

## **Mandanten-Rundschreiben 07/2015**

Lohnabrechnung Dezember • Mindestlohn-Dokumentationspflichten • Günstigerprüfung bei der Abgeltungsteuer • Fahrten zum Vermietungsobjekt

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir berichten über den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten der Steuerpflichtigen soll das Veranlagungsverfahren durch den vermehrten Einsatz von EDV effizienter gestaltet werden. Dies wird in den kommenden Jahren deutlichen Anpassungsbedarf für die Beteiligten hervorrufen.

Des Weiteren informiert dieses Schreiben auch über lohnsteuerliche Themen. So ist die Anhebung des Grundfreibetrags und der Kinderfreibeträge ab dem 1.1.2015 erstmals bei der Lohnabrechnung für Dezember 2015 zu berücksichtigen. Das in vielen Unternehmen anstehende „Weihnachtsgeld“ kann Ansatzpunkt für Überlegungen zur Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen sein, worüber wir ausführlich berichten. Auch sind erste Erleichterungen bei den Mindestlohn-Dokumentationspflichten in Kraft getreten, die berücksichtigt werden können.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
- 2 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge
- 3 Besteuerung der „Mütterrente“
- 4 Außergewöhnliche Belastungen im Fall wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden
- 5 Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung
- 6 Unzutreffende Angaben zu Vorschenkungen in der Schenkungsteuererklärung
- 7 Studienentgelte als Schulgeldzahlungen steuerlich abzugsfähig?

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 8 Lohnsteuerabzug 2015: Erhöhte Freibeträge wirken sich ab Dezember aus
- 9 Änderungen bei den Mindestlohn-Dokumentationspflichten
- 10 Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen
- 11 Dienstreise-Kaskoversicherung des Arbeitgebers für Kraftfahrzeuge des Arbeitnehmers
- 12 Kosten der Reinigung von Berufsbekleidung

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 13 Kein Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch Zeugen
- 14 Erzielt ein ambulanter Pflegedienst gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte?
- 15 Vorsteuerabzug für Edelmetallinvestition

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 16 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags und Verlustverrechnung bei Ehegatten
- 17 Umsatzsteuer: Abgrenzung des Leistungsaustauschs zum Gesellschafterbeitrag

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 18 Abgeltungsteuer: Antrag auf sog. Günstigerprüfung
- 19 Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen: Gewinne aus der Veräußerung oder Einlösung sind ab einem Jahr nach der Anschaffung nicht steuerbar

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 20 Werbungskosten für Fahrten zum Vermietungsobjekt
- 21 Ablösung des Nießbrauchs durch Versorgungsleistungen

---

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

---

- 22 Geplante künftige Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen
- 23 Steuerliche Anerkennung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG nur bei vorliegender Gewinnerzielungsabsicht
- 24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Das Bundesfinanzministerium hat einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgelegt. Umgesetzt werden sollen Maßnahmen zur technischen, organisatorischen und rechtlichen Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, damit dieses effizienter wird.

Wesentliche Einzelaspekte sind:

- Verstärkung der ausschließlich automationsgestützten Bearbeitung von dazu geeigneten Steuererklärungen durch Regelungen zum Einsatz von **Risikomanagementsystemen**, um eine Konzentration der personellen Ressourcen auf die prüfungsbedürftigen Fälle zu erreichen. Im Kern sollen durch automatische EDV-Prüfungen die Steuerfälle herausgefiltert werden, die ein Fehlerrisiko in sich bergen. Diese Steuerveranlagungen sollen wie bislang entsprechend bearbeitet und geprüft werden, wohingegen die als nicht risikobehaftet eingestuften Steuerfälle ohne weitere personelle Bearbeitung von der EDV in einem automatisierten Verfahren bearbeitet werden sollen.
- Weitestgehende Umwandlung von bislang vorgesehenen **Belegvorlagepflichten** in **Belegvorhaltepflichten** mit risikoorientierter Anforderung durch die Finanzverwaltung. Hiervon betroffen wären beispielsweise Spendenbescheinigungen, die nach dem Entwurf künftig nur noch bei Anforderung durch das Finanzamt vorgelegt werden müssen.
- Für Stpfl., die für die Erstellung der Jahressteuererklärungen einen Steuerberater beauftragen, soll sich die **gesetzliche Abgabefrist** vorbehaltlich einer Vorweganforderung oder einer Kontingentierung auf den 28. Februar des Zweitfolgejahres verlängern. Die gesetzliche Fristverlängerung für steuerlich beratene Stpfl. soll begleitet werden durch Neuregelungen zum Verspätungszuschlag, die die Festsetzung eines Verspätungszuschlags in bestimmten Fallkonstellationen vorschreiben, ohne dass hierfür ein Ermessenspielraum bestehen oder es einer Ermessensentscheidung bedürfen soll.

Zu den „flankierenden“ Maßnahmen gehören insbesondere:

- weiterer Ausbau der **elektronischen Kommunikation**,
- mehr Service z.B. durch die „**Vorausgefüllte Steuererklärung**“,
- Entwicklung neuer elektronischer Verfahrenskomponenten (z.B. elektronisches Verfahren zur Lohnsteuer-Ermäßigung im Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale – ELStAM)

#### Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, welche konkreten Erleichterungen sich für den einzelnen Stpfl. ergeben. Jedenfalls steigen auch auf Seiten des Stpfl. die Anforderungen an den Einsatz von EDV, um die elektronischen Kommunikationsmöglichkeiten und die automatisierten Informationsweitergaben nutzen zu können.

### 2 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 22.9.2015 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0015 :15, DOK 2015/0782725) verschiedene Verwaltungsregelungen veröffentlicht, die Hilfen für Flüchtlinge steuerlich fördern. Für Maßnahmen, die in dem Zeitraum vom 1.8.2015 bis 31.12.2016 durchgeführt werden, gelten insbesondere folgende Vereinfachungsregelungen:

- **Vereinfachter Zuwendungsnachweis:** Für alle Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege einschließlich ihrer Mitgliedsorganisationen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingerichtet wurden, gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Als Spendennachweis reicht damit der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) eines Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking. Dies gilt auch, soweit bis zur Errichtung eines Sonderkontos Zuwendungen auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger geleistet wurden.

- **Nicht steuerbegünstigte Spendensammler:** Haben nicht steuerbegünstigte Spendensammler Spendenkonten zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingerichtet und zu Spenden aufgerufen, sind diese Zuwendungen steuerlich abziehbar, wenn das Spendenkonto als Treuhandkonto geführt wird und die Zuwendungen anschließend entweder an eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. Zur Erstellung von Zuwendungsbestätigungen muss dem Zuwendungsempfänger auch eine Liste mit den einzelnen Spendern und dem jeweiligen Anteil an der Spendensumme übergeben werden. In Ausnahmefällen ist auch der vereinfachte Spendennachweis möglich.
- **Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge:** Einer gemeinnützigen Körperschaft ist es grundsätzlich nicht erlaubt, Mittel für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden, die sie nach ihrer Satzung nicht fördert. Ruft eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine hier in Betracht kommenden Zwecke – wie insbesondere mildtätige Zwecke oder Förderung der Hilfe für Flüchtlinge – verfolgt (z.B. Sportverein, Musikverein, Kleingartenverein oder Brauchtumsverein), zu Spenden zur Hilfe für Flüchtlinge auf, so ist dies unschädlich, wenn sie Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Förderung der Hilfe für Flüchtlinge erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung für den angegebenen Zweck verwendet. Es reicht aus, wenn die Spenden entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die z.B. gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muss entsprechende Zuwendungen, die sie für die Hilfe für Flüchtlinge erhält und verwendet, bescheinigen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen. Insoweit ist also eine entsprechende Dokumentation erforderlich.
- **Maßnahmen steuerbegünstigter Körperschaften zur Unterstützung von Flüchtlingen:** Neben der Verwendung der eingeforderten Spendenmittel ist es ausnahmsweise für die Steuerbegünstigung der Körperschaft auch unschädlich, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen einsetzt.
- **Zuwendung als Sponsoring-Maßnahme:** Unterstützt ein Unternehmen Hilfen für Flüchtlinge im Rahmen eines Sponsorings, so sind diese Ausgaben steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im Gegensatz zu einer Spende erhält bei einer Sponsoring-Maßnahme der Unternehmer eine Gegenleistung, welche z.B. darin bestehen kann, dass der Sponsor in der Berichterstattung über die Maßnahme oder auf Plakaten und Hinweisen ausdrücklich genannt wird und damit ein werbewirksamer Effekt verbunden ist.
- **Arbeitslohnspende:** Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zu Gunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung, unterliegen diese Lohnanteile nicht der Lohnsteuer, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt (also den gespendeten Arbeitslohn genau für diesen Zweck verwendet) und dies dokumentiert. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erklärt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Um eine Doppelberücksichtigung zu verhindern, dürfen die steuerfrei belassenen Lohnanteile im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nicht als Spende berücksichtigt werden.

#### **Handlungsempfehlung**

Ungeachtet der umfangreichen Erleichterungen sollten die Voraussetzungen und die Dokumentationspflichten dringend beachtet werden.

