

Sehr geehrte Damen und Herren,

der **Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft** ist regelmäßig damit verbunden, dass vorhandene Verlustvorträge ganz oder teilweise steuerlich verloren gehen. Die steuerliche Behandlung war bislang abschließend in § 8c KStG geregelt. Die Vorschrift sieht einen gestaffelten Verlustuntergang vor. Werden mehr als 50% der Gesellschaftsanteile erworben, ist der Verlustvortrag vollständig verloren, bei einem Anteilswerb über 25% und 50% geht er im Umfang der Anteilsübertragung verloren. Dies wird im Einzelfall als extrem unbillig empfunden.

Dem soll eine neue Vorschrift entgegenwirken, § 8d KStG. Sie ist dem Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung von Körperschaften entsprungen. Danach bleibt der vorhandene Verlustvortrag in vollem Umfang erhalten, wenn die betreffende Verlust-Körperschaft nach dem Gesellschafterwechsel ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält. Dabei ist auf die letzten drei Wirtschaftsjahre abzustellen oder, bei späterer Gründung, auf den Zeitraum zwischen Gründung und Anteilsübertragung. Der vorhandene Alt-Verlust wird damit zum sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrag. Entstehen anschließend weitere Verluste (Neuverluste), sind diese nach den allgemeinen steuerlichen Spielregeln auflagenfrei abzugsfähig. Es entstehen damit zwei Verlusttöpfe mit unterschiedlicher steuerlicher Qualität.

Das war die gute Nachricht. Denn der fortführungsgebundene Verlustvortrag wird gestrichen, wie seine Bezeichnung bereits befürchten lässt, wenn nach dem Anteilseignerwechsel bestimmte schädliche Ereignisse eintreten. Um dies zu vermeiden, muss die Körperschaft bis zum Verlustverbrauch nicht nur denselben Geschäftsbetrieb unterhalten. Untersagt ist ihr auch die Stellung als Organträger, die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs bzw. dessen Ruhendstellung, die Änderung der Zweckbestimmung des Geschäftsbetriebs sowie die Aufnahme von Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven. Wird gegen eine einzige dieser Auflagen verstoßen, ist ein vorhandener fortführungsgebundener Verlust unwiderrbringlich verloren.

Die genannten Restriktionen sind Ausdruck der gesetzgeberischen Befürchtung, die Verlustrettung könnte rechtsmissbräuchlich erfolgen. Man darf annehmen, dass die Finanzverwaltung die Neuregelung als Steilvorlage für einen ausführlichen Anwendungserlass empfinden wird, um der Praxis Hilfestellung zu geben. Der Gesetzeswortlaut selbst ist dazu eher ungeeignet, wie seine Definition des „Geschäftsbetriebes“ augenfällig belegt: *„Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung.“* Unklarer geht es nicht.

Schließlich ist noch folgendes zu beachten: Die Anwendung des § 8d KStG ist, wie könnte es anders sein, antragsgebunden. Der Antrag ist in der Steuererklärung des Jahres der Anteilsübertragung zu stellen. Um ihm besonderes Gewicht zu verleihen, kann er nicht widerrufen werden. Dies steigert die Erfurcht vor der Entscheidung, den Verlustvortrag durch § 8d KStG retten zu wollen. Scheitert die Rettung wegen Verletzung der genannten Auflagen, bleibt auch die Tür zu § 8c KStG verschlossen.

Damit Ihnen dieses Schicksal erspart bleibt, sprechen Sie uns rechtzeitig an.

