

## Inhalt

<b>I. Kurzmitteilungen</b>	<b>Seite 1</b>
<b>II. Im Blickpunkt</b>	<b>Seite 3</b>
<b>1. Gesetzgebung</b>	
BEPS-Umsetzungsgesetz	Seite 3
Regierungsentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke für grenzüberschreitende Rechteüberlassungen ab 2018	Seite 4
Gesetz zur Weiterentwicklung der Verlustverrechnung	Seite 5
Reform der Grunderwerbsteuer für Share Deals – Finanzministerkonferenz erarbeitet Vorschläge	Seite 7
<b>2. Rechtsprechung</b>	
Ablösung einer Pensionszusage durch einen Dritten: BFH, Urteil vom 18.08.2016, VI R 18/13	Seite 8
Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte im Fokus der Rechtsprechung – wenn der Arbeitsort im Arbeitsvertrag steuerlich ungünstige Folgen auslöst: FG Hamburg, Urteil vom 13.10.2016, 6 K 20/16	Seite 9
<b>3. Verwaltung</b>	
Danaergeschenk des BMF: Vereinbartes Pensionsalter als Bewertungsmaßstab für Pensionsrückstellungen für Pensionszusagen an (beherrschende) Gesellschafter-Geschäftsführer	Seite 11
<b>Hinweise und Impressum</b>	<b>Seite 12</b>

## I. Kurzmitteilungen

Die Meldungen dieser Rubrik dienen als ergänzende Übersicht zu aktuellen Themen, die in den einzelnen Artikeln dieses Newsletters nicht besprochen werden.

### 1. Gesetzgebung

Das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde am 28.12.2016 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I 2016, 3152). Das Gesetz soll die Unveränderbarkeit von Daten sicherstellen. Zudem wurde eine neue Prüfungsmöglichkeit für Finanzämter geschaffen und die Bußgelder für Verstöße wurden deutlich erhöht.

Der Bundesrat hat am 04.11.2016 dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes zugestimmt. Ziel des Gesetzes-

entwurfs ist eine **Reform der Grundsteuer** durch eine Veränderung der Regelungen der Grundstücksbewertung. Angestrebt wird ein möglichst einfaches Bewertungsverfahren. Grundlage für die Erhebung der Grundsteuer soll ein sog. Grundsteuerwert sein. Für das Grundvermögen wird anstelle des Verkehrswerts ein sog. Kostenwert ermittelt, der das Investitionsvolumen für das Grundstück abbilden soll.

Die Bundesregierung hat am 21.12.2016 den **Referentenentwurf eines Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes (StUmgBG)** in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Mit diesem Gesetz sollen als Reaktion auf die sog. Panama Papers die Möglichkeiten der Steuervermeidung über sog. Briefkastenfirmen erschwert werden. Gegenstand des Entwurfes sind u. a. zusätzliche Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen sowie erweiterte Anzeigepflichten für Finanzinstitute.

Der Bundesrat hat am 16.12.2016 zu dem **Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)** Stellung genommen. Ziel der GKKB ist es, einen einheitlichen Rahmen der Unternehmensbesteuerung für Geschäftsaktivitäten im Binnenmarkt zu schaffen.

Der Bundesrat hat am 16.12.2016 zu dem Vorschlag der EU-Kommission zu **einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern** Stellung genommen. Ziel der Richtlinie ist es, eine doppelte Nichtbesteuerung aufgrund einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung eines Unternehmens oder eines Instruments (z. B. Finanzierungsform) aufgrund von unterschiedlichen Rechtsvorschriften der betreffenden Staaten zu verhindern.

Der Bundesrat hat am 04.11.2016 die Bundesregierung zur **Abschaffung der Abgeltungsteuer und zur Besteuerung von Kapitalerträgen wieder mit dem persönlichen Einkommensteuersatz** aufgefordert. Als tragendes Argument wird angeführt, dass mit dem ab 2017 geltenden automatischen Informationsaustausch von Finanzdaten zwischen Staaten die Berechtigung für die Abgeltungsteuer entfällt. Bundesfinanzminister Schäuble hat einen Wegfall der Abgeltungsteuer als möglich signalisiert.

Das **Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Japan zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 17.12.2015** ist am 28.10.2016 in Kraft getreten.

### 2. Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteil vom 20.10.2016 (V R 26/15) entschieden, dass die **Berichtigung einer Rechnung für Zwecke der Umsatzsteuer** auf den Zeitpunkt zurückwirkt, zu dem der Unternehmer die Rechnung erstmals ausgesellt hat.

Der BFH hat mit Beschluss vom 22.09.2016 (IV R 35/13) entschieden, dass nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen bestimmt wird, wer als persönlich haftender Gesellschafter i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG qualifiziert. **Voraussetzung für das Vorliegen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft** ist nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG, dass ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese zur Geschäftsführung befugt sind. Eine GbR ist dann keine gewerblich geprägte Personengesellschaft, wenn ebenfalls natürliche Personen persönlich haftende Gesellschafter sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 20.09.2016 (X R 23/15) entschieden, dass **keine Steuerermäßigung für die vertragsgemäße Kapitalauszahlung aus einem Pensionsfonds der betrieblichen Altersversorgung** gewährt werden kann. Vielmehr tritt die volle Einkommensteuerpflicht von Leistungen aus Pensionskassen nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG schon dann ein, wenn die früheren Beitragszahlungen nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei waren.

Der BFH hat mit Urteil vom 10.08.2016 (XI R 41/14) entschieden, dass die **vertragliche Übernahme** der einem kommunalen Zweckverband obliegenden **Trinkwasserversorgung durch eine GmbH** gegen Weiterleitung von Fördergeldern einen umsatzsteuerbaren und -pflichtigen Leistungsaustausch begründet.

Der BFH hat mit Urteil vom 20.07.2016 (I R 50/15) entschieden, dass sich **die Definition des Begriffs der Betriebsstätte für Zwecke der Gewerbesteuer** (§ 9 Nr. 3 GewStG) nicht nach dem jeweiligen DBA, sondern nach innerstaatlichem Recht bestimmt. Das BMF (AEAO zu § 12, Tz. 4) ging bisher davon aus, dass die DBA-Begriffsbestimmung dem nationalen Begriff vorgeht.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.07.2016 (IV R 34/13) entschieden, dass **die Vermietung von Einkaufszentren auch dann nicht der Gewerbesteuer unterliegt**, wenn der Vermieter zusätzlich zu den Mietflächen die für den Betrieb des Einkaufszentrums erforderliche Infrastruktur bereitstellt und werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen für das gesamte Shopping-Center vornimmt, da dies der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.06.2016 (X R 54/14) entschieden, dass bei einer Betriebsaufspaltung **ein Besitzunternehmen die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dann nicht in Anspruch nehmen kann**, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft lediglich vermögensverwaltend tätig ist.

Der BFH hat mit Urteil vom 12.05.2016 (II R 39/14) entschieden, dass sich die **Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer** nicht verändert, wenn die Forderung des Grundstückskäufers aufgrund einer Insolvenz des Käufers ausfällt. Grund hierfür sei, dass der Abschluss des Kaufvertrags der maßgebliche Zeitpunkt für die Bewertung der Kaufpreisforderung ist. Zu diesem Zeitpunkt kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass der Kaufpreis entrichtet wird. Der Kaufpreis ist grundsätzlich mit dem Nennwert der GrESt zu unterwerfen.

### 3. Verwaltung

Seit dem 01.01.2017 sind alle Mitgliedsstaaten der Europäischen Union zum **automatischen Austausch von Informationen zu allen neuen grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden für Unternehmen** verpflichtet.

