

## NEWSLETTER 12/2014

---

### Mindestbesteuerung bei sog. Definitiveffekten nach Auffassung des Bundesfinanzhofs verfassungswidrig

Unternehmensverluste können in künftige Jahre vorgetragen werden und mindern dann die Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuerbelastung. Der Verlustvortrag ist allerdings betragsmäßig begrenzt (unbeschränkter Abzug von EUR 1 Mio., darüber hinaus bis zu 60% des übersteigenden Gesamtbetrags), sodass ein Unternehmen unter Umständen in den Folgejahren Steuern bezahlen muss, obwohl es noch über Verlustvorträge verfügt (sog. Mindestbesteuerung).

Der Bundesfinanzhof (Beschluss vom 26. Februar 2014, Aktenzeichen I R 59/12) hält diese Regelung zumindest in den Fällen für verfassungswidrig, in denen der Verlust und der spätere Gewinn auf demselben Rechtsgrund beruhen, zwischen beiden also ein innerer Sachzusammenhang bzw. Ursachenidentität besteht und der Mindestbesteuerung im Einzelfall die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen (sog. Definitiveffekt). Der Bundesfinanzhof hat deshalb die entsprechende gesetzliche Regelung dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt, da nur dieses ein Gesetz für verfassungswidrig erklären kann.

Der dem Beschluss zu Grunde liegende Streitfall war dadurch gekennzeichnet, dass der (im Grundsatz) ausgleichsfähig Verlust aus einer stichtagsbezogenen (31. Dezember 2004) Teilwertabschreibung einer Forderung herrührte, und der Ertrag aus der zeitlich nachfolgenden ebenfalls stichtagsbezogenen (31. Dezember 2006) Teilwertzuschreibung der gleichen Forderung folgte. Insoweit beruhten Aufwand und Ertrag auf demselben Rechtsgrund und entsprachen sich der Höhe nach. Die Teilwertabschreibung und die Wertaufholung lösten aber auf Grund der unterschiedlichen Ermittlungsperioden im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung eine Steuerschuld aus. Auf Grund einer anschließend eingetretenen Insolvenz konnte der verbleibende Verlustvortrag steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden.

Diese endgültige steuerliche Nichtberücksichtigung von Verlusten hält der Bundesfinanzhof für verfassungswidrig. Ob die Mindestbesteuerung auch dann verfassungswidrig ist, wenn kein innerer Sachzusammenhang zwischen Verlust und späterem Gewinn besteht, bleibt offen. Es bleibt abzuwarten, ob und inwieweit die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts Klarheit schafft.

---

## Überwiegend betrieblich genutztes Kraftfahrzeug ist notwendiges Betriebsvermögen

Mit Beschluss vom 13. Mai 2014 (Aktenzeichen III-B-152/13) stellte der Bundesfinanzhof klar, dass bewegliche Wirtschaftsgüter, die sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden, entweder voll dem Betriebsvermögen oder voll dem Privatvermögen zuzurechnen sind, ohne dass es darauf ankommt, ob sie in der Bilanz aktiviert oder in ein Anlageverzeichnis aufgenommen wurden.

Damit bestätigte der Bundesfinanzhof die Handhabung des Finanzamtes in folgendem Sachverhalt: Ein Rechtsanwalt nutzte für betriebliche Fahrten einen Porsche und einen Volkswagen. Die Kfz-Aufwendungen ermittelte er pauschal mit EUR 0,30 je gefahrenen Kilometer als Betriebsausgabe. Die betrieblich gefahrenen Kilometer betragen mehr als 50 % der Gesamtfahrleistung. Aus diesem Grunde ordnete das Finanzamt das Fahrzeug dem notwendigen Betriebsvermögen zu. Weil der Rechtsanwalt kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt hatte, ermittelte das Finanzamt den privaten Nutzungsanteil nach der 1 %-Methode. Da dieser Wert höher als die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs war, beschränkte das Finanzamt den Wert des privaten Nutzungsanteils auf die Kosten (sog. Kostendeckelung). Im Ergebnis erhöhte sich damit der Gewinn des Rechtsanwalts um die nach der Kilometerpauschale ermittelten Betriebsausgaben.

**Hinweis:** Die ungünstige Versteuerung nach der 1 %-Regelung hätte durch die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs vermieden werden können.

---

## Keine Rückstellung für die ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses

In der Handelsbilanz sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach - deren Höhe zudem ungewiss sein kann - sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Des Weiteren setzt das Bestehen einer Verbindlichkeit den Anspruch eines Dritten im Sinne einer Außenverpflichtung voraus, die erzwingbar ist.

