



# Beer, Dr. v. Walthausen & Kollegen

Wirtschaftsprüfer • Steuerberater

---

## Mandanten-Rundschreiben 06/2017

Häusliches Arbeitszimmer • Country-by-Country Reporting • Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen • Privatnutzung eines Betriebs-Kfz durch Einzelunternehmer

Sehr geehrte Damen und Herren,

aktuell ist über Urteile des Bundesfinanzhofs zum häuslichen Arbeitszimmer zu berichten. Unter bestimmten Voraussetzungen können bis zu 1 250 € als Kosten pro Jahr abgesetzt werden. Der Bundesfinanzhof hat nun weiter konkretisiert, dass dieser Höchstbetrag pro Person gilt. Sowohl in dem Fall, dass der Stpfl. mehrere häusliche Arbeitszimmer nebeneinander in verschiedenen Haushalten nutzt, als auch dann, wenn dasselbe häusliche Arbeitszimmer für mehrere Einkunftsarten genutzt wird, sind die abzugsfähigen Kosten insgesamt auf 1 250 € gedeckelt.

Daneben ist u.a. auf das Urteil des Finanzgerichts Münster zur privaten Nutzung des Firmenwagens eines Einzelunternehmens hinzuweisen. Das Gericht stellt heraus, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann zu Steuerklärungspflicht führen
- 2 Erbschaft-/Schenkungssteuer: Freibetrag für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern
- 3 Zuwendungen an kommunale Wählervereinigungen nicht als Spenden abzugsfähig
- 4 Traditionelle Freimaurerloge nicht gemeinnützig - Diskriminierung von Frauen

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Einzelfälle zur Begrenzung des Abzugs der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers
- 6 Lohnsteuerliche Behandlung des (Elektro-)Fahrrad-Leasings
- 7 Lohnsteuerliche Behandlung von Deutschkursen für Flüchtlinge
- 8 Doppelte Haushaltsführung bei Vorhalten eines Wohnhauses ohne Besuche und „umgekehrte Heimfahrten“

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 9 Finanzverwaltung zu den Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report)
- 10 Besteuerung des privaten Nutzungsanteils eines betrieblichen Kfz
- 11 Sofortabschreibung von EDV-Software - erweiterte Möglichkeiten ab 2018?
- 12 Differenzbesteuerung beim „Ausschlachten“ von Gebrauchtfahrzeugen
- 13 Umsatzsteuerliche Behandlung von Jubilarfeiern
- 14 Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren für im Ausland ansässige Unternehmer
- 15 Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen zweifelhaft

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 16 Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge setzt die Fortführung des Unternehmens voraus
- 17 Kein Verlustausgleich bei negativem Kapitalkonto infolge der Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 18 Gewinnermittlung bei Verkauf von jungen Aktien nach Ausübung von Bezugsrechten aus sog. Altanteilen

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 19 Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags
- 20 Veräußerung von Waldflächen können auch bei Nichtbewirtschaftung als Forstbetrieb der Besteuerung unterliegen
- 21 Vorab entstandene Werbungskosten - Betrugsschaden als Werbungskosten

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 22 Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 3 KStG bei Erwerb durch eine Erwerbergruppe
- 23 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG
- 24 Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen
- 25 Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot bei Regelungen über die Abfindung von Pensionszusagen
- 26 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
- 27 Eintragungsfähigkeit von Dokortiteln in Handels- und Partnerschaftsregister

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

### **1 Rentenerhöhung zum 1.7.2017 kann zu Steuerklärungspflicht führen**

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 nun 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 Rentempfänger erstmals eine Steuererklärung abgeben müssen. Im Jahr 2018 sollen weitere rund 80 000 Rentempfänger 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 Einkommensteuererklärung 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.

## **2 Erbschaft-/Schenkungssteuer: Freibetrag für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern**

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 Rechnung getragen, die steuerliche Berücksichtigung von Pflegeleistungen zu verbessern. Da Pflegeleistungen üblicherweise innerhalb der Familie, insbesondere zwischen Kindern und Eltern erbracht werden, liefere 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 unterhaltsberechtigter 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.

### **3 Zuwendungen an kommunale Wählervereinigungen nicht als Spenden abzugsfähig**

Zuwendungen an kommunale Wählervereinigungen sind nicht als Spenden abzugsfähig, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 55/14) entschied. Zwar sind Spenden an politische Parteien im Sinne des Parteiengesetzes bis zur Höhe von insgesamt 1 650 € und im Fall der Zusammenveranlagung bis zur Höhe von 3 300 € im Kalenderjahr abzugsfähig. Nehmen Wählervereinigungen aber nicht an den Bundestags- oder Landtagswahlen teil, sind sie keine Parteien im Sinne des Parteiengesetzes. Ein Spendenabzug ist damit ausgeschlossen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Zuwendungen an kommunale Wählervereinigungen können allerdings – unter engen Grenzen – zu einer Steuerermäßigung führen. Die Ermäßigung beträgt 50 % der Ausgaben, höchstens 825 €, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten höchstens 1 650 €.

### **4 Traditionelle Freimaurerloge nicht gemeinnützig – Diskriminierung von Frauen**

Eine Freimaurerloge, die Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt, ist nicht gemeinnützig, wie der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 17.5.2017 (Aktenzeichen V R 52/15) bestätigt hat. In diesem Fall scheidet die Gemeinnützigkeit daran, dass sie nicht darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit zu fördern.

Die Entscheidung betrifft eine Vereinigung zur Pflege der Freimaurerei (Loge). Diese nimmt nur Männer als Mitglieder auf. Sie ermöglichte nur diesen das Ritual in den Tempelarbeiten. Streitig war, ob der Ausschluss von Frauen der Gemeinnützigkeit entgegensteht. Der Bundesfinanzhof bejaht dies und verneint die Gemeinnützigkeit. Für den Ausschluss von Frauen konnte die Loge weder zwingende sachliche Gründe anführen noch war dies durch kollidierendes Verfassungsrecht gerechtfertigt. An das Geschlecht anknüpfende differenzierende Regelungen sind mit dem Grundgesetz nur vereinbar, soweit sie zur Lösung von Problemen, die ihrer Natur nach entweder nur bei Männern oder nur bei Frauen auftreten können, zwingend erforderlich sind. Der Hinweis auf die geschichtliche Tradition ist nicht geeignet, die Ungleichbehandlung im Streitfall zu rechtfertigen.

Das Gericht sah hierin keinen Eingriff in das Selbstbestimmungsrecht der Loge, denn dieser ist es durch die Versagung der Steuervergünstigung nicht verwehrt, nur Männer als Mitglieder auszuwählen und aufzunehmen. Auch das von der Loge vorgetragene Argument, dass katholische Ordensgemeinschaften als gemeinnützig anerkannt würden, obwohl sie ebenfalls Männer oder Frauen von der Mitgliedschaft ausschließen, verwarf das Gericht.