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.01.2017 (BStBl. I 2017, S. 30) zur **Ermittlung des Gebäudesachwerts nach § 190 BewG** für die Bewertungsstichtage im Kalenderjahr 2017 Stellung genommen. Die Baupreisindizes für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden werden abhängig von der Gebäudeart auf 113,4 bzw. 113,7 festgelegt.

Das BMF hat mit einer Presseerklärung vom 11.01.2017 bekanntgegeben, dass die **Unternehmen des produzierenden Gewerbes den sog. Spitzenausgleich** erhalten können. Der Spitzenausgleich ist eine Teilentlastung von der Strom- und Energiesteuer und wird gewährt, wenn die Unternehmen den Zielwert für eine Reduzierung ihrer Energie-Intensität erreichen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 05.01.2017 (BStBl. I 2017, S. 32) zur **Neufassung des § 50i EStG** Stellung genommen. Demnach ist die Neufassung des § 50i Abs. 2 EStG erstmals für Einbringungen anzuwenden, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 abgeschlossen wurde.

Das BMF hat mit Schreiben vom 22.12.2016 zur **Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 5 AStG und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)** Stellung genommen. Diese regelt die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und macht Vorgaben für die Ermittlung der Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens.

Das BMF hat mit Schreiben vom 20.12.2016 zur Anwendung von **§ 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 und Abs. 5 EStG** Stellung genommen. Insbesondere übernimmt das BMF die Rechtsprechung des BFH (III R 49/13) zum Ausscheiden eines Mitunternehmers bei gleichzeitiger Übernahme eines Teilbetriebes bei einer **Realteilung**.

Das BMF hat mit Schreiben vom 16.12.2016 zu Anwendungsfragen des § 2b UStG im Hinblick auf die **Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen der öffentlichen Hand** Stellung genommen.

Das BMF hat mit Schreiben vom 14.12.2016 die maßgeblichen **Pauschalbeträge zur steuerlichen Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen** bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 01.01.2017 bekannt gegeben.

Das BMF hat mit Schreiben vom 06.12.2016 zu den **Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO bei einem Sport-Dachverband** Stellung genommen. Entsprechend dem BFH-Urteil I R 13/13 fehlt es demnach an den Voraussetzungen für die Annahme

eines Zweckbetriebs, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Sportvereins oder -verbands der Förderung des bezahlten Sports dient.

Das BMF hat mit Schreiben vom 22.11.2016 zur **Betriebsfortführungsfiktion für Fälle der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen (§ 16 Abs. 3b EStG)** Stellung genommen. Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen für Betriebsaufgaben nach dem 04.11.2011 anzuwenden.

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.11.2016 zur **Behandlung der sog. Wertpapierleihe** Stellung genommen. Demnach verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, die im Rahmen einer Wertpapierleihe an den Entleiher zivilrechtlich übereignet wurden ausnahmsweise beim Verleiher, wenn die zivilrechtliche Position des Entleihers lediglich eine formale Position ist.

Das BMF hat mit Schreiben vom 10.11.2016 den Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011 dahingehend geändert, dass **bei Drittstaatenverschmelzungen keine beschränkte Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft** als Voraussetzung für die Steuerneutralität der Verschmelzung auf deutscher Anteilseigner-Ebene mehr gefordert wird.

Das BMF hat am 22.11.2016 den **Entwurf eines Schreibens zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritten und Erfüllungsübernahmen mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung (Anwendung der § 4f und § 5 Abs. 7 EStG)** an die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft mit der Bitte um eine Stellungnahme übersandt.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautenden Erlassen vom 16.01.2017 zu der **Vorläufigen Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer** Stellung genommen. Aufgrund der erfolgten Erbschaftsteuerreform bestehe kein Anlass mehr, die Festsetzungen nach §§ 13a Abs. 1a, 13b Abs. 2a ErbStG (jeweils in ihrer alten Fassung) vorläufig durchzuführen.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautenden Erlassen vom 02.01.2017 zu den **Steuererklärungsfristen für das Kalenderjahr 2016** Stellung genommen. Demnach sind Jahressteuererklärungen für 2016 grundsätzlich bis zum 31.05.2017 abzugeben. Werden Steuererklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe angefertigt, wird, wie in den Vorjahren, allgemein eine Fristverlängerung bis zum 31.12.2017 gewährt.

Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben mit gleichlautenden Erlassen vom 28.10.2016 zur **Verfassungsmäßigkeit der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben und der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 lit. a, d, e und f GewStG** Stellung genommen. Demnach sind sämtliche Festsetzungen des Gewerbesteuerermessbetrags für Erhebungszeiträume ab 2008 mit Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO durchzuführen.

## II. Im Blickpunkt

### 1. Gesetzgebung

#### BEPS-Umsetzungsgesetz

*Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen, BGBl. I, 2016, S. 3000.*

#### Hintergrund

Mit der Verabschiedung des sog. BEPS-Umsetzungsgesetzes am 1. Dezember 2016 hat der Bundestag wesentliche Änderungsvorschläge des Bundesrates aufgenommen. Neben ersten Schritten zur Umsetzung des BEPS-Aktionsplanes enthält das Gesetz Änderungen des deutschen internationalen Steuerrechts als Reaktion auf zuletzt ergangene Rechtsprechung des BFH sowie familienpolitische Maßnahmen.

#### Wesentliche gesetzliche Neuregelungen

Der Gesetzesbeschluss des Bundestages vom 1. Dezember 2016 entspricht inhaltlich der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages und enthält im Vergleich zum Regierungsentwurf (siehe hierzu [Tax Newsletter Juli 2016](#)) folgende Änderungen:

- Verhinderung eines doppelten Abzugs von Sonderbetriebsausgaben („double dip“) bei Personengesellschaften in grenzüberschreitenden Sachverhalten (§ 4i EStG): Das deutsche Konzept zur Besteuerung von Personengesellschaften ist international ungebräuchlich. Hieraus entstehen Qualifikationskonflikte bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, welche für steuerliche Gestaltungen genutzt wurden („hybride Gestaltungen“). § 4i EStG verbietet in grenzüberschreitenden Fällen den doppelten Abzug von Sonderbetriebsausgaben, soweit nicht auch die Erträge doppelt besteuert werden.
- Einführung der Steuerbarkeit von sog. Leerverkäufen bei sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG): Private Veräußerungsgeschäfte sind zukünftig auch dann steuerpflichtig, wenn die Veräußerung des Wirtschaftsgutes bereits vor dessen Erwerb erfolgt.
- Verschärfung der Ausnahme von der Abgeltungsteuer bei mind. einprozentiger Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die Gesellschaft (§ 32d Abs. 2 Nr. 3b EStG): Bisher reichte für einen Antrag auf tarifliche Besteuerung von Einkünften aus Anteilen an einer Gesellschaft eine mind. einprozentige Beteiligung an der Gesellschaft und eine berufliche Tätigkeit für diese Gesellschaft aus. Zusätzliche Voraussetzung ist zukünftig die Möglichkeit des antragstellenden Anteilseigners, maßgeblichen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft zu nehmen.
- Verhinderung des sog. Cum/Cum treaty shopping (§ 50j EStG): Die Missbrauchsverhinderungsvorschrift des neuen § 50j EStG wirkt Cum/Cum treaty shopping-Gestaltungen entgegen, bei denen Quellensteuer bei Auszahlung deutscher Dividenden mehrfach angerechnet bzw. erstattet wurde.