Mit freundlichen Grüßen

Bernd Meyer

Geschäftsführender Gesellschafter bei DORNBACH

### Inhaltsverzeichnis

Rückwirkende Berichtigung von Rechnungen ist möglich .....	2
Für Vorsteuerzwecke zu beachten: Frist zur Zuordnungsentscheidung von gemischt genutzten Leistungen zum Unternehmen endet am 31. Mai.....	3
Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Frühstück im Hotel ist regelmäßig der vom Hotelier gesondert ausgewiesene Betrag.....	3
Aufwendungen für Fortbildungen mit persönlichkeitsbildendem Charakter als Werbungskosten oder Betriebsausgaben.....	3
Steuerfreiheit von Zahlungen einer Handwerkskammer.....	4
Steuervergünstigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen.....	4
Aufwendungen für Geburtstagsfeier im Allgemeinen nicht als Werbungskosten anzuerkennen .....	4
Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß.....	5
Keine Rückstellung für Nachbetreuungspflichten bei einem Versicherungsvertreter .....	5
Keine Versteuerung der stillen Reserven bei Betriebsfortführungsfiktion ..	5
Maßgebendes Pensionsalter bei der Bewertung von Versorgungszusagen .....	6
Sonderausgabenabzug für Versorgungsleistungen anlässlich der Übertragung eines GmbH-Anteils....	6
Das neue Arbeitnehmerüberlassungsgesetz – Neuerungen zum 1. April 2017 .....	7
Veranstaltungstermine von und mit DORNBACH .....	8

## Termine April 2017



Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialabgaben fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung <sup>1</sup>	Scheck <sup>2</sup>
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag <sup>3</sup>	10.4.2017	13.4.2017	7.4.2017
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer <sup>4</sup>	10.4.2017	13.4.2017	7.4.2017
Sozialversicherung <sup>5</sup>	26.4.2017	entfällt	entfällt

<sup>1</sup> Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

<sup>2</sup> Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks

beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

<sup>3</sup> Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

<sup>4</sup> Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern (ohne Dauerfristverlängerung) für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

<sup>5</sup> Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden,

empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.04.2017) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Diese Informationen und weitere Beiträge finden Sie auf unserer Website.

### Rückwirkende Berichtigung von Rechnungen ist möglich

Die Berichtigung einer Rechnung wirkt auf den Zeitpunkt zurück, zu dem der Unternehmer seine Rechnung erstmals ausgestellt hat. Das hat der Bundesfinanzhof (BFH, Urt. v. 20.10.2016, V R 26/15, BFH/NV 2017, S. 252) in Änderung seiner Rechtsprechung und im Anschluss an ein Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH, Urt. v. 15.09.2016, C-518/14, DStR 2016, S. 2211) entschieden. Voraussetzung ist, dass das ursprüngliche Dokument die Mindestanforderungen

einer Rechnung enthält. Diese sind

- Aussteller,
- Empfänger,
- Leistungsbeschreibung,
- Entgelt und
- gesonderter Steuerausweis.

Diese Angaben dürfen nicht so unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein, dass sie als fehlende Angaben erscheinen.

Im Streitfall hatte ein Unternehmer den Vorsteuerabzug aus Rechnungen von Beratern in Anspruch genommen. Als Leistungsgegenstand

war lediglich „Beraterhonorar“ bzw. „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ vermerkt. Das genügte dem Finanzamt nicht, um den Vorsteuerabzug daraus zu gewähren, denn die Leistung war nicht hinreichend genau bezeichnet.

Im Klageverfahren legte der Unternehmer Rechnungen vor, in denen der Gegenstand der Leistung ordnungsgemäß bezeichnet war. Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass diese Berichtigung auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Das hat erhebliche Auswirkungen auf die Festsetzung von

Zinsen auf den Vorsteuerbetrag, immerhin 6 % pro Jahr (§ 233a AO, § 238 AO).

**Tipp:** Die berichtigte Rechnung kann bis zum Abschluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht vorgelegt werden.

### **Für Vorsteuerzwecke zu beachten: Frist zur Zuordnungsentscheidung von gemischt genutzten Leistungen zum Unternehmen endet am 31. Mai**

Bei gemischt genutzten Eingangsleistungen ist es für den Vorsteuerabzug entscheidend, in welchem Umfang eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich vorliegt. Nur wenn eine zumindest teilweise Zuordnung zum Unternehmensvermögen erfolgt, ist grundsätzlich der Vorsteuerabzug und in späteren Jahren gegebenenfalls eine Vorsteuerberichtigung möglich.

Ein Unternehmer hat insbesondere dann bestimmte Zuordnungswahlrechte, wenn er Gegenstände bezieht, die er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch zu verwenden beabsichtigt.

Handelt es sich bei der teilweisen nichtunternehmerischen Verwendung um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne (z. B. ideelle, unentgeltliche Tätigkeit eines Vereins), besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. Im Wege der Billigkeit ist eine Zuordnung im vollen Umfang zum nichtunternehmerischen Bereich möglich.

