

Dokumentation / Der aktuelle Fall

1. Rückstellungen bei Altersteilzeit

Quellenhinweise:

§§ 3, 4 AltTZG

§§ 249, 253 HGB

§§ 5, 6 EStG

BMF vom 11.11.1999 (BStBl 1999 I S. 959; Beck Steuererlasse 1 § 5/3)

BFH vom 30.11.2005 (I R 110/04; BStBl 2007 II S. 251)

BMF vom 28.03.2007 (BStBl 2007 I S. 297; Beck Steuererlasse 1 § 5/12)

BMF vom 11.03.2008 (BStBl 2008 I S. 496)

2. Teilbetriebsveräußerung bei Betriebsaufspaltung

Quellenhinweise:

§ 16 EStG

BFH vom 04.07.2007 (X R 49/06; BStBl 2007 II S. 772)

3. Bilanzierung eines entgeltlich erworbenen Vertreterrechts

Quellenhinweise:

§§ 6, 7 EStG

BFH vom 12.07.2007 (X R 5/05; BStBl 2007 II S. 959)

Der aktuelle Fall 729**Rückstellungen bei Altersteilzeit****Sachverhalt:**

Die DL-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) vereinbart am 30.10.04 mit Arbeitnehmer EL eine sechsjährige Altersteilzeit (sog. Blockmodell), beginnend ab dem 01.01.05. Die DL-GmbH beabsichtigt begründet nicht, den frei werdenden Arbeitsplatz neu zu besetzen, obwohl die übrigen Voraussetzungen nach § 3 AltTZG vorliegen. In der Beschäftigungsphase vom 01.01.05 bis zum 31.12.07 übt EL weiter eine Vollbeschäftigung aus und bezieht eine Vergütung i.H.v. 1.000 € einschließlich eines Aufstockungsbetrages nach dem AltTZG und des AG-Anteils an der Sozialversicherung. Diese Vergütung wird auch in der Freistellungsphase vom 01.01.08 bis zum 31.12.10 weiter bezahlt.

Aufgabe:

Stellen Sie die Behandlung des Sachverhaltes in den Jahresabschlüssen der DL-GmbH zum 31.12.05 bis 31.12.10 dar (05 = 2007)!

Der aktuelle Fall 802**Teilbetriebsveräußerung bei Betriebsaufspaltung****Sachverhalt:**

PM ist alleiniger Anteilseigner der PM-GmbH. Seit dem Wirtschaftsjahr 00 vermietet er der GmbH ein Grundstück zum Betrieb eines Stahlbauunternehmens. Zwei Jahre später schloss er mit der PM-GmbH einen weiteren Mietvertrag über ein anderes Grundstück, auf dem die GmbH fortan eine Tankstelle betrieb. Im Wirtschaftsjahr 05 veräußert S das dem Tankstellenbetrieb dienende Grundstück. Die unstreitige Betriebsaufspaltung bleibt wegen der Fortführung des Stahlbauunternehmens bestehen.

Aufgabe:

Prüfen Sie, ob eine tarifbegünstigte Teilbetriebsveräußerung gegeben ist!

Der aktuelle Fall 821

Bilanzierung eines entgeltlich erworbenen Vertreterrechts**Sachverhalt:**

PN erwarb zu Beginn des Veranlagungszeitraumes 05 von einem Chemieunternehmen gegen eine Ausgleichszahlung von 50.000 € einen Vertreterbezirk, in dem er fortan als selbständiger Handelsvertreter für das Unternehmen tätig ist. Die Ausgleichszahlung erhält sein Vorgänger in Erfüllung des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB. PN ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

Aufgabe:

Wie ist die Ausgleichszahlung bilanziell zu behandeln?

