



Dr. Schwarz & Partner informiert Sie über aktuelle Gerichtsurteile und finanzbehördliche Veränderungen, aus denen 6 wichtige Änderungen für die Ertrag- und Umsatzsteuer sowie für die Haftung für Steuerschulden resultieren.

1. Ertragsteuern bei Kapitalgesellschaften – Teil I

Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Führung eines Arbeitszeitkontos

Der Geschäftsführer einer GmbH ist als geschäftsführendes Organ für alle Angelegenheiten der Gesellschaft zuständig. Im Rahmen seiner „Allzuständigkeit“ hat der Geschäftsführer ohne Rücksicht auf bestimmte Arbeitszeiten alle erforderlichen Aufgaben zu erfüllen.

Mit dieser „Allzuständigkeit“ steht es nach dem Verständnis des BFH nicht im Einklang, wenn ein Arbeitszeitkonto oder ein Zeitwertkonto vereinbart wird, das durch eine Gehaltsumwandlung zu aufwandswirksamen Rückstellungen für später vergütete Freizeit führt. Es liegt deshalb, wenn es sich um einen Gesellschafter-Geschäftsführer handelt, eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (BFH vom 11.11.2015 – I R 26/15, BFH/NV 2016, 856).

In der Folge kann die GmbH den Rückstellungsaufwand nicht bei ihrer Gewinnermittlung abziehen und muss die Steuer hieraus aus den sonstigen bereits versteuerten Gewinnen nehmen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer muss die Vergütung als Dividende versteuern, in der Regel reduziert nach dem Teileinkünfteverfahren.

FAZIT: Die neue Entscheidung des BFH reiht sich nahtlos in andere höchstrichterliche Entscheidungen zu Sondervergütungen für Arbeitszeitfragen bei Gesellschafter-Geschäftsführern ein. So sind auch Überstundenvergütungen bei solchen Geschäftsführern von der Rechtsprechung bisher als verdeckte Gewinnausschüttung gesehen worden.



2. Ertragsteuern bei Kapitalgesellschaften – Teil II

Wegfall von körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verlusten auch bei der Schenkung von GmbH-Anteilen (§ 8c KStG)?

Beim BFH ist gerade eine Revision anhängig zu der Frage, ob bei einer schenkweisen Übertragung von GmbH-Anteilen Verluste nach § 8c KStG untergehen (Rev Az. I R 6/16).

Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Verluste können dann teilweise oder ganz untergehen, wenn mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % der Anteile an einer Verlust-Gesellschaft (Kapitalgesellschaft) innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren auf einen Erwerber oder auf eine gleichgerichtete Personengruppe übertragen werden (vgl. § 8c Abs. 1 KStG, § 10a GewStG). Hintergrund der gesetzlichen Regelung ist, dass der Gesetzgeber den aus seiner Sicht missbräuchlichen Handel mit sog. steuerlichen „Verlust-Mänteln“ unterbinden wollte. Die Finanzverwaltung hat hiervon bisher Ausnahmen gemacht, wenn es sich um eine unentgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen im Rahmen eines Erbfalls, einer Erbaueinandersetzung oder einer vorweggenommenen Erbfolge handelte (BMF vom 04.07.2008, BStBl I 2008, 736 Tz. 4), weil sie eine Gefahr eines Missbrauchs in diesen Fällen nicht annahm.

Im konkreten Fall, der dem BFH zur Entscheidung vorliegt, hatte ein Finanzamt die Fortführung der Verluste bei einer GmbH abgelehnt, deren Anteile von einem Gesellschafter verschenkt wurden. Das Finanzamt zweifelte

dabei das Vorliegen einer vorweggenommenen Erbfolge an. Das Finanzgericht Münster versagte die Verlustfortführung vor dem Hintergrund, dass eine solche Ausnahme von den Grundsätzen des § 8c KStG im Gesetz nicht klar geregelt sei (FG Münster v. 04.11.2015 – Az 9 K 3478/13 F). Eine Billigkeitsmaßnahme dergestalt, dass die Verluste wegen des Vertrauens auf das genannte BMF-Schreiben fortgeführt werden dürfen, lehnte das Gericht ebenfalls ab.