#### **Hinweis:**

Die Entscheidung ist zu einer traditionellen Freimaurerloge ergangen. Der Bundesfinanzhof weist aber in seiner Pressemitteilung ausdrücklich darauf hin, dass sich das Urteil auch auf Vereine auswirken könnte, die die Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen, die – wie z.B. Schützenbruderschaften, Männergesangsvereine oder Frauenchöre – ebenfalls Männer oder Frauen ohne sachlichen Grund von der Mitgliedschaft ausschließen. Es bleibt abzuwarten, ob und wie die Finanzverwaltung reagieren wird.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

### **5 Einzelfälle zur Begrenzung des Abzugs der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers**

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die 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 abzugsfähigen 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 wichtige 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 in dem Fall, 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 steuerlich abziehen.
- 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.
- Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind zwar 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.

## 6 Lohnsteuerliche Behandlung des (Elektro-)Fahrrad-Leasings

In Unternehmen umgesetzte Mobilitätskonzepte sehen nicht selten vor, dass den Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder insbesondere für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zur Verfügung gestellt werden. Vielfach handelt es sich nicht um eigene Fahrräder des Arbeitgebers, sondern 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 (Rahmenvereinbarungen zwischen Leasinggesellschaft/Vermittler/Dienstleister und Arbeitgeber) 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 von Fahrrädern zur Angebotspalette des Arbeitgebers an fremde Dritte gehört (z.B. Fahrradverleihfirmen):  
96 % des Endpreises, zu denen 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 Überlassung 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.

**7 Lohnsteuerliche Behandlung von Deutschkursen für Flüchtlinge**

Die Finanzverwaltung hat sich mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 4.7.2017 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2332/09/10005) zu der Frage geäußert, ob Arbeitgeberleistungen für Deutschkurse zur beruflichen Integration von Flüchtlingen zu Arbeitslohn führen.

Grundsätzlich gilt, dass berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers nicht zu Arbeitslohn führen, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden. Bei Flüchtlingen und anderen Arbeitnehmern, deren Muttersprache nicht Deutsch ist, sind Bildungsmaßnahmen zum Erwerb oder zur Verbesserung der deutschen Sprache nach der Einstufung der Finanzverwaltung dem ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers zuzuordnen, wenn der Arbeitgeber die Sprachkenntnisse in dem für den Arbeitnehmer vorgesehenen Aufgabengebiet verlangt.

**Hinweis:**

Bei solchen Bildungsmaßnahmen kann Arbeitslohn ausnahmsweise dann vorliegen, wenn konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter (und damit gegen ein überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers) der Maßnahme bestehen.

**8 Doppelte Haushaltsführung bei Vorhalten eines Wohnhauses ohne Besuche und „umgekehrte Heimfahrten“**

Das Thüringer Finanzgericht hatte darüber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang die Werbungskosten für Familienheimfahrten sowie für Einrichtungsgegenstände im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden konnten. Die verheirateten Stpfl. hatten in den Streitjahren 2009 bis 2012 die Zusammenveranlagung gewählt. Sie waren Eigentümer eines Einfamilienhauses in Y. Darüber hinaus hatten sie gemeinsam bis November 2009 eine 86 qm große Wohnung in Z angemietet. Diese Wohnung bewohnte die Ehefrau bis Oktober 2009, um ein unbezahltes Projekt zu leiten. Während dieser Zeit erhielt sie Leistungen der Bundesagentur für Arbeit. Ab November 2009 nahm die Ehefrau eine Beschäftigung an, die sie auch auf Grund ihrer bisherigen Projektstätigkeit erhielt. Zum 1.12.2009 mieteten die Eheleute anstelle der bisherigen Wohnung in Z ein Stadthaus mit 134 qm in X an. Ab März 2012 nahm die Ehefrau eine andere unselbständige Beschäftigung am Wohnort X an. Ihr Einfamilienhaus in Y veräußerten die Eheleute im Jahr 2013. Die Ehefrau machte bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend. Diese Werbungskosten setzen sich zusammen aus Fahrtkosten für Familienheimfahrten, Unterkunftskosten, Umzugskosten sowie die Abschreibung für Abnutzung auf neue Einrichtungsgegenstände.

Hierzu entschied das Finanzgericht mit Urteil vom 11.5.2017 (Aktenzeichen 1 K 408/15) Folgendes:

- Die Stpfl. hatte in Z einen eigenen Hausstand begründet, um im Rahmen eines wissenschaftlichen Projekts an der Universität arbeiten zu können. Das Finanzgericht kam im Urteilsfall zu dem Schluss, dass die Stpfl. mit ihrer universitären Arbeit und Forschung die Grundlage für eine Beschäftigung hatte schaffen wollen und geschaffen hat. Insoweit liegen vorweggenommene Werbungskosten vor. Eine Abzugsbeschränkung scheidet aus, auch wenn in diesem Zeitraum Leistungen der Agentur für Arbeit bezogen wurden.
- Die Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung für den Zeitraum 1.1. bis 31.10.2009 können aber nur zum Teil abgezogen werden. Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung dürfen nur die „notwendigen“ Mehraufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als derartige Unterkunftskosten sind grundsätzlich die tatsächlich angefallenen Aufwendungen, namentlich für Miete einschließlich Nebenkosten (Unterkunftskosten i.e.S.)

und für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (Unterkunftskosten i.w.S.), anzusetzen. Im Urteilsfall erfolgte eine Kürzung der geltend gemachten Unterkunftskosten, da die angemietete Wohnung wegen ihrer Größe nicht als angemessen angesehen wurde.

**Hinweis:**

Insoweit ist eine mittlerweile geänderte gesetzliche Regelung zu beachten. Abziehbar sind nach jetzt geltender Rechtslage die tatsächlich angefallenen Kosten, höchstens jedoch bis zu einer Obergrenze von 1 000 € je Monat. Durch die Einführung einer betragsmäßigen Höchstgrenze entfällt die noch bis 2013 erforderliche Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete mit dem Durchschnittsmietzins und das Abstellen auf eine höchstens 60 qm große Wohnung. Ist die Zweitwohnung größer als 60 qm, aber günstiger als 1 000 € pro Monat, können ab 2014 die höheren Beträge berücksichtigt werden. Auch auf die Zahl der Wohnungsbenutzer (Angehörige) kommt es nicht mehr an. Bis 2013 erfolgte eine Kürzung, wenn die Wohnung z.B. auch vom Ehegatten mitbewohnt wurde.

- Weiterhin kann im Rahmen der doppelten Haushaltsführung für Familienheimfahrten eine Entfernungspauschale von 0,30 €/Kilometer beansprucht werden. Vorliegend wurde jedoch keine einzige Fahrt belegt. Insoweit ging das Finanzgericht im Wege einer griffweisen Schätzung davon aus, dass in den ersten 10 Monaten des Jahres 2009 20 Fahrten durchgeführt wurden. Dieser Betrachtung lag zu Grunde, dass jeden Monat zwei Heimfahrten absolviert worden sind. Das Gericht hat bei dieser Betrachtung die hohe Arbeitsbelastung im Rahmen des Projektes berücksichtigt.