Lösung zu Fall 729

Bei Altersteilzeitvereinbarungen im sog. Blockmodell erhält der Arbeitnehmer in der ersten Hälfte der Altersteilzeit (Beschäftigungsphase) eine geringere laufende Vergütung einschließlich der hierauf entfallenden Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung und der sog. Aufstockungsbeträge nach § 3 (1) S. 1 Nr. 1 Bst. a AltTZG, als es seiner geleisteten Arbeit entspricht, und wird in der zweiten Hälfte der Altersteilzeit (Freistellungsphase) bei Fortzahlung der gleichen Vergütungen vollständig von der Arbeit freigestellt.

Unstreitig liegt hinsichtlich der sich in der Freistellungsphase ergebenden Verpflichtungen eine ungewisse Verbindlichkeit vor, für die gem. § 249 (1) S. 1 HGB i.V.m. § 8 (1) KStG und § 5 (1) S. 1 EStG eine Rückstellung zu bilden ist. Fraglich ist jedoch der Zeitpunkt der Bildung und die sich nach § 253 (1) HGB bzw. § 6 (1) Nr. 3a EStG ergebende Höhe der Rückstellung. Die Finanzverwaltung ließ bisher in der Beschäftigungsphase nur die Bildung einer kontinuierlich anwachsenden Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand bezogen auf die Differenz zwischen dem laufenden Vergütungsanspruch einschließlich AG-Anteil zur SV vor Beginn der Altersteilzeit und dem laufenden Vergütungsanspruch einschließlich Aufstockungsbeträgen und AG-Anteil SV während der Altersteilzeit zu. Die Aufstockungsbeträge sollten demnach erst mit Beginn der Freistellungsphase in Form einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu berücksichtigen sein; vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.1999 (BStBl 1999 I S. 959; Beck Steuererlasse 1 § 5/3), Rz. 18 und 19.

Der BFH hat jedoch mit Urteil vom 30.11.2005 (I R 110/04; BStBl 2007 II S. 251) entschieden, dass für Verpflichtungen zur Zahlung eines bestimmten Prozentsatz des bisherigen Arbeitsentgeltes in der Freistellungsphase bereits in der Beschäftigungsphase eine rätierlich anzusammelnde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist. Ihre Höhe ist in der Weise zu bemessen, dass der gesamte für die Freistellungsphase entstehende Aufwand (also Arbeitsentgelte, AG-Anteil SV und Aufstockungsbeträge) rätierlich bis zu deren Beginn angesammelt wird. Der sich so ergebende Betrag ist in Hinblick auf den möglichen Tod betroffener Arbeitnehmer pauschal um 2 % zu mindern.

Dem hat sich nunmehr das BMF mit Schreiben vom 28.03.2007 (BStBl 2007 I S. 297; Beck Steuererlasse 1 § 5/12) angeschlossen. Die Bewertung der Rückstellung kann versicherungsmathematisch (Rz. 11) oder nach einem vereinfachten Verfahren unter Verwendung der Barwerte aus der dem Schreiben beigefügten Tabelle 1 vorgenommen werden.

Nimmt der Arbeitgeber letzteres in Anspruch, ergibt sich Folgendes: In der Freistellungsphase (36 Monate) sind Vergütungen in Höhe von $36 \times 1.000 \text{ €} = 36.000 \text{ €}$ zu leisten. Am Stichtag 31.12.05 sind entsprechend der rätierlichen wirtschaftlichen Verursachung $1/3 \times 36.000 \text{ €} = 12.000 \text{ €}$ maßgebend. Aus Tabelle 1 (ATZ 6, Restlaufzeit 5 Jahre) ergibt sich eine Rückstellung in Höhe von $12.000 \text{ €} \times 72 \% = 8.640 \text{ €}$. Entsprechend ist für die Bilanzstichtage 31.12.06 (ATZ 6, RLZ 4): $2/3 \times 36.000 \text{ €} \times 80 \% = 19.200 \text{ €}$ und 31.12.07 (ATZ 6, RLZ 3): $36.000 \text{ €} \times 90 \% = 32.400 \text{ €}$ zu verfahren. In gleicher Weise ist für die folgenden Bilanzstichtage die entsprechend der schon geleisteten Zahlungen geminderte Rückstellung zu bemessen. 31.12.08 (ATZ 6, RLZ 2): $2/3 \times 36.000 \text{ €} \times 93 \% = 22.320 \text{ €}$; 31.12.09 (ATZ 6, RLZ 1): $1/3 \times 36.000 \times 96 \% = 11.520 \text{ €}$; 31.12.10: 0,00 €.

