

## Steuer & Bilanz aktuell - Oktober 2017

### Inhalt

#### Editorial

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Für alle Steuerpflichtigen</b>                         | <b>2</b>  |
| Steuerklärungspflicht für Rentner                         | 2         |
| Pflegefreibetrag bei der Erbschaftsteuer                  | 2         |
| <b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>                   | <b>3</b>  |
| Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmen       | 3         |
| Private Nutzung eines betrieblichen Kfz                   | 4         |
| Sofortabschreibung von EDV-Software                       | 6         |
| Übertragung des Betriebs bei Fortführung der Tätigkeit    | 6         |
| Umsatzsteuerliche Behandlung von Jubilareiern             | 7         |
| <b>Für Personengesellschaften</b>                         | <b>7</b>  |
| Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge               | 7         |
| Negatives Kapitalkonto infolge negativer Ergänzungsbilanz | 8         |
| <b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>                   | <b>8</b>  |
| Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers                    | 8         |
| Lohnsteuerliche Behandlung des Fahrrad-Leasings           | 10        |
| <b>Für Kapitalgesellschaften</b>                          | <b>11</b> |
| Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften                    | 11        |
| Besteuerung von Streubesitzdividenden                     | 12        |
| Abgeltungssteuersatz bei mittelbarer Beteiligung          | 13        |
| <b>In eigener Sache</b>                                   | <b>14</b> |
| <b>Termine für Steuerzahlungen</b>                        | <b>16</b> |
| Termine für Oktober und November                          | 16        |

### Editorial



Verehrte Leserinnen und Leser, bei Betriebsprüfungen gilt auch den Gewerbeverlusten immer ein kritischer Blick. Die Frage, ob der Gewerbeverlust mit künftig positiven Gewerbeerträgen steuersparend verrechnet werden darf, wird hier regelmäßig mit besonderem Augenmerk untersucht. Bei einem Gesellschafterwechsel oder bei Austausch des Geschäftszwecks kann der Gewerbeverlust steuerlich verloren gehen. Obwohl diese Regelung schon seit Jahrzehnten bekannt ist, tappen regelmäßig Personengesellschaften in diese Steuerfalle und verlieren die Verlustverrechnung. Ein solcher ungewollter Wegfall des Gewerbeverlustes war Gegenstand eines Rechtsstreits, über den wir auf den Seiten 6 und 7 berichten.

Die Gefahr der Versagung von Verlustabzügen zieht sich leider durch sämtliche Steuerarten. So befasste sich jüngst der Bundesfinanzhof mit der begrenzten Verlustverrechnung bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die nur beschränkt haften im Zusammenhang mit der Aufstellung von negativen Ergänzungsbilanzen.

Erfreuliches berichten wir dann noch gern zur Einschränkung des Verlustabzugs bei Anteilserwerben von Kapitalgesellschaften. Für die schädliche Grenze ab 25 % eines Beteiligungserwerbs dürfen nicht alle Erwerber per se als eine „Erwerbergruppe“ zusammengefasst. Die Finanzverwaltung trägt hier für den Wegfall des Verlustabzugs die Beweislast, dass die Erwerber auch gleichgerichtete Interessen verfolgen.

Neben diesem Themenkreis der Verluste enthält die Ausgabe unserer Mandantenrundschau viele weitere spannende Artikel, bei deren Lektüre ich viel Spaß wünsche. In diesem Sinne grüßt Sie herzlich

Peggy Preuß

## Für alle Rentenempfänger

Die Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann erstmals zur Abgabepflicht einer Einkommensteuererklärung führen.

## Für alle Steuerpflichtigen

Ein Erbe kann einen Pflegefreibetrag in Anspruch nehmen, wenn er den Erblasser zu Lebzeiten gepflegt hat.

Der Gewährung des Pflegefreibetrages steht die gesetzliche Unterhaltspflicht nicht entgegen.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Steuererklärungspflicht für Rentner

Auch Rentner müssen eine Einkommensteuererklärung abgeben, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte den Grundfreibetrag von derzeit 8.820 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten 17.640 € im Jahr übersteigt. In diesen Betrag fließen neben anderen Einkünften, z.B. aus einem Vermietungsobjekt, auch Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ein. Diese sind allerdings – je nach Renteneintrittsalter – nur zu einem Teil steuerpflichtig. Die Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann dazu führen, dass die genannten Schwellenwerte überschritten werden und dann in 2018 erstmals für 2017 eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist. Nach einer Prognose des Bundesfinanzministeriums werden auf Grund der Rentenerhöhung für das laufende Jahr rund 40.000 Rentenempfänger erstmals eine Steuererklärung abgeben müssen. Im Jahr 2018 sollen weitere rund 80.000 Rentenempfänger dazukommen.

**Hinweis:** Eine Steuerpflicht ist auch dann zu prüfen, wenn in den Jahren zuvor eine Nichtveranlagungsbescheinigung durch das jeweils zuständige Finanzamt erteilt worden ist.

**Handlungsempfehlung:** Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, ob eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht. In diesem Rahmen können auch Abzugsbeträge, wie z.B. geleistete Spenden oder Ausgaben für Handwerkerleistungen, haushaltsnahe Dienstleistungen oder Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

### Pflegefreibetrag bei der Erbschaftsteuer

Hat ein Kind einen pflegebedürftigen Elternteil zu Lebzeiten gepflegt, ist es berechtigt, nach dem Ableben des Elternteils im Rahmen der Veranlagung zur Erbschaftsteuer den sog. Pflegefreibetrag in Anspruch zu nehmen. Der anzusetzende Freibetrag hängt insbesondere von Art, Dauer und Umfang der erbrachten Hilfeleistungen ab. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen II R 37/15) entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass der Gewährung des Freibetrags die allgemeine Unterhaltspflicht zwischen Personen, die in gerader Linie miteinander verwandt sind, nicht entgegensteht.

Im Streitfall beerbte die Stpfl. als Miterbin ihre Mutter. Diese war ca. zehn Jahre vor ihrem Tod pflegebedürftig geworden (Pflegestufe III, monatliches Pflegegeld von bis zu 700 €). Die Stpfl. hatte ihre Mutter auf eigene Kosten gepflegt. Das Finanzamt gewährte den Pflegefreibetrag des Erbschaftsteuergesetzes in Höhe von 20.000 € nicht. Das Finanzgericht gab dagegen der Stpfl. Recht, was nun auch der Bundesfinanzhof bestätigte.