### **3 Besteuerung der „Mütterrente“**

Ein Baustein der Altersrente ist seit dem 1.7.2014 die sog. Mütterrente. Diese wird für Erziehungszeiten für vor dem 1.1.1992 geborene Kinder gewährt. Die Mütterrente besteht in

einem Zuschlag auf die Altersrente in Höhe eines Rentenentgeltpunkts pro Kind. Durch diesen zusätzlichen Punkt erhöht sich die Bestandsrente.

Die Mütterrente ist als Teil der Altersrente steuerpflichtig. Es handelt sich bei der Mütterrente um eine außerordentliche Rentenanpassung, so dass der sog. Rentenfreibetrag neu zu berechnen ist. Der Rentenfreibetrag ist der Teil der Rente, der nicht besteuert wird. Er wird grundsätzlich einmalig im Jahr nach Rentenbeginn ermittelt und für die Folgezeit festgeschrieben mit dem Ergebnis, dass regelmäßige Rentenanpassungen der vollständigen Besteuerung unterliegen, weil diese im Rentenfreibetrag dann nicht mehr berücksichtigt werden. Die „Mütterrente“ als unselbständiger Rentenbestandteil führt dagegen zu einer außerplanmäßigen Neufestsetzung dieses steuerfreien Anteils der Rente. Der auf die „Mütterrente“ entfallende Teil der Rente wird mit dem gleichen Prozentsatz steuerpflichtig, wie er auch für die bisherige Rente in Ansatz kam, z.B. 50 % der Rente bei erstmaligem Rentenbezug vor 2006. Auf Grund der erstmaligen Auszahlung des Mütterrentenzuschlags zum 1.7.2014 erfolgte eine Anpassung des Rentenfreibetrags – und damit eine Erhöhung – im Jahr 2014 (Auszahlung für ½ Jahr) und außerdem im Jahr 2015 (Auszahlung für ein volles Jahr). In beiden Jahren ändert sich die Höhe des Jahresbetrags der Rente und diese Anpassungen beruhen zumindest in Höhe der Mütterrente nicht auf einer regelmäßigen Rentenanpassung.

Die auf Grund der außerordentlichen Rentenanpassung erforderliche Neuberechnung des Rentenfreibetrags verdeutlicht das folgende Beispiel:

**Beispiel:**

Eine Stpfl., die 2007 in Rente gegangen ist, erhält ab dem 1.7.2014 eine Mütterrente für ein Kind (1 Entgeltpunkt x aktueller Rentenwert (West) = 28,61 €). Ihre Rente erhöht sich somit in 2014 um insgesamt 171,66 € (6 Monate x 28,61 €/Monat).

Für den Besteuerungsanteil ist das Jahr des Renteneintritts 2007 maßgebend, so dass ein Besteuerungsanteil von 54 % gilt und die verbleibenden 46 % steuerfrei bleiben. Für die Neuberechnung des Rentenfreibetrags sind die Wertverhältnisse des Jahres 2008, dem Jahr der erstmaligen Festschreibung des Rentenfreibetrags, zu berücksichtigen. 2008 lag der Rentenwert (West) bis zum 30.6. bei 26,27 € und ab 1.7. bei 26,56 €, im Durchschnitt also aufgerundet bei 26,42 €. Dieser durchschnittliche Rentenwert (West) von 26,42 € führt zu einer Erhöhung des Rentenfreibetrags um 72,92 € ([6 Monate x 26,42 €/Monat] x 46 % steuerfreier Anteil).

**Handlungsempfehlung:**

Die Bezieherinnen und Bezieher der Mütterrente müssen diese nicht zwingend in ihrer Steuererklärung gesondert ausweisen. Vielmehr wird diese als Teil der Altersrente durch die Deutsche Rentenversicherung Bund an das Finanzamt gemeldet. Mit diesen Daten berechnet das Finanzamt automatisch den Rentenfreibetrag neu. Um das Ausfüllen der Steuererklärung zu erleichtern, stellt die Deutsche Rentenversicherung auf Wunsch eine Mitteilung über die Rentenhöhe und den Rentenanpassungsbetrag aus. In einschlägigen Fällen sollten allerdings die Steuerveranlagungen für 2014 und 2015 sehr sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob vom Finanzamt der steuerpflichtige Rentenanteil richtig berechnet wurde.

**4 Außergewöhnliche Belastungen im Fall wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden**

Streitig im hier besprochenen Rechtsstreit war die Frage, ob Aufwendungen für die operative Beseitigung von Lipödemen als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind. Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, bei der Liposuktion handele es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Methode zur Behandlung eines Lipödems. Dementsprechend hat das Finanzamt das Vorliegen außergewöhnlicher Belastungen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs zu Recht verneint, weil die Stpfl. kein vor der Behandlung erstelltes amtsärztliches Gutachten vorgelegt hat, aus dem sich die Zwangsläufigkeit der Maßnahme ergibt. Grundsätzlich müsse der Stpfl. die Zwangsläufigkeit krankheitsbedingter Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachweisen. Darüber hinaus sei in den im Gesetz abschließend geregelten Fällen der Nachweis der Zwangsläufigkeit durch ein vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu führen. Dieser letztgenannte qualifizierte Nachweis der Zwangsläufigkeit gelte u.a. auch für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden. Maßgeblicher Zeitpunkt für die wissenschaftliche Anerkennung ist der Zeitpunkt der Vornahme der Behandlung, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.6.2015 (Aktenzeichen VI R 68/14) entschied. Da im vorliegenden Fall die

Wirksamkeit der durchgeführten Liposuktion zum Zeitpunkt der Operation wissenschaftlich nicht als erwiesen galt und der gesetzlich geforderte qualifizierte Nachweis fehlte (also ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung), lehnte das Gericht einen Abzug der Kosten für die Liposuktion als außergewöhnliche Belastungen ab.

**Handlungsempfehlung:**

Ein solcher Nachweis ist also zwingend vor der Behandlung zu führen.

## **5 Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung**

Im Streitfall litt die Stpfl. an einer Stoffwechselkrankheit. In ihrer Einkommensteuererklärung machte sie Arztkosten, Aufwendungen für Medikamente, Kosten für TCM-Präparate, Reiki-Behandlungen und Ähnliches als außergewöhnliche Belastung geltend. Daneben wurden auch Aufwendungen für die Mittel wie Milgamma, Gelovital, Vigantoletten, Cefasel, Biotin, Vitamin B2, Adenosylcobalamin, Metabolic, Calcium und Bio-C-Vitamin, die über diverse Apotheken bezogen wurden und ärztlich verordnet waren, geltend gemacht. Letztere Aufwendungen erkannte das Finanzamt nicht an.

Der Bundesfinanzhof gab mit Urteil vom 14.4.2015 (Aktenzeichen VI R 89/13) der Stpfl. im Grundsatz Recht, wobei nun vom Finanzgericht zu prüfen ist, ob die verordneten Mittel als Arzneimittel einzustufen sind. Zwar stellt das Gericht heraus, dass Aufwendungen für Diätverpflegung entsprechend der gesetzlichen Vorgabe ausnahmslos nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind. Dies gelte auch für Sonderdiäten, die – wie z.B. bei der Zöliakie (Glutenunverträglichkeit) – eine medikamentöse Behandlung ersetzen. Vom Abzugsverbot würden damit Kosten einer besonderen Verpflegung und somit Aufwendungen für Diätlebensmittel erfasst, auch wenn ihnen „quasi Medikamentenfunktion“ zukommt oder sie zur Unterstützung einer Heilbehandlung konsumiert werden. Dies begründe sich damit, dass insoweit der Betroffene nicht außergewöhnlich belastet sei, da im Vergleich zu anderen Stpfl. höhere Lebenshaltungskosten unbeachtlich seien.

Arzneimittel würden dem Abzugsverbot für Diätverpflegung jedoch nicht unterliegen. Arzneimittel i.S.d. Arzneimittelgesetzes seien keine Lebensmittel und zählten nicht zur Diätverpflegung, auch wenn sie während einer Diät eingenommen werden. Aufwendungen dafür seien vielmehr als Krankheitskosten zu berücksichtigen, wenn ihre Einnahme einer Krankheit geschuldet und die Zwangsläufigkeit (medizinische Indikation) der Medikation durch ärztliche Verordnung nachgewiesen ist. Der Umstand, dass ein Stpfl. wegen dieser Krankheit zugleich eine Diät halten muss, stehe dem nicht entgegen. Aufwendungen für Arzneimittel seien auch in einem solchen Fall unmittelbare Krankheitskosten, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen, und damit Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien.

**Hinweis:**

Im konkreten Fall ist insbesondere zu unterscheiden zwischen Nahrungsergänzungsmitteln i.S.d. Nahrungsergänzungsmittelverordnung einerseits und Arzneimitteln i.S.d. Arzneimittelgesetzes, deren Medikation einer Krankheit geschuldet und die deshalb ärztlich verordnet wurden, andererseits. Nur Letztere können als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Da die entscheidungserhebliche Feststellung, ob es sich bei den eingenommenen Präparaten um ärztlich verordnete Arzneimittel handelt, im Streitfall von der Vorinstanz noch nicht getroffen wurde, verwies der Bundesfinanzhof das Verfahren zurück zum Finanzgericht.

