

INHALT

SEITE 1

Einkommensteuer:
**Erweiterung Teilabzugs-
verbot in der steuerlichen
Gewinnermittlung**

SEITE 2

*Ertragsteuern/
Umwandlungssteuern:*
**Neuere Entwicklung zur
Gesamtplan-
rechtsprechung**

Lohnsteuer:
**Neuer Freibetrag für
Betriebsveranstaltungen**

SEITE 3

Körperschaftsteuer:
**Anerkennung inkongruen-
ter Gewinnausschüttungen**

Umsatzsteuer:
**Steuerschuldnerschaft bei
Bauleistungen
(§ 13b UStG)**

[von StB / WP Christine Zerhusen]

EINKOMMENSTEUER

Erweiterung Teilabzugsverbot in der steuerlichen Gewinnermittlung

Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile sich im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft befinden (z. B. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung), sind im Rahmen des sogen. Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40a EStG zu 60 % steuerpflichtig und zu 40 % steuerfrei. Korrespondierend zur nur teilweisen steuerlichen Erfassung der Einnahmen sieht § 3c Abs. 2 EStG vor, dass Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten etc., die mit den nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur zu 60 % bei der steuerlichen Gewinnermittlung abgezogen werden können (sogen. Teilabzugsverbot). In der aktuelleren Rechtsprechung hatte der BFH entschieden, dass Substanzverluste von Gesellschafterdarlehensforderungen im Betriebsvermögen (Teilwertabschreibungen, Darlehensverzichte, Darlehensausfälle) vom Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht erfasst sind – und zwar auch dann nicht, wenn das Darlehen nicht fremdüblich oder durch das Geschäfts-

verhältnis veranlasst ist. Im Rahmen des Zollkodex-Anpassungsgesetzes, auch als Jahressteuergesetz 2015 bezeichnet, hat der Gesetzgeber durch die Änderung des § 3c Abs. 2 EStG rechtsprechungsbrechend reagiert und das Teilabzugsverbot erweitert. Das erweiterte Teilabzugsverbot gilt für die Fälle, in denen der Darlehensgeber zu mehr als einem Viertel (qualifiziert) unmitttelbar oder mittelbar an der Kapitalgesellschaft, der das Darlehen gewährt wird, beteiligt ist oder war, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte (sogen. „Escape“-Klausel). Der neugefasste § 3c Abs. 2 EStG gilt insgesamt für Einzelunternehmer und natürliche Personen als Mitunternehmer einer Personengesellschaft. Für Kapitalgesellschaften gilt die spezielle Norm des § 8b KStG, dem der § 3c Abs. 2 EStG insoweit nachgebildet wurde.

Das erweiterte Abzugsverbot gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen.

ERTRAGSTEUERN / UMWANDLUNGSSTEUERN

Neuere Entwicklung zur Gesamtplanrechtsprechung

Bei der Beurteilung umfangreicherer steuerlicher Gestaltungen prüft die Finanzverwaltung nicht nur, ob eine Gestaltung als missbräuchlich im Sinne des § 42 AO bzw. im Sinne spezialgesetzlicher Missbrauchsvermeidungsvorschriften zu werten ist, sondern auch, ob es sich um einen schädlichen Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH handeln könnte. Ein Gesamtplan in diesem Sinne ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans „künstlich“ zerlegt wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern. Der BFH hat mit Urteil vom 22.10.2013 (X R 14/11) die Gesamt-

planrechtsprechung konkretisiert. Er urteilt in dieser Entscheidung, dass die Gesamtplanrechtsprechung des BFH keine Anwendung findet, wenn sich der Steuerpflichtige planvoll zur Umsetzung mehrerer Teilschritte entschließt, die zur Erreichung eines Gesamtziels notwendig sind. Die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion. Der Gesamtplan ist somit von dem „Plan in Einzelakten“ zu unterscheiden. Letzterer ist auch dann kein Gesamtplan, wenn die Einzelakte auf einem vorab erstellten Konzept beruhen. Diese Differenzierung beseitigt zwar selbstverständlich nicht die Gesamtplanrechtsprechung; sie kann jedoch im Einzelfall zu einer verbesserten Argumentationsbasis für den Steuerpflichtigen führen.

LOHNSTEUER

Neuer Freibetrag für Betriebsveranstaltungen

Ebenfalls mit dem Zollkodex-Anpassungsgesetz wurden die bisherigen Verwaltungsgrundsätze zur Bewertung der geldwerten Vorteile für Zuwendungen an Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen gesetzlich festgeschrieben (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG). Als Zuwendungen gelten alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer, unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten der Betriebsveranstaltung handelt. Der geldwerte Vorteil ist mit

den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitperson entfallenden Aufwendungen zu bewerten. Die bisher bestehende Freigrenze in Höhe von 110 EUR ist nunmehr in einen Freibetrag in Höhe von 110 EUR umgewandelt worden; d. h., nur die diesen Freibetrag übersteigenden Aufwendungen gehören zum Arbeitslohn. Der Freibetrag von 110 EUR je Veranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer gilt für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich. Weitere Voraussetzung ist, dass die Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