- Neuregelung bestimmter grenzüberschreitender Einbringungen (§ 50i Abs. 2 EStG und § 6 Abs. 3 EStG): Die Einführung des § 50i EStG diene der Eindämmung bestimmter steuerlicher Gestaltungen im Falle des Wegzuges von Steuerpflichtigen aus Deutschland. Die Formulierung der Regelung führte zu Rechtsfolgen, die über diesen Zweck hinaus gingen und soll durch die aktuelle Änderung angepasst werden.
- Besteuerung von Abfindungen im Tätigkeitsstaat, soweit durch DBA nicht abweichend geregelt (§ 50d Abs. 12 EStG).
- Abweichend zum Regierungsentwurf enthält das BEPS-Umsetzungsgesetz keinen Vorrang der innerstaatlichen Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes vor einer abkommensautonomen Interpretation.

Der Vorschlag des Bundesrates, den Katalog der beschränkten Steuerpflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG um eine neue Nr. „c1“ zu erweitern, um Gewinne von Steuerausländern aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften besteuern zu können (siehe hierzu [Tax Newsletter Oktober 2016](#)), ist nicht in das Gesetz aufgenommen worden, wird aber vermutlich auf der Agenda bleiben.

Steuersenkend wirken die Anpassung familienpolitischer Leistungen und der Ausgleich der sog. kalten Progression durch Anhebung des Grundfreibetrages, des Kindergeldes, kinder- und unterhaltsbezogener Steuervorteile und der Eckpunkte des Einkommensteuertarifes (§§ 32, 32a, 66 EStG, §§ 6, 6a und 6b BKGG u. a.).

## Ausblick

Am 16. Dezember 2016 hat der Bundesrat dem BEPS-Umsetzungsgesetz zugestimmt und zugleich weitere Maßnahmen angemahnt. Demnach sollen folgende Themen weiter verfolgt werden:

- Umsetzung weiterer BEPS-Maßnahmen in nationales Recht;
- Überarbeitung und Ergänzung von Vorschriften zur Bekämpfung bestimmter Steuervermeidungsgestaltungen im Rahmen der Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) des ECOFIN-Rates vom 12. Juli 2016;
- Implementierung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen;
- Gesetzesentwurf zur vollständigen Beseitigung der doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften („weiße Einkünfte“) bzw. des doppelten Betriebsausgabenabzuges („double dip“) mittels hybrider Gestaltungen;
- Einführung nationaler Maßnahmen zur Sicherung des Steuersubstrats bei bevorzugter Besteuerung von Patent- und Lizenzboxen im Ausland;
- Diskussion auf europäischer Ebene zwecks Änderung der Zins- und Lizenzrichtlinie, um Quellensteuern bei grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen erheben zu können, wenn die Lizenzzahlungen beim endgültigen Empfänger einer nur niedrigen Besteuerung unterliegen.

Die Dynamik der Änderungen im Bereich des internationalen Steuerrechts bleibt sowohl in Deutschland als auch in vielen anderen Staaten hoch. In diesem Kontext sind auch die im Dezember vorgelegten Referentenentwürfe zur Einführung einer Lizenzschranke und zu einem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz sowie die neuen Verwaltungsgrundsätze für die Betriebsstättengewinnaufteilung zu sehen. Eine Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 ff. AStG ist ebenso geplant wie der Erlass einer „Fremdvergleichsverordnung“.



Birgit Faßbender,  
Steuerberaterin,  
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,  
Düsseldorf

## Regierungsentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke für grenzüberschreitende Rechteüberlassungen ab 2018

*Regierungsentwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken vom 25. Januar 2017*

Nachdem das BMF am 20. Dezember 2016 den Entwurf des o. g. Gesetzes im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen veröffentlicht hatte, hat nun die Bundesregierung den Entwurf des Gesetzes beschlossen. Der Vorschlag betrifft Inbound-Rechteüberlassungen zwischen nahe stehenden Personen (z. B. im Konzern) und soll ab 2018 gelten. Die Norm soll keine Zahlungen an fremde Dritte erfassen.

### Bisherige Rechtslage

In den letzten Jahren hat sich der politische Handlungsdruck durch Publikationen, wonach multinationale Konzerne durch steuerliche Gestaltungen auf Gewinne in Milliardenhöhe nur geringe Steuern zahlen mussten, erhöht. Daher haben die OECD und die G20 im Rahmen des BEPS-Projektes fünfzehn Aktionspläne entwickelt. Aktionsplan 5 „Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance“ behandelt auch die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung.

Einige Staaten (z. B. Belgien, Frankreich, Niederlande, Schweiz) haben in der Vergangenheit IP-Boxen, Patentboxen oder Lizenzboxen eingeführt. Solche Präferenzregime gewähren für Erträge aus Lizenzgebühren und/oder aus anderen Formen der entgeltlichen Rechteüberlassung Vergünstigungen, sodass die Einkünfte beim Lizenzgeber einer niedrigen oder keiner Besteuerung unterliegen.

Demgegenüber kann ein Lizenznehmer in Deutschland die Aufwendungen für die Rechteüberlassung grundsätzlich vollständig als Be-

triebsausgaben berücksichtigen. 6,25 Prozent der Aufwendungen unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung.

Zusammenfassend ergibt sich somit durch die Nutzung des internationalen Steuergefälles ein steuerlicher Vorteil für die Unternehmensgruppe in Höhe der Differenz der jeweiligen effektiven Besteuerung.

In diesem Kontext sollen gemäß Aktionsplan 5 des BEPS-Projektes die skizzierten Präferenzregime bis spätestens 30. Juni 2021 abgeschafft oder an den sog. Nexus-Ansatz angepasst werden. Nach dem Nexus-Ansatz sollen Steuerbegünstigungen nur für solche Einnahmen gewährt werden, die aus geistigem Eigentum stammen, bei dem der Lizenzgeber die eigentliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbst durchgeführt hat („qualifizierte Ausgaben“).

### Geplante Änderung: § 4j EStG

Vor diesem Hintergrund hat das BMF mit dem vorliegenden Referententwurf die Einführung eines § 4j EStG vorgeschlagen. Von dieser Norm wären ab 1. Januar 2018 (fiktive) Inbound-Lizenzierungen zwischen nahestehenden Personen (z. B. im Konzern) und Betriebsstätten betroffen.

Aufbauend auf den für den Nexus-Ansatz definierten Substanzanforderungen sollen die Aufwendungen für die Rechteüberlassungen von nahestehenden Lizenzgebern, die im Ausland ansässig sind, beim inländischen Lizenznehmer nicht oder nur teilweise steuerlich abzugsfähig sein, soweit

- die Einkünfte beim Lizenzgeber einem Präferenzsteuerregime unterliegen
- und dadurch nicht oder nur niedrig (< 25 Prozent) besteuert werden.

Das Abzugsverbot soll nicht greifen, wenn der Lizenzgeber das Recht (mindestens) weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat oder die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-14 AStG anwendbar ist. Dieser Substanzgegenbeweis soll wiederum nicht für Rechte gelten, die unter das deutsche Markenrecht fallen würden.

Ein schädliches Präferenzsteuerregime soll nicht vorliegen, wenn die Einkünfte beim Empfänger

- einem niedrigen Regelsteuersatz oder
- steuerlichen Vergünstigungen, die an die tatsächlichen Aufwendungen (z. B. steuerliche Forschungsprämien) anknüpfen, unterliegen.

Die Vorschrift soll auch Stepping-Stone-Gestaltungen erfassen. Bei dieser Umleitungsstrategie werden Einkünfte über einen in einem Hochsteuerland ansässigen Lizenznehmer umgeleitet, indem ein Lizenzgeber aus einem Niedrigsteuerland diesem Lizenznehmer eine

Lizenz gewährt und dieser Erträge aus der Weiterlizenzierung an ein anderes verbundenes Unternehmen erzielt. Folglich kompensieren die Aufwendungen die Erträge aus der Weiterlizenzierung nahezu vollständig.

### Mögliche Auswirkungen auf die Praxis

Nach der aktuellen Fassung wären ab 2018 (fiktive) Inbound-Rechteüberlassungen zwischen nahestehenden Personen und Betriebsstätten von der Neuregelung betroffen.