Derzeit sind noch einige Verfahren beim BFH und beim Bundesverfassungsgericht anhängig zu der grundlegenden Frage, ob § 8c KStG überhaupt verfassungsgemäß ist, weil der reine Wortlaut der Vorschrift über den Anwendungsbereich der reinen Missbrauchsfälle hinausgeht.

FAZIT: Auch bei der Schenkung von GmbH-Anteilen von mehr als 25 % muss damit gerechnet werden, dass die Fortführung von Verlusten der GmbH nicht mehr gesichert ist. Der Fall zeigt auch anschaulich, dass sich einige Finanzämter nicht immer an die für sie bindenden Verfügungen und BMF-Schreiben halten. Interessant wird es sein, was das BVerfG und der BFH zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift des § 8c KStG sagen werden, die von vielen Stimmen im Schrifttum als verfassungswidrig angesehen wird.

3. Ertragsteuern bei Freiberuflern und Personengesellschaften

Einbringung von Unternehmen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-/Überschussrechnung) in Mitunternehmerschaften

Lange Zeit hat die Finanzverwaltung vertreten, dass eine Einbringung von Einzelunternehmen (Betrieben) oder Teilbetrieben, deren Gewinn im Wege einer Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG in Mitunternehmerschaften nur dadurch möglich ist, dass der einbringende Einzelunternehmer auf den Übertragungstichtag eine Schlussbilanz erstellen muss (vgl. UmwSt-Erlass des BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 24.03 alte Fassung). Dies betraf vor allem Freiberufler, wie z. B. Ärzte, Anwälte und Architekten, aber auch Kleingewerbetreibende. Die Erstellung einer solchen Schlussbilanz hatte aber regelmäßig zur Folge, dass der Einbringende einen sog. Übergangsgewinn versteuern, weil in dieser Schlussbilanz erstmals Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (u.U. Warenbestand, Forderungen) steuerpflichtig angesetzt werden mussten. Diese Rechtsfolge galt auch dann, wenn die gedanklich und zeitlich nachfolgende Übertragung des Unternehmens auf die Mitunternehmerschaft steuerneutral möglich war wegen Ausübung des Buchwertwahlrechts nach § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

Dieser Sichtweise hatte der Bundesfinanzhof bereits in 2013 eine Absage erteilt und war der Auffassung, dass keine Schlussbilanz erstellt werden müsse und somit ein steuerpflichtiger Übergangsgewinn vermieden werden könne (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2013 – III R 32/12, BStBl II 2014, 242).

Diese Auffassung scheint wohl von der Finanzverwaltung inzwischen akzeptiert zu sein, wenn die Einbringung tatsächlich auf Antrag zu Buchwerten stattfindet. D.h. wird das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert oder mit Zwischenwerten (zw. Buch- und Verkehrswert) bei der übernehmenden Personengesellschaft angesetzt, verlangt die Finanzverwaltung auch weiterhin eine Schlussbilanz. Zuletzt wurde hierzu von OFD Nordrhein-Westfalen in einer Verfügung Stellung genommen, die

auch Antworten auf die Fragen liefert, ob ein solcher Übergangsgewinn bei der übernehmenden Personengesellschaft anzusetzen ist und bis wann sie spätestens den Antrag auf Buchwertfortführung zu stellen hat (vgl. OFD NRW vom 09.02.2016, DB 2016, 383):

- Erstellt die übernehmende Gesellschaft auf den Zeitpunkt der Einbringung einer Eröffnungsbilanz und wechselt sie erst dann zu einer Einnahmen-/Überschussrechnung zurück, ist die Einreichung der Eröffnungsbilanz beim Finanzamt maßgeblich. D.h. der Antrag auf Buchwert- bzw. Zwischenwertfortführung muss in diesen Fällen bis zur Einreichung der Eröffnungsbilanz beim Finanzamt gestellt werden.
- Wenn dagegen die Einnahmen-/Überschussrechnung auch von der übernehmenden Personengesellschaft ohne Unterbrechung fortgesetzt wird, hält die OFD die Einreichung der Einnahmen-/Überschussrechnung der Personengesellschaft für das Wirtschaftsjahr der Einbringung für den entscheidenden Zeitpunkt.
- Ermittelt die übernehmende Personengesellschaft hingegen ihren Gewinn durch Bilanzierung (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG), kann der Antrag bis zur Einreichung der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft für das Wirtschaftsjahr der Einbringung gestellt werden.