Der Begriff „Pflege“ ist grundsätzlich weit auszulegen und erfasst die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person. Es ist nicht erforderlich, dass der Erblasser pflegebedürftig im Sinne des Sozialgesetzbuchs und einer Pflegestufe zugeordnet war.

Demnach steht die gesetzliche Unterhaltspflicht der Gewährung des Pflegefreibetrags nicht entgegen. Dies folgt nach Ansicht des Gerichts aus Wortlaut, Sinn und Zweck sowie der Historie der Vorschrift, ein freiwilliges Opfer der pflegenden Person zu honorieren. Zudem wird der generellen Intention des Gesetzgebers Rech-

nung getragen, die steuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen zu verbessern. Da Pflegeleistungen üblicherweise innerhalb der Familie, insbesondere zwischen Kindern und Eltern erbracht werden, liefe die Freibetragsregelung bei Ausschluss dieses Personenkreises nahezu ins Leere.

Die Finanzverwaltung hat den Freibetrag bislang nicht gewährt, wenn der Erbe dem Erblasser gegenüber gesetzlich zur Pflege oder zum Unterhalt verpflichtet war. Dem ist der Bundesfinanzhof entgegengetreten.

**Hinweis:** Von besonderer Bedeutung war in dem entschiedenen Fall, dass der Erbe den Pflegefreibetrag nach dem Urteil des Gerichts auch dann in Anspruch nehmen konnte, wenn der Erblasser zwar pflegebedürftig, aber auf Grund des beträchtlichen eigenen Vermögens nicht hilfsbedürftig und damit nicht unterhaltsberechtigt war.

**Handlungsempfehlung:** Die Höhe des Freibetrags bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Vergütungssätze von entsprechenden Berufsträgern können als Vergleichsgröße herangezogen werden. Bei Erbringung langjähriger, intensiver und umfassender Pflegeleistungen kann der volle Freibetrag in Höhe von 20 000 € auch ohne Einzelnachweis zu gewähren sein.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmen

Wesentliche Aktivitäten des Gesetzgebers im steuerlichen Bereich betrafen die Umsetzung des OECD-Projektes „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS). Dieses BEPS-Projekt beinhaltet ein Maßnahmenpaket gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen. Ausgangspunkt sind die Steuerpraktiken multinationaler Konzerne, die Gewinne in niedrig besteuerte Länder verlagern. Betroffen sind aber auch größere mittelständische Unternehmen. Das nun vorgelegte Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IV B 5 – S 1300/16/10010 :002) regelt, was für die Erstellung und Abgabe von länderbezogenen Berichten gilt. Im Folgenden werden die wesentlichen Kernpunkte und insbesondere der Anwendungsbereich der Regelung vorgestellt.

Bei „BEPS-Aktionspunkt 13“ wurden **standardisierte Dokumentationsanforderungen im Bereich der Verrechnungspreise** für multinational tätige Unternehmen vereinbart. Insoweit gilt ein dreistufiger Ansatz, bestehend aus:

1. einem Überblick über die Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens und seiner Verrechnungspreispolitik (Master File),
2. einer landesspezifischen Dokumentation der spezifischen Geschäftsvorfälle des Stpfl. mit verbundenen Unternehmen (Local File) sowie
3. dem sog. Country-by-Country Report (CbCR) – länderbezogener Bericht.

Die verpflichteten Unternehmen übermitteln dem Bundeszentralamt für Steuern den Country-by-Country Report erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, bis zum 31.12.2017 und in den Folgejahren jeweils bis zum 31.12. des auf den Meldezeitraum folgenden Kalenderjahrs. Das Bundeszentralamt für Steuern leitet den länderbezogenen Bericht an die jeweils beteiligten Teilnehmerstaaten weiter. Im Gegenzug erhält das Bundeszentralamt für Steuern Daten von den Teilnehmerstaaten. Die beim Bundeszentralamt für Steuern vorliegenden Daten werden sodann an die zuständigen Landesfinanzbehörden übermittelt.

### Für international tätige Unternehmen

BEPS-Projekt: Maßnahmeplan zur Bekämpfung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen (in niedrig besteuerte Länder).

Der sog. Country-by-Country-Report ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die ab 2016 beginnen, zu erstellen.

Ziel für die Steuerverwaltung: Verbesserung der Transparenz im Bereich der Verrechnungspreise.

Kumulative Voraussetzungen für die Meldepflicht von Unternehmen.

Bundesfinanzministerium:

Auflistung von Angabepflichten für den Bericht.

**Für alle Unternehmer und Freiberufler**

**Hinweis:** Mit dieser Berichterstattung soll eine deutlich höhere Transparenz gegenüber den Finanzbehörden der betroffenen Staaten geschaffen werden. Eine Veröffentlichung der Informationen aus den länderbezogenen Berichten ist nicht vorgesehen.

Meldepflichtige Unternehmen sind nach folgenden **kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen** abzugrenzen:

- Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (inländische Unternehmen),
- Unternehmen, die einen Konzernabschluss aufstellen oder nach anderen als den Steuergesetzen aufzustellen haben (inländische Konzernobergesellschaft) und
- deren Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und
- deren im Konzernabschluss ausgewiesene, konsolidierte Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. € betragen haben.

**Hinweis:** Betroffen sind damit nur große Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen. Die Verpflichtung besteht nicht, wenn das inländische Unternehmen von einem anderen Unternehmen beherrscht und in dessen Konzernabschluss einbezogen wird.

Das nun vorliegende Schreiben des Bundesfinanzministeriums listet auf, welche **Einzelangaben in dem Bericht zu übermitteln sind**. Im Mittelpunkt stehen Angaben über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten. So sind jeweils gegliedert nach Steuerhoheitsgebiet anzugeben:

- die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden und fremden Unternehmen sowie die Summe hieraus,
- die im Wirtschaftsjahr gezahlten Ertragsteuern,
- die im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern,
- das Jahresergebnis vor Ertragsteuern,
- das Eigenkapital,
- der einbehaltene Gewinn,
- die Zahl der Beschäftigten und
- die materiellen Vermögenswerte.

