup> Siehe BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001 (BStBl 2015 I S. 468), Rz. 26.

<sup>12</sup> Vom 30. März 2017 IV R 13/14.

<sup>13</sup> Unter Berücksichtigung der Pauschalsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag; zusätzlich ist die Kirchensteuer zu beachten, wodurch sich der Grenzbetrag entsprechend verringert.

<sup>14</sup> BFH-Urteil vom 9. August 2011 VIII R 13/08 (BStBl 2011 II S. 875).

<sup>15</sup> Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 7/14.

<sup>16</sup> OFD Münster vom 14. Dezember 2011 – Kurzinfo ESt 35/2011 und OFD Nordrhein-Westfalen vom 29. Oktober 2015 – Kurzinfo 37/2015.

Im zweiten Urteilsfall<sup>17</sup> stand der Erwerb der Kassenzulassung im Vordergrund. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Vertragsarztzulassung ein selbständiges Wirtschaftsgut bildet, das keiner Abnutzung unterliegt und somit **nicht** abgeschrieben werden kann.

## 4 Steuerbefreiung für Sanierungserträge neu geregelt

Der Bundesfinanzhof<sup>18</sup> hatte die bisherige Praxis zur regelmäßigen Steuerbefreiung von Gewinnen aus dem Erlass von betrieblichen Schulden zum Zweck der Sanierung eines Unternehmens als rechtswidrig beurteilt. Daraufhin hat der Gesetzgeber eine neue Regelung zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen getroffen.<sup>19</sup>

Gewinne aus einem Schuldenerlass können danach (wie bisher) von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit werden, wenn u. a. die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens und die Sanierungseignung des betrieblichen Schuldenerlasses nachgewiesen werden. Zusätzlich wird vorgeschrieben, dass im **Sanierungs- und im Folgejahr** bestehende steuerliche Wahlrechte (z. B. Teilwertabschreibungen) gewinnmindernd ausgeübt sowie (sämtliche) bestehenden Verlustverrechnungspotenziale, Verlustvorträge etc. „verbraucht“ werden.<sup>20</sup>

Die neue Vorschrift gilt grundsätzlich erstmals in den Fällen, in denen betriebliche Schulden ganz oder teilweise **nach dem 8. Februar 2017** erlassen wurden, es sei denn, dem Betroffenen sind bereits entsprechende Billigkeitsmaßnahmen (Steuererlass, Stundung) gewährt worden.<sup>21</sup>

## 5 Kein Spendenabzug bei Schenkung unter Auflage

Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen zur Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks können grundsätzlich nach § 10b EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. Die Spenden müssen dafür freiwillig geleistet werden.

Für den Fall, dass im Erbfall ein Vermächtnis an eine gemeinnützige Organisation zu erfüllen ist, hat der Bundesfinanzhof<sup>22</sup> bereits entschieden, dass die Aufwendungen weder beim Erben noch beim Erblasser als Spende bei den Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Inzwischen hat ein Finanzgericht<sup>23</sup> die Auffassung vertreten, dass dies ebenfalls für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen gilt, die im Fall einer Schenkung unter Auflage geleistet werden.

### Beispiel:

E wendet seinem Sohn S einen Geldbetrag von 400.000 € zu mit der Auflage, davon 130.000 € an eine gemeinnützige Organisation zu leisten.

Die Zuwendung von 130.000 € an die gemeinnützige Organisation mindert zwar die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG), ist einkommensteuerlich jedoch weder als Spende beim Beschenkten S noch bei E zu berücksichtigen.

Um den Sonderausgabenabzug ggf. zu erhalten, käme in Betracht, dass stattdessen der Schenker die Zuwendung an die gemeinnützige Organisation direkt leistet und ein entsprechend geringerer Geldbetrag geschenkt wird.