Handelt es sich bei der teilweise nichtunternehmerischen Verwendung hingegen um eine unternehmensfremde Tätigkeit (z. B. Entnahme für den privaten Bedarf des Unternehmers), hat der Unternehmer in der Regel folgende Zuordnungswahlrechte:

- Der Gegenstand kann insgesamt der unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden.
- Der Unternehmer kann den Gegenstand in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen.
- Der Gegenstand kann im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zugeordnet werden.

Für eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich bedarf es weiterhin mindestens einer 10%igen unternehmerischen Nutzung.

Wichtig ist, dass eine Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen mit endgültiger Wirkung bis spätestens zum 31. Mai des Folgejahres erfolgt sein muss. Die Frist gilt unabhängig von einer etwaigen verlängerten Abgabefrist für die Steuererklärung. Wird die Frist versäumt, ist im Zweifel eine spätere Zuordnung zum Unternehmensvermögen ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug sowie gegebenenfalls eine Korrektur in späteren Jahren sind nicht mehr möglich.

Für Zuordnungen, die den Veranlagungszeitraum 2016 betreffen, muss bis zum 31. Mai 2017 eine Zuordnungsentscheidung erfolgt sein. Teilen Sie diese in Zweifelsfällen zur Sicherheit dem Finanzamt schriftlich mit. Sprechen Sie hierzu rechtzeitig Ihren Steuerberater an (BMF, Schr. v. 02.01.2014, IV D 2 – S 7300/12/10002:001, BStBl 2014 I, S. 119).

### **Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Frühstück im Hotel ist regelmäßig der vom Hotelier gesondert ausgewiesene Betrag**

Das Entgelt für die Übernachtung in einem Hotel unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, während das Entgelt für das Frühstück dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt.

Wird für das Frühstück ein gesonderter Preis ausgewiesen und vereinbart, bildet dieser abzüglich der hierin enthaltenen Umsatzsteuer regelmäßig die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage. Dies gilt auch, wenn der Frühstückspreis aus nachvollziehbaren Gründen von dem ansonsten ortsüblichen Preis für ein Frühstück abweicht. Wird hingegen ein Pauschalpreis für Übernachtung und Frühstück vereinbart, ist der auf das Frühstück entfallende Entgeltanteil zu schätzen. Dabei ist das Verhältnis der jeweiligen Marktpreise der Leistungsbestandteile zugrunde zu legen (Schleswig-Holsteinisches FG, Ur. v. 21.09.2016, 4 K 59/14).

### **Aufwendungen für Fortbildungen mit persönlichkeitsbildendem Charakter als Werbungskosten oder Betriebsausgaben**

Fortbildungskosten sind Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger leistet, um seine Kenntnisse und Fertigkeiten im ausgeübten Beruf zu erhalten, zu erweitern oder den sich ändernden Anforderungen anzupassen. Aufwendungen für die Fortbildung in dem bereits erlernten Beruf und für Umschulungsmaßnahmen, die einen Berufswechsel vorbereiten, sind als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Voraussetzung für den steuermindernden Abzug der Aufwendungen ist, dass die berufliche Veranlassung vorliegt.

Das Finanzgericht Hamburg (FG Hamburg, Ur. v. 20.09.2016, 5 K 28/15) stellt hohe Anforderungen an den Abzug von Aufwendungen für Seminare mit persönlichkeitsbildendem Charakter. Ein Abzug der Aufwendungen ist nur möglich, wenn die Seminare auf die spezifische berufliche Situation des Steuerpflichtigen zugeschnitten sind. Dass die im Seminar vermittelten Lerninhalte auch im beruflichen Alltag einsetzbar und der beruflichen Entwicklung förderlich sein können, reicht dem Gericht für die Anerkennung des Abzugs der Aufwendungen nicht aus.

## **Steuerfreiheit von Zahlungen einer Handwerkskammer**

Eine Handwerkskammer ist kein öffentlicher Haushalt, so dass Zinsvergünstigungen aus einem von der Handwerkskammer an einen Mitarbeiter gewährten Arbeitgeberwohnbaudarlehen nicht steuerfrei sind (§ 3 Nr. 58 EStG).