Sollte es bei der vorgeschlagenen Anwendung ab 2018 bleiben, müssen Unternehmensgruppen mit entsprechenden Inbound-Lizenzierungen ihre Strukturen möglicherweise schneller als gedacht anpassen, wenn die Struktur noch nicht die Substanzanforderungen des Nexus-Ansatzes erfüllt.

Die als Niedrigbesteuerung (> 25 Prozent) definierte Grenze ist unter Gleichheitsgesichtspunkten bedenklich und abzulehnen. Legt man für eine innerdeutsche Lizenzierung den Mindesthebesatz für die Gewerbesteuer zugrunde, kann ein Lizenzgeber einem kombinierten Ertragsteuersatz von 22,825 Prozent unterliegen. Zudem sind die effektiven Steuersätze für die Sonderregime erheblich niedriger, so dass der Gesetzgeber hier großzügiger sein könnte.

Zudem ist die Substanzanforderung „weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt“ unbestimmt. Eine Konkretisierung durch den Gesetzgeber wäre wünschenswert, damit sich die Rechtssicherheit erhöht. Andernfalls sind Auslegungskonflikte mit der Finanzverwaltung im Rahmen von verbindlichen Auskünften oder Betriebsprüfungen vorprogrammiert. Die alleinige Darstellung in der Gesetzgebung ist nicht zielführend.



Florian Teichert,  
Steuerassistent,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,  
Düsseldorf

### Gesetz zur Weiterentwicklung der Verlustverrechnung

BGBl. I 2016, S. 2998

Nachdem der Bundesrat dem Entwurf des o. g. Gesetzes am 16. Dezember 2016 zugestimmt hat, wurde dies nun im Bundesgesetzblatt verkündet. Die Neuregelung soll Unternehmen auf Antrag die Fortführung von Verlustvorträgen ermöglichen, wenn diese nach einem schädlichen Anteilseignerwechsel nach § 8c KStG das Unternehmen bzw. dessen Geschäftsbetrieb fortführen. Durch Einführung eines neuen § 8d KStG – Fortführungsgebundener Verlustvortrag –

sollen steuerliche Hemmnisse bei der Unternehmensfinanzierung durch Neueintritt oder Wechsel von Anteilseignern beseitigt werden. Siehe hierzu auch [Tax Newsletter Oktober 2016](#).

### Bisherige Rechtslage

Nach der bisher allein geltenden Vorschrift des § 8c KStG gingen die steuerlichen Verlustvorträge vollständig unter, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Beteiligungsrechte bzw. des gezeichneten Kapitals oder der Mitgliedschafts- oder Stimmrechte übertragen wurden. Bei einer Übertragung von zwischen 25 und 50 Prozent der Beteiligung gingen die Verlustvorträge anteilig unter.

Ausnahmen hierzu bestanden nur nach der sog. Stille-Reserven-Klausel und der sog. Konzernklausel. § 8c KStG war mit Wirkung des Jahres 2008 eingeführt worden und hatte die zuvor geltende Regelung für Mantelkäufe (§ 8 Abs. 4 KStG alt) ersetzt. § 8c KStG gilt sowohl für Körperschaft- als auch für Gewerbesteuerzwecke. Für Zinsvorträge im Rahmen der Zinsschranke nach § 4h EStG gilt die Regelung in § 8c KStG entsprechend.

### Geplante Änderung: Fortführungsgebundener Verlustvortrag (§ 8d KStG neu)

Durch den neuen § 8d KStG soll der Steuerpflichtige die Möglichkeit erhalten, auf Antrag auch im Falle eines gemäß § 8c KStG schädlichen Beteiligungserwerbs den Erhalt der Verlustvorträge feststellen zu lassen, wenn der bisherige Geschäftsbetrieb im Wesentlichen fortgeführt wird. Maßgeblich ist dabei der Geschäftsbetrieb, der in den letzten drei Jahren vor dem schädlichen Anteilserwerb von der Körperschaft unterhalten wurde.

Der Geschäftsbetrieb wird gesetzlich definiert. Danach umfasst ein Geschäftsbetrieb die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Solange der Geschäftsbetrieb also fortgeführt wird, können die entsprechenden Verluste, die zunächst gesondert festgestellt wurden, mit Erträgen verrechnet werden. Ergänzend kommt es jedoch zum Untergang des Verlustvortrags, wenn

- der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird;
- der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird;
- die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt;

- die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt;
- die Körperschaft die Stellung eines Organträgers einnimmt oder
- auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Damit möchte der Gesetzgeber erreichen, dass Verlustvorträge künftig auf Antrag in größerem Umfang erhalten bleiben, als in der Vergangenheit. Dies soll für Fälle gelten, in denen die bisherigen Ausnahmen nach der Stille-Reserve-Klausel sowie der Konzernklausel nicht galten.

Die neue Vorschrift des § 8d KStG soll rückwirkend ab dem 1. Januar 2016 gelten. Nach der Gesetzesbegründung rechnet das BMF mit einer steuerlichen Entlastung von jährlich ca. EUR 600 Mio. für Körperschaften.

### Mögliche Auswirkungen auf die Praxis

Nach dem neuen § 8d KStG besteht die Möglichkeit, erstmals auf den 31. Dezember 2016 eine gesonderte Feststellung des Verlustes zu beantragen, wenn im laufenden Jahr 2016 ein schädlicher Beteiligungserwerb stattgefunden hat.

Für die Kapitalgesellschaften ist die Neuregelung sehr zu begrüßen, denn bisher führte eine Anteilsübertragung häufig zum Verlust des Verlustvortrags, was zu steuerlichen Mehrbelastungen führte und insbesondere in typischen Sanierungsfällen bisher ein echtes Hindernis darstellte.

Die Neuregelung dürfte nicht ganz freiwillig erfolgen bzw. vor folgendem Hintergrund zu sehen sein:

Der Gesetzgeber hatte bereits im Jahr 2009 eine sog. Sanierungsklausel eingeführt, die im Falle einer Anteilsübertragung zum Zwecke der Sanierung den Erhalt des Verlustvortrags vorsah. Die Sanierungsklausel knüpfte dabei daran, dass der bisherige Geschäftsbetrieb erhalten blieb und diesem neues Kapital zugeführt wurde. Diese Regelung wurde von der Europäischen Kommission als wettbewerbswidrige Beihilfe qualifiziert und für nicht anwendbar erklärt. Zudem wurde vom Finanzgericht Hamburg bereits im Jahr 2011 die Regelung des § 8c KStG dem Bundesverfassungsgericht wegen verfassungsrechtlicher Bedenken zur Prüfung vorgelegt. Der Untergang des Verlustvortrags im Falle der Anteilsübertragung sei nicht gerechtfertigt, da die Regelung nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt sei. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts wird nun für das laufende Jahr 2017 erwartet und es ist nicht ausgeschlossen, dass § 8c KStG für unwirksam erklärt wird, da andere Regelungen, die zusammen mit § 8c KStG eingeführt wurden, schon als verfassungswidrig eingestuft wurden. Vor diesem Hintergrund dürfte auch zu verstehen sein, warum § 8d KStG als komplette Neuregelung konzipiert wurde und nicht lediglich als weitere Ausnahme innerhalb der Regelung von § 8c KStG.

Für die Praxis wird die Regelung bedeutende Erleichterungen mit sich bringen. Für all diejenigen Unternehmen und Unternehmer, die ihre Anteilsübertragung im vergangenen Jahr 2016 vorgenommen haben, ist nun zu prüfen, ob insoweit die positive Regelung des § 8d KStG gelten könnte. In diesem Falle ist ein Antrag erforderlich. Der Antrag muss nach der Neuregelung zusammen mit der Abgabe der Steuererklärung gestellt werden. Für Körperschaft- und Gewerbesteuerzwecke kann der Antrag nur einheitlich gestellt werden.