## **6 Unzutreffende Angaben zu Vorschenkungen in der Schenkungsteuererklärung**

Bei der Schenkungsteuer werden u.a. für Zwecke der Ermittlung der persönlichen Freibeträge und des Steuersatzes Erwerbe der letzten zehn Jahre zusammengerechnet. Aus diesem Grund werden in einer Schenkungsteuererklärung auch Vorschenkungen aus diesem Zeitraum abgefragt. Der Bundesgerichtshof hat nun mit Beschluss vom 10.2.2015 (Aktenzeichen 1 StR 405/14) entschieden, dass die in einer Schenkungsteuererklärung enthaltene unzutreffende Angabe, vom Schenker keine Vorschenkungen erhalten zu haben, für die Besteuerung der Schenkung, auf die sich die Erklärung bezieht, eine unrichtige Angabe über steuerlich erhebliche Tatsachen darstellt und damit als Steuerhinterziehung geahndet werden

kann. Dies gelte auch für Vorschenkungen dahingehend, dass das Finanzamt bei Berücksichtigung der Vorschenkungen einen höheren Steuersatz für die aktuelle Schenkung festgesetzt und den Steuerfreibetrag nur bei den Vorschenkungen berücksichtigt hätte.

**Handlungsempfehlung:**

Im Urteilsfall ging es um erhebliche Schenkungen in Form von Barzuwendungen, Überweisungen, Zahlungen für Mieten, Immobilien, Hotelkosten und Einkäufe auf Reisen. Dieser – wenn auch in Anbetracht der Zuwendungen im Wert von ca. 2,5 Mio. € recht extreme – Fall zeigt, dass eine Prüfung auf Vorschenkungen in jedem Einzelfall sorgfältig vorgenommen werden sollte. Im Zweifel sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, da insbesondere die Abgrenzung zwischen Schenkung und Gelegenheitsgeschenk oftmals schwierig zu treffen ist.

## **7 Studienentgelte als Schulgeldzahlungen steuerlich abzugsfähig?**

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.8.2015 (Aktenzeichen 4 K 1563/15 E) sind Studienentgelte, die ein Stpfl. für sein Kind, das an einer privaten Fachhochschule in einem Bachelor-Studiengang studiert, entrichtet, nicht als Sonderausgabe abzugsfähig. Gesetzlich sei zwar der Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen zugelassen. Nach Ansicht des Gerichts handelt es sich bei einer (Fach-)Hochschule aber weder um eine „Schule“ i.S.d. Gesetzes noch vermittelt der akademische Grad eines Bachelor-Abschlusses einen allgemeinbildenden Schulabschluss bzw. einen berufsbildenden Berufsabschluss.

**Handlungsempfehlung:**

Das Gericht hat die Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen. Sollten die Stpfl. diese einlegen, so ist die Frage also weiter offen und in vergleichbaren Fällen kann in Erwägung gezogen werden, einen steuerlichen Abzug vorsorglich zu begehren.

---

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

## **8 Lohnsteuerabzug 2015: Erhöhte Freibeträge wirken sich ab Dezember aus**

Mit dem Gesetz zum Abbau der kalten Progression und zur Anpassung von Familienleistungen vom 16.7.2015 hat der Gesetzgeber den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, den Grundfreibetrag, den Kinderfreibetrag und den Unterhaltshöchstbetrag mit Wirkung ab dem 1.1.2015 angehoben. Auf Grund einer gesetzlichen Übergangsregelung wirken sich diese Änderungen bei der Lohnsteuer erst ab Dezember aus. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main erläutert mit Verfügung vom 19.8.2015 (Aktenzeichen S 2365 A – 32 – St 212), wie diese (rückwirkenden) Erhöhungen beim Lohnsteuerabzug für 2015 zu berücksichtigen sind.

– **Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wurde mit Wirkung vom 1.1.2015 um 600 € auf nun 1 908 € erhöht. Zusätzlich werden für das zweite und jedes weitere haushaltszugehörige Kind nochmals jeweils 240 € pro Jahr gewährt.

Die durch die Anhebung auf 1 908 € eintretende steuerliche Entlastung in der Steuerklasse II wird für 2015 vereinfachungshalber insgesamt bei der Lohnabrechnung für Dezember 2015 berücksichtigt (Nachholung). Die Arbeitnehmer, die im Dezember Steuerklasse II innehaben, müssen hierzu nicht aktiv werden. In diesen Fällen wird der Erhöhungsbetrag automatisch bei der Lohnabrechnung berücksichtigt.

**Hinweis:**

Sollten die Voraussetzungen für den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht das ganze Kalenderjahr 2015 vorgelegen haben, so wird mit der Lohnabrechnung 2015 dennoch der ganze Jahresbetrag berücksichtigt. Insoweit ist für die Lohnabrechnung nur relevant, ob der Arbeitnehmer im Dezember die Lohnsteuerklasse II hat. In dieser Konstellation muss der Arbeitnehmer dann allerdings in 2016 eine Einkommensteuererklärung für 2015 abgeben, damit eine Korrektur erfolgen kann.

In der Steuerklasse II wird jedoch nur der Entlastungsbetrag für ein Kind (ohne Erhöhungsbeträge) automatisch berücksichtigt, auch wenn mehrere zum Haushalt gehörige

Kinder vorhanden sind. Dies liegt daran, dass aus der in den ELStAM gespeicherten Zahl der Kinderfreibeträge nicht die Zahl der zum Haushalt des Alleinerziehenden gehörenden Kinder abgeleitet werden kann. Der Erhöhungsbetrag für das zweite und weitere Kind(er) kann daher als Freibetrag in den ELStAM gebildet werden, muss also beantragt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Der Erhöhungsbetrag von jeweils 240 € kann auf Antrag bereits im Lohnsteuerermäßigungsverfahren 2015 auf die noch verbleibenden Lohnzahlungszeiträume verteilt werden. Hierzu ist das Antragsformular „Vereinfachter Antrag auf Lohnsteuerermäßigung“ oder „Antrag auf Lohnsteuerermäßigung“ zu verwenden. Da die Vordrucke bisher nur eine Eintragungsmöglichkeit für ein Kind vorsehen, sind für weitere Kinder formlos ergänzende Angaben erforderlich.

**Beispiel:**

Person A ist ledig und hat drei minderjährige Kinder. Der Arbeitgeber behält die Lohnsteuer nach Steuerklasse II ein. A spricht am 1.10.2015 im Finanzamt vor und begehrt die Berücksichtigung der Neureglung zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende.

Der erhöhte Entlastungsbetrag von 1 908 € für das erste Kind wird durch den Arbeitgeber über die Steuerklasse II in der Lohnabrechnung für Dezember 2015 berücksichtigt. Diesbezüglich ist nichts weiter zu veranlassen. Der Erhöhungsbetrag für das zweite und dritte Kind von insgesamt 480 € wird in den ELStAM-Daten als zusätzlicher Freibetrag eingetragen.

Für das Ermäßigungsverfahren **2016** ist zur Berücksichtigung des Erhöhungsbetrags im Lohnsteuerabzugsverfahren ein erneuter Antrag auf Lohnsteuerermäßigung erforderlich.

- **Erhöhung des Grundfreibetrags:** Der Grundfreibetrag bei der Berechnung der Einkommensteuer wurde zum 1.1.2015 von bislang 8 354 € auf nun 8 472 € angehoben und beträgt ab dem 1.1.2016 dann 8 652 €.

Die durch die Anhebung des Grundfreibetrags eintretende Entlastung für 2015 wird vereinfachungshalber zusammengefasst bei der Lohnabrechnung für Dezember 2015 nachgeholt. Damit werden Bürokratiekosten vermieden, die sonst durch die Änderung der einzelnen Lohnabrechnungen entstehen würden. Die Arbeitnehmer müssen hierzu nicht aktiv werden. Eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs für die früheren Lohnabrechnungszeiträume in 2015 unterbleibt also.

- **Erhöhung des Kinderfreibetrags:** Der Kinderfreibetrag wurde zum 1.1.2015 von bislang 4 368 € pro Kind auf 4 512 € (2 256 € je Elternteil) und ab dem 1.1.2016 auf 4 608 € (2 304 € je Elternteil) angehoben.

Auch die Erhöhung des Kinderfreibetrags wird für 2015 vereinfachungshalber zusammengefasst bei der Lohnabrechnung für Dezember 2015 nachgeholt, ohne dass es eines Antrags des Arbeitnehmers bedarf. Eine rückwirkende Änderung des Abzugs von Lohnkirchensteuer und Solidaritätszuschlag für die früheren Lohnabrechnungszeiträume in 2015 unterbleibt also auch hier.

- **Unterhaltshöchstbetrag:** Der Unterhaltshöchstbetrag wurde zum 1.1.2015 von 8 354 € auf 8 472 € erhöht und steigt ab dem 1.1.2016 auf 8 652 €.

Unterhaltsleistungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen können im Zuge des Lohnsteuerermäßigungsverfahrens als Freibetrag eingetragen werden. Damit Arbeitnehmer von der Erhöhung profitieren, muss ein (erneuter) Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2015 gestellt werden, damit der erhöhte Wert als Freibetrag eingetragen wird.

**Handlungsempfehlung:**

Sinnvoll kann es sein, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer rechtzeitig über diese Verfahrensweise informiert, damit diese eventuell notwendige Anträge stellen können und Rückfragen zu den Lohnabrechnungen vermieden werden.