Der Angestellte einer Handwerkskammer erhielt ein Arbeitgeberwohnbaudarlehen, um den Kauf eines Familienheimes zu finanzieren. Das Darlehen war zinsvergünstigt. Den Zinsvorteil behandelte die Handwerkskammer gegenüber ihrem Mitarbeiter als steuerfreien Arbeitslohn.

Dieser Rechtsauffassung folgte das Finanzgericht Münster (FG Münster, Urt. v. 21.09.2016, 7 K 990/12, (Rev. eingel., Az.°BFH:°VI R 37/16), EFG 2016, S. 1852) nicht.

Arbeitslohn sind alle Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Das ist unabhängig davon, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden. Zu den Einnahmen gehören auch geldwerte Vorteile. Der einem Arbeitnehmer aufgrund der Unverzinslichkeit oder der nicht marktüblich niedrigen Verzinsung eines Arbeitnehmerdarlehens zufließende Vorteil ist danach auch Arbeitslohn.

Dieser ist nicht steuerfrei. Die Steuerfreiheit greift u. a. nur für Zinsvorteile bei Darlehen

- welche aus öffentlichen Haushalten gewährt werden,
- für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im eigenen Haus oder eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung,

- soweit die Zuschüsse und Zinsvorteile die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung mit öffentlichen Mitteln (nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung) nicht überschreiten.

Öffentliche Haushalte sind dabei nur die Haushalte des Bundes, der Länder, der Gemeinden, der Gemeindeverbände und der Sozialversicherungsträger. Zuschüsse und Zinsvorteile von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts sollen dagegen nicht erfasst werden. Denn mit der Steuerbefreiung soll eine staatliche Leistungsgewährung unterstützt werden.

Die Handwerkskammer ist zwar eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, sie finanziert sich aber durch die Beiträge ihrer Pflichtmitglieder.

Der Bundesfinanzhof muss den Fall abschließend entscheiden.

## **Steuervergünstigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen**

Für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses für geringfügig Beschäftigte ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 510 €.

Für andere haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen reduziert sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 4.000 €.

Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen zur Ausführung von Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen kann eine Steuerreduzierung von 20 %

der Arbeitskosten, höchstens aber 1.200 € erreicht werden.

Welche Voraussetzungen zu erfüllen sind, um die Steuerentlastungen zu erhalten, ergibt sich aus umfangreichen Erläuterungen in einem überarbeiteten Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV). Es ergeben sich daraus unter anderem nähere Informationen zu den Begriffen des begünstigten Haushalts, den haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen, zur Möglichkeit der Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, dem Anspruchsberechtigten sowie den begünstigten Aufwendungen.

Neu ist beispielsweise, dass der Begriff des Haushalts auch ein angrenzendes Grundstück umfasst, wenn die erbrachten Leistungen dem eigenen Grundstück dienen, wie das beim Winterdienst auf öffentlichen Gehwegen vor dem eigenen Grundstück der Fall ist. Auch Leistungen für die Betreuung von Haustieren im eigenen Haushalt sind nun begünstigt.

## **Aufwendungen für Geburtstagsfeier im Allgemeinen nicht als Werbungskosten anzuerkennen**

Aufwendungen für eine Geburtstagsfeier sind im Allgemeinen nicht als Werbungskosten abziehbar, denn sie sind meist auch durch die gesellschaftliche Stellung des Arbeitnehmers veranlasst. Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise beruflich veranlasst sein, wenn die Feier in erster Linie der Pflege des Betriebsklimas oder dem Dank an die Belegschaft dient, so der Bundesfinanzhof (BFH, Urt. v. 10.11.2016, VI R 7/16).