**Hinweis:**

Angesetzt werden können nur Werbungskosten für tatsächlich durchgeführte Familienheimfahrten. Zwar kann grds. ein Ansatz mit der Entfernungspauschale erfolgen, auch wenn die tatsächlichen Kosten geringer sein sollten oder überhaupt keine Kosten anfallen. Gleichwohl ist es zulässig, wenn das Finanzamt im Einzelfall – besonders bei weiten Entfernungen – geeignete Nachweise über die Anzahl der tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten verlangt. Daher sollten die tatsächlich getätigten Fahrten mindestens glaubhaft gemacht werden können. Nach Möglichkeit sollten Belege vorgehalten werden, wie Tankquittungen oder Fahrscheine mit öffentlichen Verkehrsmitteln.

- Für die Monate ab November 2009 wurde dagegen das Vorliegen eines doppelten Haushalts verneint. Nach Beginn der neuen Tätigkeit hatte die Ehefrau keine Heimfahrten mehr nach Y unternommen. Vielmehr hatte ausschließlich der Ehemann sie in den (gemeinsam angemieteten) Wohnungen in Z und X besucht. Die Ehefrau hat diese Fahrten als sog. „umgekehrte Heimfahrten“ als Werbungskosten bei der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht, welche der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anerkannt hat. Bei diesen Fahrten handelte es sich um Besuchsfahrten, die die Familienangehörigen – zumeist der Ehepartner – unternahmen, um den beruflich unabhkömmlichen Ehepartner zu besuchen. Vorliegend habe die Ehefrau aber nur noch am Beschäftigungsort einen Hausstand unterhalten, so dass keine doppelte Haushaltsführung vorlag. Dies schließt das Gericht daraus, dass die Ehefrau nach eigener Aussage das gemeinsame Wohnhaus in Y seit November 2009 bis in das Jahr 2012 nicht mehr besucht hatte. Von einer doppelten Haushaltsführung in diesem Zeitraum – beginnend mit November 2009 – könne daher nicht mehr ausgegangen werden, da am Beschäftigungsort zugleich der Lebensmittelpunkt lag. Auch unterscheide sich der vorliegende Fall von den ergangenen Urteilen zu umgekehrten Familienheimfahrten insoweit, dass die Urteile lediglich einzelne Fahrten zum Gegenstand hatten. Den Urteilen sei nicht zu entnehmen, dass auch solche Fälle von der Konstruktion der umgekehrten Familienheimfahrten mitumfasst werden, bei denen lediglich ein Ehepartner über einen langen Zeitraum hinweg – im vorliegenden Fall ohne Ausnahme – die Besuchsfahrten (als Regelfall) vornimmt.

**Hinweis:**

Das Gericht stellt insgesamt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. „umgekehrten Familienheimfahrten“ in Frage, da insoweit keine Kosten des Arbeitnehmers vorliegen sollen. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig.

**Handlungsempfehlung:**

In dieser Fallkonstellation wäre es aus Sicht der Stpfl. sinnvoller gewesen, nicht an der doppelten Haushaltsführung der Ehefrau festzuhalten, sondern – gegebenenfalls – eine doppelte Haushaltsführung des Ehemanns darzustellen. Es wird jedoch deutlich, dass die Frage des Vorliegens einer doppelten Haushaltsführung sorgfältig anhand der Tatsachen des jeweiligen Einzelfalls zu prüfen ist. Es ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten, z.B. hinsichtlich der tatsächlich durchgeführten Familienheimfahrten und der Nutzung der jeweiligen Wohnungen.



---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 9 Finanzverwaltung zu den Anforderungen an den länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country Report)

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.

#### **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 gliedert 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.

## **10 Besteuerung des privaten Nutzungsanteils 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. Dafür 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.

- 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.

## **11 Sofortabschreibung von EDV-Software – erweiterte Möglichkeiten ab 2018?**

Nach den Vorgaben der Einkommensteuerrichtlinien können Computerprogramme mit Anschaffungskosten von bis zu 410 € (brutto) 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.

## **12 Differenzbesteuerung beim „Ausschlachten“ von Gebrauchtfahrzeugen**

In bestimmten Fällen kann bei der Umsatzsteuer die sog. Differenzbesteuerung angewendet werden. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer ein Wiederverkäufer ist, wobei als Wiederverkäufer gilt, wer gewerbsmäßig mit beweglichen körperlichen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert. Weiterhin ist Voraussetzung, dass die Gegenstände an den Wiederverkäufer im Gemeinschaftsgebiet geliefert wurden und für diese Lieferung Umsatzsteuer nicht geschuldet oder nach der Kleinunternehmerregelung nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung vorgenommen wurde.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 23.2.2017 (Aktenzeichen V R 37/15) ausdrücklich bestätigt, dass die Differenzbesteuerung auch dann anwendbar ist, wenn ein Unternehmer dadurch gewonnene Gegenstände liefert, dass er zuvor von ihm erworbene Gebrauchtfahrzeuge zerlegt hat. Der Stpfl. kaufte häufig nicht mehr fahrtüchtige Gebrauchtfahrzeuge von Privatpersonen im ganzen Bundesgebiet an, zerlegte sie in ihre Einzelteile und verkaufte diese Einzelteile insbesondere über eine Auktionsplattform. In seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung erklärte er u.a. nicht steuerbare Umsätze in Höhe der Einkaufspreise für die Gebrauchtfahrzeuge, die er bei der Ermittlung von differenzbesteuerten Umsätzen abgezogen hatte.

Bei der Differenzbesteuerung wird der Umsatz nach dem Betrag bemessen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt. Der Wiederverkäufer kann die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze nach dem Gesamtbetrag bemessen, um den die Summe der Verkaufspreise die Summe der Einkaufspreise dieses Zeitraums übersteigt (Gesamtdifferenz). Die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist gesetzlich nur bei solchen Gegenständen zulässig, deren Einkaufspreis 500 € nicht übersteigt.

Im vorliegenden Fall steht nach der Entscheidung des Gerichts der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz nicht schon entgegen, dass die Einkaufspreise der vom Stpfl. erworbenen Fahrzeuge 500 € überstiegen. Werden mehrere Gegenstände für einen Gesamteinkaufspreis erworben und anschließend einzeln verkauft, ist für Zwecke der Differenzbesteuerung der Gesamteinkaufspreis grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung auf die einzelnen Gegenstände aufzuteilen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob mehrere Gegenstände als Gesamtheit erworben werden oder – wie im Streitfall – ein Gegenstand erworben und dann in mehrere Gegenstände zerlegt wird. Überschreitet der Kaufpreis für einen einzelnen Gegenstand nach der Aufteilung weiterhin 500 €, kann dieser Gegenstand nicht mehr der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz unterworfen werden.