## 9 Änderungen bei den Mindestlohn-Dokumentationspflichten

Zum 1.8.2015 sind Änderungen bei der sog. Mindestlohndokumentationspflichten-Verordnung zu berücksichtigen. Die Melde- und Aufzeichnungspflichten nach dem Mindestlohngesetz (MiLoG) werden durch die nunmehr geltende Verordnung eingeschränkt. Das bedeutet, dass die Melde- und Aufzeichnungspflichten ab dem 1.8.2015 nicht für Arbeitnehmer gelten,



- deren verstetigtes, regelmäßiges Brutto-Monatsentgelt 2 958 € überschreitet. Bei der Ermittlung des verstetigten Monatsentgelts sind sämtliche verstetigten monatlichen Zahlungen zu berücksichtigen, ungeachtet der Anrechenbarkeit auf den gesetzlichen Mindestlohnanspruch;
- deren regelmäßiges verstetigtes Brutto-Monatsentgelt 2 000 € überschreitet, vorausgesetzt, dass der Arbeitgeber dieses Monatsentgelt für die letzten vollen 12 Monate nachweislich gezahlt hat. Dabei bleiben Zeiten ohne Anspruch auf Arbeitsentgelt bei der Berechnung des Zeitraums von 12 Monaten unberücksichtigt.

Die Melde- und Aufzeichnungspflichten nach dem MiLoG werden darüber hinaus dahingehend eingeschränkt, dass sie nicht gelten für

- im Unternehmen arbeitende Ehegatten, eingetragene Lebenspartner, Kinder und Eltern des Arbeitgebers oder
- das Organmitglied einer juristischen Person oder eines vertretungsberechtigten Gesellschafters einer rechtsfähigen Personengesellschaft.

**Hinweis:**

Die Verordnung schreibt vor, dass der Arbeitgeber alle Unterlagen im Inland in deutscher Sprache bereithalten muss, mit denen er nachweist, dass die vorgenannten Voraussetzungen hinsichtlich der Entgelthöhe gewahrt sind.

**10 Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen**

Das Lohnsteuerrecht bietet verschiedene Möglichkeiten zur Optimierung des Nettogehalts durch Umwandlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn in eine steuerfreie oder zumindest pauschal versteuerte Zuwendung auf Basis einer Änderung des Arbeitsvertrags. Auf Besonderheiten, die in diesem Zusammenhang zu beachten sind, weist die OFD Nordrhein-Westfalen mit Kurzinformation Lohnsteuer Nr. 05/2015 vom 9.7.2015 hin.

In diesen Fällen ergeben sich finanzielle Vorteile sowohl für den Arbeitnehmer als auch für den Arbeitgeber:

- Der Arbeitnehmer spart bei Umwandlung von bislang steuerpflichtigen Lohnbestandteilen in steuerfreie Lohnbestandteile die Lohnsteuer ein und diese Lohnbestandteile unterliegen nicht der Sozialversicherung.
- Die dadurch verminderten Sozialversicherungsbeiträge mindern auch die Arbeitgeberbelastung.

Das in vielen Unternehmen anstehende „Weihnachtsgeld“ kann Ansatzpunkt für Überlegungen zur Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen sein. In der Praxis ist bei der Realisierung solcher Optimierungsmodelle auf Folgendes zu achten:

**a) Grundsätzliche Anforderungen**

Generell ist für die steuerliche Anerkennung einer Gehaltsumwandlung zunächst Voraussetzung, dass die Vereinbarung **vor** der Entstehung des Vergütungsanspruchs zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber abgeschlossen werden muss. Dies ist regelmäßig vor der Fälligkeit der entsprechenden Lohnzahlungen der Fall. Werden Sachbezüge vereinbart, so sind die Abgrenzungsgrundsätze zwischen Barlohn und Sachlohn zu beachten. Insbesondere darf der nunmehr vereinbarte Sachlohn nicht in einer Barleistung erfüllbar sein. Sachlohn ist im Regelfall mit dem ortsüblichen Endpreis zu bewerten.

**Hinweis:**

Zu beachten bleibt, dass der bisherige Bruttolohn nicht mehr in der Lohn-/Gehaltsabrechnung aufgeführt werden darf, sondern nur noch der verminderte Bruttolohn, also der Lohn ohne den umgewandelten Teil.

Aus lohnsteuerlicher Sicht sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden, die nachfolgend unter b) und c) genauer dargestellt werden:

1. Vergütungsbestandteile müssen nach den gesetzlichen Vorgaben zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

2. Vergütungsbestandteile brauchen nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

**Handlungsempfehlung:**

Bestehen Zweifel an der steuerlichen Gestaltung, so können diese durch eine vorab beim Finanzamt gestellte Lohnsteueranrufungsauskunft beseitigt werden.

**b) Fallgruppe 1: Fälle mit Zusätzlichkeitsvoraussetzung**

Bei den folgenden Vergütungsbestandteilen handelt es sich um solche, die nach den gesetzlichen Vorgaben zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu erbringen sind:

- steuerfreie Kindergartenzuschüsse,
- Zuschüsse zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung,
- pauschal zu versteuernde Barzuschüsse zu Fahrtkosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte,
- pauschal zu versteuernde Beträge für die Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten samt Zubehör und Zuschüsse für die Internetnutzung.

Die Vergütungsbestandteile dieser Fallgruppe werden nur dann steuerlich begünstigt, wenn sie tatsächlich zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist der Arbeitslohn, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet.

**Hinweis:**

Entscheidend ist, dass die entsprechende Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Schädlich sind dagegen Gehaltsumwandlungen, also die Umwandlung von ohnehin geschuldetem Arbeitslohn in die entsprechende Leistung. Wird statt einer Barloohnerhöhung eine zusätzliche steuerlich begünstigte Leistung vereinbart, so sind sog. Rückfallklauseln schädlich, wonach ab dem Wegfall der Voraussetzungen für die Ersatzvergütung diese nicht ersatzlos wegfällt, sondern dem Arbeitnehmer nun wieder automatisch ein Anspruch auf den ursprünglichen Bruttoarbeitslohn zusteht.

**Beispiel:**

Der Arbeitgeber hat mit dem Arbeitnehmer bisher einen Bruttoarbeitslohn von 3 000 € vereinbart. Seit Mai 01 erhält der Arbeitnehmer anstelle einer Barloohnerhöhung einen Kindergartenzuschuss in Höhe von 100 €. Diese Vereinbarung wird als Anhang zum Arbeitsvertrag genommen.

Der Kindergartenzuschuss ist steuerfrei, da der Arbeitgeber den Zuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn leistet. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber einen Nachweis über die Kindergartenbeiträge im Original auszuhändigen und dieser ist zum Lohnkonto zu nehmen.

**Beispiel:**

Bis Juli 01 besucht das Kind des Arbeitnehmers den Kindergarten, für dessen Gebühren der Arbeitnehmer steuerfreie Zuschüsse vom Arbeitgeber erhält. Ab September 01 befindet sich das Kind des Arbeitnehmers in der Grundschule. Arbeitgeber und Arbeitnehmer hatten seinerzeit vereinbart, dass mit Eintritt der Schulpflicht des Kindes der vormalige Arbeitslohnanspruch auf den erhöhten Bruttolohn wieder auflebt, so dass der ursprüngliche Zuschuss nun in den Bruttolohn fließt.

Mit der o.g. arbeitsvertraglichen Vereinbarung hätte der Arbeitnehmer automatisch ab September 01 einen arbeitsvertraglichen Anspruch auf den vormaligen Arbeitslohn vor der Herabsetzung. Die Vereinbarung ist daher von Anfang an nicht anzuerkennen und die geleisteten Kindergartenzuschüsse sind nicht als steuerfrei zu behandeln.

Bei befristeten Arbeitsverträgen bzw. geänderten Arbeitsverträgen ist Folgendes zu beachten:

- Wird beim Auslaufen eines befristeten Arbeitsvertrags ein neuer Arbeitsvertrag geschlossen, welcher eine Regelung zu einer steuerlich begünstigten Leistung vorsieht, ist das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ grundsätzlich erfüllt, sofern keine Rückfallklausel vereinbart wird.
- Wird dagegen ein Arbeitsvertrag in der Weise geändert, dass der Bruttoarbeitslohn herabgesetzt und die Differenz zu einer steuerlich begünstigten Leistung verwendet werden soll, so ist das Zusätzlichkeitserfordernis nicht erfüllt, da durch eine im gegenseitigen Einverständnis geschlossene Vereinbarung lediglich arbeitsrechtlich geschuldeter Arbeitslohn umgewandelt wird.

**Beispiel:**

Der Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag Anspruch auf einen Bruttoarbeitslohn von monatlich 3 000 €. Er vereinbart mit seinem Arbeitgeber im März 01 ab April 01 den Bruttoarbeitslohn auf 2 920 € herabzusetzen und einen steuerfreien Kindergartenzuschuss i.H.v. 80 € monatlich zu zahlen.

Der ab April 01 gezahlte Kindergartenzuschuss ist nicht steuerfrei, da er nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten, sondern durch Umwandlung von geschuldetem Bruttoarbeitslohn erbracht wird. Der steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn beträgt daher auch ab April 01 unverändert 3 000 € monatlich.