Eine Gegenrechnung von Vorteilen gem. § 6 (1) Nr. 3a Bst. c) EStG ist im Sachverhalt ausgeschlossen, weil die GmbH begründet den Arbeitsplatz nicht neu besetzen will und demzufolge ein Erstattungsanspruch nach § 4 AltTZG wahrscheinlich nicht gegeben ist.

Da der Jahresabschluss zum 31.12.05 nach dem 23.04.2007 (Datum der Veröffentlichung des o.g. BFH-Urteils im BStBl) aufgestellt wird, ist zwingend nach vorgenannten Grundsätzen zu verfahren; vgl. BMF vom 11.03.2008 (BStBl 2008 I S. 496).

Lösung zu Fall 802

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 16 (1) Nr. 1 EStG auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teilbetriebs erzielt werden. Der Veräußerungsgewinn wird, soweit er nicht steuerfrei bleibt, mit den ermäßigten Sätzen des § 34 EStG besteuert.

Unter einem Teilbetrieb ist nach R 16 (3) EStR ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Eine völlig selbständige Organisation mit eigener Buchführung ist für die Annahme eines Teilbetriebs nicht erforderlich, weil es sich dann schon um einen völlig eigenständigen Gesamtbetrieb handeln würde.

Eine Grundstücksvermietung kann in Gestalt eines Teilbetriebs ausgeübt werden, wenn sie für sich gesehen die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt und wenn sie sich als gesonderter Verwaltungskomplex aus dem Gesamtbetrieb des Besitzunternehmens heraushebt. Im Fall der Betriebsaufspaltung zwischen einem Besitzunternehmen und mehreren Betriebsgesellschaften kann nach dem BFH-Urteil vom 12.11.1997 (XI R 24/97; BFH/NV 1998 S. 690) durch die Vermietung ein Teilbetrieb gegeben sein, wenn an eine Betriebsgesellschaft räumlich abgrenzbare Grundstücksteile, die ausschließlich dieser Gesellschaft zuzuordnen sind, durch gesonderten Vertrag vermietet werden.

Damit wäre im Sachverhalt dem veräußerten Grundstück die Teilbetriebseigenschaft zuzuerkennen.

Jedoch kann eine privilegierte Teilbetriebsveräußerung nur dann bejaht werden, wenn der Steuerpflichtige neben der endgültigen Einstellung der bisher in diesem Teilbetrieb entfalteteten Tätigkeit (hier: der Vermietung) sämtliche zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang veräußert oder/und entnimmt; vgl. H 16 (3) „Auflösung stiller Reserven“ und „Beendigung der betrieblichen Tätigkeit“.

Im Rahmen des § 16 EStG wird der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage nach ständiger Rechtsprechung des BFH i.S. einer kombinierten funktional-quantitativen Betrachtungsweise aufgefasst (vgl. z. B. BFH, Urteil v. 10.11.2005, IV R 7/05, BStBl 2006 II S. 176). Danach gehören sowohl solche Wirtschaftsgüter, die erhebliche stille Reserven enthalten, als auch die funktional für die Betriebsführung wesentlichen Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind in Fällen der Betriebsaufspaltung die dem Besitzunternehmer gehörenden Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens. Sie sind schon wesentliche Betriebsgrundlagen im Sinne der funktionalen Betrachtungsweise, weil sie die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens gewährleisten und damit im Dienste einer gesicherten Vermögensnutzung durch das Besitzunternehmen stehen. Auf die Frage, ob in ihnen (wesentliche) stille Reserven gebunden sind, kommt es deshalb nicht an.