**Hinweis:**

Die abweichende Verwaltungsauffassung ist damit überholt.

### **13 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 das Schreiben vom 14.10.2015).

Bei der Ehrung eines einzelnen Jubilars liegt keine Betriebsveranstaltung im lohnsteuerlichen Sinne vor. Die lohnsteuerliche Behandlung richtet sich vielmehr 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 jedoch 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 etwaige lohnsteuerliche, sondern auch umsatzsteuerliche Folgen abhängen.

### **14 Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren für im Ausland ansässige Unternehmer**

Im Ausland ansässige Unternehmer können ihre im Inland abziehbaren Vorsteuerbeträge unter bestimmten Voraussetzungen im sog. Vergütungsverfahren geltend machen. Seit 2010 muss der erforderliche Antrag auf elektronischem Weg gestellt werden. Diese Form soll das Verfahren vereinfachen, macht aber die bis dahin erforderliche Übersendung von Originalunterlagen unmöglich. Der Antragsteller hat daher die Rechnungen, aus denen sich die zu vergütenden Vorsteuerbeträge ergeben, „auf elektronischem Weg“ in Kopie zu übermitteln.

Im vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.5.2017 (Aktenzeichen V R 54/16) entschiedenen Fall hatte die Stpfl. die auf elektronischem Weg einzureichenden Rechnungskopien nicht vom Original der Rechnung, sondern von einer Rechnungskopie, die mit dem Zusatz „Copy 1“ versehen war, angefertigt. Das Bundeszentralamt für Steuern versagte deshalb den Vorsteuerabzug.

Der Bundesfinanzhof lässt diesen Nachweis dagegen zu. Nach seinem Urteil handelt es sich bei der Kopie einer Kopie des Originals mittelbar um eine Kopie des Originals und damit um eine

originalgetreue Reproduktion. Für ein Erfordernis, die elektronische Kopie von einer Originalurkunde anzufertigen, sei kein Sachgrund ersichtlich. Anders als nach der bis 2009 geltenden Rechtslage, nach der Rechnungen im Original einzureichen waren, bestehe jetzt keine Möglichkeit mehr, auf dem übermittelten Dokument Markierungen anzubringen, um eine wiederholte missbräuchliche Nutzung einer Rechnung im Vergütungsverfahren zu verhindern. Auch eine Prüfung des Originaldokuments auf seine Authentizität sei ausgeschlossen, unabhängig davon, ob es sich bei der elektronisch beigefügten Kopie um eine unmittelbare Kopie des Originals oder um die Kopie einer Originalkopie handelt.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass sich die Rechtslage ab 2015 wiederum geändert hat. Nach dem heute geltenden Recht müssen eingescannte Originale eingereicht werden. Über die Rechtmäßigkeit dieses Erfordernisses hatte der Bundesfinanzhof in diesem Verfahren nicht zu entscheiden.

## **15 Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen zweifelhaft**

Der Bundesfinanzhof zweifelt an der Umsatzsteuerpflicht für die Erteilung von Fahrunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B („Pkw-Führerschein“) und C1. Mit Beschluss vom 16.3.2017 (Aktenzeichen V R 38/16) hat er dem Gerichtshof der Europäischen Union daher die Frage vorgelegt, ob Fahrschulen insoweit steuerfreie Leistungen erbringen.

Im Streitfall war die Stpfl. unterrichtend tätig zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B (Kraftwagen mit einer zulässigen Gesamtmasse von höchstens 3 500 kg und zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer) und C1 (ähnlich wie Fahrerlaubnis B, aber bezogen auf Fahrzeuge mit einer Gesamtmasse von nicht mehr als 7 500 kg). Die Stpfl. hatte für ihre Leistungen keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt.

Im ersten Schritt scheint diese Frage klar zu sein, denn nach nationalem Recht sind Unterrichtsleistungen zur Erlangung dieser Fahrerlaubnisse steuerpflichtig. Fahrschulen sind keine allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, wie es in der entsprechenden Steuerfreistellungsvorschrift verlangt wird. Im Streitfall fehlte es zudem an der dort genannten berufs- oder prüfungsvorbereitenden Bescheinigung.

Allerdings ist zu beachten, dass im Bereich der Umsatzsteuer der nationale Gesetzgeber an die gemeinsamen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie der Europäischen Union gebunden ist. Setzt das nationale Recht eine Steuerbefreiung auf Grund der Richtlinie nur ungenügend um, besteht für den Stpfl. die Möglichkeit, sich unmittelbar auf die Richtlinie zu berufen. Entscheidend ist für den Streitfall daher, dass nach der EU-Richtlinie Unterricht, den sog. anerkannte Einrichtungen oder Privatlehrer erteilen, von der Umsatzsteuer befreit ist.

Im Streitfall bejaht der Bundesfinanzhof den Unterrichtscharakter der Fahrschulleistung. Die zusätzlich erforderliche Anerkennung könne sich daraus ergeben, dass der Unterrichtende die Fahrlehrerprüfung nach § 4 des Gesetzes über das Fahrlehrerwesen ablegen muss. In Betracht komme auch eine Steuerfreiheit als Privatlehrer – wobei in diesem Zusammenhang jedoch fraglich sei, ob die Rechtsform – in Form einer GmbH – der Stpfl. der Annahme des Merkmals „Privatlehrer“ entgegensteht. Die Auslegung der Richtlinie sei aber zweifelhaft, so dass eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs einzuholen sei.

**Hinweis:**

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bleibt abzuwarten.

Für die Praxis ist allerdings von Bedeutung, dass der Fahrlehrer, der über seine Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausstellt, diese Umsatzsteuer auch tatsächlich schuldet, selbst dann, wenn sich später ergeben sollte, dass die Leistung steuerfrei ist. In diesem Fall kann also von einer Entscheidung zu Gunsten der Umsatzsteuerbefreiung nicht profitiert werden. Anders ist dies nur dann, wenn keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt werden.

Im Übrigen würde die Steuerfreiheit der Leistungen den Verlust des Vorsteuerabzugs, z.B. aus dem Erwerb eines Fahrschulwagens, bedeuten.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, wie mit der derzeit bestehenden Rechtsunsicherheit umgegangen werden sollte.

---

## Für Personengesellschaften

---

### **16 Nutzung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge setzt die Fortführung des Unternehmens voraus**

Die Nutzung gewerbesteuerlicher Verluste ist sowohl an die Unternehmer- als auch an die Unternehmensidentität geknüpft. Das Finanzgericht Nürnberg hat insoweit mit Urteil vom 25.10.2016 (Aktenzeichen 1 K 1229/14) entschieden, dass auch bei einer grundstücksvermietenden gewerblich geprägten Personengesellschaft (in der Regel also eine GmbH & Co. KG) die für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag erforderliche Unternehmensidentität nur gegeben ist, soweit 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 gewerbesteuerlicher Verlustvorträge ist also bei Aufgabe bzw. wesentlicher Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit in Gefahr, was unter Hinzuziehung steuerlichen Rats überprüft werden sollte.

