

Mandanteninformationen für GmbH-GF/-Gesellschafter

November 2016

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne!

Mit steuerlichen Grüßen

Inhalt

1. Verdeckte Gewinnausschüttung: Wann muss der Antrag auf Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren gestellt werden?
2. Häusliches Arbeitszimmer: Abtrennung durch Raumteiler genügt nicht
3. Wann eine Berichtigung einer Rechnung rückwirkend möglich ist
4. Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung: Verdeckte Gewinnausschüttung ja oder nein?
5. Schädliche Beteiligung: Ist ein Verlustrücktrag trotzdem möglich?
6. Handelt es sich bei einem Gehaltsverzicht eines Gesellschafters um Arbeitslohn?

1. **Verdeckte Gewinnausschüttung: Wann muss der Antrag auf Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren gestellt werden?**

Eigentlich muss der Antrag auf Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung gestellt werden. Ausnahmsweise ist der Antrag auch nach deren Abgabe zulässig, wenn das Finanzamt bei einer Außenprüfung erstmalig eine verdeckte Gewinnausschüttung feststellt.

Hintergrund

Der Kläger war neben seiner selbstständigen Tätigkeit als Rechtsanwalt als Geschäftsführer einer GmbH tätig. Als Geschäftsführer bezog er ein Jahresgehalt von 2.000.000 EUR, daneben noch eine Tantieme in erheblicher Höhe. Im Rahmen seiner Rechtsanwaltschaftigkeit erhielt er 750.000 EUR von der GmbH für Beratungsleistungen. Gewinnausschüttungen aus der GmbH gab es nicht.

Das Finanzamt stufte bei einer steuerlichen Außenprüfung vom Jahresgehalt 800.000 EUR sowie die Tantieme und einen Teil der Beratungsleistungen als verdeckte Gewinnausschüttung ein und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide. Eine Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren lehnte es ab, da kein Antrag gestellt worden war.

Entscheidung

Vor dem Finanzgericht bekam der Kläger Recht. Nach Ansicht der Richter hatte das Finanzamt das Teileinkünfteverfahren zu Unrecht nicht angewendet.

Zwar muss laut Gesetz der Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung des betreffenden Jahres gestellt werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn dem Steuerpflichtigen aus einer Beteiligung ausschließlich eine verdeckte Gewinnausschüttung zufließt und dies erst bei einer Außenprüfung festgestellt wird. In einem solchen Fall kann deshalb der

Steuerpflichtige den Antrag stellen, solange der Einkommensteuerbescheid noch nicht bestandskräftig ist.

2. **Häusliches Arbeitszimmer: Abtrennung durch Raumteiler genügt nicht**

Ein häusliches Arbeitszimmer erfordert einen abgeschlossenen Raum mit Wänden und Türen. Dieser liegt nicht vor, wenn der Arbeitsbereich lediglich durch ein Sideboard mit Durchgang zum Rest des Zimmers abgetrennt ist.

Hintergrund

A nutzte in seiner Wohnung die Kellerräume als Büro und Archiv. Im Obergeschoss befand sich das Wohn-/Esszimmer, das A sowohl zu Wohnzwecken als auch als Büro nutzte. Der Arbeitsbereich war durch ein 1 m hohes Sideboard abgetrennt. A konnte vom Arbeitsbereich aus am Sideboard vorbei den Rest des Zimmers betreten, in dem sich ein Tisch mit 4 Stühlen befand. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht erkannten nur die Mietaufwendungen für die Kellerräume als Betriebsausgaben an. Die anteilig auf den Arbeitsbereich im Obergeschoss entfallenden Aufwendungen ließen sie unberücksichtigt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof lehnt für den durch ein Sideboard abgetrennten Arbeitsbereich ebenfalls den Abzug als Betriebsausgaben ab. Ein häusliches Arbeitszimmer ist seiner Ansicht nach ein Raum, der zum einen typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet ist und zum anderen nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Aufwendungen für in die private Sphäre eingebundene Räume, die bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht dem Typus des Arbeitszimmers entsprechen, können daher nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Denn die nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung liegt weder vor bei einem gemischt genutzten und als Arbeitszimmer eingerichteten Raum noch bei einem abgetrennten Arbeitsbereich in einem auch zu Wohnzwecken genutzten Raum. Nur ein durch Wände und Türen abgeschlossener Raum kann deshalb ein häusliches Arbeitszimmer sein.