KÖRPERSCHAFTSTEUER

Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Eine Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich dadurch geprägt, dass die Kapitalüberlassung an die Gesellschaft maßgebend für die Dividendenteilhabe ist. In der Praxis jedoch entsteht immer wieder die Veranlassung und der Bedarf, von den Beteiligungsverhältnissen abweichende, inkongruente Gewinnausschüttungen vorzunehmen. Nach den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen wurden inkongruente Gewinnausschüttungen nur im Ausnahmefall steuerlich anerkannt, während der BFH sie bereits 1999 steuerlich anerkannt hatte. Die Auffassung des BFH wurde durch einen Nichtanwendungserlass zum entsprechenden Urteil „blockiert“. Die Finanzverwaltung hat sich nun allerdings der BFH-Auffassung angepasst. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Schreiben vom 17.12.2013 das bisherige Schreiben zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften aus 2000 ersetzt. Danach sind nunmehr entsprechende Gestaltungen im Grundsatz anerkennungsfähig. Vor-

aussetzung für die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung ist jedoch eine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung. Bei einer GmbH muss grundsätzlich eine entsprechende Satzungsbestimmung (§ 29 Abs. 3 GmbHG) getroffen werden, wobei es als ausreichend angesehen wird, wenn nach der Satzung jährlich über eine abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann. Grenze der Anerkennungsfähigkeit sind gem. BMF die Grundsätze zum steuerlichen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO). Von einem solchen ist nicht auszugehen, wenn für die abweichende Gewinnverteilung beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden, so das BMF-Schreiben, und die geänderten Gewinnverteilungsabreden nicht wiederholt und sprunghaft verändert werden.

Diese Vorgaben gelten in noch allen offenen Fällen.



Christine Zerhusen

StB, WP

Kohl & Zerhusen GmbH

UMSATZSTEUER

Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen (§ 13b UStG)

Im Rahmen des „Kroatiengesetzes“ sind mit Wirkung zum 01.10.2014 die Vorschriften zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger („Reverse-Charge-Verfahren“) bei Bauleistungen verändert worden. Im Vorfeld dieser Gesetzesänderung hatte ein BFH-Urteil vom 22.08.2013 für Turbulenzen in diesem

Bereich gesorgt. Bis zur Veröffentlichung dieses Urteils (14.02.2014) wurde der Empfänger einer Bauleistung zum Steuerschuldner, wenn er selbst im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 10 % seiner weltweit ausgeführten Leistungen als Bauleistungen ausgeführt hatte. Für welche Zwecke die Bauleistung bezogen wurde,

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

Kanzleiverbund Kohl & Zerhusen
Postfach 1205 · 49436 Steinfeld
Tel. +49 (0) 5492 803-0
info@kohl-zerhusen.de

HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Die Zusammenstellung der Beiträge erfolgt aus den Bereichen Steuern, Wirtschaft, Finanzwirtschaft, Unternehmensorganisation unter Berücksichtigung ihrer praktischen Bedeutung für unsere Kunden. Die Zusammenstellung erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit der Darstellung aller Neuigkeiten und Entwicklungen, insbesondere im Bereich Steuern und Wirtschaft. Eine Haftung aufgrund von Unvollständigkeit kann daher nicht übernommen werden. Alle Beiträge geben auch die persönliche Auffassung des Autors wieder und sind dabei nach bestem Wissen erstellt. Eine Haftung aufgrund von Fehlerhaftigkeit kann daher trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Zu den dargestellten Themen wird gerne weitere Auskunft erteilt.

war unerheblich. Diese Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung war dem BFH zu rechtsunsicher. Der BFH forderte für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen, dass der Leistungsempfänger die ihm gegenüber erbrachten Bauleistungen unmittelbar für eigene Bauleistungen einsetzt. In welchem Umfang der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen ausführt, war für den BFH nicht von Bedeutung. Diese vom BFH geforderte unmittelbare Verknüpfung der Eingangsbauleistung mit einer Ausgangsbauleistung ist allerdings von der Finanzverwaltung und dem Gesetzgeber nicht als praxisgerechte Lösung angesehen worden. Durch das „Kroatiengesetz“ wurde deshalb § 13b Abs. 5 UStG zu den Bauleistungen neu geregelt. Im Wesentlichen wurde damit der Zustand wieder hergestellt, der bis zur Verkündung des vorgenannten Urteils Geltung hatte, nur mit dem zusätzlichen Element, dass für das Vorliegen der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen durch den Leistungsempfänger ein Bescheinigungsverfahren eingeführt wurde. Am 01.10.2014 erfolgte die Neubekanntgabe des Vordruckmusters „USt 1 TG“ durch das BMF. Die Bescheinigung ist beim Finanzamt zu beantragen. Für die Erteilung der Bescheinigung ist, wie bereits nach bisheriger Verwaltungsauffassung, maßgebend, ob der Antragsteller mindestens 10 % seines Weltumsatzes als Bauleistung erbringt.

Wichtig in diesem Zusammenhang ist:

Unternehmer können sich für Bauleistungen, die vor dem 15.02.2014 ausgeführt und die nicht unmittelbar für eine Aus-

gangsbauleistung verwendet worden sind, auf die Rechtsprechung des BFH berufen. Der Leistungsempfänger kann die entrichtete „§13 b“- Umsatzsteuer zurückfordern. Der leistende Unternehmer hat insoweit keinen Vertrauensschutz; er kann jedoch seinen zivilrechtlichen Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger an sein Finanzamt abtreten.

Die Finanzverwaltung stellt eindeutig klar, dass die Bebauung von eigenen Grundstücken zum Zwecke des Verkaufs keine Bauleistung darstellen kann; der Verkauf ist eine Lieferung, keine Werklieferung. Ein Bauträger ist damit grundsätzlich nicht Steuerschuldner i. S. v. § 13b UStG.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung hat der BFH in einem Urteil vom 28.08.2014 entschieden, dass Leistungen im Zusammenhang mit einer Betriebsvorrichtung, wie deren Herstellung oder Instandhaltung, nicht unter die umgekehrte Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen fallen. Zivilrechtlich sind Betriebsvorrichtungen zwar Bestandteile eines Gebäudes, steuerlich jedoch eigenständige Wirtschaftsgüter. Es ist noch nicht bekannt, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert. Doch sowohl leistende Unternehmer als auch Leistungsempfänger müssen sich auf dieses Urteil einstellen.