### **17 Kein Verlustausgleich bei negativem Kapitalkonto infolge der Aufstellung einer negativen 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 Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 18 Gewinnermittlung bei Verkauf von jungen Aktien nach Ausübung von Bezugsrechten aus sog. Altanteilen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen VIII R 54/14) klargestellt, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns einer Aktie, die durch die Ausübung eines Bezugsrechts erworben wurde, das von einer vor dem 1.1.2009 erworbenen und bereits steuerentstrickten Aktie abgespalten wurde, die Anschaffungskosten des Bezugsrechts entgegen der Regelung im Einkommensteuergesetz nicht mit 0 €, sondern in der tatsächlichen Höhe anzusetzen sind.

Gesetzlich ist ausdrücklich bestimmt, dass – wenn Bezugsrechte veräußert oder ausgeübt werden – der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Bezugsrechte bzw. der neuen Anteile mit 0 € anzusetzen ist. Die Regelung findet erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge Anwendung.

Abgrenzend dazu stellt der Bundesfinanzhof aber klar, dass – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – diese Regelung keine Anwendung findet, wenn die veräußerten jungen Aktien auf Grund der Ausübung von Bezugsrechten erworben wurden, die von vor dem 1.1.2009 angeschafften Altanteilen abgespalten worden waren und bei denen die damalige Veräußerungsfrist von einem Jahr („Spekulationsfrist“) zum Zeitpunkt der Veräußerung der jungen Aktien bereits abgelaufen war. In diesem Fall sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die tatsächlichen Anschaffungskosten des Bezugsrechts zu berücksichtigen.

#### **Hinweis:**

In solchen Fällen weisen die Ertragnisaufstellungen der Banken oftmals nicht die steuerlich anzusetzenden Werte aus, so dass stets eine individuelle Überprüfung angezeigt ist.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 19 Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags

Auf Grund der in den vergangenen Jahren stark angestiegenen Steuersätze in den einzelnen Bundesländern steht nun die Grunderwerbsteuer im Fokus. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Insoweit ist zu beachten, dass sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf einen einheitlichen Erwerbsgegenstand bezieht, wenn sich aus den getroffenen Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält. In diesem Fall werden also auch die vereinbarten Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Insoweit hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.3.2017 (Aktenzeichen II R 38/14) klargestellt, dass bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags kein einheitlicher Erwerbsgegenstand gegeben ist. Insofern gilt:

- Beruht der Vertrag zur Bebauung eines Grundstücks auf einem Angebot der Veräußererseite, das nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags geändert wurde, ist ein Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot und damit zugleich gegen das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands, dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern.
- Die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes kann ebenfalls als Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu werten sein. Ist das zusätzliche Bauwerk derart prägend oder maßgebend für das gesamte Bauvorhaben, dass sich dadurch der Charakter der Baumaßnahme ändert, kann allein auf Grund des zusätzlichen Bauwerks eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Angebots vorliegen, selbst wenn durch das zusätzliche Gebäude die 10 %-Grenze für die Flächen und die Baukosten nicht überschritten wird.
- Ändert sich die ursprünglich angebotene Baumaßnahme nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags durch zusätzliche Bauten wesentlich, ist insgesamt ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden.

**Hinweis:**

Im Einzelfall ist also sorgfältig zu prüfen, ob ein einheitlicher Erwerbsvorgang gegeben ist. Diese Frage kann sich ganz erheblich auf die Belastung mit Grunderwerbsteuer auswirken. Das besprochene Urteil enthält grundlegende Ausführungen zum (Nicht-)Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks.

**20 Veräußerung von Waldflächen können auch bei Nichtbewirtschaftung als Forstbetrieb der Besteuerung unterliegen**

Grundstücke können im Grundsatz nach einer zehnjährigen Haltedauer mit Gewinn veräußert werden, ohne dass dies steuerliche Folgen nach sich zieht. Anders ist dies bei Waldgrundstücken, wenn ein Forstbetrieb anzunehmen ist. Der Bundesfinanzhof hatte nun über den Fall zu entscheiden, bei dem ein Stpfl. in den Jahren 1994 und 1997 insgesamt drei Waldstücke mit einer Gesamtfläche von 7,7 ha erwarb. Eine Nutzung durch Holzverkäufe oder Holzverwertung durch den Stpfl. fand nicht statt. Auch von ihm vorgenommene Bewirtschaftungsmaßnahmen konnten nicht festgestellt werden. Im Jahr 2007 wurden die Waldflächen schließlich unter Erzielung eines erheblichen Gewinns verkauft. Das Finanzamt nahm das Vorliegen eines Forstbetriebs an und erfasste den Veräußerungsgewinn.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.3.2017 (Aktenzeichen VI R 86/14) und führte insbesondere aus:

- Das Vorliegen eines Forstbetriebs setzt voraus, dass der Stpfl. mit Gewinnerzielungsabsicht handelt. Bei einem Forstbetrieb, insbesondere einem sog. aussetzenden Betrieb, ist die Totalgewinnprognose objektbezogen, d.h. generationenübergreifend über den Zeitraum der durchschnittlichen oder – bei Erwerb bereits hergestellter Baumbestände – der verbleibenden Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu ermitteln.
- Ein Stpfl., der durch den Erwerb eines Waldgrundstücks von knapp 5 ha einen Forstbetrieb begründet und diesen durch Hinzuerwerbe auf ca. 7,5 ha erweitert, kann sich regelmäßig auch dann nicht auf Liebhaberei berufen, wenn er ansonsten keine Land- und Forstwirtschaft betreibt, er in der Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung weder Bewirtschaftungsmaßnahmen durchführt noch Holzeinschläge vornimmt und die auf die verbleibende Umtriebszeit verteilten jährlichen Gewinne 500 € nicht übersteigen. Auch kann sich der Stpfl. nicht darauf berufen, lediglich auf eine Wertsteigerung des Grund und Bodens spekuliert zu haben. Denn der Grund und Boden gehört ebenfalls zum forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, sodass ein Veräußerungsgewinn bei der Prüfung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, einzubeziehen ist.

**Hinweis:**

Die Abgrenzung eines forstwirtschaftlichen Betriebes hängt von verschiedenen Faktoren ab. Werden Waldgrundstücke erworben, so sollte stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob ein Forstbetrieb im steuerlichen Sinne anzunehmen ist.