Ein Arbeitsbereich, der vom angrenzenden Wohnbereich aus durch einen offenen Durchgang ohne Türabschluss betreten werden kann oder der lediglich durch einen Raumteiler abgetrennt ist oder sich auf einer Empore befindet, kann aus diesem Grund nicht als häusliches Arbeitszimmer anerkannt werden.

3. **Wann eine Berichtigung einer Rechnung rückwirkend möglich ist**

Ermöglicht eine Rechnungsberichtigung dem Leistungsempfänger rückwirkend den Vorsteuerabzug? Oder ist der Vorsteuerabzug erst dann möglich, wenn die berichtigte Rechnung vorliegt? Mit diesen Fragen musste sich der Europäische Gerichtshof auseinandersetzen.

Hintergrund

Eine deutsche GmbH hatte aus Gutschriften und Rechnungen den Vorsteuerabzug vorgenommen. Die Abrechnungen enthielten jedoch keine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummern der leistenden Unternehmer. Nach einer Betriebsprüfung wurde deshalb der Vorsteuerabzug für den Zeitraum der Vorlage der nicht ordnungsgemäßen Rechnungen versagt. Noch während der laufenden Außenprüfung legte die GmbH dem zuständigen Finanzamt berichtigte Abrechnungen vor, in denen die Steuernummer bzw. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des jeweils leistenden Unternehmers enthalten waren. Trotzdem erließ das Finanzamt geänderte Steuerbescheide, in denen die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen nicht berücksichtigt wurden.

Entscheidung

Der Europäische Gerichtshof hat die Rechnungsberichtigung in dem vorliegenden Fall zugelassen, und zwar mit Wirkung für die Vergangenheit. Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung ist mit gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen vereinbar.

Zwar können Mitgliedstaaten Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorsehen. Der Vorsteuerabzug darf aber nicht versagt werden, diese Sanktion kann nicht in Betracht kommen.

Mögliche Sanktionen wären z. B. die Auferlegung einer Geldbuße oder eine finanzielle Sanktion, die aber in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehen muss. Eine pauschale Versagung des Vorsteuerabzugs würde über die gemeinschaftsrechtlichen Ziele der genauen Erhebung der Steuer und der Verhinderung von Steuerhinterziehung hinausgehen.

Die Frage, ob eine Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig erfolgt ist, wenn sie erst im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens vorgelegt wird, wurde vom Europäischen Gerichtshof nicht beantwortet. Da im vorliegenden Verfahren die berichtigten Rechnungen noch im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt worden und damit nicht verspätet waren, war diese Frage im vorliegenden Verfahren nicht klärungsbedürftig.

4. **Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung: Verdeckte Gewinnausschüttung ja oder nein?**

Beruhet eine Altersversorgung auf einer Entgeltumwandlung, liegt mangels Aufwendungen der GmbH keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Hintergrund

Eine GmbH hatte ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer A eine Pensionszusage erteilt. Diese wurde in 2010 auf eine rückgedeckte Unterstützungskasse umgestellt. Zudem wurden die Beiträge an die Unterstützungskasse durch eine Entgeltumwandlung aus dem bisher zugesagten Grundgehalt des A erbracht. Das Finanzamt wertete diese Änderung als eine verdeckte Gewinnausschüttung. Denn A war bereits 58 Jahre alt und damit der sog. Erdienenszeitraum kürzer als 10 Jahre.