**Hinweis:** Auch wenn nur große Unternehmen von der Meldepflicht betroffen sind, so ergeben sich mittelbare Auswirkungen ggf. auch für andere Unternehmen, wenn diese in die Berichterstattung einer Konzernobergesellschaft einbezogen werden und entsprechende Daten liefern müssen. In diesem Fall sind entsprechende Anpassungen im Rechnungswesen und Berichtswesen erforderlich.

### **Private Nutzung eines betrieblichen Kfz**

In dem entschiedenen Fall war strittig, ob für ein betriebliches Fahrzeug eines Einzelunternehmers nach der 1 %-Reglung ein Privatanteil anzusetzen war. Das Finanzamt vertrat diese Auffassung, da bei Einzelunternehmern nach allgemeiner

Lebenserfahrung dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins. Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, ist auf Grund des Anscheinsbeweises regelmäßig davon auszugehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat. Der Stpfl. behauptete, dass eine private Nutzung des Betriebsfahrzeugs nicht erfolgt sei, da für Privatfahrten ein privater Pkw zur Verfügung gestanden habe.

Das Finanzgericht Münster bestätigte mit Urteil vom 11.5.2017 (Aktenzeichen 13 K 1940/15 E, G) die Auffassung des Finanzamts. Es führte insbesondere folgende Argumente an:

Gesetzlich ist ausdrücklich geregelt, dass die private Nutzung eines Kfz, das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen ist. Abweichend von diesem Grundsatz kann die Privatnutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Diese Regelungen gelten auch, wenn der Stpfl. – wie im Streitfall – seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt.

- Die 1 %-Regel für den Ansatz der Privatnutzung eines Kfz kommt nach der Rechtsprechung nicht zum Tragen, wenn eine private Nutzung nicht stattgefunden hat.
- Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, jedoch auch tatsächlich privat genutzt. Da für spricht der Beweis des ersten Anscheins. Etwas anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist, wie z.B. ein Werkstattwagen.
- Der Beweis des ersten Anscheins kann durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu muss der Stpfl. nicht beweisen, dass eine private Nutzung des betrieblichen Kfz nicht stattgefunden hat. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt. Nicht ausreichend ist, wenn lediglich behauptet wird, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden.
- Von diesen – für Einzelunternehmer entwickelten – Grundsätzen ist nicht auf Grund der für die Lohnsteuer geltenden Rechtsprechung abzuweichen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs spricht bei der Lohnbesteuerung eines Arbeitnehmers der Beweis des ersten Anscheins weder dafür, dass dem Arbeitnehmer überhaupt ein Dienstwagen aus dem vom Arbeitgeber vorgehaltenen Fuhrpark zur privaten Nutzung zur Verfügung steht, noch, dass er einen solchen unbefugt auch privat nutzt. Dieser Grundsatz kann aber nicht auf die Besteuerung eines Einzelunternehmers übertragen werden, weil sich der Einzelunternehmer das Fahrzeug nicht selbst zur Privatnutzung überlässt. Da es sich um eine einzige Person handelt, fehlt der erforderliche Interessengegensatz, wie er zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber besteht.

Finanzgericht Münster:

Bei einem Einzelunternehmer spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass ein betriebliches Fahrzeug auch privat (von ihm) genutzt wird.

Der Anscheinsbeweis ist nicht übertragbar auf die Lohnbesteuerung von Arbeitnehmern, da hier ein Interessengegensatz mit dem Arbeitgeber besteht.

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Sog. Trivialsoftware ist ab 2018 voraussichtlich bis 800 € sofort voll abzugsfähig.

### Für gewerbliche Unternehmer

Bundesfinanzhof:  
Eine unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebes kann im Falle des Nießbrauchsvorbehalts nicht steuerneutral erfolgen.

Zusätzlich erforderlich sei, dass die gewerbliche Tätigkeit eingestellt wird.

– Vorliegend sah das Gericht den Anscheinsbeweis nicht entkräftet, da zwar für Privatfahrten auch ein Privatfahrzeug zur Verfügung stand, dieses jedoch auch von der Lebensgefährtin des Einzelunternehmers genutzt wurde und daher dem Einzelunternehmer nicht uneingeschränkt zur Verfügung stand.

**Hinweis:** Der Nachweis, dass bei einem Einzelunternehmer ein Betriebsfahrzeug, welches zur privaten Nutzung geeignet ist, tatsächlich nicht privat genutzt wird, ist also sehr sorgfältig zu führen. Pauschale Behauptungen sind nicht ausreichend.

### Sofortabschreibung von EDV-Software

Nach den Vorgaben der Einkommensteuerrichtlinien können Computerprogramme mit Anschaffungskosten von bis zu 410 € im Jahr der Anschaffung unmittelbar als Aufwand verbucht werden (sog. Trivialsoftware). Diese werden also den geringwertigen Wirtschaftsgütern gleichgestellt.

Die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter wurde nun mit Wirkung für Anschaffungen nach dem 31.12.2017 von 410 € auf 800 € angehoben. Vertreter der Finanzverwaltung haben eine entsprechende Anhebung des Werts in den Einkommensteuerrichtlinien für Computerprogramme angekündigt.

**Hinweis:** Der Zeitpunkt der Anpassung der Einkommensteuerrichtlinien ist noch offen.

### Übertragung des Betriebs bei Fortführung der Tätigkeit

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 25.1.2017 (Aktenzeichen X R 59/14) entschieden, dass ein Gewerbetreibender seinen Betrieb nicht steuerneutral an seinen Nachfolger übergeben kann, wenn er sich den Nießbrauch vorbehält und seine bisherige gewerbliche Tätigkeit fortführt. Im Grundsatz ist im Einkommensteuergesetz ausdrücklich bestimmt, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgt. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs setzt dies allerdings voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage auf Grund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird. In diesem Fall kommt es zwangsläufig zu einer Betriebsaufgabe unter Aufdeckung der stillen Reserven.