Für alle Unternehmer, die für die Zukunft eine Übertragung der Anteile planen oder durchführen, wird die Neuregelung des Verlustvortrags eine interessante Option darstellen. Verknüpft allerdings mit dem Erfordernis, den bisherigen Geschäftsbetrieb fortzuführen. Da die Kriterien hierfür allerdings zu eng gefasst sind, wird sich die Neuregelung in einigen Fällen voraussichtlich als nicht hilfreich erweisen.



Dr. Michael Hils,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH,  
München

## Reform der Grunderwerbsteuer für Share Deals – Finanzministerkonferenz erarbeitet Vorschläge

Die Finanzministerkonferenz hat sich am 1. Dezember 2016 mit einer möglichen Grunderwerbsteuerreform befasst. Unter dem Motto „Grunderwerbsteuer – Millionenschwere Steuertricksereien bekämpfen“ möchte man unter dem Vorsitz Hessens eine Reform der Grunderwerbsteuer im Hinblick auf Share Deals herbeiführen.

Das Thema ist seit längerem auf der politischen Agenda. Im September 2016 schließlich hat die Finanzministerkonferenz beschlossen, dass die Länder hierzu gemeinsam Lösungsvorschläge erarbeiten sollen. Im März 2017 soll ein Zwischenbericht und im Oktober ein Abschlussbericht vorliegen.

### Gegenwärtige Rechtslage

Das Reformanliegen zielt auf Transaktionen, in denen nicht Grundstücke selbst (im Wege des Asset Deals), sondern stattdessen Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften übertragen werden. Nach dem geltenden Recht fällt Grunderwerbsteuer grundsätzlich auch in diesen Fällen an – obwohl der Eigentümer an den betreffenden Grundstücken identisch bleibt. Dabei gelten unterschiedliche Prinzipien je nachdem, ob der Grundbesitz von einer Personengesellschaft (z. B. Kommanditgesellschaft) oder von einer Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH) gehalten wird:

- Die Übertragung der Anteile an grundbesitzenden Personen-

gesellschaften ist vereinfacht gesagt grunderwerbsteuerfrei, wenn innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren weniger als 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen rechtlich oder wirtschaftlich auf neue Gesellschafter übertragen werden.

- Die Übertragung der Anteile an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften ist grunderwerbsteuerfrei, wenn weniger als 95 Prozent der Anteile rechtlich oder wirtschaftlich auf einen neuen Gesellschafter oder auf eine Gruppe verbundener Gesellschafter übertragen (bzw. in einer Hand vereinigt) werden.

Mit anderen Worten: Werden weniger als 95 Prozent übertragen, so kann der Anfall von Grunderwerbsteuer vermieden werden.

Diese Gestaltungsoption des geltenden Rechts ist historisch gewachsen und systematisch begründet, eine entsprechende Gestaltung ist somit keine Trickserei, sondern vollkommen legitim: Die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer besteuert nicht die Übertragung von Anteilen, sondern von Grundbesitz. Die Einbeziehung bestimmter Anteilsübertragungen in die Liste der steuerbaren Tatbestände dient der Vermeidung von Steuerumgehungen. Der Share Deal wird also nur als Ersatz-Tatbestand erfasst. Dabei werden der oder die Erwerber von 95 Prozent der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft so gestellt, als hätten er oder sie das Grundstück selbst erworben. Dass dabei nicht auf 100 Prozent, sondern auf 95 Prozent abgestellt wird, soll der Vermeidung von Gestaltungen dienen, in denen lediglich ein sog. Zwerganteil zurück behalten wird. Nach der Systematik des geltenden Rechts stellen mehr als 5 Prozent keinen „schädlichen“ Zwerganteil dar.

Die Anhebung der Grunderwerbsteuer-Hebesätze durch die Bundesländer von einheitlich 3,5 Prozent noch im Jahr 2010 auf nunmehr teilweise bis zu 6,5 Prozent hat dazu beigetragen, dass der grunderwerbsteuerneutrale Share Deal immer attraktiver geworden ist. Natürlich ist es ungerecht, dass der private Hauskäufer diese Möglichkeit nicht hat; dessen grunderwerbsteuerliche Belastung würde aber auch durch das Reformvorhaben nicht sinken.

Die letzte gesetzliche Änderung in Bezug auf die grunderwerbsteuerliche Behandlung von Anteilsübertragungen liegt noch nicht lange zurück: Im Jahr 2013 wurde § 1 Abs. 3a GrEStG neu in das Grunderwerbsteuergesetz eingefügt, mit dem Ziel, nicht nur die rechtliche Anteilsübertragung zu erfassen, sondern auch solche Tatbestände, in denen 95 Prozent oder mehr der Anteile *wirtschaftlich* übertragen bzw. in einer Hand vereinigt werden.

### Mögliche Änderungen

Derzeit ist nicht klar, wie die Reformvorschläge aussehen werden. Es liegt jedoch auf der Hand, dass Ansatzpunkt für eine Neuregelung die gegenwärtige Anteilsschwelle von 95 Prozent bzw. die Fünf-Jahresfrist sein können.

Bei einer Absenkung der relevanten Schwelle auf z. B. 75 Prozent

könnte künftig somit bereits dann Grunderwerbsteuer anfallen, wenn

- 75 Prozent oder mehr der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf einen Erwerber oder auf eine Gruppe von Erwerbern (rechtlich oder wirtschaftlich) übertragen werden,
- 75 Prozent oder mehr der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft (rechtlich oder wirtschaftlich) auf neue Gesellschafter übertragen werden.

Bei einer Verlängerung der relevanten Frist von fünf auf bspw. sieben Jahre würden im Hinblick auf die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften dann künftig alle Vorgänge zusammen betrachtet werden, die sich innerhalb des verlängerten Zeitraumes von sieben Jahren ereignen.

### Mögliche Folgen für die Praxis

Werden die relevanten Parameter für Beteiligungshöhe und -dauer von Minderheitsgesellschaftern geändert, kann dies im Einzelfall entsprechende Gestaltungen unter grunderwerbsteuerlichen Gesichtspunkten zumindest weniger attraktiv machen.

Wer sich für einen Share Deal entscheidet (wenn die Wahlmöglichkeit überhaupt besteht), hat in den wenigsten Fällen nur die Grunderwerbsteuer im Blick; denn im Vergleich zum Asset Deal ist der Share Deal für den Käufer grundsätzlich mit höherem Prüfungsaufwand und mehr Risiken verbunden. Darüber hinaus sind zumindest bei Kapitalgesellschaften auch ertragsteuerliche Vorgaben im Hinblick auf die Beteiligungshöhe zu beachten, die unter bestimmten Gesichtspunkten eine Mindestbeteiligung von zehn Prozent auch für den Minderheitsgesellschafter ratsam erscheinen lassen.

Während die Verlängerung der Frist im Hinblick auf die vorhandene Systematik der Grunderwerbsteuer bezüglich Personengesellschaften grundsätzlich keinen Systembruch darstellen dürfte, ist derzeit unklar, wie eine Absenkung der maßgebenden Schwelle von 95 Prozent mit der bestehenden Systematik der Grunderwerbsteuer in Einklang gebracht werden kann.

Wäre künftig z. B. bereits bei Anteilsübertragungen von 75 Prozent oder mehr der Grunderwerbsteuer-Tatbestand verwirklicht, müsste geregelt werden, dass diese dann nur anteilig anfällt; denn es wäre unter dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit nicht zu rechtfertigen, warum der „wirtschaftliche Erwerb“ von nur 75 Prozent des Grundbesitzes die volle Steuer auslösen sollte.