Im Sachverhalt sind also auch die Anteile an der PM-GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens. Diese können weder (quotal) einem Teilbetrieb "Tankstelle" noch einem Teilbetrieb "Stahlbau", sondern nur dem Betriebsunternehmen insgesamt zugeordnet werden. Diese GmbH-Anteile hat PM nicht veräußert und konnte sie wegen des Fortbestehens der Betriebsaufspaltung auch nicht in das Privatvermögen überführen. Sie bleiben weiterhin notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Die Voraussetzungen einer privilegierten Teilbetriebsveräußerung liegen damit nicht vor; vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2007 (X R 49/06; BStBl 2007 II S. 772).

Lösung zu Fall 821

Übernimmt ein Handelsvertreter einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk, erhält er dadurch einen greifbaren wirtschaftlichen Vorteil. Seine Zahlung ist die Gegenleistung für die ihm vom Unternehmen eingeräumte Chance, Provisionseinnahmen zu erzielen. Damit erwirbt der Handelsvertreter nach dem Urteil des BFH vom 18.01.1989 (X R 10/86; BStBl 1989 II S. 549) ein immaterielles Wirtschaftsgut „Vertreterrecht“, wenn er – wie im Sachverhalt – den Ausgleichsanspruch seines Vorgängers ablöst.

Wegen des entgeltlichen Erwerbs ist gem. § 5 (2) EStG das immaterielle Wirtschaftsgut Vertreterrecht zu aktivieren.

Fraglich ist hingegen, ob und innerhalb welchen Zeitraumes das Vertreterrecht abzuschreiben ist. Denkbar wäre eine gleiche Behandlung wie beim Geschäfts- bzw. Firmenwert. Der ist gem. § 7 (1) S. 3 EStG über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben.

Der BFH hat es jedoch mit o.g. Urteil nicht beanstandet, dass das Vertreterrecht als selbständiges Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren abgeschrieben wird. Allerdings erging dieses Urteil zu einer Rechtslage, als Geschäftswerte zumindest steuerrechtlich noch gar nicht abschreibungsfähig waren. Erst seit dem Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985 (BGBl 1985 I S. 2355) wird der Geschäftswert den abnutzbaren Wirtschaftsgütern zugerechnet und eine lineare Abschreibung über einem Zeitraum von 15 Jahren zugelassen.

Mit Urteil vom 12.07.2007 (X R 5/05; BStBl 2007 II S. 959) hat der BFH nun entschieden, dass seine ursprüngliche Rechtsprechung weiterhin Gültigkeit hat. Danach ist das Vertreterrecht kein Bestandteil eines Firmen- oder Geschäftswertes. Die zwingende typisierende Abschreibung über 15 Jahre findet demzufolge keine Anwendung. Nach Auffassung des BFH hat der Gewerbebetrieb eines Handelsvertreters regelmäßig keinen Firmen- oder Geschäftswert, weil dessen Tätigkeit im Unterschied zu vielen anderen gewerblichen Betätigungen sehr wenig Kapitaleinsatz erfordert und der geschäftliche Erfolg des selbständigen Handelsvertreters von dessen persönlichem Arbeitseinsatz bestimmt wird.

Daher gibt es nach Meinung des BFH keinen Anlass, die für den Firmen- oder Geschäftswert bestehende Vorschrift des § 7 (1) S. 3 EStG entsprechend auf das Vertreterrecht – etwa als „geschäftswertähnliches“ Wirtschaftsgut – anzuwenden. Die auf das Vertreterrecht vorzunehmende AfA bemisst sich vielmehr nach der im Schätzungswege für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Es kann dabei durchaus angenommen werden, dass die Finanzämter die vom BFH akzeptierte Nutzungsdauer von fünf Jahren regelmäßig anerkennen werden.