Im Streitfall hatte die Stpfl. das Grundstück, auf dem sich eine von ihr verpachtete Gaststätte befand, auf ihren Sohn übertragen, sich aber gleichzeitig den Nießbrauch vorbehalten. Die Gaststätte wurde in der Folgezeit weiter verpachtet und Einkünfte aus Gewerbebetrieb hieraus erklärt. Das Finanzamt war der Auffassung, sie habe durch die Übertragung des Grundstücks, das die einzige wesentliche Betriebsgrundlage war, einen steuerpflichtigen, wenn auch steuerbegünstigten Betriebsaufgabegewinn und in der Folgezeit aus der Grundstücksverpachtung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Dieses Ergebnis wurde vom Bundesfinanzhof bestätigt. Die Stpfl. habe zwar unentgeltlich einen Betrieb übertragen, für eine steuerneutrale Übertragung sei aber zusätzlich erforderlich, dass dem Erwerber die betriebliche Betätigung ermöglicht werde und sich der Übertragende gleichzeitig einer weiteren Tätigkeit im Rahmen des übertragenen Gewerbebetriebs enthalte. Dabei mache es keinen Unterschied, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb übertragen werde.



**Hinweis:** Dieses Urteil hat für die Praxis eine hohe Bedeutung. Die unentgeltliche Betriebsübertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt führt zur Aufdeckung stiller Reserven. Insoweit ist fraglich, ob die Steuersatzbegünstigung für Betriebsaufgabegewinne zur Anwendung kommt, was der Bundesfinanzhof vorliegend nicht zu entscheiden brauchte. Als alternative Gestaltung ist eine Betriebsübertragung gegen Versorgungszusage zu prüfen.

Ausdrücklich betont der Bundesfinanzhof, dass hiervon die Rechtsprechung zu unterscheiden ist, die eine steuerneutrale Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt erlaubt. Diese sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Entscheidend ist, dass der Begriff „Gewerbebetrieb“ eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist.

## Umsatzsteuerliche Behandlung von Jubilarfeiern

Das Bundesfinanzministerium hat in einem Schreiben an die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Feiern zur Ehrung eines einzelnen Jubilars Stellung genommen (zur lohnsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen siehe Schreiben vom 14.10.2015).

Bei der Ehrung eines einzelnen Jubilars liegt keine Betriebsveranstaltung im lohnsteuerlichen Sinne vor. Die lohnsteuerliche Behandlung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Damit kommt für lohnsteuerliche Zwecke insbesondere der 110 €-Freibetrag (brutto) nicht zur Anwendung.

Entsprechende Folgen sind bei der Umsatzsteuer zu ziehen:

- Sämtliche im Rahmen einer solchen Veranstaltung zugewendeten Leistungen sind grundsätzlich als **unentgeltliche Wertabgabe** der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn diese Leistungen zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.
- Eine Besteuerung scheidet jedoch aus, wenn der Leistungsbezug zuvor mit der Absicht erfolgt ist, diesen zu einem späteren Zeitpunkt unentgeltlich zuzuwenden. Denn in diesem Fall kann schon ein Vorsteuerabzug aus dem Leistungsbezug nicht geltend gemacht werden.
- Dies gilt nicht für die in diesem Zusammenhang zugewendeten **Aufmerksamkeiten** (z.B. Blumen, Genussmittel), sofern diese unterhalb der Grenze von 60 € (brutto) bleiben. Für diese Aufmerksamkeiten ist der Vorsteuerabzug entsprechend der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Arbeitgebers möglich, ohne dass sie die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe auslösen.

**Hinweis:** Erfolgen im Betrieb Veranstaltungen, so ist stets sorgfältig zu prüfen, ob es sich um eine Betriebsveranstaltung im lohnsteuerlichen Sinne handelt, da davon nicht nur lohnsteuerliche, sondern auch umsatzsteuerliche Folgen abhängen.

## Für Personengesellschaften

### Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge

Die Nutzung gewerbesteuerlicher Verluste ist sowohl an die Unternehmer- als auch an die Unternehmensidentität geknüpft. Das Finanzgericht Nürnberg hat mit Urteil vom 25.10.2016 (Aktenzeichen 1 K 1229/14) entschieden, dass bei einer grundstücksvermietenden gewerblich geprägten Personengesellschaft (in der Re-

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Die Ehrung eines einzelnen Jubilars ist keine Betriebsveranstaltung im lohnsteuerlichen Sinne. Der Freibetrag von 110 € kommt nicht zur Anwendung.

Das gilt entsprechend auch für die Umsatzsteuer.

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Gewerbsteuerliche Verluste können nur dann genutzt werden, wenn die Unternehmensidentität bestehen bleibt.

Finanzgericht Nürnberg:  
Eine grundstücksvermietende GmbH & Co. KG muss zur Verlustnutzung ihre Vermietungstätigkeit beibehalten.

### Für Gesellschafter einer Personengesellschaft

Verluste eines Kommanditisten sind insoweit nicht ausgleichsfähig, als dass dadurch das steuerliche Kapital negativ wird.

Bundesfinanzhof:  
Eine bestehende negative Ergänzungsbilanz mindert das Kapital – nicht dagegen das Kapital einer Sonderbilanz.

### Für Arbeitnehmer und Selbständige

gel eine GmbH & Co. KG) die für den gewerbsteuerlichen Verlustvortrag erforderliche Unternehmensidentität nur gegeben ist, wenn der Vermietungsbetrieb, der den Verlust hervorgebracht hat, fortbesteht.

Die Veräußerung der Immobilie und damit die Aufgabe der Vermietungstätigkeit führten im Streitfall zum Wegfall der Unternehmensidentität. Insbesondere entfiel mit der Veräußerung die funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs und es kam zu einer wesentlichen Veränderung der Zusammensetzung des Aktivvermögens, sodass nach dem Gesamtbild der wesentlichen Merkmale nicht von einer wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Fortsetzung des Gewerbebetriebs ausgegangen werden konnte.

**Hinweis:** Die Nutzung gewerbsteuerlicher Verlustvorträge ist also bei **Aufgabe bzw. wesentlicher Umstrukturierung** der Geschäftstätigkeit in Gefahr, was unter Hinzuziehung steuerlichen Rats überprüft werden sollte.

### Negatives Kapitalkonto infolge negativer Ergänzungsbilanz

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.5.2017 (Aktenzeichen IV R 36/14) klargestellt, dass in die Ermittlung des für den steuerlichen Verlustausgleich eines Kommanditisten maßgebliche Berechnung des Kapitalkontos eine etwaige steuerliche Ergänzungsbilanz einzubeziehen ist. Wird das Kapitalkonto unter Berücksichtigung einer negativen Ergänzungsbilanz negativ, sind Verluste, die zu einer Erhöhung des Negativsaldos führen, nicht ausgleichsfähig, sondern können nur in zukünftigen Jahren verrechnet werden (sog. verrechenbare Verluste). Eine tatsächlich geleistete Einlage in das Gesamthandsvermögen steht damit bis zur Höhe des zugleich in der negativen Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Negativkapitals nicht als Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung.