**c) Fallgruppe 2: Fälle ohne Zusätzlichkeitsvoraussetzung**

Vergütungsbestandteile, bei denen das Gesetz keine Zusätzlichkeitsvoraussetzung verlangt, sind z.B.

- Zahlung von steuerfreiem Verpflegungsmehraufwand,
- Heimarbeitszuschlag,
- Überlassung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte und Telekommunikationsgeräte sowie deren Zubehör aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt,
- regelmäßige pauschale Barablösungen für (nachgewiesene) Reinigungskosten für vom Arbeitgeber gestellte typische Berufskleidung,
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, Zuschläge zur Rufbereitschaft,
- Firmenwagengestellung,
- Warengutscheine im Rahmen der sog. 44-€-Freigrenze,
- Rabattpflichtbetrag,
- Barzuschüsse in Form von z.B. Restaurantschecks für unentgeltlich oder verbilligt abgegebene Mahlzeiten,
- Fehlgeldentschädigung,
- Werbung auf Fahrzeugen,
- Pauschalierung von unentgeltlich oder verbilligt abgegebenen arbeitstäglichen Mahlzeiten,
- Pauschalierung von Erholungsbeihilfen.

Durch die Gehaltsumwandlung entstehen in diesen Fällen je nach neuem Vergütungsbestandteil entweder steuerfreie oder pauschal zu besteuernde Lohnbestandteile. Der „normal“ zu besteuernde Bruttolohn wird durch die Umwandlung reduziert.

**Handlungsempfehlung:**

In allen Fällen sind die Dokumentationsanforderungen zu beachten. Entsprechende Nachweise sollten zum Lohnkonto genommen werden.

**11 Dienstreise-Kaskoversicherung des Arbeitgebers für Kraftfahrzeuge des Arbeitnehmers**

Seit der Neuregelung des Reisekostenrechts zum 1.1.2014 sind die pauschalen Kilometersätze für die Benutzung von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Auswärtstätigkeiten gesetzlich geregelt. Das Bundesfinanzministerium stellt mit Schreiben vom 9.9.2015 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/11/10003, DOK 2015/0737984) klar, dass diese Sätze unvermindert auch dann gelten, wenn der Arbeitnehmer keine eigene Fahrzeug-Vollversicherung, sondern der Arbeitgeber eine Dienstreise-Kaskoversicherung für ein Fahrzeug des Arbeitnehmers abgeschlossen hat. Mit dieser sichert sich der Arbeitgeber gegen den arbeitsrechtlichen Anspruch auf Ersatz eines Schadens ab, der dem Arbeitnehmer mit seinem Fahrzeug auf einer dienstlichen Fahrt entstanden ist.

Hat der Arbeitgeber eine Dienstreise-Kaskoversicherung für die seinen Arbeitnehmern gehörenden Kraftfahrzeuge abgeschlossen, so führt die Prämienzahlung des Arbeitgebers auch nach der Neuregelung des Reisekostenrechts nicht zum Lohnzufluss bei den Arbeitnehmern.

**Handlungsempfehlung:**

Die Absicherung des Einsatzes von Privatfahrzeugen der Arbeitnehmer durch eine Dienstreise-Kaskoversicherung des Arbeitgebers kann also nach wie vor ohne lohnsteuerliche Belastung erfolgen.

## 12 Kosten der Reinigung von Berufsbekleidung

Die Kosten für „häusliches“ Waschen von Berufskleidung (im Urteilsfall eines Wachmanns) sind nach der Entscheidung des Finanzgerichts Nürnberg vom 24.10.2014 (Aktenzeichen 7 K 1704/13) als Werbungskosten abzugsfähig. Insoweit würden diese (Folge-)Kosten das rechtliche Schicksal der Anschaffungskosten, für die der Werbungskostenabzug kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ebenfalls zugelassen ist, teilen. Abziehbar seien sowohl die unmittelbaren Kosten des Waschvorgangs (Wasser- und Energiekosten, Wasch- und Spülmittel) als auch die Aufwendungen in Form der Abnutzung sowie Instandhaltung und Wartung der für die Reinigung eingesetzten Waschmaschine. Dies gelte, wenn die Waschmaschine auch für die Reinigung privater Wäsche eingesetzt wird, unabhängig davon, ob die Berufswäsche gemeinsam mit Privatwäsche in einem Waschgang gereinigt wird oder in aufeinander folgenden Waschgängen. Die durch das Waschen von typischer Berufskleidung verursachten Aufwendungen könnten auf der Grundlage der Kosten einzelner Waschmaschinenläufe geschätzt werden, die z.B. anhand repräsentativer Daten von Verbraucherverbänden oder Herstellern ermittelbar seien.

### Hinweis:

Aufwendungen für die Anschaffung, Instandsetzung und Reinigung von Bekleidung sind grundsätzlich nicht den Werbungskosten zuzuordnen. Etwas anderes gilt nur für typische Berufsbekleidung. In diesem Fall sind die angefallenen Kosten bzw. die Kostenschätzung ausreichend nachzuweisen.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

## 13 Kein Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch Zeugen

Inneregemeinschaftliche Lieferungen sind unter bestimmten Voraussetzungen bei der Umsatzsteuer steuerfrei gestellt. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet, der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat und der Erwerb dieses Gegenstands beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der dortigen Umsatzbesteuerung unterliegt (innergemeinschaftlicher Erwerb). Der Unternehmer ist gesetzlich verpflichtet, das Vorliegen dieser Voraussetzungen beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Die Durchführungsverordnung zum Umsatzsteuergesetz macht hierfür die Vorgabe, dass der Unternehmer in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder durch einen beauftragten selbständigen Dritten wie z.B. ein Spediteur versendet, den Nachweis führen soll

- durch das Doppel der Rechnung,
- durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein,
- durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
- in den Fällen der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer durch eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Zwar ist vom Europäischen Gerichtshof entschieden worden, dass der Neutralitätsgrundsatz die Steuerbefreiung auch dann gebietet, wenn der Stpfl. zwar die formellen Anforderungen an den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht oder nicht vollständig erfüllt, die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung indes unbestreitbar feststehen. Allerdings stellt der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.3.2015 (Aktenzeichen V R 14/14) klar, dass der Unternehmer grundsätzlich nicht berechtigt ist, den ihm obliegenden sicheren Nachweis der materiellen Anforderungen in anderer Weise als durch Belege und Aufzeichnungen zu führen. Insbesondere komme ein Beweis durch Zeugen als Ersatz für den gesetzlich vorgesehenen Buch- und Belegnachweis grundsätzlich nicht in Betracht.

### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist also großer Wert auf eine sorgfältige Führung des Buch- und Belegnachweises zu legen. Die Anforderungen an den Buch- und Belegnachweis sind hoch. Aktuell hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.7.2015 (Aktenzeichen V R 38/14) entschieden, dass sich aus den Belegen der Bestimmungsort ergeben muss; hierfür reichen allgemeine Angaben, wie die Bestätigung, den Liefergegenstand ordnungsgemäß aus Deutschland oder in ein im Einzelnen bezeichnetes Bestimmungsland auszuführen, nicht aus.

## **14 Erzielt ein ambulanter Pflegedienst gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte?**

Insbesondere für die Frage, ob eine Belastung mit Gewerbesteuer anfällt, ist die Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften von Bedeutung. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt hat mit Rundverfügung vom 2.4.2015 (Aktenzeichen S 2246 A – 23 – St 210) zu dieser Abgrenzungsfrage bei dem Betrieb einer ambulanten Kranken- oder Altenpflege Stellung genommen. Diese Fragen gewinnen zunehmend an Bedeutung, weil zum einen die Anzahl der ambulanten Pflegedienste (Hauspflegedienste) stark zugenommen hat und zum anderen es sich nicht um eine einheitliche Personengruppe handelt, welche die ambulante Pflege durchführt. Außerdem ist der Umfang der Pflege je nach Bedarf des Patienten unterschiedlich.

Da es für die ambulante Pflege keine fest umrissene Berufsabgrenzung gibt, ist zur Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und denen aus selbständiger Arbeit darauf abzustellen, ob es sich um einen ähnlichen Beruf in Form einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit handelt oder nicht. Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit und somit eine freiberufliche Tätigkeit liegt vor, wenn sie in ihren wesentlichen Merkmalen mit einem der im Gesetz aufgeführten Katalogberufe wie dem des Arztes, Heilpraktikers oder Krankengymnasten verglichen werden kann. Es ist sowohl die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeiten nach den sie charakterisierenden Eigenschaften als auch die Vergleichbarkeit der Ausbildung und der Bedingungen, an die das Gesetz die Berufsausübung knüpft, erforderlich.

Dabei erfüllen folgende Berufsgruppen die Voraussetzungen für eine freiberufliche Tätigkeit:

- Die nach § 2 des Krankenpflegegesetzes zum Führen der Berufsbezeichnung „Krankenpfleger/Krankenschwestern“ Berechtigten und
- die nach § 2 des Altenpflegegesetzes zum Führen der Berufsbezeichnung „Altenpfleger“ Berechtigten.

Dagegen erfüllen folgende Berufsgruppen die Voraussetzungen nicht:

- Krankenpflegehelfer,
- Altenpflegehelfer.