Ob das der Fall ist, muss immer anhand einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Im Urteilsfall hat der Bundesfinanzhof diese Kriterien zur

Beurteilung herangezogen:

- Neben dem Aufsichtsratsvorsitzenden waren ausschließlich sämtliche Mitarbeiter eingeladen.
- Der Arbeitgeber war in die Organisation der Feier eingebunden. Er hat sich damit mittelbar an den Kosten beteiligt.
- Die Kosten pro Teilnehmer waren mit 35 € maßvoll.
- Der Arbeitgeber hat gebilligt, dass die Feier in seinen Räumen abgehalten wurde.
- Teilweise fand die Feier während der Arbeitszeit statt.
- Sie hatte keinen repräsentativen, sondern eher einen rustikalen Charakter. Das schloss der BFH daraus, dass die Gäste teilweise in ihrer Arbeitskleidung erschienen.
- Es waren keine Geschäftspartner, Vertreter des öffentlichen Lebens, der Kommune oder der Medien eingeladen.

Dass der Kläger selbst eingeladen hatte und nicht der Arbeitgeber, spielte für das Urteil keine Rolle.

**Tipp:** Die Abzugsbeschränkung für Bewirtungskosten (§ 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) auf 70 % kommt nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer aus beruflichem Anlass Aufwendungen für die Bewirtung von Arbeitskollegen trägt.

### **Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß**

Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer angesetzt werden (BFH, Urt. v. 10.11.2016, VI R 7/16). Werden die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt, können stattdessen die höheren tatsächlichen Kosten angesetzt werden (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG). Diese Regelung widerspricht nach

Überzeugung des Bundesfinanzhofs (BFH, Beschl. v. 15.11.2016, VI R 4/15) nicht dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG).

Der Gesetzgeber bewegt sich mit dieser Ausnahme zur Entfernungspauschale innerhalb seines zulässigen gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums. Insoweit ist er nicht gehindert, auch außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Die Privilegierung öffentlicher Verkehrsmittel stellt erkennbar ein solches umwelt- und verkehrspolitisches Ziel dar.

### **Keine Rückstellung für Nachbetreuungspflichten bei einem Versicherungsvertreter**

Ein bilanzierender Versicherungsvertreter hat nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung u. a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Dabei muss eine erzwingbare (rechtliche) Verpflichtung gegenüber einem Dritten oder aufgrund öffentlich rechtlicher Bestimmungen bestehen. Wenn nur eine selbst auferlegte „Verpflichtung“ besteht, kommt ein Ansatz einer Rückstellung nicht in Betracht.

Aufgrund eines mit der Versicherungsgesellschaft geschlossenen Vertrags war ein Versicherungsvertreter verpflichtet, sich mit ganzer Kraft um den Zugang neuer und die Erhaltung bestehender Verträge zu bemühen.

Diese Bemühungspflicht rechtfertigt nach Auffassung des Finanzgerichts Münster (FG Münster, Urt. v. 09.09.2016, 4 K 2068/13, (Rev. eingel., Az. BFH: IV R 49/16), EFG 2016, S. 1888) nicht die Bildung einer Rückstellung für die Nachbetreuung der Kunden.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

### **Keine Versteuerung der stillen Reserven bei Betriebsfortführungsfiktion**

Im Jahr 2011 wurde im Einkommensteuerrecht eine Betriebsfortführungsfiktion für die Fälle der Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung im Ganzen eingeführt (§ 16 Abs. 3b EStG). Dadurch wird die Versteuerung der im Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven vermieden. Es muss also kein Aufgabegewinn versteuert werden.

Eine Betriebsunterbrechung liegt vor, wenn die aktive Betriebstätigkeit vorübergehend ruht und die wesentlichen Betriebsgrundlagen, bspw. das Betriebsgrundstück, zurückbehalten werden, sodass der Betrieb jederzeit wieder aufgenommen werden kann.

Eine Betriebsverpachtung im Ganzen liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb verpachtet hat und er objektiv die Möglichkeit hat, den Betrieb nach Beendigung der Verpachtung ohne wesentliche Änderung wieder fortzuführen.

Die Betriebsfortführungsfiktion besagt, dass ein Gewerbebetrieb in diesen Fällen solange als nicht aufgegeben gilt, bis der Steuerpflichtige eine eindeutige Aufgabeerklärung gegenüber dem Finanzamt abgibt oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Betriebsaufgabe erfüllt sind. In einem umfangreichen Anwendungsschreiben (BMF, Schr. v. 22.11.2016, IV C 6-S-2242/12/10001, DB 2016, S. 2814) hat die Finanzverwaltung ausführlich zu einzelnen Problemkreisen Stellung genommen, die nachstehend erläutert werden.