Es wird auch vertreten, dass sich die Grunderwerbsteuer durch eine solche Regelung möglicherweise so weit von dem Bezug zum Grundbesitz lösen würde, dass sie ihren Charakter ändern und eine Kapitalverkehrsteuer werden könnte; die Einführung einer solchen Steuer wäre aufgrund europarechtlicher Vorgaben aber nicht ohne Weiteres möglich.

Mit konkreteren Reformansätzen ist möglicherweise noch im ersten Quartal 2017 zu rechnen; eine Verlängerung der vorstehend genannten Fristen ließe sich vermutlich auch „huckepack“ kurzfristig in andere Gesetzesvorhaben einbauen. Eine Ausarbeitung und Verabschiedung der Reform unter Veränderung des gesetzlichen Konzeptes in Bezug auf die relevante Beteiligungsschwelle von 95 Prozent allerdings dürfte sich dagegen nicht so schnell umsetzen lassen, vor der Bundestagswahl ggf. ohnehin nicht mehr.



Dr. Malte Strüber, LL.M.,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,  
Berlin

## 2. Rechtsprechung

### Ablösung einer Pensionszusage durch einen Dritten

*BFH, Urteil vom 18. August 2016, VI R 18/13, DStR 2016, 2635*

#### Hintergrund

Mit dem Urteil vom 12. April 2007 (VI R 6/02) hatte der VI. Senat des BFH entschieden, dass die entgeltliche Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage durch einen Dritten beim Arbeitnehmer zum Zufluss von Arbeitslohn führen kann. Das den Zufluss auslösende Element in dem entschiedenen Fall war, dass der Arbeitnehmer ein Wahlrecht auf Auszahlung des Ablösungsbetrags an sich oder den Dritten hatte und mit dessen Ausübung über den Anspruch wirtschaftlich verfügte. Die Sache stellte sich wirtschaftlich betrachtet so dar, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Betrag zur Verfügung gestellt und dieser ihn zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet habe. Der Anspruch wurde vorzeitig erfüllt. Die Tatsache, dass die Zahlung auf Verlangen des Arbeitnehmers an den Dritten erfolgte, stellte lediglich eine Nutzungsbeschränkung dar, die auf den Zufluss keinen Einfluss haben konnte, da sie die Vermögensverwendung betraf.

Mit dem neuerlichen Urteil aus 2016 grenzt sich der BFH von seinem Urteil aus 2007 ab.

#### Entscheidungssachverhalt

Der Kläger war Mehrheitsgesellschafter und alleiniger Geschäftsführer einer GmbH (A-GmbH), die ihm in der Vergangenheit eine Pensionszusage erteilt hatte. Im Vorgriff auf die geplante Veräußerung seiner Geschäftsanteile gründete der Kläger eine weitere GmbH (B-GmbH) mit ihm als alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer.



Da der Erwerber der Geschäftsanteile die Pensionszusage des Klägers nicht übernehmen wollte, vereinbarte die B-GmbH mit der A-GmbH, alle Rechte und Pflichten aus der dem Kläger gewährten Pensionszusage gegen Zahlung einer Vergütung zu übernehmen. Der Kläger stimmte der Übertragung zu. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht waren der Ansicht, dem Kläger sei mit der Zahlung des Ablösungsbetrags von der A-GmbH an die B-GmbH Arbeitslohn zugeflossen.

### Entscheidung des BFH

Der BFH beurteilte dies anders und gab der Klage statt. Das Gericht hatte erneut darüber zu entscheiden, ob es im Rahmen der Übernahme der Pensionszusage zu einem Zufluss von Arbeitslohn bei dem Kläger gekommen war. Dies verneinte der BFH mit der Begründung, dass die Zahlung der Ablösung nicht zu einer Erfüllung des Pensionsanspruchs des Klägers geführt habe.

Klargestellt wurde zunächst, dass die Erteilung der Direktzusage durch die A-GmbH nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führe. Bei einer Direktzusage komme es erst zum Zufluss, wenn die Zahlung der Versorgungsleistungen erfolge. Zuvor bestehe lediglich ein nicht erfüllter Anspruch, der bei dem Kläger keinen Vermögenswert darstelle.

Anschließend stellte der BFH fest, dass auch die Übernahme der Direktzusage durch die B-GmbH hieran nichts ändere. Dem Kläger stehe weiterhin lediglich der nicht erfüllte Anspruch auf zukünftige Versorgungsleistungen zu; lediglich der Schuldner habe gewechselt. Es wurde insbesondere auch kein weiterer unmittelbarer und unentziehbarer Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft. Die Verfügungsmacht über den Ablösebetrag hätte der Kläger – anders als in dem Fall aus 2007 – zu keinem Zeitpunkt erlangt.

Eine Verfügungsmacht darin zu sehen, dass der Kläger als alleiniger Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter faktisch allein über die Pensionszusage entscheiden könne, widerspräche dem Trennungsprinzip zwischen einer Kapitalgesellschaft als selbstständigem Rechtsträger und ihren Gesellschaftern. Weiter begründe auch die Zustimmung des Klägers zur Übertragung der Pensionsverpflichtung keine Verfügungsmacht, sondern stelle lediglich die Voraussetzung für die Befreiung der A-GmbH von der Pensionsverpflichtung dar.

### Fazit und Folgen für die Praxis

Die Entscheidung hat für (beherrschende) Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Nachfolgeplanung Bedeutung. Nachdem das Urteil des BFH aus 2007 erhebliche Unsicherheit mit sich brachte, ob es durch die Übertragung der Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine von diesem allein beherrschte und geführte Gesellschaft zu einem Lohnzufluss komme, wurde die Idee der sog. Rentnergesellschaft weitestgehend begraben. Mit dem neuerlichen Urteil des BFH aus 2016 lebt die „Rentnergesellschaft“ wieder auf.

Der BFH stellt klar, dass ein Lohnzufluss dann nicht vorliegt, wenn dem Arbeitnehmer keine Verfügungsmacht über den Ablösebetrag zur Übernahme der Pensionszusage eingeräumt wird. Allein die beherrschende Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers reiche nicht aus, um von einer derartigen Verfügungsmacht auszugehen.

Eine Folge, die aus dem Urteil des BFH nicht gezogen werden kann – im Schrifttum aber teilweise vertreten wird – ist, dass auch die Übertragung einer Direktzusage auf einen Pensionsfonds gegen Zahlung eines Beitrags keinen Zufluss von Lohn darstellt, soweit dem Arbeitnehmer kein Verfügungsrecht eingeräumt wird. Bei der Erteilung einer Pensionsfondszusage durch den Arbeitgeber handelt es sich nicht um eine Schuldübernahme, sondern um einen Schuldbeitritt in Person des Pensionsfonds mit der Prämisse, dass der Arbeitgeber nunmehr lediglich subsidiär für die Erfüllung der Pensionszusage haftet. Der Vertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Pensionsfonds zur Übernahme der Pensionsverpflichtung stellt einen Vertrag zugunsten Dritter dar, in welchem dem Arbeitnehmer ein eigener unentziehbarer Anspruch auf Versorgung gegen den Pensionsfonds gewährt wird. Durch Leistung des Pensionsfondsbeitrags wird dieser Anspruch erfüllt und führt zum Lohnzufluss, der nach § 3 Nr. 66 EStG nur dann lohnsteuerfrei ist, wenn der Arbeitgeber einen Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG auf Verteilung des Abzugs des Pensionsfondsbeitrags als Betriebsausgabe auf mehrere Jahre stellt.