Zusätzlich zu den Ausbildungs- und Abschlussvoraussetzungen ist auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen. Bei der ambulanten Pflege kommen insbesondere Leistungen der häuslichen Krankenpflege oder die Erbringung von Leistungen der häuslichen Pflegehilfe i.S.d. Regelungen nach dem Sozialgesetzbuch in Betracht:

- Werden Leistungen der häuslichen Krankenpflege erbracht, stellt dies die Ausübung eines Heilhilfsberufs dar, die mit der Tätigkeit eines Krankengymnasten vergleichbar ist. Es handelt sich somit um eine freiberufliche Tätigkeit. Wesentlicher Bestandteil einer solchen Pflegeleistung ist immer die Behandlungspflege, die als medizinische Hilfeleistung unter Verantwortung eines Arztes erbracht wird und somit auf einer Stufe mit Leistungen anderer Heilhilfsberufe steht.
- Die Erbringung von Leistungen der häuslichen Pflegehilfe stellt keine heilhilfsberufliche Tätigkeit dar, da hierbei primär Hilfeleistungen für gewöhnliche und regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen des täglichen Lebens erbracht werden. Selbst wenn in diesen Hilfeleistungen die Gesundheitsvorsorge und Aufrechterhaltung von Vitalfunktionen eingeschlossen ist, so ist die Gesamtleistung doch nicht von einer medizinischen Versorgung geprägt und deshalb insgesamt einer heilhilfsberuflichen Tätigkeit nicht vergleichbar. Es handelt sich somit um eine gewerbliche Tätigkeit.

### **Hinweis:**

Insoweit ist für den konkreten Fall festzustellen, welche Qualifikation die den Beruf ausübende Person hat und welchen Tätigkeiten diese tatsächlich nachgeht.

Werden neben freiberuflichen (häusliche Krankenpflege) auch gewerbliche Tätigkeiten (hauswirtschaftliche Versorgung) ausgeübt, so können diese für steuerliche Zwecke getrennt betrachtet werden, wenn die Tätigkeiten unabhängig voneinander erbracht und vergütet werden und zudem eine getrennte Aufzeichnung der Einnahmen erfolgt. Eine Aufteilung ist auch dann möglich, wenn die unterschiedlichen Leistungen nacheinander bei denselben Personen erbracht werden.

**Hinweis:**

Diese Tätigkeiten werden gewöhnlich unabhängig voneinander erbracht, da die häusliche Krankenpflege in den Zuständigkeitsbereich der Krankenversicherung fällt. Für die hauswirtschaftliche Versorgung ist hingegen die Pflegeversicherung zuständig, so dass auf Grund der unterschiedlichen Zuständigkeiten auch eine Trennung der Tätigkeiten und der zugehörigen Einnahmen möglich ist.

Der Beschäftigung von vorgebildeten Fachkräften steht regelmäßig die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit nicht entgegen. Voraussetzung ist jedoch, dass der Berufsträger, der sich vorgebildeter Fachkräfte bedient, eigenverantwortlich und auf Grund eigener Fachkenntnisse auch leitend tätig wird. Es reicht dafür im Bereich der ambulanten Kranken- und Altenpflege aus, wenn der Berufsträger auf Grund seiner Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Pfl egetätigkeit der Mitarbeiter bei jedem einzelnen Patienten Einfluss nimmt, so dass die Leistung den „Stempel seiner eigenen Persönlichkeit“ trägt. Nicht ausreichend ist hingegen, wenn der Berufsträger die Pflege am einzelnen Patienten angesichts des Umfangs der zu erbringenden Leistung nach einem Erstgespräch weitgehend seinen Mitarbeitern überlässt.

**Hinweis:**

Besonderheiten gelten dann, wenn sich mehrere Personen zum Betrieb eines ambulanten Kranken- oder Altenpfl egediensts in der Rechtsform einer Personenvereinigung zusammenschließen. Dann ist zunächst erforderlich, dass alle Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Dies bedeutet, dass bei jedem Gesellschafter ein Vergleich mit einem ähnlichen Beruf in Form einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit positiv möglich sein muss. Ist, wie beispielsweise bei einer GmbH & Co. KG, auch eine nicht natürliche Person beteiligt (GmbH), handelt es sich insoweit immer um eine berufsfremde Person. Die Einkünfte sind in diesen Fällen immer gewerblich.

Übt eine Personenvereinigung neben Leistungen der häuslichen Krankenpflege zusätzlich gewerbliche Leistungen der häuslichen Pflegehilfe aus, so erzielt die Personenvereinigung in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte. Eine Trennung ist in diesem Fall auf Grund der gesetzlichen Vorgaben nicht möglich.

## 15 Vorsteuerabzug für Edelholzinvestition

In dem hier dargestellten Rechtsstreit war fraglich, ob ein Erwerber eines inländischen Grundstücks, der dieses vom Veräußerer mit Edelhölzern aufforsten und pflegen ließ, um später das Holz zu verkaufen, aus diesen Leistungen Vorsteuer geltend machen kann. Dies hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.4.2015 (Aktenzeichen 5 K 5023/13) bejaht. Mit diesen Handlungen werde der Grundstückserwerber bereits Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes, auch wenn die Aufzucht des Holzes viele Jahre dauert (der Verkauf des Holzes somit erst in der ferneren Zukunft liegen wird) und die Intensität der Betätigung als sehr gering einzustufen ist.

**Hinweis:**

Die Vorsteuern sind dann zeitnah in Umsatzsteuer-Voranmeldungen geltend zu machen.

---

## Für Personengesellschaften

---

## 16 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Berechnung des Ermäßigungshöchstbetrags und Verlustverrechnung bei Ehegatten

Werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, so wird die Vorbelastung dieser Einkünfte mit Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer durch eine Steuerermäßigung berücksichtigt. Die

Steuerermäßigung beträgt im Grundsatz das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags bzw. bei einer Personengesellschaft das 3,8-Fache des auf den Gesellschafter entfallenden Anteils auf den für die Personengesellschaft festgestellten Gewerbesteuer-Messbetrag. Begrenzt ist die Steuerermäßigung zum einen auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer, um eine die Gewerbesteuer übersteigende Entlastung zu verhindern, was ansonsten bei Gewerbesteuer-Hebesätzen von unter 400 % der Fall sein würde. Des Weiteren ist die Steuerermäßigung aber auch begrenzt auf den Teil der Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt. Dieser sog. Ermäßigungshöchstbetrag ist nach einer im Gesetz seit dem Jahr 2008 verankerten Formel zu ermitteln. Die Auslegung der gesetzlichen Berechnungsformel warf bisher Fragen auf. Diese wurden nun mit Urteil vom 23.6.2015 (Aktenzeichen III R 7/14) durch den Bundesfinanzhof geklärt.

Aus der Gesetzesbegründung leitet der Bundesfinanzhof ab, dass der Begriff der „Einkünfte“ in der Berechnungsformel nicht im Sinne von „Einkunftsquelle“ zu verstehen ist. Wäre der Begriff als „Einkunftsquelle“ zu verstehen, so hätte dies zur Folge, dass negative Ergebnisse aus einzelnen „Quellen“ von vornherein nicht zu berücksichtigen wären. Sowohl im Zähler als auch im Nenner der Berechnungsformel sei aber vielmehr innerhalb einer Einkunftsart eine Saldierung von positiven und negativen Ergebnissen vorzunehmen. Verbleibt dann ein negativer Saldo, so seien diese Einkünfte bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags außer Betracht zu lassen. Die entgegenstehende Rechtsansicht der Finanzverwaltung, der zufolge auf die jeweiligen positiven oder negativen Ergebnisse aus den einzelnen Einkunftsquellen abzustellen ist, lehnt das Gericht ab.

Daneben wird die Ermittlung der Steuerermäßigung bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten ab dem Jahr 2008 vom Bundesfinanzhof neu beurteilt. Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten seien für jeden Ehegatten eigene gewerbliche Einkünfte anzusetzen. Sind diese jeweils positiv, so führten sie zu einer Summe der positiven gewerblichen Einkünfte. In die „Summe der positiven gewerblichen Einkünfte“ und in die „Summe aller positiven Einkünfte“ würden die (positiven) Einkünfte der Ehegatten aus den einzelnen Einkunftsarten eingehen, ohne eine vorherige Saldierung mit etwaigen negativen Einkünften des anderen Ehegatten aus der jeweiligen Einkunftsart.

**Hinweis:**

Die Berechnung ist im Einzelnen komplex und sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen. Da die Finanzverwaltung teilweise von einer anderen Berechnungsmethodik ausgeht, sind Steuerbescheide zu überprüfen und ggf. Einspruch einzulegen. Allerdings ist die vom Bundesfinanzhof vertretene Auslegung nicht immer günstiger als die von der Finanzverwaltung vertretene Auslegung der Berechnungsformel. Betroffen sind im Grundsatz alle Fälle, in denen auch negative Einkünfte aus einzelnen Einkunftsquellen vorliegen.