Im Fall der freiwilligen Zuwendung des Beschenkten an die gemeinnützige Organisation kann dieser zwar den Spendenabzug geltend machen, jedoch unterliegt der komplette Geldbetrag dann ggf. der Schenkungsteuer.

## 6 Betriebsausgabenabzug für Werbegeschenke – Aufzeichnungspflichten

Aufwendungen für Geschenke an Kunden oder Geschäftsfreunde dürfen nur bis zur Höhe von **35 Euro** je Empfänger als Betriebsausgaben abgezogen werden. Hierfür müssen die Aufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben auf besonderen Konten aufgezeichnet werden, andernfalls kommt ein Betriebsausgabenabzug nicht in Betracht.<sup>24</sup>

<sup>17</sup> Vom 21. Februar 2017 VIII R 56/14.

<sup>18</sup> Siehe Urteil vom 28. November 2016 GrS 1/15 (BStBl 2017 II S. 393) sowie Informationsbrief Mai 2017 Nr. 5.

<sup>19</sup> Vgl. hierzu BGBI 2017 I S. 2076.

<sup>20</sup> Für den „Verlustverbrauch“ ist eine bestimmte Reihenfolge gesetzlich vorgeschrieben (siehe § 3a Abs. 3 EStG n. F.).

<sup>21</sup> Vgl. § 52 Abs. 4a EStG n. F.

<sup>22</sup> Urteile vom 22. September 1993 X R 107/91 (BStBl 1993 II S. 874) und vom 23. Oktober 1996 X R 75/94 (BStBl 1997 II S. 239).

<sup>23</sup> FG Düsseldorf, Urteil vom 26. Januar 2017 9 K 2395/15 E (EFG 2017 S. 460).

<sup>24</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 i. V. m. § 4 Abs. 7 EStG; bei Übernahme der pauschalen Einkommensteuer gemäß § 37b EStG darf der Wert des Geschenks nur 26,58 Euro betragen (siehe Nr. 2 in diesem Informationsbrief).

Unter die Regelungen für Geschenke und deren besondere Aufzeichnung können nach Ansicht eines Finanzgerichts<sup>25</sup> auch Werbegeschenke fallen, die selbst Werbeträger sind. Im Urteilsfall wurde der Betriebsausgabenabzug für Herstellungskosten von Werbekalendern mit Firmenlogo – die an feststellbare Empfänger (Nichtarbeitnehmer) verteilt wurden – versagt, da die Aufwendungen nicht **einzeln** und **getrennt** nach § 4 Abs. 7 EStG aufgezeichnet wurden. Eine Ausnahme hiervon besteht für sog. Streuwerbeartikel,<sup>26</sup> die auch ohne besondere Aufzeichnungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können.

Im Streitfall betrugen die Aufwendungen 10,69 Euro pro Kalender und waren damit grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben. Die Kosten waren jedoch nicht auf besonderen Konten gebucht worden, sondern unter „Dienstleistungen“ und „Werbedrucksachen“, die nicht nur Aufwendungen für Geschenke umfassten. Aus dem in das Buchhaltungsprogramm integrierten Controllingsystem waren die Aufwendungen für den Kalender zwar jederzeit abrufbar, Aufzeichnungen außerhalb der Buchführung genügen den gesetzlichen Anforderungen aber nicht.

## 7 Neues Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung

Durch ein Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung<sup>27</sup> soll insbesondere die Vereinbarung von Betriebsrenten in kleineren Unternehmen gefördert werden. Die Änderungen knüpfen an die derzeit geltenden Regelungen zu den Vorsorgemodellen in Form von Leistungen an **Pensionsfonds**, **Pensionskassen** und **Direktversicherungen** an. In diesem Zusammenhang treten regelmäßig ab dem 1. Januar 2018 u. a. folgende Neuregelungen in Kraft:

- Arbeitgeber können künftig durch einen **Tarifvertrag verpflichtet** werden, Vereinbarungen über eine betriebliche Altersversorgung zugunsten ihrer Arbeitnehmer in Form von Leistungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung anzubieten. Dabei können künftig sog. **reine Beitragszusagen** vereinbart werden. Das bedeutet, dass sich die Zusage des Arbeitgebers (lediglich) auf die Zahlung der Beiträge beschränkt. Mindest- bzw. Garantieleistungen der durchführenden Einrichtungen sind – entgegen der bisherigen Praxis – nicht mehr vorgesehen.