Die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses rechtfertigt die Bildung einer Rückstellung nicht, da diese gerade keine Außenverpflichtung darstellt. Denn die Verpflichtung beruht ausschließlich auf einer freiwilligen gesellschaftsinternen Vereinbarung, die dem einzelnen Gesellschafter dient. Unerheblich ist dabei auch, dass der einzelne Gesellschafter die Verpflichtung, den Jahresabschluss prüfen zu lassen, einklagen kann. Denn die Einklagbarkeit der Verpflichtung ist für sich gesehen nicht geeignet, die freiwillige Selbstverpflichtung als eine Außenverpflichtung erscheinen zu lassen. Insoweit stehen sich die einzelnen Gesellschafter, denen ein entsprechendes Klagerecht zusteht, und die Personengesellschaft nicht als fremde Dritte gegenüber. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 5. Juni 2014 (Aktenzeichen IV R 26/11).

---

## **Ausscheiden eines beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers vor Ablauf der Erdienenszeit führt zu verdeckten Gewinnausschüttungen in Bezug auf die Pensionszusage**

Sagt eine GmbH ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer (dies setzt regelmäßig eine Beteiligung von mehr als 50 % voraus) eine Pension zu, so ist diese nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur dann anzuerkennen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen.

Vor diesem Hintergrund entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25. Juni 2014 (Aktenzeichen I R 76/13): Scheidet der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer vor Ablauf der o. g. 10-Jahres-Frist vorzeitig aus, so wird der Versorgungsvertrag tatsächlich nicht (mehr) durchgeführt. Daher stellen die geleisteten jährlichen Zuführungen in die Pensionsrückstellungen verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

---

## **Begründung einer atypisch stillen Beteiligung durch Forderungsabtretung**

Eine Mitunternehmerschaft kann mittels einer stillen Beteiligung begründet sein. Dies bedingt, dass der stille Gesellschafter zumindest im Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten an unternehmerischen Entscheidungen (Mitunternehmerinitiative) sowie dem Erfolg und Misserfolg des Unternehmens (Mitunternehmerisiko) teilhaben kann.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24. April 2014 (Aktenzeichen IV R 18/10) entschieden, dass die Einlage für eine stille Beteiligung dann als geleistet gilt, wenn diese tatsächlich dem Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes zugeflossen ist. Dies ist unabhängig davon, ob der Zufluss mittels einer Erhöhung der Aktiva des Unternehmens oder durch eine Verringerung der Passiva vollzogen wird. Erfüllt eine Einlage diese Voraussetzungen, so ist auch die Abtretung einer Forderung gegenüber einer dritten Person als stille Beteiligung einlagefähig. Maßgeblich für die Werthaltigkeit einer Einlage ist ihr Wert zum Zeitpunkt der Einlage.

---

## **Ansparrücklage geht nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer GbR auf das entstehende Einzelunternehmen des letzten verbleibenden Gesellschafters über**

Ein bemerkenswertes Urteil fällt das Finanzgericht Köln (Urteil vom 20. Februar 2014, Aktenzeichen 3-K-2164/12) zur Ansparrücklage nach alter Rechtslage: Eine im Rahmen einer zweigliedrigen Personengesellschaft im Gesamtvermögen gebildete Ansparrücklage geht nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters auf das dann entstehende Einzelunternehmen des verbleibenden letzten Gesellschafters über. Die Ansparrücklage ist dann nicht bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, sondern erst im Rahmen des Einzelunternehmens (z. B. bei Nicht-Investition) gewinnerhöhend aufzulösen.

Eine abschließende Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Revision: Aktenzeichen VIII R 23/14) steht noch aus.

---

## **Für die Anerkennung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs ist ausschließlich die kapitalmäßige Beteiligung entscheidend**

Nach dem sog. gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetzes (u. a.) um den Gewinn aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten Kapitalgesellschaft zu kürzen, wenn die Beteiligung mindestens 15 % am Grund- oder Stammkapital ausmacht und der Gewinn bei der Gewinnermittlung nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz angesetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof entschied hierzu mit Urteil vom 30. Mai 2014 (Aktenzeichen I R 12/13):

- Für die Anerkennung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs ist allein die kapitalmäßige Beteiligung maßgeblich. Die Höhe der Beteiligung muss mindestens 15 % am Grund- oder Stammkapital oder an anderen Stimmrechte verleihenden Anteilen der betreffenden Gesellschaft betragen. Eine bloße Gewinnbeteiligung in selber prozentualer Höhe ist nicht ausreichend.
- Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese gesetzliche Vorgabe zur Vermeidung einer gewerbesteuerlichen Doppelbelastung bestehen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht. Gleiches gilt für die Anhebung der Mindestbeteiligungsquote von 10 % auf 15 %.