**17 Umsatzsteuer: Abgrenzung des Leistungsaustauschs zum Gesellschafterbeitrag**

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft an diese eine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustauschs, so unterliegt diese Leistung – unter den sonstigen Bedingungen – der Umsatzsteuer. Kein umsatzsteuerbarer Vorgang liegt dagegen bei einem Gesellschafterbeitrag vor. Insofern ist zwischen beiden Gestaltungen abzugrenzen. Der Bundesfinanzhof bestätigt in dem Beschluss vom 11.6.2015 (Aktenzeichen V B 140/14), dass die Abhängigkeit des Entgelts vom Umfang des jeweiligen Leistungsbetrags das entscheidende Merkmal der Abgrenzung zwischen nicht steuerbarem Leistungsbeitrag und steuerbarem Leistungsaustausch ist.

Im Urteilsfall erfolgten Stromlieferungen an die Gesellschaft. Da der Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung (Stromlieferung) nicht feststand, wurde das Entgelt nach dem Anteil des Kommanditisten an der technischen Infrastruktur einer Gesellschaft bemessen. Für einen Leistungsaustausch fehlt es nach Ansicht des Gerichts bereits an einer konkret messbaren Leistung (Stromlieferung). Eine Verbindung zwischen der Höhe der Zahlung und der konkreten – vorliegend aber nicht messbaren – Leistung des Klägers bestehe somit nicht. Auf Grund dieses Fehlens an der gegenseitigen Abhängigkeit und Wechselseitigkeit von Leistung und Gegenleistung habe kein Leistungsaustausch vorgelegen. Vielmehr seien die Stromlieferungen als Gesellschafterbeitrag einzustufen.

**Hinweis:**

Im Einzelfall ist sorgfältig zwischen beiden Fällen abzugrenzen. Soweit die Personengesellschaft zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann diese im Fall des Leistungsaustauschs die Vorsteuer aus dem Leistungsbezug vom Gesellschafter geltend machen. Voraussetzung ist dann das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

**18 Abgeltungsteuer: Antrag auf sog. Günstigerprüfung**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.5.2015 (Aktenzeichen VIII R 14/13) die für die Stpfl. wichtige Frage entschieden, bis zu welchem Zeitpunkt der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (sog. Günstigerprüfung) auf Kapitaleinkünfte gestellt werden kann. Dieser Antrag ist immer dann vorteilhaft, wenn Kapitaleinkünfte oberhalb des Sparer-Pauschbetrags vorliegen und der individuelle Steuersatz unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt.

In dem strittigen Fall erzielte die Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus einer Leibrente. Zudem erzielte sie Kapitalerträge, die sie nicht in ihrer Einkommensteuererklärung angab, da dafür schon die Abgeltungsteuer von 25 % abgeführt worden war. Im Einkommensteuerbescheid blieben die Kapitaleinkünfte daher unberücksichtigt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist für ihren Einkommensteuerbescheid stellte die Stpfl. einen Antrag auf Günstigerprüfung, also auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte mit dem individuellen Steuersatz im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung anstatt der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes. Dies wäre bei der Stpfl. günstiger gewesen, da ihr individueller Steuersatz unter 25 % lag. Das Finanzamt lehnte eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids ab.

Der Bundesfinanzhof hat dies bestätigt. Eine zeitliche Befristung für den Antrag auf Günstigerprüfung ergebe sich aus der Bestandskraft der Steuerfestsetzung. Andernfalls würden die Vorschriften der Abgabenordnung über die Korrektur bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide unterlaufen.

**Hinweis:**

Ein Antrag auf Günstigerprüfung ist also mit der Steuererklärung, spätestens bis zur Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids zu stellen. Insoweit sollte dies frühzeitig geprüft werden. Eine spätere Nachholung des Antrags ist nach dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs grds. nicht möglich. Kommt eine Änderung des Bescheids jedoch nach den übrigen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung wie z.B. dann, wenn der Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, noch in Betracht, so kann ein Antrag auf Günstigerprüfung auch nach Ablauf der Einspruchsfrist gestellt werden.

**19 Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen: Gewinne aus der Veräußerung oder Einlösung sind ab einem Jahr nach der Anschaffung nicht steuerbar**

Bei Xetra-Gold handelt es sich um börsenfähige Wertpapiere in Form von nennwertlosen, in ihrer Laufzeit unbefristeten Inhaberschuldverschreibungen. Diese gewähren dem Inhaber das Recht auf Auslieferung eines Gramms Gold, das jederzeit unter Einhaltung einer Lieferfrist von zehn Tagen gegenüber der Bank geltend gemacht werden kann. Daneben besteht die Möglichkeit, die Wertpapiere an der Börse zu handeln. Zur Besicherung und Erfüllbarkeit der Auslieferungsansprüche ist die Inhaberschuldverschreibung jederzeit durch physisch eingelagertes Gold zu mindestens 95 % gedeckt. Kapitalrückzahlungen sind nach den Emissionsbedingungen ausgeschlossen. Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen sind ein alternatives Investment für Goldanlagen, wenn eine physische Auslieferung von Goldmünzen oder Goldbarren nicht unmittelbar gewünscht ist.

Strittig war in zwei Rechtsstreiten nun, ob ein Veräußerungsgewinn aus solchen Wertpapieren steuerlich zu erfassen ist. Dies war insoweit fraglich, als bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Veräußerungsgewinne erfasst werden und zwar unabhängig von der



Haltedauer des Wertpapiers. Der Anleger argumentierte, dass es sich nicht um Wertpapiere handele, sondern um einen Anspruch auf Lieferung von Gold, der nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen sei. Wird nun aber physisches Gold erworben und später wieder veräußert, so sei ein entstehender Veräußerungsgewinn nur dann der Besteuerung zu unterwerfen, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als einem Jahr liegt, mithin ein sog. privates Veräußerungsgeschäft vorliegt.

Der Bundesfinanzhof entschied in den zwei Verfahren mit Urteilen vom 12.5.2015 (Aktenzeichen VIII R 4/15 und VIII R 35/14), dass der Gewinn aus der Veräußerung oder Einlösung von Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibungen nach Ablauf der Veräußerungsfrist von einem Jahr zwischen Anschaffung und Veräußerung der Wertpapiere nicht steuerbar ist. Bei der eingelösten Xetra-Gold-Inhaberschuldverschreibung handele es sich insbesondere nicht um eine Kapitalforderung im Sinne von Einkünften aus Kapitalvermögen, da sie auf die Lieferung einer Sache gerichtet ist. Das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen wurde daher verneint.

**Hinweis:**

Insoweit können durch Erwerb solcher Wertpapiere genau wie bei physischem Gold steuerfreie Wertpapiergewinne realisiert werden. Allerdings können nach Ablauf der einjährigen Frist auch Veräußerungsverluste steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 20 Werbungskosten für Fahrten zum Vermietungsobjekt

Die Kosten für Fahrten zum Vermietungsobjekt, z.B. zur Überwachung von Handwerkertätigkeiten, Besprechungen mit Mietern, Instandhaltungsarbeiten und allgemeinen Überwachungs- und Pflegetätigkeiten, können bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei können pauschal 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.

Unter bestimmten Bedingungen ist der Werbungskostenabzug für derartige Fahrtkosten allerdings eingeschränkt: Ist am Vermietungsobjekt im steuerlichen Sinne eine regelmäßige Tätigkeitsstätte anzunehmen, so könnten Fahrtkosten nur nach der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden. Dies hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 11.2.2015 (Aktenzeichen 7 K 7084/13) in einem Fall entschieden, in dem 165 bzw. 215 Fahrten eines Vermieters in einem Jahr zu zwei Vermietungsobjekten erfolgten, um dort z.B. Kontrollen und regelmäßige Arbeiten (z.B. Streuen, Fegen, Wässern oder Pflanzen) vorzunehmen.

Hinsichtlich der Abgrenzung arbeitet das Finanzgericht in seinem Urteil heraus, dass eine regelmäßige Tätigkeitsstätte am Vermietungsobjekt dann angenommen werden kann, wenn sich am Vermietungsobjekt im Wege einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls der quantitative und qualitative Mittelpunkt der gesamten auf dieses Objekt bezogenen, auf die Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit des Stpfl. befindet. Gegen eine Einordnung des Vermietungsobjekts als regelmäßige Tätigkeitsstätte spreche hingegen insbesondere, wenn dieses nur gelegentlich aufgesucht wird. Dahingehend würden regelmäßige Fahrten zum Vermietungsobjekt und die Vornahme umfangreicher Verwaltungs-, Instandhaltungs-, Überwachungs- und Pflegetätigkeiten vor Ort für eine regelmäßige Tätigkeitsstätte sprechen.

Hat der Stpfl. mehrere Vermietungsobjekte, so ist nach dem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg diese Abgrenzung für jedes Vermietungsobjekt separat vorzunehmen, so dass für jedes Objekt eine regelmäßige Tätigkeitsstätte vorliegen kann. Auch wies das Gericht darauf hin, dass bei mehreren Fahrten zum Vermietungsobjekt am selben Tag die Entfernungspauschale nur einmal zu gewähren sei.

**Hinweis:**

Bei sehr umfangreichen Tätigkeiten am Vermietungsobjekt kann der Werbungskostenabzug für Fahrtkosten also eingeschränkt sein. Allerdings wurde gegen dieses Urteil des Finanzgerichts Berlin-

Brandenburg die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, welche nun unter dem Aktenzeichen IX R 18/15 anhängig ist, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

**Handlungsempfehlung:**

Generell sollte eine ausreichende Dokumentation der vorgenommenen Fahrten zum Vermietungsobjekt (Notiz des Datums und der durchgeführten Tätigkeiten) erfolgen.