## 21 Vorab entstandene Werbungskosten – Betrugsschaden als Werbungskosten

Wer einem betrügerischen Grundstücksmakler Bargeld in der Annahme übergibt, der Makler werde damit den Kaufpreis für ein bebautes Grundstück bezahlen, kann einen Betrugsschaden als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung steuermindernd geltend machen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.5.2017 (Aktenzeichen IX R 24/16) entschieden hat. Dies setzt allerdings voraus, dass er bei Hingabe des Geldes zum Erwerb und zur Vermietung des Grundstücks entschlossen war.

Im Urteilsfall beabsichtigte der Stpfl. im Juni 2000, ein mit einer Villa bebautes Grundstück zu erwerben. Der Versuch, das Objekt unmittelbar vom Eigentümer zu erwerben, scheiterte zunächst. In der Folgezeit spiegelte der Immobilienmakler X dem Stpfl. vor, von der Verkäuferin mit dem Verkauf des Grundstücks beauftragt zu sein und den Kauf für 2,5 Mio. DM vermitteln zu können. Der Stpfl. müsste dabei aber im Hintergrund bleiben und ihm das Geld in bar übergeben. Nach diversen Änderungen, die der Immobilienmakler dem Stpfl. wahrheitswidrig mitteilte, übergab der Stpfl. dem Immobilienmakler schließlich 3,5 Mio. DM als Kaufpreis, 400 000 DM als Provision und 100 000 US-\$ als „Handgeld“ in bar. Der Verkauf kam nicht zustande; der Immobilienmakler hatte das Geld für sich verwendet. Er wurde dafür vom Landgericht zu einer Freiheitsstrafe von vier Jahren und einem Monat und im Adhäsionsverfahren zur Zahlung von 3,9 Mio. DM und 100 000 US-\$ an den Stpfl. verurteilt.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 31.10.2000 erwarb der Stpfl. das Objekt schließlich zum Preis von 3,9 Mio. DM. In seiner Einkommensteuererklärung machte er u.a. den anteilig auf den vermieteten Teil des Gebäudes entfallenden Betrugsschaden als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass der Betrugsschaden als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden kann:

- Aufwendungen, die anfallen, bevor Einnahmen erzielt werden, können als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. Bei Vermietungseinkünften muss die spätere Vermietungsabsicht bestehen.
- Auch vergebliche Werbungskosten können geltend gemacht werden.
- Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung können vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sobald sich der Stpfl. endgültig entschlossen hat, durch Vermieten Einkünfte zu erzielen (Vermietungsabsicht). Die Absicht muss sich noch nicht auf ein bestimmtes Gebäude beziehen. Hat der Stpfl. noch kein Objekt, welches er vermieten kann, muss die Absicht zugleich darauf gerichtet sein, ein solches in absehbarer Zeit anzuschaffen (Erwerbsabsicht) oder herzustellen (Bebauungsabsicht).
- Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Wirtschaftsguts Gebäude gehören bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begrifflich zu den Werbungskosten. Sie können jedoch regelmäßig nicht sofort und in voller Höhe, sondern nur zeitlich gestreckt als AfA abgezogen werden. Die Aufwendungen für die Anschaffung von Grund und Boden sind dagegen schon begrifflich keine Werbungskosten. Sie werden bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht wirksam.
- Herstellungskosten sind nur Ausgaben für tatsächlich erbrachte Leistungen, die zum Bereich der Gebäudeherstellung gehören. Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, führen nicht zu Herstellungskosten und können deshalb vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden.
- Für vergebliche Aufwendungen, die im Fall der Anschaffung zu Anschaffungskosten geführt hätten, gilt nichts anderes. Sie führen nicht zu Anschaffungskosten, wenn die beabsichtigte Anschaffung ausbleibt. Sie sind vielmehr als Werbungskosten in dem Zeitpunkt abziehbar, in dem deutlich wird, dass es nicht mehr zu einer Verteilung der Aufwendungen als AfA kommen wird, weil sie voraussichtlich dauerhaft ohne Gegenleistung bleiben und weil ihre Rückzahlung nicht zu erlangen sein wird.

- Auch wenn letztlich – wie im Streitfall im dritten Anlauf – der Erwerb gelingt, sind die vorherigen vergeblichen Aufwendungen nicht den Anschaffungskosten dieses Objekts zuzurechnen. Denn vergebliche Aufwendungen führen nicht zu Anschaffungskosten, sondern zu sofort abziehbaren Werbungskosten. Der nachfolgende erfolgreiche Erwerb ist gegenüber dem zuvor gescheiterten Erwerb insoweit als eigenständig einzuordnen.
- Der Werbungskostenabzug ist auf den Teil der verlorenen Aufwendungen beschränkt, der auf den vermieteten Anteil des Gebäudes entfallen wäre. Auch soweit Aufwendungen auf die Anschaffung von Grund und Boden entfallen wären, können sie nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden.

**Hinweis:**

Sollen vorab entstandene Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden, so ist also nachzuweisen, dass sich der Stpfl. zum Erwerb und zur Vermietung endgültig entschlossen hat.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 22 Einschränkung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 3 KStG bei Erwerb durch eine Erwerbergruppe

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 BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) ist diese Regelung betreffend Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % bis 2015 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Nach Auffassung des BVerfG 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 BVerfG aufgegeben, bis zum 31.12.2018 rückwirkend für die Zeit vom 1.1.2008 bis 31.12.2015 eine Neuregelung zu treffen. Explizit offen gelassen hat das BVerfG 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 BVerfG offen.

Vor diesem Hintergrund ist aktuell das BFH-Urteil vom 22.11.2016 (Aktenzeichen I R 30/15, HFR 2017, 750) zu sehen, mit dem sich das Gericht mit der Frage eines schädlichen Beteiligungserwerbs durch eine sog. Erwerbergruppe nach § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG 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 BFH für den das Jahr 2010 betreffenden Streitfall explizit gegen die Auffassung des BMF u.a. festgestellt, dass

- gleichgerichtete Interessen dann vorliegen, wenn mehrere Erwerber bei und 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 aber spätestens zum Erwerbszeitpunkt Abreden im Hinblick auf das spätere gemeinsame Beherrschen der Gesellschaft getroffen haben müssen,
- es also 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 ggf. 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.

**23 Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG**

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Gerichtsbescheid vom 6.4.2017 (Aktenzeichen 1 K 87/15, EFG 2017, 1117, Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 29/17) hat sich das FG Hamburg mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit der in § 8b Abs. 4 KStG 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 Abs. 1 Satz 1 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 nun aber nach § 8b Abs. 4 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 FG Hamburg eine Kapitalgesellschaft geklagt, die im Streitjahr 2013 aus einer Beteiligung von weniger als 10 % an einer inländischen Kapitalgesellschaft Dividendeneinnahmen erzielt hatte. Das FG Hamburg vertritt dazu die Auffassung, dass die Vorschrift des § 8b Abs. 4 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 Abs. 4 KStG eine Abweichung von der allgemeinen Freistellung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen vorliege, mit der eine Doppelbesteuerung bzw. Mehrfachbelastungen ein und desselben Gewinns ausgeschlossen werden sollen,
- diese Abweichung in der Fachliteratur zwar verbreitet 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 FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Klärung der Verfassungsmäßigkeit zugelassen, so dass nun der BFH die Möglichkeit hat, hierzu grundsätzlich Stellung zu nehmen.