Die Betriebsfortführungsfiktion gilt für Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Sie gilt mangels steuerlicher Relevanz **nicht** für

- gewerblich geprägte Personengesellschaften (z. B. GmbH & Co. KG),

- Besitzpersonengesellschaften bei mitunternehmerischen Betriebsaufspaltungen und
- Verpachtung des Betriebs eines Mitunternehmers an seine Mitunternehmerschaft.

Die Aufgabenerklärung an das Finanzamt sollte zu Nachweiszwecken schriftlich unter Angabe des Aufgabzeitpunkts erfolgen und kann bis zu drei Monate rückwirkend anerkannt werden. Das Recht zur Betriebsaufgabenerklärung geht sowohl durch Erbfall als auch durch vorweggenommene Erbfolge auf den Rechtsnachfolger über. Erfolgt die rückwirkende Erklärung noch auf einen Zeitpunkt vor dem Erbfall oder der vorweggenommenen Erbfolge, hat der Rechtsvorgänger den Aufgabegewinn zu versteuern. Dies kann zur Ausnutzung von Steuerfreibeträgen beim Rechtsvorgänger günstig sein, wenn nur bei ihm die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen vorgelegen haben, wie bspw. vollendetes 55. Lebensjahr für den Betriebsveräußerungsfreibetrag von 45.000 €.

Problematisch wird es, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass doch eine Betriebsaufgabe stattgefunden hat, z. B. durch den Verkauf von wesentlichen Betriebsgrundlagen. In diesem Fall kann der Betrieb nicht mehr in seiner ursprünglichen Art und Weise aufgenommen werden und die stillen Reserven sind im Jahr der Betriebsaufgabe zu versteuern. Ist für dieses Jahr bereits die steuerliche Festsetzungsverjährung eingetreten, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung die Versteuerung für das Jahr des Bekanntwerdens erfolgen. Dabei sollen die stillen Reserven nach den Werten im Zeitpunkt der Kenntniserlangung zu versteuern sein und nicht etwa zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Hierdurch können sich durch zwischenzeitliche Wertsteigerungen weitere steuerliche Nachteile ergeben.

### **Maßgebendes Pensionsalter bei der Bewertung von Versorgungszusagen**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF, Schr. v. 09.12.2016, IV C 6 – S 2176/07/10004:003, BStBl 2016 I, S. 1427) hat unter Hinweis auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesarbeitsgerichts zum maßgebenden Pensionsalter bei der Bewertung von Versorgungszusagen Stellung bezogen.

Der Bundesfinanzhof (BFH, Urf. v. 11.09.2013, I R 72/12, BStBl 2016 II, S. 1008) hatte entschieden, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des Einkommensteuergesetzes (§ 6a EStG) bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen hinsichtlich des Pensionsalters ausschließlich auf den Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls abzustellen ist, der in der Pensionszusage vorgesehen ist. Dies gilt auch für beherrschende Gesellschafter Geschäftsführer. Ein Mindestpensionsalter sei hier nicht vorgeschrieben (Gegen R 6a Abs. 8 EStR 2012). Die Verwaltung folgt dieser Rechtsprechung.

Wird in der Pensionszusage ausschließlich auf die Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung ohne Angabe des Pensionsalters Bezug genommen, sind die durch das Rentenversicherungs-Altersgrenzenanpassungsgesetz geänderten Rentenbezugszeiten zu beachten.

Bei Neuzusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften nach dem 9. Dezember 2016 gilt Folgendes:

- Zusagen bei einer Altersgrenze von weniger als 62 Jahren sind steuerlich nicht anzuerkennen. Bei bis zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Zusagen gilt die Altersgrenze von 60 Jahren weiter.

- Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist davon auszugehen, dass eine Pensionszusage unangemessen ist, wenn das Pensionsalter unter 67 Jahren liegt. Bei bereits bestehenden Zusagen wird eine vereinbarte Altersgrenze von mindestens 65 Jahren nicht beanstandet.