FAZIT: Erfreulicher Weise hat die Finanzverwaltung bei Einbringungen durch Einnahmen-/Überschuss-Rechner wie Freiberufler akzeptiert, dass die Erstellung von Schlussbilanzen und die Besteuerung eines Übergangsgewinns vermieden werden kann. Hingegen sind für die Frage, bis wann spätestens der Buchwertantrag für die Einbringung beim Finanzamt gestellt werden muss, je nach Gewinnermittlungsart bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft unterschiedliche Zeitpunkte maßgeblich, worauf bei den Einbringungen unbedingt zu achten ist.

4. Umsatzsteuer – Teil I

Personengesellschaften als umsatzsteuerliche Organgesellschaften und Vorsteuerabzug bei geschäftsleitenden Holding Unternehmen

Von der Finanzverwaltung wird immer wieder kritisch der Vorsteuerabzug von geschäftsleitenden Holding-Unternehmen beäugt, insbesondere dann, wenn es nach Verrechnung mit den Umsatzsteuern zu einem Vorsteuerüberhang kommt, den das Finanzamt zu erstatten hat. Das ist oftmals bei Vorsteuerbeträgen der Fall, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft stehen.

Zudem wurde kürzlich von den deutschen Finanzgerichten die Frage aufgeworfen, ob auch Personengesellschaften als Organgesellschaft im Sinne von § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG qualifizieren können. Bei einer umsatzsteuerlichen Organgesellschaft werden die Umsätze der jeweiligen Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet und müssen dort versteuert werden; dieser haftet daher im Ergebnis für die Umsatzsteuer der Organgesellschaft und kann aber auch deren Vorsteuern abziehen. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG sieht jedoch vor, dass als Organgesellschaften nur Körperschaften in Betracht kommen können.

Der EuGH nahm nach einer Vorlagen zu beiden Themen Stellung und sah vor allem die deutsche Beschränkung nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG auf Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften als unionswidrig an (EuGH in der Rechtssache Larentia + Minerva C-1088/14 und C-109/14 vom

16.07.2015). Die Grundsätze des EuGH hat nun auch der BFH übernommen und weiter konkretisiert (BFH vom 19.01.2016 – XI R 38/12).

Der BFH hat entschieden, dass Beteiligungen an Gesellschaften, für die steuerbare und steuerpflichtige Geschäftsleitungsleistungen erbracht werden, insgesamt zum wirtschaftlichen (unternehmerischen) Bereich der Holdinggesellschaft gehören, so dass der Vorsteuerabzug aus sämtlichen Leistungsempfängern geboten ist. Allerdings hat der BFH in den Zins-einnahmen steuerbare, aber steuerfreie Leistungen gesehen, die insoweit den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließen.

Darüber hinaus hat er entschieden dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG richtlinien konform dahin auszulegen ist, dass der gesetzliche Begriff „juristische Person“ grundsätzlich auch eine GmbH & Co. KG umfasst. Das höchste deutsche Steuergericht hält dies im Hinblick auf die kapitalistische Struktur der GmbH & Co. KG für geboten.

FAZIT: Das Urteil gibt geschäftsleitenden Holding-Unternehmen mehr Rechtssicherheit für ihren Vorsteuerabzug. Auch GmbH & Co. KGs können fortan als Organgesellschaft behandelt werden. Ob andere Personenzusammenschlüsse (GbR, OHG, Partnerschaft) auch als Organgesellschaft angesehen werden können, bleibt abzuwarten.

5. Umsatzsteuer – Teil II

Vorsteuerabzug eines Gesellschafters bei Errichtung einer GmbH

Unter Hinweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Polski Trawertyn (EuGH vom 01.03.2012 – C-280/10) und Malburg (EuGH vom 13.03.2014 – C-204/13) hält der BFH den Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen des künftigen Gesellschafters einer noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf deren beabsichtigte Unternehmertätigkeit nur dann für zulässig, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter zu einem Investitionsumsatz an die künftige GmbH führen soll (BFH vom 11.11.2015 – V R 8/15).