**Handlungsempfehlung:**

Einschlägige Verfahren sind bis zur Entscheidung des BFH offen zu halten.

## 24 Überversorgungsprüfung für Pensionsrückstellungen

Mit seinem Urteil vom 20.12.2016 (Aktenzeichen I R 4/15, BStBl II 2017, 678) hat der BFH seine Rechtsprechung zur sog. Überversorgungsprüfung bei der stichtagsbezogenen Bewertung von Pensionsrückstellungen bestätigt. Im konkreten Fall war für die Streitjahre 2005 bis 2007 u.a. die Bewertung einer Verpflichtung aus einer Pensionszusage (also die Höhe der Pensionsrückstellung i.S.d. § 6a EStG) strittig. Die klagende GmbH hatte seit 1991 ein handwerkliches Unternehmen betrieben und ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer V in 1993 eine Versorgungszusage (unverfallbarer Anspruch auf ein unveränderliches Ruhegehalt von 6 000 DM pro Monat ab Vollendung des 65. Lebensjahres bzw. auf Hinterbliebenenversorgung) erteilt. In 1999 übertrug der Alleingesellschafter-Geschäftsführer V seine Anteile auf seine beiden Söhne, das Bruttomonatsgehalt des V wurde unter Berücksichtigung einer geminderten Arbeitszeit reduziert und betrug Anfang 2006 3 790 €. Ab März 2006 zahlte die GmbH eine Pension i.H.v. 3 067 € (= 6 000 DM). Zudem erhielt V ab März 2006 auch eine Rente von der Deutschen Rentenversicherung i.H.v. 831 €.

Zu diesem Sachverhalt vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass für V eine Überversorgung vorgelegen habe, die Pensionsrückstellung hätte daher angepasst werden müssen.

Der BFH nimmt Bezug auf seine ständige Rechtsprechung und stellt fest, dass es bei Vorliegen einer Überversorgung zu einer Kürzung der Pensionsrückstellung komme, soweit die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Dabei umfassen die „aktuellen Aktivbezüge“ i.Ü. auch variable Gehaltsbestandteile, die im Rahmen einer Durchschnittsberechnung für die letzten fünf Jahre zu ermitteln sind. Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung prägen das Versorgungsniveau auch dann, wenn sie im Wesentlichen auf eigenen Beitragsleistungen beruhen.

### Hinweis:

Nach der ständigen Rechtsprechung ist bei der Zusageerteilung also Folgendes zu beachten: Erteilt eine GmbH eine Pensionszusage, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung die 75 %-Überversorgungsgrenze maßgeblich. Übersteigen danach die betrieblichen Versorgungsanwartschaften zzgl. der gesetzlichen Anwartschaften 75 % des Aktivlohns am Bilanzstichtag, so liegt eine Überversorgung vor. Für Fälle der dauerhaften Herabsetzung der Bezüge (auch z.B. bei Wechsel von einer Vollzeit- in eine Teilzeitbeschäftigung) sieht der BFH (in Übereinstimmung mit der Auffassung des BMF) keine Stichtagsbetrachtung, sondern eine für den Stpfl. vorteilhafte zeitanteilige Betrachtung vor.

## 25 Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot bei Regelungen über die Abfindung von Pensionszusagen

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 21.2.2017 (Aktenzeichen 1 K 141/15, EFG 2017, 908, Revision beim BFH unter dem Az. I R 26/17 anhängig) hat sich das Schleswig-Holsteinische FG mit der Frage der Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen befasst und dabei festgestellt, dass

- Abfindungsklauseln Bestandteil der Pensionszusage sind und deshalb auch im Hinblick auf die zu erwartende Abfindungsleistung dem Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen,
- die Abfindungsregelung keinen schädlichen Kürzungsvorbehalt beinhalten darf und
- die Abfindung dem Wert des gesamten Versorgungsversprechens zum Abfindungszeitpunkt entsprechen muss (Gebot der Wertgleichheit).

Im Urteilsfall war die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung (wegen der in der Pensionszusage niedergelegten Abfindungsregelung) strittig. Diese Abfindungsregelung beinhaltete weder den Abzinsungssatz noch die konkret anzuwendende Sterbetafel. Daher erkannte das Finanzamt nach einer Außenprüfung die von der GmbH passivierte Pensionsrückstellung nicht an.

Das FG gab der dagegen gerichteten Klage mit folgenden Hinweisen statt:

- Das Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot im Hinblick auf die Pensionsberechtigung als solche sei gewahrt, da die Höhe der zugesagten Pension („70 % der rentenfähigen Bezüge“) vertraglich eindeutig definiert war.

- Die Abfindungsklausel sei ebenfalls nicht zu beanstanden, da vertraglich auf die im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen verwiesen wurde (§ 3 Abs. 2 BetrAVG); dies sei hinreichend eindeutig, Abzinsungssatz und Sterbetafel seien nicht erforderlich.

**Hinweis:**

Für die konkreten Praxisfälle ist zu beachten, dass sich das FG mit dieser Entscheidung explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, wie sie für die Streitjahre in R 41 Abs. 7 EStR 2001 (und H 41 Abs. 7 EStH 2001) niedergelegt worden war, gestellt hat.

## 26 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

### a) Zurechnung einer vGA an nahestehende Person bei behauptetem Treuhandverhältnis

Eine Treuhandabrede kann auch die (offenen wie auch verdeckten) Ausschüttungen aus GmbH-Anteilen umfassen und dazu führen, dass die entsprechenden Einkünfte nicht dem rechtlichen Eigentümer, sondern dem Treugeber zuzurechnen sind.

Vor diesem Hintergrund ist der Streitfall zu sehen, über den der BFH mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/14, DStZ 2017, 584) zu entscheiden hatte. Hier war u.a. die Zurechnung einer vGA strittig. Die bei der GmbH angestellte Stpfl. war zu 45 % an dem Stammkapital der GmbH beteiligt, weitere Anteile hielten mit 45 % der Gründungsgesellschafter und mit je 5 % zwei weitere Gesellschafter. Alleiniger Geschäftsführer der GmbH war im Streitjahr W, der Lebensgefährte der Stpfl., mit dem sie in einem Haushalt lebte. W stand neben seinem Festgehalt auch eine Tantieme zu.

In Zuge einer Außenprüfung beanstandete der Betriebsprüfer u.a. die Angemessenheit der Gehälter bzw. Gesamtbezüge der Stpfl. und des W. Das FA änderte in der Folge die Steuerbescheide und rechnete der Stpfl. u.a. in Höhe des eigenen unangemessen hohen Gehalts sowie der überhöhten Gehaltszahlung an W entsprechende vGA zu. Die hiergegen gerichtete Klage wurde vom FG abgewiesen. In der Folge trug die Stpfl. erstmals vor, sie habe die Anteile an der GmbH auf Grund einer verdeckten Treuhandabrede nur vorübergehend und treuhänderisch für W gehalten, so dass sämtliche offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ihr, sondern dem Treugeber W zuzurechnen seien.