Für Kommanditisten gebildete Sonderbilanzen bleiben hingegen bei der Bestimmung des maßgebenden Kapitalkontos außer Ansatz, bedingt dadurch, dass etwaige Sondergewinne oder Sonderverluste bei der Feststellung der Höhe des für den Kommanditisten festzustellenden verrechenbaren Verlusts ebenfalls nicht zu berücksichtigen sind, also uneingeschränkt bei der Veranlagung des Gesellschafters anzusetzen sind.

**Hinweis:** Dies verdeutlicht, dass die steuerliche Gewinnermittlung äußerst vielschichtig und komplex ist. Im Urteilsfall wurde durch Nutzung des § 6b EStG ein Grundstück im Ergebnis ohne Aufdeckung stiller Reserven in die Personengesellschaft eingebracht, was technisch durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz erfolgte. Dies minderte nun aber das Potenzial für den Verlustausgleich.

### Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

#### Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie Kosten der Ausstattung sind im Grundsatz steuerlich nicht abzugsfähig. Von diesem Abzugsverbot gibt es zwei Ausnahmen:

- Das Abzugsverbot gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € pro Jahr begrenzt.



- Die Begrenzung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Zur Frage des Ansatzes bzw. der Ermittlung des Höchstbetrages hat der Bundesfinanzhof jüngst zwei Urteile gefällt.

#### a) Mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen VIII R 15/15) klargestellt, dass der Höchstbetrag von 1.250 € **personenbezogen** zu verstehen ist und nicht etwa bezogen auf das einzelne Arbeitszimmer. Dies hat zur Folge, dass auch dann, wenn der Stpfl. mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt, die abzugsfähigen Kosten insgesamt auf 1.250 € begrenzt sind.

Im Urteilsfall unterhielt der Stpfl. einen Wohnsitz in E und einen Wohnsitz in O. Er erzielte u.a. im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen für Steuerberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In seiner Gewinnermittlung erfasste er Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in E in Höhe von 1.783,05 € und für ein Arbeitszimmer in O in Höhe von 791,28 € als Betriebsausgaben. Das Finanzamt setzte die Kosten für die beiden Arbeitszimmer insgesamt mit 1.250 € an, da der Höchstbetrag in Höhe von 1.250 € jedem Stpfl. für jeden Veranlagungszeitraum nur einmal zustehe und die Arbeitszimmer zudem nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildeten. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

**Hinweis:** Die Begrenzung durch den gesetzlichen Höchstbetrag gilt z.B. auch, wenn der Stpfl. in einem Jahr zwei Arbeitszimmer im gleichen Haushalt oder (z.B. durch einen Umzug veranlasst) zeitlich gestaffelt zwei Arbeitszimmer in zwei verschiedenen Haushalten nutzt.

#### b) Ein häusliches Arbeitszimmer für mehrere Einkunftsarten

Mit Urteil vom 25.4.2017 (Aktenzeichen VIII R 52/13) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass der Höchstbetrag von 1.250 € bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten nicht nach den zeitlichen Nutzungsanteilen in Teilhöchstbeträge aufzuteilen ist. Vielmehr kann der Höchstbetrag durch die dem Grunde nach abzugsfähigen Aufwendungen in voller Höhe ausgeschöpft werden.

Im Urteilsfall war der Stpfl. in Vollzeit nichtselbständig tätig und erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller. Insoweit stellt das Gericht heraus:

- Da der Stpfl. mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten ausgeübt hat, ist in Bezug auf jede dieser Tätigkeiten gesondert zu prüfen, ob ein „anderer Arbeitsplatz“ für diese im Sinne der gesetzlichen Regelung zur Verfügung steht. Vorliegend stand dem Stpfl. für die Erzielung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, nicht jedoch für die Erzielung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Nur für Letztere kann der Stpfl. Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer geltend machen.
- Die für das häusliche Arbeitszimmer getragenen Aufwendungen sind im zweiten Schritt entsprechend den tatsächlichen Nutzungsanteilen auf die verschiedenen Einnahmequellen und Einkünfte aufzuteilen, unabhängig davon, ob die Aufwendungen im Rahmen dieser Einkunftsart dem Grunde nach abzugsfähig sind.

Bundesfinanzhof:  
Die Höchstbetragsbegrenzung von 1.250 € ist personenbezogen. Der Betrag ist auch bei Nutzung mehrerer Arbeitszimmer nur einmal abzugsfähig.

Bundesfinanzhof:  
Im Falle der Nutzung eines Arbeitszimmers für mehrere Einkunftsarten ist der Höchstbetrag von 1.250 € nicht aufzuteilen.

- Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind zeitanteilig aufzuteilen und den verschiedenen Einkunftsarten des Stpfl. zuzuordnen. Eine Aufteilung des Höchstbetrags in Höhe von 1.250 € unter Bildung von Teilhöchstbeträgen für die verschiedenen Einkunftsarten ist hingegen nicht vorzunehmen. Der Stpfl. kann die dem Grunde nach abzugsfähigen und auf verschiedene Einkunftsarten entfallenden Aufwendungen insgesamt bis zum Höchstbetrag von 1.250 € abziehen. Im Urteilsfall war dieser somit in voller Höhe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abzugsfähig.

**Hinweis:** Dieses Urteil verdeutlicht, dass hinsichtlich der abzugsfähigen Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer jede einzelne Fallkonstellation sorgfältig zu überprüfen ist.

### Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern durch den Arbeitgeber zur privaten Nutzung des Arbeitnehmers ist lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn.

#### Regelfall:

Die Fahrradüberlassung basiert auf dem Arbeitsvertrag oder einer Betriebsvereinbarung (Gehaltsumwandlung).

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich im Grundsatz nach der 1 %-Methode bezogen auf die unverbindliche Preisempfehlung für das Fahrrad.