Teresa Werner,  
Rechtsanwältin, Steuerberaterin,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwaltskanzlei mbH,  
Düsseldorf

## Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte im Fokus der Rechtsprechung – wenn der Arbeitsort im Arbeitsvertrag steuerlich ungünstige Folgen auslöst

*FG Hamburg, Urteil vom 13. Oktober 2016, 6 K 20/16*

### Hintergrund

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl. I 2013, 285) wurde das steuerliche Reisekostenrecht umfassend reformiert. Insbesondere wurde die regelmäßige Arbeitsstätte durch die erste Tätigkeitsstätte ersetzt. Nunmehr rückte die Bestimmung eben dieser ersten Tätigkeitsstätte erstmals in den Fokus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung.

### Entscheidungssachverhalt

Die Klägerin war seit 2007 als Flugzeugführerin angestellt. Im

Arbeitsvertrag wurde die Klägerin zunächst einem Flughafen zugewiesen, sollte vereinzelt aber auch an anderen Flughäfen tätig werden. Zwischenzeitlich fanden Versetzungen statt. Vor dem Streitjahr 2014 wurde sie mit Versetzungsschreiben an den Flughafen zurückversetzt, der im Arbeitsvertrag bestimmt war.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 machte die Klägerin die Fahrtkosten zwischen ihrer Wohnung und dem Flughafen als Reisekosten in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG geltend.

Das Finanzamt setzte indes für diese Wege lediglich die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG an mit der Begründung, dass es sich bei dem Flughafen um die erste Tätigkeitsstätte im Sinne von § 9 Abs. 4 EStG handle.

Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich um eine erste Tätigkeitsstätte, da die Klägerin einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet worden sei. Die Festlegung des Arbeitsortes im Arbeitsvertrag sei eine – mit der letzten Versetzung übereinstimmende – eindeutige arbeitsrechtliche Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber im Sinne des § 9 Abs. 4 S. 2 EStG. In Ermangelung abweichender Zuordnungsbestimmungen sei die Zuordnung durch den Arbeitgeber für diese Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte maßgeblich.

Gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung erhob die Klägerin Klage vor dem FG.

Der Arbeitsort im Arbeitsvertrag sei nicht als erste Tätigkeitsstätte zu werten. Vor der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts habe keine regelmäßige Arbeitsstätte vorgelegen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit sei auf dem Fahrzeug – mithin dem Flugzeug – gelegen, sodass eine Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aufgrund qualitativer Erwägungen nicht erfolgen dürfe. Die bloße Änderung der Begrifflichkeit „regelmäßige Arbeitsstätte“ hin zu „erster Tätigkeitsstätte“ dürfe an dieser Sichtweise nichts ändern.

Auch sei die Klägerin dem Flughafen nicht dauerhaft zugeordnet worden. Der Ort im Arbeitsvertrag habe lediglich organisatorischen Charakter, da aufgrund geltender Bestimmungen eine Zuordnung durch den Arbeitgeber stattfinden müsse.

Der Arbeitgeber der Klägerin habe aus ihrer Sicht weder die Möglichkeit einer Negativzuordnung noch einer anderweitigen Zuordnungsentscheidung gehabt.

Des Weiteren habe man im Jahr 2007 eine Festlegung auf eine erste Tätigkeitsstätte durch die arbeitsvertragliche Regelung nicht absehen können, da es eine solche zu dem Zeitpunkt noch gar nicht gab.

Dennoch sei die erste Tätigkeitsstätte aufgrund quantitativer und mithin qualitativer Kriterien zu ermitteln. In Ermangelung eines Schwerpunktes am Flughafen seien folglich eine erste Tätigkeitsstätte zu verneinen und demnach für die Fahrtkosten die tatsächlichen Aufwendungen anzuerkennen.

### Entscheidung des FG

Das FG bestätigte die Auffassung des Finanzamtes.

Die Klägerin habe eine erste Tätigkeitsstätte an dem Flughafen laut Arbeitsvertrag. Sie sei dieser durch den Arbeitgeber dauerhaft zugeordnet worden, sodass sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 9 Abs. 4 S. 1 EStG erfüllt seien.

Auch das Argument, dass eine etwaige Zuordnungsentscheidung vor Inkrafttreten der Reisekostenreform getroffen wurde, gehe ins Leere. Einerseits habe der Arbeitgeber bis zum 1. Januar 2014 abweichende Zuordnungsentscheidungen treffen können, andererseits sei der im Arbeitsvertrag vereinbarte Arbeitsort regelmäßig und auch ohne einen entsprechenden Willen des Arbeitgebers als eine Zuordnungsentscheidung zu beurteilen, die eine erste Tätigkeitsstätte begründet.

Für die Anwendung der Bestimmung sei es ebenfalls nicht erforderlich, dass dem Arbeitgeber die steuerliche Auswirkung der Zuordnung bewusst ist. Der arbeitsvertraglich zugewiesene Arbeitsort sei per se die erste Tätigkeitsstätte, wenn keine anderslautende Vereinbarung getroffen wird.

### Fazit und Folgen für die Praxis

Die Klägerin hat Revision gegen das Urteil eingelegt (BFH VI R 40/16). Bis zu einer Entscheidung des BFH dürfte indes viel Zeit vergehen.

Das Urteil des FG bestätigt jedenfalls derzeit die strenge Auslegung der Finanzverwaltung hinsichtlich der Zuordnung von Arbeitnehmern zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Unabhängig eines quantitativen und qualitativen Schwerpunktes außerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung löst der Arbeitsort im Arbeitsvertrag in Ermangelung anderweitiger Regelungen die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte aus. Würde indes auf eine solche Zuordnung bewusst verzichtet oder diese anderweitig ausgestaltet, wäre eine erste Tätigkeitsstätte neben der zeitlichen Komponente insbesondere an der schwerpunktmäßigen Tätigkeit des Arbeitnehmers bemessen. Abschließend bleibt festzuhalten, dass der Arbeitsort im Arbeitsvertrag grundsätzlich steuerlich günstige Regelungen für bestimmte Arbeitnehmergruppen per se verhindern kann.

Das Urteil zeigt erneut den möglichen Handlungsbedarf bei Arbeitgebern auf. Arbeitnehmer, die aufgrund des qualitativen Schwerpunktes bis zum 31. Dezember 2013 keine „regelmäßige Arbeitsstätte“ innehatten, müssen nach der Reisekostenreform ebenfalls keine „erste Tätigkeitsstätte“ haben. Hierfür bedarf es aber unter Umständen

den abweichender Zuordnungsentscheidungen bzw. Anpassungen der derzeitigen Regelungen. Der Arbeitsort im Arbeitsvertrag birgt jedenfalls ein hohes Risiko für die derzeitige Reisekostenerstattungspraxis in einer Vielzahl von Unternehmen.



Daniel Hermes, LL.M.,  
Diplom-Finanzwirt (FH),  
Steuerberater,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,  
Düsseldorf

### 3. Verwaltung

#### **Danaergeschenk des BMF: Vereinbartes Pensionsalter als Bewertungsmaßstab für Pensionsrückstellungen für Pensionszusagen an (beherrschende) Gesellschafter-Geschäftsführer**

*BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2016, BStBl. I 2016, S. 1427*

##### **Hintergrund**

Bereits mit Urteil vom 11. September 2013 hatte der I. Senat des BFH entscheiden, dass auch für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer kein Mindestpensionsalter im Zuge der Bewertung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG vorgeschrieben ist. Vielmehr ist nach dem Urteil des BFH immer auf das in der Pensionszusage vereinbarte Pensionsalter abzustellen.