Es wird noch einmal darauf hingewiesen, dass Änderungen bestehender Zusagen der Schriftform bedürfen. Eventuelle Anpassungen von Versorgungsvereinbarungen an die geänderte Rechtslage sind innerhalb einer Übergangsfrist bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs vorzunehmen, das nach dem 9. Dezember 2016 beginnt. Fehlt die erforderliche Schriftform nach Ablauf der Übergangsfrist, können die Versorgungszusagen bilanzsteuerrechtlich nicht mehr berücksichtigt werden. In der Steuerbilanz passivierte Pensionsrückstellungen wären dann gewinnerhöhend aufzulösen.

### **Sonderausgabenabzug für Versorgungsleistungen anlässlich der Übertragung eines GmbH-Anteils**

Der Sonderausgabenabzug für Versorgungsleistungen aufgrund der Übertragung eines GmbH-Anteils ist an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Einerseits muss die Übertragung einen mindestens 50%igen Anteil an der GmbH betreffen. Andererseits muss der bisherige Anteilseigner, soweit er die Geschäftsführung in der GmbH ausgeübt hat, diese auf den Übernehmer übertragen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. c EStG).

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Münster (FG Münster, Urf. v. 31.08.2016, 12 K 3245/15, EFG 2016, S. 1943, (Rev. eingel., Az. BFH: X R 35/16)) reicht es nicht aus, wenn der Anteilsübernehmer zwar in die Geschäftsführung des Unternehmens aufgenommen wird, der Über-

geber aber dort nicht ausscheidet. Das gilt nach der richterlichen Ansicht auch dann, wenn die Geschäftsführung insgesamt durch ein Geschäftsführungsgremium ausgeübt wird, in dem neben dem Gesellschafter-Geschäftsführer auch Fremdgeschäftsführer beschäftigt werden. Nach Auffassung des Gerichts setzt der steuerliche Sonderausgabenabzug voraus, dass der Übergeber bedingungslos aus der Geschäftsführung ausscheidet. Eine in auch nur eingeschränktem Umfang fortgesetzte Geschäftsführungstätigkeit des Übergebers führt zur Versagung des Sonderausgabenabzugs für die Versorgungsleistungen.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

### **Das neue Arbeitnehmerüberlassungsgesetz – Neuerungen zum 1. April 2017**

Vom 1. April 2017 an gelten neue Vorschriften für die Leiharbeit (Gesetz zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und anderer Gesetze, BR-Drs. 627/16 (B)). Diese betreffen u. a. folgende Bereiche:

#### **Höchstüberlassungsdauer 18 Monate**

Leiharbeitnehmer dürfen ab dem 1. April 2017 bei demselben Entleiher nur noch 18 aufeinanderfolgende Monate beschäftigt werden. Bei Überschreiten der Höchstüberlassungs-

dauer kommt es grundsätzlich zu einem Arbeitsverhältnis zwischen dem Leiharbeitnehmer und dem Entleiher. Die Frist von 18 Monaten kann tarifvertraglich abweichend festgelegt werden.

#### **Unterbrechungszeit drei Monate**

Leiharbeitnehmer dürfen auch wiederholt bei demselben Entleiher eingesetzt werden. Aber nur, wenn zwischen zwei Überlassungen an diesen mehr als drei Monate liegen, beginnt die Berechnung der Höchstüberlassungsdauer wieder von vorne. Bei geringeren Unterbrechungen werden die Einsatzzeiten in demselben Einsatzunternehmen zusammengezählt.

#### **Kennzeichnungspflicht**

Die Überlassung von Arbeitnehmern muss nun in dem Vertrag zwischen Verleiher und Entleiher ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Geschieht dies nicht, wird ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Entleiher und dem Leiharbeitnehmer angenommen und es drohen Bußgelder.

#### **Neue Regeln zur Festhaltungserklärung**

Auch wenn die Verletzung der Kennzeichnungspflicht oder das Überschreiten der Höchstüberlassungsdauer zur Unwirksamkeit des Vertrags zwischen Verleiher und Leiharbeitnehmer und folglich ein Arbeitsverhältnis zu dem Entleiher angenommen wird, kann der Leiharbeitnehmer nunmehr innerhalb eines Monats erklären, dass er an dem Arbeitsver-

hältnis zu dem Verleiher festhalten möchte. Dabei sind bestimmte Formalien zu beachten.