### Lohnsteuerliche Behandlung des Fahrrad-Leasings

In Unternehmen umgesetzte Mobilitätskonzepte sehen nicht selten vor, dass Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder insbesondere für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zur Verfügung gestellt werden. Vielfach handelt es sich um geleaste Fahrräder. Die Arbeitnehmer können diese regelmäßig auch für Privatfahrten nutzen. Mehrere Finanzbehörden der Länder haben zu den lohnsteuerlichen Konsequenzen in diesen Fällen Stellung genommen. So z.B. das Bayerische Landesamt für Steuern mit Erlass vom 22.5.2017 (Aktenzeichen S 2334.2.1-122/2 St 32) und die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzinformation vom 17.5.2017.

Im Grundsatz ist zu beachten, dass die **Überlassung geleaster (Elektro-)Fahrräder** durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung Arbeitslohn darstellt, der der Lohnsteuer unterliegt. Auch wenn ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Fahrrad zur privaten Nutzung überlässt, ist ein geldwerter Vorteil (als Arbeitslohn von dritter Seite) hierfür zu ermitteln, wenn die Überlassung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dies ist in den verbreiteten Fahrrad-Leasingverhältnissen der Fall, da der Arbeitgeber aktiv an der Verschaffung durch die Leasingvereinbarungen mitwirkt.

In der Regel erfolgt die Überlassung auf Basis des Arbeitsvertrags oder einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage (z.B. Betriebsvereinbarung). Dies ist der Fall, wenn die Überlassung arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist (d.h. wenn die Vereinbarung von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags getroffen wird oder wenn eine Beförderung mit der Überlassung verbunden ist) sowie bei steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlungen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts gewährt. Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge kommt nicht zur Anwendung.

Der geldwerte Vorteil wird bei der Überlassung von **(Elektro-)Fahrrädern, die sich im Eigentum des Arbeitgebers befinden**, wie folgt ermittelt:

#### 1. Fahrrad:

Monatlich 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einschl. Umsatzsteuer (damit sind sämtliche Fahrten abgegolten).

#### 2. Fahrrad, wenn die Nutzungsüberlassung zur Angebotspalette des Arbeitgebers gehört (z.B. Fahrradverleihfirmen):

96 % des Endpreises, zu dem der Arbeitgeber seine Fahrräder an fremde Dritte überlässt abzgl. 1.080 €-Rabatt-Freibetrag.

3. Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen ist (u.a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht):

Wie Nr. 1. bzw. Nr. 2.

4. Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen ist (z.B. > 25 km/h):

Wie bei Kfz, d.h. mittels der Pauschalwert- oder Fahrtenbuchmethode; im Gegensatz zu Nr. 1 müssen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei doppelter Haushaltsführung zusätzlich angesetzt werden.

**Hinweis:** In den Ausnahmefällen, in denen eine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung vorliegt (keine Gehaltsumwandlung, kein arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil) und der Arbeitnehmer sämtliche Kosten und Risiken aus der Überlastung tragen würde, liegt der geldwerte Vorteil in der Verschaffung verbilligter Leasingkonditionen. Die 44 €-Freigrenze ist dann anwendbar.

Sollte der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das (Elektro-) Fahrrad vom Leasinggeber oder einem Dienstleister zu einem verbilligten Preis erwerben, ist der Differenzbetrag zum üblichen Endpreis als Arbeitslohn von dritter Seite zu versteuern.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung lässt dabei folgende vereinfachte Preisermittlung zu: Der Endpreis des (Elektro-) Fahrrads, das dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten der Nutzungsdauer übereignet wird, kann aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-) Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer angesetzt werden, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird.

## Für Kapitalgesellschaften

### Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften

Beim steuerlichen Verlustabzug soll der Grundsatz gelten, dass Verluste nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität). Daher ist in § 8c KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft allein schon der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % quotal untergeht; werden mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen, dann geht der Verlustabzug sogar vollständig unter.

Nach dem jüngsten Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11) ist diese Regelung betreffend Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen zwischen 25 % und 50 % bis 2015 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 des Grundgesetzes unvereinbar. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts fehlt ein sachlich einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte im Fall eines sog. schädlichen Beteiligungserwerbs. Dem Gesetzgeber hat das Bundesverfassungsgericht aufgegeben, bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 eine Neuregelung zu treffen.

Für Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen sind, gelten auch die Vorschriften zu den Fahrten Wohnung/Tätigkeitsstätte und doppelte Haushaltsführung.

Der verbilligte Erwerb des Fahrrads nach der Vertragslaufzeit ist als Arbeitslohn zu versteuern.

Die Finanzverwaltung geht bei 36 Monaten Laufzeit vereinfacht von einem Restwert von 40 % aus.

### Für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

Bundesverfassungsgericht:

Im Falle der Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % der Beteiligung ist der Wegfall des Verlustabzugs verfassungswidrig.

Unklar ist, ob die Neuregelungen seit 2016 den Anforderungen einer Verfassungsmäßigkeit genügt und ob der Erwerb von mehr als 50 % von der Verfassungswidrigkeit nicht betroffen ist.

Bundesfinanzhof:  
Der Erwerb durch ein „Erwerberquartett“ ist dann nicht schädlich, wenn ansonsten keine gleichgerichteten Interessen der Gruppe vorliegen.

### Für Anteilseigner an Kapitalgesellschaften

Dividenden einer Kapitalgesellschaft aus Anteilen an einer anderen Kapitalgesellschaft sind zu 95 % steuerfrei.

Explizit offen gelassen hat das Bundesverfassungsgericht die Frage, ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 1.1.2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG derart reduziert worden ist, dass diese Vorschrift nun den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes genügt. Auch die Verfassungsmäßigkeit des vollständigen Verlustuntergangs bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % ließ das Bundesverfassungsgericht offen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.11.2016 (Aktenzeichen I R 30/15) zu sehen, in dem sich das Gericht mit der Frage eines schädlichen Beteiligungserwerbs durch eine sog. Erwerbergruppe befasst hat. Die Vorschrift sieht vor, dass ein Verlustabzug auch dann untergeht, wenn nicht ein Erwerber Anteils- oder Stimmrechte in entsprechender Höhe innerhalb von fünf Jahren erwirbt, sondern eine „Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen“. Dabei zielt diese Regelung mit der Absicht einer Missbrauchsverhinderung auf das „typische Erwerberquartett“ ab, bei dem ein Erwerb durch vier zu je 25 % beteiligte Anteilserwerber erfolgt, um hierdurch einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG, der ja erst bei 25 % ansetzt, zu entgehen.