Die bisherige Möglichkeit der Finanzierung von Altersvorsorgebeiträgen durch Arbeitslohnverzicht (sog. Entgeltumwandlung) bleibt bestehen. Neu ist, dass künftig durch Tarifvertrag eine **automatische Entgeltumwandlung** eingeführt werden kann. Dabei gilt das Angebot des Arbeitgebers auf Umwandlung von Arbeitslohn regelmäßig vom Arbeitnehmer als angenommen, wenn dieser nicht widersprochen hat (sog. Optionssystem).

Der Arbeitgeber ist im Fall einer Entgeltumwandlung verpflichtet, **15 %** des umgewandelten **Entgelts** zusätzlich als **Arbeitgeberzuschuss** an die entsprechende Versorgungseinrichtung weiterzuleiten, soweit er durch die Entgeltumwandlung **Sozialversicherungsbeiträge** einspart (siehe hierzu unten).

- Für sog. **Geringverdiener** (monatlicher Brutto-Arbeitslohn bis zu 2.200 Euro) wird ein spezielles Fördermodell eingeführt: Zahlt der Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn einen Betrag von mindestens 240 Euro bis höchstens 480 Euro im Jahr in eine betriebliche Altersversorgung, bleibt dieser Betrag – neben der Steuerbefreiung für Altersvorsorgebeiträge nach § 3 Nr. 63 EStG (siehe unten) – steuer- und sozialversicherungsfrei. Der Arbeitgeber kann in diesem Fall einen „Förderbetrag“ von 72 Euro bis höchstens 144 Euro jährlich bei der nächsten Lohnsteuer-Anmeldung verrechnen.
- Die Grenze für die **Steuerbefreiung** von Beiträgen an Pensionsfonds, Pensionskassen oder Direktversicherungen wird von bisher 4 % auf (einheitlich) **8 %** der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung angehoben (siehe § 3 Nr. 63 EStG n. F.); der Zuschlag zum Höchstbetrag von 1.800 Euro entfällt.

Hinsichtlich der **Sozialversicherung** ist zu beachten, dass die Höchstgrenze für die Beitragsfreiheit von Zuwendungen bzw. von umgewandelten Entgelten an Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung unverändert bei 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung<sup>28</sup> verbleibt; für Steuerrecht und Sozialversicherung gelten daher künftig unterschiedliche prozentuale Höchstgrenzen.

- Die **Grundzulage** bei der sog. Riesterrente wird von 154 Euro auf **175 Euro** erhöht. Darüber hinaus erfolgen Erleichterungen beim Zulageverfahren und bei der Auszahlung von Kleinbetragsrenten.

<sup>25</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. April 2016 6 K 2005/11 (EFG 2016 S. 1197), Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 38/16).

<sup>26</sup> Für Streuwerbeartikel (bis zu 10 Euro je Artikel) fällt nach derzeitiger Verwaltungspraxis keine Steuer nach § 37b EStG an (BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001, BStBl 2015 I S. 468, Rz. 10); ob dies dazu führt, dass für den Betriebsausgabenabzug insoweit die besondere Aufzeichnung entfällt, ist umstritten. In R 4.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStR verzichtet die Finanzverwaltung insoweit lediglich auf die Aufzeichnung der Namen.

<sup>27</sup> Vgl. Bundesrats-Drucksachen 447/17 und 780/16.

<sup>28</sup> Siehe § 1 Satz 1 Nr. 9 Sozialversicherungsentgeltverordnung.