---

## **Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen**

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 1. Oktober 2014 (Aktenzeichen IV D 3 – S7279/10/10004) eine neues Vordruckmuster (USt 1 TG) für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen, die nach dem 30. September 2014 im Inland erbracht werden, herausgegeben.

Unter die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fallen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes Werklieferungen und sonstige Lieferungen zur Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung usw. eines Bauwerks, die ein Unternehmen an andere Unternehmen erbringt. Ebenso fallen hierunter Gebäudereinigungsleistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG. Zu beachten ist, dass die Regelung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers gilt (§ 13b Abs. 5 Satz 6 UStG). Verlegt z. B. eine Fußbodenverlegefirma den Fußboden im eigengenutzten Einfamilienhaus eines Bauunternehmers, so ist der Bauunternehmer Steuerschuldner.

Der Leistungsempfänger wird Steuerschuldner unabhängig davon, ob er die empfangene Leistung für eine entsprechende Leistung verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt. Hiervon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt.

Der Nachweis des Finanzamtes ist auf Antrag nach dem Vordruckmuster auszustellen, wenn hierfür die erforderlichen Voraussetzungen gegeben sind. Der Nachweis kann auch von Amts wegen erteilt werden, wenn das zuständige Finanzamt feststellt, dass die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung beträgt maximal drei Jahre. Die Bescheinigung kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden. Wenn die Bescheinigung durch das Finanzamt widerrufen oder zurückgenommen wurde, darf sie vom Unternehmer nicht mehr verwendet werden.

Hat das Finanzamt dem Unternehmer einen Nachweis ausgestellt, ist er auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er diesen Nachweis gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht verwendet. Verwendet der Leistungsempfänger einen gefälschten Nachweis nach dem Vordruckmuster USt 1 TG und hatte der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis, ist nicht der Leistungsempfänger, sondern der leistende Unternehmer Steuerschuldner. Das Gleiche gilt, wenn die Bescheinigung widerrufen oder zurückgenommen wurde und der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis hatte.

---

## **Abspaltung eines Teilbetriebs, zu dem Grundstücke gehören, kann Grunderwerbsteuer auslösen**

Ändert sich der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen inländische Grundstücke gehören, innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 %, löst der Gesellschafterwechsel grundsätzlich Grunderwerbsteuer aus. Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird allerdings die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschafter am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschaft der übertragenden Gesamthand entsprechen.

Vor diesem Hintergrund nahm der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3. Juni 2014 (Aktenzeichen II R 1/13) zu folgendem Sachverhalt Stellung: Am Vermögen einer grundbesitzenden, inländischen GmbH & Co. KG (KG 1) war eine GmbH (GmbH 1) als einzige Kommanditistin beteiligt. Das Stammkapital ihrer Komplementär-GmbH (GmbH 2) wurde ebenfalls von der GmbH 1 gehalten. Alleiniger Gesellschafter der GmbH 1 war A. Die GmbH 1 übertrug einen Teilbetrieb durch Abspaltung auf die neu entstandene GmbH & Co. KG (KG 2). Dabei wurden insbesondere auch die bestehenden Beteiligungen der GmbH 1 an der KG 1 und an der GmbH 2 übertragen. Zum Komplementär der KG 2 wurde die GmbH 2 bestellt.

Da mehr als 95 % der Anteile übertragen wurden, löst dieser Sachverhalt nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs Grunderwerbsteuer aus. Der Übergang der Beteiligung an der KG 1 auf die KG 2 führte zu einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes der KG 1. Die an der GmbH 1 und der KG 2 bestehenden Beteiligungsverhältnisse spielen insoweit keine Rolle.

Eine Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz lehnte der Bundesfinanzhof ab, da es an der erforderlichen Gesellschafteridentität fehlte. A war vor der Abspaltung weder unmittelbar an der KG 1 beteiligt noch hat er seine Beteiligung an der GmbH 1 auf eine andere Personengesellschaft übertragen. Er war vielmehr nach der Abspaltung weiterhin Alleingesellschafter der GmbH 1. Auf die KG 2 übergegangen ist die Kommanditbeteiligung der GmbH 1 an der KG 1.

Dass A vor der Abspaltung über die GmbH 1 und die GmbH 2 mittelbar an der KG 1 beteiligt gewesen war, kann die Gesellschafteridentität nicht begründen, da Kapitalgesellschaften anders als Personengesellschaften nicht als transparent angesehen werden.