Dazu hat der Bundesfinanzhof für den das Jahr 2010 betreffenden Streitfall explizit gegen die Auffassung des Bundesfinanzministeriums festgestellt, dass

- gleichgerichtete Interessen dann vorliegen, wenn mehrere Erwerber im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft zusammenwirken und diese Personen im Anschluss an den Erwerb (durch Stimmbindungsvereinbarungen, Konsortialverträge oder andere verbindliche Abreden) einen einheitlichen beherrschenden Einfluss auf die Verlustgesellschaft ausüben können,
- die Erwerber spätestens zum Erwerbszeitpunkt Abreden im Hinblick auf das spätere gemeinsame Beherrschen der Gesellschaft getroffen haben müssen,
- es nicht ausreicht, wenn die Erwerber nur in der Situation des Erwerbs als „Gruppe“ auftreten würden („erwerbsbezogene Zweckgemeinschaft“),
- daher eine alleinige Absprache der Erwerber beim Beteiligungserwerb (Zeitpunkt, Erwerbsquote, Preis) nicht dazu führen kann, im Erwerbszeitpunkt „gleichgerichtete Interessen“ zu begründen.

**Hinweis:** In der Gestaltungspraxis ist gegen die Auffassung der Finanzverwaltung mit den Kriterien des Besprechungsurteils zu argumentieren. Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen einer Erwerbergruppe kraft gleichgerichteter Interessen liegt ohnehin bei der Finanzverwaltung. Jedenfalls genügt weder eine alleinige Absprache der Erwerber beim Beteiligungserwerb noch allein der Umstand einer rechnerischen Beherrschungsmöglichkeit zur Versagung der Verlustnutzung.

### Besteuerung von Streubesitzdividenden

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Gerichtsbescheid vom 6.4.2017 (Aktenzeichen I K 87/15, Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 29/17) hat sich das Finanzgericht Hamburg mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der im Körperschaftsteuergesetz geregelten Besteuerung der sog. Streubesitzdividenden befasst.

Beteiligungen von weniger als 10 % werden als Streubesitzbeteiligungen bezeichnet, Dividenden hieraus sollen voll steuerpflichtig sein. Denn bei der Einkommensermittlung der GmbH bleiben – verkürzt dargestellt – Erträge gem. § 8b KStG

(Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen) grundsätzlich steuerfrei. Allerdings werden 5 % der Beteiligungserträge gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG pauschal als nichtabziehbare Betriebsausgaben abgezogen, so dass im Ergebnis 95 % der Beteiligungserträge steuerfrei gestellt werden. Diese Regelung soll aber nach § 8b KStG dann nicht gelten, „wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat“.

Dagegen hat vor dem Finanzgericht Hamburg eine Kapitalgesellschaft geklagt, die im Streitjahr 2013 aus einer Beteiligung von weniger als 10 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft Dividendeneinnahmen erzielt hatte.

Das Finanzgericht Hamburg vertritt die Auffassung, dass die Vorschrift des § 8b KStG nicht verfassungswidrig ist, und führt aus, dass

- das Gebot der Steuergleichheit zumindest für die direkten Steuern, insbesondere Einkommen- und Körperschaftsteuer, eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit fordere,
- mit der Vorschrift des § 8b KStG eine Abweichung von der allgemeinen Freistellung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen vorliege, mit der eine Doppelbesteuerung bzw. Mehrfachbelastungen ein und desselben Gewinns ausgeschlossen werden solle,
- diese Abweichung in der Fachliteratur zwar als Systembruch gesehen werde, aber sachliche Rechtfertigungsgründe vorlägen, die gegen die Verfassungswidrigkeit sprächen. Zum einen erfolge eine Abstimmung mit den Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie (EG-Richtlinie), nach der ab einer Mindestbeteiligung von 10 % eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne verlangt wird. Zum anderen diene die (Ausnahme-)Regelung der Anpassung an internationale Gepflogenheiten betreffend die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden.

**Hinweis:** Das Finanzgericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Klärung der Verfassungsmäßigkeit zugelassen, so dass nun der Bundesfinanzhof die Möglichkeit hat, hierzu grundsätzlich Stellung zu nehmen.

**Handlungsempfehlung:** Einschlägige Verfahren sind bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs offen zu halten.

## Abgeltungsteuersatz bei mittelbarer Beteiligung

Mit Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen VIII R 27/15) hat sich der Bundesfinanzhof mit dem Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehensgewährung durch den Gesellschafter einer GmbH befasst.

Darlehenszinsen, die einem Stpfl. aus einem privat gehaltenen (Gesellschafter-) Darlehen zufließen, unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich der sog. Abgeltungsteuer (mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %). Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen ist in § 32d des Einkommensteuergesetzes allerdings geregelt, dass nicht der Abgeltungsteuersatz, sondern die normale Tarifbelastung gilt, die maximal 45 % beträgt, wenn

- das Darlehen einer Kapitalgesellschaft gewährt wird und
- der Darlehensgeber zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist; dies gilt

Beträgt die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft weniger als 10 %, sind die Dividenden voll steuerpflichtig.

Das Finanzgericht Hamburg hat diese Regelung als verfassungsgemäß betrachtet, aber die Revision zugelassen.

## Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Der Abgeltungsteuersatz von 25 % auf Zinserträge ist dann nicht anwendbar, wenn der Darlehensgeber an der Kapitalgesellschaft (Darlehensnehmer) zu mindestens 10 % beteiligt ist.

Bundesfinanzhof:  
Der Abgeltungsteuersatz ist aber dann anzuwenden, wenn der Gesellschafter lediglich mittelbar beteiligt ist.

auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge lediglich eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist.

Vor diesem Hintergrund ist das o.g. Urteil zu sehen, mit dem der Bundesfinanzhof explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden hat, dass es für den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nicht genügt, wenn der Gesellschafter lediglich **mittelbar** an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und die Kapitalgesellschaft nicht beherrscht.