Ein Investitionsumsatz in diesem Sinne liegt wohl nur dann vor, wenn Gesellschafter Gegenstände anschaffen oder herstellen, die sie nach vollzogener GmbH-Gründung auf die Gesellschaft entgeltlich übertragen.

FAZIT: Soweit keine Investitionsumsätze an die neue GmbH geplant sind, sollte überlegt werden, ob die Gesellschafter bereits vor der Gründung der GmbH eine unternehmerische Tätigkeit aufnehmen und das dadurch begründete Unternehmen nach Gründung der GmbH entgeltlich auf diese übertragen, um den Vorsteuerabzug für die GmbH-Gründungskosten geltend machen zu können. Alternativ könnte auch überlegt werden, dass der oder die Gesellschafter als geschäftsleitendes Holding-Unternehmen gegenüber der GmbH auftreten, um einen Vorsteuerabzug zu rechtfertigen.



6. Abgabenordnung und Haftung

Personengruppen-Theorie bei der Betriebsaufspaltung und Eigentümerhaftung nach § 74 AO

Gehören Gegenstände, die einem Unternehmen dienen, nicht dem Unternehmer (z.B. einem Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung), sondern einer an dem Unternehmen wesentlich beteiligten Person (z.B. dem Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung), so kann das Finanzamt den Eigentümer der Gegenstände für betriebliche Steuern des Besitzunternehmens als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen (§ 74 Abs. 1 AO). Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn Sie am Betriebsunternehmen, z. B. an einer GmbH, zu mehr als einem Viertel, also zu über 25 % am Stammkapital beteiligt ist.

Strittig war bei der Prüfung der wesentlichen Beteiligung, ob die zur Betriebsaufspaltung entwickelte Personengruppen-Theorie anwendbar ist. Die Personengruppen-Theorie wurde von der Rechtsprechung entwickelt, um auch bei Gesellschaftern, die jeweils einzelnen nicht mehrheitlich am Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind, eine Betriebsaufspaltung

anzunehmen, wenn die an beiden Unternehmen beteiligten Gesellschafter zumindest zusammengerechnet als Personengruppe eine Mehrheit an beiden Unternehmen innehaben.

Der BFH hat die Anwendbarkeit der Personengruppen-Theorie im Rahmen von § 74 AO nun verneint. Aus Sicht des BFH erfolgt somit keine Zusammenrechnung der von mehreren Familienmitgliedern gehaltenen Anteile, auch wenn die Beteiligungsverhältnisse der Familienmitglieder in der Gruppe zu einer Betriebsaufspaltung führen (BFH vom 01.12.2015, VIII R 34/14).

FAZIT: Erfreulicherweise hat der BFH klargestellt, dass die Personengruppen-Theorie nicht im Rahmen von § 74 AO anwendbar ist und somit die Nachteile, die sich aus einer Betriebsaufspaltung ergeben können, reduziert.

Autor dieser Ausgabe



Dr. Fabian Schmitt-Homann

Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater

fabian.schmitt-homann
@schwarzundpartner.de

Herr Dr. Schmitt-Homann hat langjährige Berufserfahrung in der Beratung von Familienunternehmen und vermögenden Privatpersonen. Schwerpunkte seiner Tätigkeit sind die Rechts- und Steuerberatung bei Unternehmens- und Vermögensnachfolgen, Umstrukturierungen, Stiftungen und gemeinnützige Körperschaften sowie die Führung von Steuerstreitverfahren.

Herr Dr. Schmitt-Homann ist ebenfalls Autor für rechts- und steuerberatende Fachverlage.



Impressum

Steuern
und Recht
für
Unternehmer

Herausgeber

Dr. Schwarz & Partner mbB
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Rechtsanwälte

Rudolf-Breitscheid-Straße 16
90762 Fürth
Telefon: (0911) 8151-850
Telefax: (0911) 8151-875

Internet:
www.schwarzundpartner.de
E-Mail: walter.schwarz
@schwarzundpartner.de