#### **Verschärfung des Equal Pay-Grundsatzes**

Leiharbeitnehmer müssen spätestens nach neun Monaten das gleiche Arbeitsentgelt bekommen wie vergleichbare Stammbeschäftigte. Laut Gesetzesbegründung umfasst das Arbeitsentgelt jede Vergütung, die aus Anlass des Arbeitsverhältnisses gewährt wird, insbesondere Urlaubsentgelt, Sonderzahlungen, Zulagen und Zuschläge sowie vermögenswirksame Leistungen oder Vergütungen, die aufgrund gesetzlicher Entgeltfortzahlungstatbestände gewährt werden müssen. Durch Branchenzuschlagstarifverträge können abweichende Regelungen getroffen werden.

#### **Kein Einsatz von Leiharbeitnehmern im Arbeitskampf**

Leiharbeitnehmer dürfen künftig nicht mehr als Streikbrecher eingesetzt werden. Allerdings wurde klargestellt, dass ihre Beschäftigung dann zulässig bleibt, wenn sie nicht Aufgaben wahrnehmen, die bisher von Streikenden verrichtet wurden.

#### **Berücksichtigung von Leiharbeitnehmern bei Schwellenwerten**

Leiharbeitnehmer sind zukünftig auch bei den betriebsverfassungsrechtlichen und für die Unternehmensmitbestimmung geltenden Schwellenwerten des Entleihers zu berücksichtigen; bei der Unternehmensmitbestimmung allerdings nur dann, wenn sie mehr als sechs Monate beschäftigt sind.

#### **Gesetzliche Definition des Arbeitnehmers**

Durch eine Ergänzung des Bürgerlichen Gesetzbuchs werden die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses auf der Basis der bisherigen Rechtsprechung konkretisiert. Damit soll vor allem der Verwendung vorgetäuschter Werkverträge entgegengewirkt werden.

## **Impressum**

### Herausgeber:

DORNBACH GMBH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Anton-Jordan-Straße 1  
56070 Koblenz

### Verantwortlich für den Inhalt:

Dipl.-Betriebswirt Rolf Groß  
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater  
Fachberater für  
Internationales Steuerrecht

Die in dieser Mandantenzeitung gegebenen Informationen können die zugrunde liegenden Sachverhalte oftmals nur verkürzt wiedergeben. Wir bitten Sie daher, vor Entscheidungen auf der Grundlage dieser Informationen, diesbezüglich mit uns Kontakt aufzunehmen.

**Veranstaltungstermine von und mit DORNBACH:****27. März 2017****BERGISCH GLADBACH: STEUERN UND SPORT – WIR MACHEN SIE FIT!**

Seit jüngerer Zeit geraten Sportvereine und Clubs stärker in den Fokus der Finanzverwaltung. Hiervon betroffen sind nicht nur Profi-, sondern auch Amateursportvereine. In einigen Fällen haben „steuerliche Fehler“ schon zu einer existenzbedrohlichen Krise geführt. Auch die Organhaftung des Vorstands spielt dabei eine wichtige Rolle. Wir möchten die aktuellen steuerlichen Brennpunkte im Rahmen unserer Veranstaltung vorstellen und Ihnen Handlungsempfehlungen mit auf dem Weg geben.

**11. Mai 2017****KOBLENZ: DORNBACH FORUM INTERNATIONAL 2017**

Mit Rolf Schreiber wird ein überaus bekannter Vertreter der deutschen Finanzverwaltung über die aktuellsten Entwicklungen im deutschen Steuerrecht mit internationalem Bezug berichten. Ergänzend werden wir zusammen mit unseren ausländischen Kooperationspartnern über die Besteuerung des Wegzugs von Privatpersonen und Unternehmen nach Österreich und in die Schweiz referieren.

**Detaillierte Informationen zum Ablauf und zur Anmeldung finden Sie auf unserer Homepage [www.dornbach.de](http://www.dornbach.de) unter Aktuelles/Veranstaltungen oder Sie wenden sich direkt an:**

**Frau Lydia Schmitz, PR- und Marketing-Referentin****Telefon: +49 261 94 31 - 438 • Mail: [lschmitz@dornbach.de](mailto:lschmitz@dornbach.de)**