---

## **Business-Kleidung ist keine als Werbungskosten abziehbare typische Berufskleidung**

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führt die Anschaffung bürgerlicher Kleidung selbst dann nicht zu einem Werbungskostenabzug, wenn kein Zweifel besteht, dass die konkreten Kleidungsstücke so gut wie ausschließlich im Beruf getragen werden. Die Berücksichtigung von Aufwendungen für Bekleidung als Werbungskosten scheidet immer dann aus, wenn die private Benutzung eines Kleidungsstücks als bürgerliche Kleidung im Rahmen des Möglichen und Üblichen liegt.

Das Finanzgericht Hamburg hat hierzu kürzlich mit Urteil vom 26. März 2014 (Aktenzeichen 6 K 231/12) entschieden, dass auch das Tragen von sog. Business-Kleidung (Anzüge, Hemden, Krawatten) der privaten Lebensführung zuzurechnen ist, da eine private Nutzungsmöglichkeit dieser Kleidung bei gelegentlichen besonderen privaten Anlässen nicht ausgeschlossen werden kann.

---

## **Berechnung der Spekulationsfrist bei schwebend unwirksamem Kaufvertrag**

Zu den einkommensteuerpflichtigen sonstigen Einkünften gehören u. a. die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (Spekulationsgewinne). Steuerpflichtig ist z. B. der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks oder eines grundstücksgleichen Rechts innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung.

Das Finanzgericht Münster (Urteil vom 22. Mai 2013, Aktenzeichen 10 K 15/12) musste die Spekulationsfrist bei einem schwebend unwirksamen Kaufvertrag berechnen und traf folgende Entscheidung: Für den Zeitpunkt der Anschaffung oder Veräußerung bei einem privaten Veräußerungsgeschäft mit Grundstücken kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt des obligatorischen Kaufvertrages an. Erfolgt der Verkauf eines Grundstücks unter einer aufschiebenden Bedingung und tritt diese erst nach Ablauf der Spekulationsfrist ein, liegt kein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vor, da der Kaufvertrag bis zum Eintritt der Bedingung schwebend unwirksam ist und erst mit Eintritt der Bedingung zivilrechtlich wirksam wird. Das Gericht stellt klar, dass keine Rückwirkung auf den früheren Zeitpunkt der Unterzeichnung des notariellen Kaufvertrags eintritt.

Der Bundesfinanzhof, der mit Urteil vom 18. Mai 1999 (Aktenzeichen II R 16/98) vor Jahren anders entschieden hatte, muss sich – da Revision eingelegt wurde – nun erneut mit der Berechnung der Spekulationsfrist auseinandersetzen (Revision: Aktenzeichen IX R 23/13).

---

## **Umsatzsteuererstattungen für mehrere Jahre sind einkommensteuerbegünstigte außerordentliche Einkünfte**

Ein Unternehmer hatte jahrelang um die Steuerfreiheit seiner Umsätze aus Geldspielautomaten gestritten und letztendlich Recht bekommen. Ihm wurden in einem Jahr mehr als EUR 95.000 Umsatzsteuer für sechs Jahre erstattet, welche seinen Betriebsgewinn erhöhten. Er beantragte, den Ertrag aus der Nachaktivierung der Umsatzsteuererstattungsansprüche als tarifbegünstigte Vergütung für mehrjährige Tätigkeit zu berücksichtigen. Das Finanzamt vertrat die Meinung, der Gewerbetreibende hätte hierauf keinen Anspruch.

Der Bundesfinanzhof gab dem Unternehmer mit Urteil vom 25. Februar 2014 (Aktenzeichen I R 10/12) Recht, da ein einmaliger Ertrag aus der Umsatzsteuererstattung für mehrere Jahre zu einer Zusammenballung von Einnahmen führen würde und deshalb nach dem Sinn des Gesetzes steuerbegünstigt ist.

## Termine Dezember 2014

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung	Scheck
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2014	15.12.2014	5.12.2014
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Ab dem 1.1.2005 ist die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2014	15.12.2014	5.12.2014
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2014	15.12.2014	5.12.2014
Umsatzsteuer	10.12.2014	15.12.2014	5.12.2014
Sozialversicherung	23.12.2014	entfällt	entfällt

## Termine Januar 2015

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung	Scheck
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	12.1.2015	15.1.2015	7.1.2015
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Ab dem 1.1.2005 ist die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer	12.1.2015	15.1.2015	7.1.2015
Sozialversicherung	28.1.2015	entfällt	entfällt

Die in dieser Mandanteninformation enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. GKK PARTNERS steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.