##### **Inhalt der Verwaltungsanweisung**

Aus dem BMF-Schreiben lassen sich folgende wesentliche steuerlich relevante Aussagen entnehmen:

- Die Berechnung des Teilwertes einer Pensionsrückstellung nach § 6a EStG erfolgt für alle Pensionszusagen allein auf Grundlage des in der Pensionszusage vereinbarten Pensionsalters (kein Mindestpensionsalter).
- Bei Pensionszusagen an (beherrschende) Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften sind die Zuführungen bzw. die Pensionsrückstellungen dem Grunde nach bei Unterschreiten von Mindestpensionsaltern als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu qualifizieren und zu versteuern.

Als Zeitraum für die Bewertung von Pensionsrückstellungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer ist auf den Eintritt in das Dienstverhältnis bis zum vertraglich vereinbarten Pensionsalter abzustellen. Die Richtlinien R 6a Abs. 8 Satz 1, 5 EStR und R 6a Abs. 11 Satz 3 EStR, werden aufgehoben bzw. außer

Kraft gesetzt. Im Ergebnis kommt es für die Bewertung der Pensionsrückstellung nach § 6a EStG allein auf das in der Pensionszusage vereinbarte Alter an.

Als Korrektiv für diese großzügige Anwendung der zitierten Rechtsprechung des BFH legt das BMF anschließend die strengen Beurteilungskriterien für die Annahme einer vGA dar: Danach ist die Pensionsrückstellung dem Grunde nach eine vGA, wenn bei bis zum 9. Dezember 2016 bestehenden Pensionszusagen (Altzusagen) das Mindestalter von 60 Jahren und bei Pensionszusagen nach dem 9. Dezember 2016 (Neuzusagen) das Mindestalter von 62 Jahren unterschritten wird. Für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer wird die Prüfung der Angemessenheit der Pensionszusage noch verschärft, indem in diesem Zusammenhang auch eine vGA der Höhe nach in Betracht kommt. Bei Altzusagen wird bei einer Vereinbarung eines Pensionsalters unter 65 eine vGA widerleglich vermutet. Bei Neuzusagen wird auf eine Altersgrenze von 67 abgestellt.

Für die Beurteilung sind die Verhältnisse bei Erteilung der Pensionszusage maßgebend. Der Statuswechsel vom nicht beherrschenden zum beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer löst die Überprüfung nach den vorstehenden verschärften Grundsätzen nur aus, wenn zusätzliche Anhaltspunkte für eine Unangemessenheit der Pensionszusage hinzutreten (z. B. wesentliche Änderung, zeitliche Nähe von Erteilung und Statuswechsel).

Zur Anpassung steuerlich unangemessener Pensionszusagen ist eine Übergangsfrist – spätestens bis zum Ende des nach dem 9. Dezember 2016 beginnenden Wirtschaftsjahres – vorgesehen.

##### **Bedeutung für die Praxis**

Die Pensionszusagen für (beherrschende) Gesellschafter-Geschäftsführer sind vor dem Hintergrund dieses BMF-Schreibens dringend in Bezug auf das vereinbarte Pensionsalter noch einmal zu überprüfen.

##### **Für alle Gesellschafter-Geschäftsführer gilt:**

Soweit bei Altzusagen die Mindestaltersgrenze für den Pensionseintritt von 60 bzw. bei Neuzusagen von 62 unterschritten wird, ist Handlungsbedarf gegeben. Denn die Pensionszusage wird von der Finanzverwaltung im Ergebnis dem Grunde nach steuerlich nicht anerkannt. Die Pensionszusage ist im laufenden Wirtschaftsjahr schriftlich anzupassen.

Soweit sich aus dem vereinbarten Pensionsalter eine höhere Pensionsrückstellung nach § 6a EStG ergibt, kann diese im ersten noch offenen Jahr im Rahmen einer Bilanzberichtigung angepasst werden. Das Nachholverbot gem. § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG gilt nicht.

##### **Für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer gilt zusätzlich:**

Bei dieser Personengruppe werden die Mindestgrenzen für das Pensionsalter für Altzusagen auf 65 und für Neuzusagen auf 67 Jahre erhöht. Der Steuerpflichtige hat aber die Möglichkeit des Nachwei-

ses der Fremdüblichkeit eines niedrigeren Pensionsalters. Ob dieser Nachweis in der Praxis geführt werden kann, ist fraglich. Das bedeutet letztendlich, dass an die steuerliche Anerkennung von Pensionszusagen erhöhte Anforderungen zu stellen sind. Gerechtfertigt wird dies mit der regelmäßig längeren Lebensarbeitszeit des Mehrheitsgesellschafters.



Marcus Mische,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
BEITEN BURKHARDT  
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,  
Düsseldorf

## Hinweise

Dieser Newsletter erscheint vierteljährlich für das jeweils abgelaufene Quartal. Er kann per E-Mail bestellt oder abbestellt werden (Bitte E-Mail mit Betreff „Bestellen“ oder „Abbestellen“ an **Tax-Newsletter@bblaw.com**). Sie können dem Erhalt des Newsletters auch gegenüber BEITEN BURKHARDT widersprechen.

Dieser Newsletter enthält lediglich allgemeine steuerliche Informationen und Hinweise zu bestimmten, von Herausgeber, Redaktion und Autoren ausgewählten Themen. Die steuerliche Behandlung im konkreten Einzelfall kann von der Darstellung abweichen. Die in diesem Newsletter dargestellten Informationen und Hinweise ersetzen daher nicht eine Beratung in Bezug auf den konkreten Einzelfall und sind nicht dazu bestimmt, ohne eine solche Beratung als Grundlage für Entscheidungen zu dienen.

Herausgeber, Redaktion und Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen und Hinweise dieses Newsletters; sie übernehmen auch keine Verpflichtung für deren nachfolgende Aktualisierung.

Dieser Newsletter unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Die kommerzielle Nutzung oder Verwertung dieses Newsletters (oder von Teilen davon), insbesondere jede Einbindung in andere Newsletter oder Internetseiten, bedarf der vorherigen Zustimmung des Herausgebers.

## Impressum

BEITEN BURKHARDT Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
(Herausgeber)  
Ganghoferstraße 33, D-80339 München  
AG München HR B 155350/USt.-Idnr: DE-811218811

Weitere Informationen (Impressumsangaben) unter:  
[www.beitenburkhardt.com/de/impressum](http://www.beitenburkhardt.com/de/impressum)

## Redaktion (verantwortlich)

Dr. Malte Strüber

## Ihre Ansprechpartner

**Berlin** • Kurfürstenstraße 72-74 • 10787 Berlin  
Dr. Malte Strüber, Rechtsanwalt/Steuerberater  
[Malte.Strueber@bblaw.com](mailto:Malte.Strueber@bblaw.com) • Tel.: +49 30 26471-262

**Düsseldorf** • Cecilienallee 7 • 40474 Düsseldorf  
Helmut König, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
[Helmut.Koenig@bblaw.com](mailto:Helmut.Koenig@bblaw.com) • Tel.: +49 211 518989-117

**Frankfurt** • Westhafen Tower • Westhafenplatz 1  
60327 Frankfurt am Main  
Dr. Rudolf Mikus, Rechtsanwalt/Steuerberater  
[Rudolf.Mikus@bblaw.com](mailto:Rudolf.Mikus@bblaw.com) • Tel.: +49 69 756095-481

**München** • Ganghoferstraße 33 • 80339 München  
Dr. Michael Hils, Rechtsanwalt/Steuerberater  
[Michael.Hils@bblaw.com](mailto:Michael.Hils@bblaw.com) • Tel.: +49 89 35065-1221



Weitere interessante Themen und  
Informationen zum Steuerrecht  
finden Sie in unserem Onlinebereich.



BEIJING • BERLIN • BRÜSSEL • DÜSSELDORF • FRANKFURT AM MAIN  
MOSKAU • MÜNCHEN • ST. PETERSBURG

[WWW.BEITENBURKHARDT.COM](http://WWW.BEITENBURKHARDT.COM)