Im konkreten Streitfall war die F-GmbH an der Darlehensschuldnerin L-GmbH zu 94 % beteiligt. An der F-GmbH wiederum war die Stpfl. zu Beginn des Streitjahres mit rd. 10 % und später mit 22,8 % beteiligt. Das Finanzamt unterwarf die von der L-GmbH gezahlten Zinsen bei der Einkommensteueranmeldung unter Verweis auf § 32d EStG der tariflichen Einkommensteuer, das Finanzgericht Rheinland-Pfalz gab der Klage der Stpfl. gegen die entsprechende Steuerfestsetzung statt.

Der Bundesfinanzhof hat die Revision des Finanzamtes als unbegründet zurückgewiesen, weil die lediglich mittelbare Beteiligung der Stpfl. an der L-GmbH nicht für einen Ausschluss der Abgeltungsteuer ausreiche – mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung könnten unmittelbare und mittelbare Beteiligungen nicht gleichgestellt werden. Mittelbar beteiligte Gesellschafter als Gläubiger der Kapitalerträge fallen damit nicht unter die Ausschlussregelung.

Weiterhin sei die Stpfl. auch nicht als sog. nahestehende Person anzusehen, da dieser unbestimmte Rechtsbegriff einen beherrschenden Einfluss der einander nahestehenden Personen oder einen solchen Einfluss Dritter auf diese Personen voraussetze. Eine solches Näheverhältnis sei aber in Bezug auf die zwischengeschaltete Gesellschaft (hier: die F-GmbH) nur dann gegeben, wenn die Stpfl. kraft Mehrheit in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft ihren Willen durchsetzen könnte. Der Rechtsbegriff „nahestehende Person“ setze also eine Beherrschung voraus, die im Streitfall bei einer Beteiligungshöhe an der F-GmbH von zuletzt 22,8 % nicht gegeben war. Für die Annahme einer faktischen Beherrschung der Gesellschafterversammlung waren keine Anhaltspunkte zu erkennen.

**Hinweis:** In einschlägigen Fällen der Darlehensgewährung bei nur mittelbarer Beteiligung und ohne Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft sollte unter Hinweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes geltend gemacht werden.

## In eigener Sache

### Standort Bremen

Wir freuen uns, dass Frau Katharina Krause nach Abschluss ihres Studiums ab dem 1. Oktober 2017 unser Team bereichert. Frau Krause ist ausgebildete Rechtsanwalts- und Notargehilfin, 26 Jahre alt und hat BWL studiert. Wir freuen uns auf die gemeinsame Zusammenarbeit.

Am 1. Oktober 2017 haben wir zwei Firmenjubiläen verzeichnet:

Wir haben Herrn Olaf Seidel zum 20-jährigen zu gratulieren und danken ganz herzlich für die engagierte Mitarbeit und die stets harmonische und gute Zusammenarbeit. Seit 2002 nimmt Herr Seidel eine herausgehobene Stellung als so-



nannter "Seniorberater" mit Personalverantwortung wahr und ist seit einigen Jahren auch als Prokurist Mitglied unserer erweiterten Geschäftsleitung.

Unser Bremer Partner Michael Wesemann ist zwar nicht ganz so lange dabei, aber auch ein 5-jähriges wird in unserem Hause wohl bemerkt und gefeiert. Herr Wesemann hatte bereits Big-Four-Praxis, als er am 1. Oktober 2012 bei uns anfing. Seine Erfahrungen nach Studium und Berufsexamina hatte er bei der KPMG erworben. Seit dem 1. Januar 2015 ist Herr Wesemann Partner und Gesellschafter in Bremen.

### **Standort Gießen**

#### **Expertenvorträge von Westprüfung Emde gemeinsam mit der IHK Gießen-Friedberg**

Zum Thema „Das aktuelle Reisekostenrecht“ findet am **1. November 2017 in der Zeit von 14.00 bis 17.30 Uhr** ein Fachvortrag statt. Referent ist Herr Erik Spielmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht.

Darüber hinaus erfolgt am **22. November 2017 in der Zeit von 14.00 bis ca. 17.00 Uhr** ein weiterer Vortrag zum Thema „Steuerliche Neuerungen und Jahresabschluss 2017“. Referenten sind Herr Axel Becker, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, und Herr Erik Spielmann.

Beide Veranstaltungen finden in Zusammenarbeit mit der IHK Gießen-Friedberg statt und richten sich an Unternehmerinnen und Unternehmer, Fach- und Führungskräfte sowie Mitarbeiter/innen der Finanzbuchhaltung und Steuerabteilung. Der Veranstaltungsort ist das IHK Schulungszentrum Gießen. Weitere Informationen zu den Veranstaltungen und zur Anmeldung finden Sie unter [www.giessenfriedberg.ihk.de](http://www.giessenfriedberg.ihk.de)

## Termine für Steuerzahlungen

| <b>Oktober 2017</b>   |                              |   |                                     |
|---|------------------------------|---|-------------------------------------|
| Steuerart   | Fälligkeit                   | Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup> | Einreichungsfrist bei Scheckzahlung |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>  | <b>10.10.<br/>(Dienstag)</b> | 13.10.<br>(Freitag)                     | 7.10.<br>(Samstag)                  |
| <p><sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>          |                              |   |                                     |
| <b>November 2017</b>  |                              |   |                                     |
| Steuerart   | Fälligkeit                   | Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup> | Einreichungsfrist bei Scheckzahlung |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>  | <b>10.11.<br/>(Freitag)</b>  | 13.11.<br>(Montag)                      | 7.11.<br>(Dienstag)                 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewerbesteuer</li> <li>▶ Grundsteuer<sup>5</sup></li> </ul>  | <b>15.11.<br/>(Mittwoch)</b> | 20.11.<br>(Montag)                      | 12.11.<br>(Sonntag)                 |
| <p><sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>5</sup> Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p> |                              |   |                                     |

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

**Westprüfung Emde GmbH & Co. KG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

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

**Gießen**  
Südanlage 5  
35390 Gießen  
T 0641 98 44 57-0  
giessen@wpe-partner.de

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

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

A member of  **HLB International**

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

ständig informiert auch unter:

[www.westpruefung-emde.de](http://www.westpruefung-emde.de)

### Impressum

#### Herausgeber

**Westprüfung Emde GmbH & Co. KG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**Steuerberatungsgesellschaft**

mit Sitz in Bremen  
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

#### Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel  
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen  
StB Olaf Seidel, Bremen