Entscheidung

Das Finanzgericht sah das anders. Bei einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung stammen die Beiträge aus den dem Arbeitnehmer vertraglich zustehenden Gehaltsansprüchen. Damit werden die Aufwendungen wirtschaftlich durch den Arbeitnehmer im Rahmen der Entgeltumwandlung selbst getragen. Bei einer Entgeltumwandlung tritt also bei der Kapitalgesellschaft keine Vermögensminderung ein. Damit fehlt es an einer essentiellen Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Es kommt auch dann nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Vereinbarung der Altersversorgung und dem der erstmaligen Rentenzahlung nur ein Zeitraum von 8 Jahren liegt.

5. **Schädliche Beteiligung: Ist ein Verlustrücktrag trotzdem möglich?**

Werden bei einer Kapitalgesellschaft innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einen Erwerber übertragen, können die bis zum Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste steuerlich nicht mehr abgezogen werden. Das Gleiche gilt bei der Übertragung von Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten oder Stimmrechten. Der Verlustrücktrag wird damit allerdings nicht eingeschränkt.

Hintergrund

Eine Gesellschafterin übertrug ihre Beteiligung an einer GmbH in Höhe von 50 % auf die beiden anderen Gesellschafter. Der Klägerin entstand ein Verlust, den sie in das Vorjahr zurücktragen wollte. Das Finanzamt wollte jedoch wegen der Anteilsübertragung den Verlust nur anteilig berücksichtigen.

Entscheidung

Die hiergegen erhobene Klage der GmbH hatte Erfolg. Das Finanzgericht ließ entgegen dem Finanzamt den Verlustrücktrag in vollem Umfang zu. Die gesetzliche Regelung soll nur verhindern, dass früher entstandene Verluste durch einen Beteiligungserwerb wirtschaftlich übertragen und durch personell veränderte Gesellschaften genutzt werden könnten. Eine solche personelle Veränderung liegt bei einem Verlustrücktrag aber nicht vor. Den Verlust nutzen nur diejenigen Anteilseigner, die ihn während ihrer Beteiligungszeit auch erwirtschaftet haben.

6. **Handelt es sich bei einem Gehaltsverzicht eines Gesellschafters um Arbeitslohn?**

Eine verdeckte Einlage führt nur dann zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Gesellschafter nach Entstehung seines Gehaltsanspruchs aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf diesen verzichtet.

Hintergrund

X war alleiniger Geschäftsführer einer GmbH und an dieser mit 35 % beteiligt. In seiner Einkommensteuererklärung erklärte X einen Bruttoarbeitslohn von rund 45.000 EUR sowie Werbungskosten von 10.000 EUR. In der Lohnsteuerbescheinigung war dagegen ein Bruttoarbeitslohn von 68.000 EUR ausgewiesen. Diesen legte das Finanzamt der Steuerberechnung zugrunde. Die Differenz ergab sich daraus, dass X wegen finanzieller Schwierigkeiten der GmbH für 4 Monate auf sein Gehalt verzichtet hatte. Das Finanzgericht folgte diesem Argument und gab der Klage des X statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob dieses Urteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück.

Verzichtet ein Gesellschafter auf seinen Vergütungsanspruch, kann dies zum Zufluss des Forderungswerts führen, soweit damit eine verdeckte Einlage erbracht wird. Als verdeckte Einlagen sind allerdings nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben. Ob das der Fall ist, bestimmt sich nach Bilanzrecht. Abzustellen ist deshalb darauf, inwieweit Posten in die Bilanz hätten eingestellt werden müssen, wenn die Bilanz zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre.

Hat X vor Entstehung des jeweiligen Gehaltsanspruchs verzichtet, wurde er von vornherein unentgeltlich tätig, sodass es nicht zu einer Vermögensmehrung bei der GmbH kam. Bei einem Verzicht auf einen bereits entstandenen Anspruch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erbringt der Geschäftsführer eine zum Zufluss führende verdeckte Einlage.

Das Finanzgericht muss jetzt festzustellen, wie die Gehälter bei der GmbH ausgezahlt wurden bzw. wann die Anweisung erging, die streitigen Monatsgehälter ausnahmsweise nicht auszuzahlen. Ferner ist ein Fremdvergleich vorzunehmen. Liegen danach verdeckte Einlagen vor, sind diese mit dem Teilwert zu bewerten.