Vor dem Hintergrund dieses Streitfalls hat der BFH insbesondere zu zwei Problemkreisen, die die Thematik der vGA betreffen, Stellung genommen und insoweit seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt:

**Verdeckte Treuhandabrede:** Eine abweichende Zurechnung der Einkünfte zu W als Treugeber setzt voraus, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der (weisungsgebundene) Treuhänder ausschließlich für Rechnung des (weisungsbefugten) Treugebers handelt.

Da die Stpfl. mit W aber weder einen notariellen Treuhandvertrag noch einen (formunwirksamen) mündlichen Treuhandvertrag abgeschlossen hatte, habe im Streitfall auch kein anzuerkennendes Treuhandverhältnis vorgelegen.

**Nahestehende Person:** Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung kann eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist unabhängig davon als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat, wenn andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Der Beweis des ersten Anscheins spricht hierbei für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Für den Streitfall folgt daraus eine Erfassung der vGA bei der Stpfl., weil diese die Vergütung des W unbeanstandet gelassen habe. Dem steht nach Auffassung des BFH auch nicht entgegen, dass die Stpfl. im Streitjahr nicht mehrheitlich an der GmbH beteiligt war.

#### **Hinweis:**

Besonders strenge Anforderungen an den Nachweis eines Treuhandverhältnisses sind auf Grund der Notwendigkeit des Fremdvergleichs bei nahen Angehörigen zu stellen. Die bloße Behauptung einer mündlichen Treuhandabrede reicht für die steuerliche Anerkennung nicht, auch wenn grundsätzlich keine Schriftform vorgeschrieben ist (aber: zwingende notarielle Beurkundung bei Abtretung von GmbH-Anteilen). Vielmehr müssen für eine solche Abrede hinreichende Anhaltspunkte vorliegen. Die Nachweispflicht liegt hier beim Stpfl., so dass für die Gestaltungspraxis immer die Schriftform zu empfehlen ist.

#### **b) Wert der vGA auf Gesellschafterebene bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH an Gesellschafter-Geschäftsführer**

Bereits mit Datum vom 27.7.2016 hatte der BFH drei Urteile (Aktenzeichen I R 8/15, BStBl II 2017, 214; Aktenzeichen I R 12/15, BStBl II 2017, 217; Aktenzeichen I R 71/15, BFH/NV 2017, 60) gefällt, in denen er sich jeweils mit der Frage befasst hat, ob bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA vorliegt. Im Ergebnis hat der BFH in allen drei Streitfällen das Vorliegen von vGA bejaht und zur Begründung ausgeführt, dass die Miete die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecken müsse (= Kostenmiete), was aber in den Streitfällen jeweils weder vereinbart noch durchgeführt worden war.

Während diese drei Urteile die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft betrafen, hat sich das FG Berlin-Brandenburg mit seinem Beschluss vom 24.4.2017 (Aktenzeichen 10 V 1044/17, EFG 2017, 1087; AdV-Verfahren) mit der Bewertung der vGA und damit mit der Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter befasst.

Im Streitfall ging es um vGA einer GmbH an ihren beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer durch verbilligte Überlassung einer Stadtvilla, die die GmbH im Jahr 2000 mit Anschaffungskosten von rd. 987 T€ erworben und in den Folgejahren modernisiert hatte. Das FA ermittelte eine Differenz zwischen den geleisteten Mietzahlungen und den steuerlich zu berücksichtigenden Kosten i.H.v. rd. 58 T€ jährlich; in dieser Höhe wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer vGA zugerechnet. Dazu stellt das FG u.a. fest, dass

- auf der Ebene der Besteuerung des Gesellschafters (auf Grund einer in sich widerspruchsfreien Rechtsanwendung) jeweils die Beträge anzusetzen sind, die bei der Kapitalgesellschaft als vGA festgesetzt worden sind oder festzusetzen gewesen wären.
- In den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern ist die vGA beim Gesellschafter in der Höhe anzusetzen, in der bei der Kapitalgesellschaft eine vGA zu berücksichtigen ist. Denn hier liegt der Vermögensvorteil des Gesellschafters nicht in einer verbilligten Nutzung, sondern darin, dass er das genutzte Wirtschaftsgut nicht selbst anschaffen und unterhalten muss.
- Da im vorliegenden Streitfall die vGA auf der Ebene der GmbH nach der Kostenmiete zu bewerten war, sind nach Auffassung des FG auch in gleicher Höhe die Kapitaleinkünfte des Gesellschafters anzusetzen. Auf die Höhe der ortsüblichen – aber nicht kostendeckenden – Miete, die der Gesellschafter unstreitig gezahlt hatte, kommt es nicht an.

#### **Hinweis:**

Das FG Berlin-Brandenburg hat die Beschwerde zum BFH zugelassen, weil die Frage, wie in den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften die vGA auf der Ebene des Gesellschafters zu bewerten ist, von grundsätzlicher Bedeutung ist; die weitere Rechtsentwicklung ist also zu beobachten (Beschwerde eingelegt, Aktenzeichen des BFH: VIII B 50/17).

## **27 Eintragungsfähigkeit von Dokortiteln in Handels- und Partnerschaftsregister**

Mit Beschluss vom 4.4.2017 (Aktenzeichen II ZB 10/16, GmbHR 2017, 707) hat der BGH das Registergericht Freiburg i.Br. angewiesen, die Eintragung eines Dokortitels in das Partnerschaftsregister vorzunehmen.

Der BGH greift insoweit auf die Anwendung der für das Handelsregister entwickelten Grundsätze zurück, wonach von der gewohnheitsrechtlichen Anerkennung der Eintragungsfähigkeit von Dokortiteln auszugehen sei. Im Rahmen seiner Begründung führt der BGH aus, dass

- sich die Eintragung nicht aus dem Partnerschaftsgesetz ergebe, das u.a. neben Wohnort und Beruf nur Name und Vorname vorsehe (und der Dokortitel sei weder ein Namensbestandteil noch zur Berufsangabe zu rechnen),
- sich die Eintragungsfähigkeit von Dokortiteln auch nicht aus der Rechtsprechung zum Handelsregister ergebe,
- aber das Gewohnheitsrecht die entsprechende Eintragung ermögliche, und zwar im Handels- wie auch im Partnerschaftsregister.

**Hinweis:**

Mit dieser höchstrichterlichen Klarstellung sollten entsprechende Eintragungen künftig unproblematisch sein. Dies betrifft nicht nur das Partnerschaftsregister, sondern auch das Handelsregister.

Mit freundlichen Grüßen