## **21 Ablösung des Nießbrauchs durch Versorgungsleistungen**

Die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für Versorgungsleistungen wurde durch das sog. Jahressteuergesetz 2008 deutlich eingeschränkt. Nach der zuvor geltenden Regelung waren auch Übertragungen von ausreichend ertragbringenden Mietobjekten des Privatvermögens gegen die Zahlung von Renten oder dauernden Lasten in der Form steuerlich privilegiert, als dass die Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abzugsfähig waren. Nach der Neuregelung sind nur noch Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit Übertragungen von Betriebsvermögen, Mitunternehmeranteilen an nicht vermögensverwaltenden Personengesellschaften oder Anteilen an GmbHs von mindestens 50 % unter weiteren Voraussetzungen begünstigt.

Insofern ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 12.5.2015 (Aktenzeichen IX R 32/14) von ganz erheblicher Bedeutung. Der Bundesfinanzhof hatte zu der Frage zu entscheiden, in welchen Fällen die großzügigere Altregelung noch fortgilt. Nach dieser Entscheidung findet für vor dem 1.1.2008 vereinbarte Vermögensübergaben das alte Recht weiter Anwendung. Ist in einem solchen Altfall die Vermögensübertragung unter Nießbrauchvorbehalt erfolgt und wird dieser Nießbrauch nach 2007 durch Versorgungsleistungen abgelöst, gelte für diese Versorgungsleistungen ebenfalls noch das alte Recht. Unerheblich sei, ob die Ablösung des Nießbrauchs und der Zeitpunkt dafür bereits im Übergabevertrag verbindlich vereinbart waren. Auf die konkrete Vereinbarung der Versorgungsleistungen komme es nicht. Insoweit entscheidet der Bundesfinanzhof hier ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.

**Hinweis:**

Erfolgt Übertragungen von ertragbringenden Mietgrundstücken unter Nießbrauchvorbehalt vor dem 1.1.2008, so kann der Nießbrauch durch eine Versorgungsleistung unter Anwendung der damaligen großzügigen steuerrechtlichen Regelung abgelöst werden. Entgegen der Verwaltungsauffassung sind die Versorgungsleistungen abzugsfähig, wenn sie es auch gewesen wären, falls man sie von vornherein anstelle des Nießbrauchs vereinbart hätte.

---

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

---

## **22 Geplante künftige Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen**

Das BMF hat mit Datum vom 21.7.2015 den Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung vorgestellt, mit dem eine Vereinbarung des Koalitionsvertrags umgesetzt werden soll, nach der eine grundlegende Reform der Investmentbesteuerung durchzuführen ist. Für GmbHs relevant ist dabei die Tatsache, dass – ebenfalls den Vorgaben des Koalitionsvertrags entsprechend – auch die steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen neu geregelt werden soll.

Vorgesehen ist eine Neuregelung dahingehend, dass sowohl Gewinnausschüttungen als auch Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (sog. Streubesitzbeteiligungen).

Da eine solche Besteuerung der Veräußerungsgewinne auch die Berücksichtigung von Gewinnminderungen, insbesondere von Veräußerungsverlusten, nach sich zieht, ist eine Begrenzung des Verlustausgleichs vorgesehen – und zwar in Höhe von entsprechenden Gewinnen aus Streubesitzanteilen. So ist vorgesehen, dass Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit Streubesitzbeteiligungen stehen, nur mit Gewinnen aus solchen

Beteiligungen verrechnet werden können. Aus der Berücksichtigung von Gewinnminderungen entstehende Verluste sollen somit nicht mit anderen positiven Erträgen der Körperschaft verrechnet werden können. Gewinnminderungen, die danach innerhalb eines VZ nicht ausgeglichen werden können, werden nach dem Diskussionsentwurf auf spätere VZ vorgetragen und können mit später erzielten Gewinnen aus Streubesitzbeteiligungen zeitlich unbegrenzt verrechnet werden.

#### **Hinweis**

Die weitere Entwicklung dieser steuerverschärfenden Initiative ist sorgfältig zu beobachten. Nach derzeitigem Stand ist die erstmalige Anwendung der Neuregelung immerhin erst – um den Körperschaften ausreichend Zeit zu geben, sich auf die Änderung der Rechtslage einzustellen – für Gewinne und Gewinnminderungen vorgesehen, die nach dem 31.12.2017 entstehen. Aktuell ist allerdings keine Übergangsregelung vorgesehen, so dass bis zum Inkrafttreten ggf. bestehende Buchgewinne durch entsprechende Gestaltungen noch steuerfrei realisiert werden sollten. Dies sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

### **23 Steuerliche Anerkennung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG nur bei vorliegender Gewinnerzielungsabsicht**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine qualifizierte Beteiligung liegt bei einer Beteiligungsquote von mindestens einem Prozent am Kapital der Gesellschaft vor.

Erfasst wird auch der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft. Auflösungsverlust in diesem Sinne ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft vom Stpfl. persönlich getragenen Kosten sowie seine Anschaffungskosten den gemeinen Wert des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund ist das noch nicht rechtskräftige Urteil des FG Düsseldorf vom 7.7.2015 (Aktenzeichen 10 K 546/12 E, DStZ 2015, 730) zu sehen, mit dem sich das FG mit der grundlegenden Problematik befasst hat, wie die Einkünfte- bzw. Gewinnerzielungsabsicht i.R.d. § 17 EStG zu prüfen ist. Denn in den Fällen, in denen ein Auflösungsverlust i.R.d. § 17 EStG aus einer GmbH steuerlich geltend gemacht wird, die ihrerseits nur Verluste erzielt hat, stellt sich auch bei einem GmbH-Gesellschafter die Frage, ob eine Tätigkeit – also der Erwerb und das Halten der GmbH-Anteile – überhaupt mit Einkünfte- bzw. Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wurde.

Im konkreten Streitfall hatte ein hobbymäßig tauchender Stpfl. (ein Apotheker) in 2006 eine GmbH zwecks Betriebs eines Tauchsport-Fachgeschäfts gegründet, in diesem Zusammenhang ein Ladenlokal angemietet und einen Geschäftsführer sowie zwei Verkäufer angestellt. Nach zwei Verlustjahren löste der Stpfl. die GmbH im Mai 2008 wieder auf. Der von der GmbH erwirtschaftete Gesamtverlust belief sich auf rd. 475 000 €, die der Stpfl. als Alleingesellschafter als Auflösungsverlust i.R.d. § 17 EStG geltend machte. Die FinVerw berücksichtigte diesen Verlust nicht, da sie davon ausging, dass die Entscheidung zur Neugründung der GmbH auf den persönlichen Interessen und Neigungen des Stpfl. beruhte. Schon die Tatsache, dass die Fixkosten aus Löhnen und Miete bei Weitem nicht durch den Umsatz gedeckt waren, belege, dass die Gründung der GmbH ohne betriebswirtschaftliches Konzept erfolgt sei.

Das FG Düsseldorf hat gegen die Auffassung der FinVerw auf die steuerliche Anerkennung des Auflösungsverlusts entschieden und im Zuge seiner Begründung ausgeführt,

- dass steuerlich relevante Einkünfte stets nur dann vorliegen, wenn der Stpfl. die entsprechende Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht ausübt; dies bedeute bezogen auf § 17 EStG, dass der wesentlich Beteiligte die Anteile an der Kapitalgesellschaft mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, erwerben und halten muss.
- dass aus einer unrichtigen Ertragserwartung des Stpfl. nicht ohne Weiteres auf eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht geschlossen werden kann.
- Vielmehr spreche bei neu gegründeten Gewerbebetrieben der Beweis des ersten Anscheins grundsätzlich für eine Gewinnerzielungsabsicht, es sei denn, die Art des Betriebs bzw. seine

Bewirtschaftung sprächen von vornherein dagegen, weil das Unternehmen nach der Lebenserfahrung typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, persönlichen Neigungen des Stpfl. oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen.

- Allein das Erzielen langjähriger Verluste lasse noch keinen zwingenden Schluss auf das Nichtvorliegen der Gewinnerzielungsabsicht zu. Dieser Schluss sei nur dann zu ziehen, wenn bei längeren Verlustperioden aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich ist, dass der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt.

Für den Streitfall folge daraus die steuerliche Anerkennung des Auflösungsverlusts, denn der Handel mit Gegenständen stelle das klassische Betätigungsfeld eines Gewerbetreibenden dar. Für eine ernsthafte, mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit spreche i.Ü. auch der Umstand, dass fremde Dritte als Arbeitnehmer beschäftigt wurden. Weiterhin spreche ebenfalls für die Anerkennung des Verlusts, dass der Stpfl. die verlustbringende Tätigkeit der GmbH zeitnah nach einer Anlaufphase, in der Anfangsverluste nicht ungewöhnlich seien, wieder eingestellt hat. Auch die Tatsache, dass keine ausreichenden Businesspläne vor Beginn der Tätigkeit erstellt wurden, erschüttere den Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht regelmäßig nicht, wenn die Tätigkeit typischerweise nicht dazu bestimmt und geeignet ist, persönlichen Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen.

**Hinweis:**

Das Urteil ist überzeugend abgeleitet. Fehlinvestitionen – selbst in Gestalt einer GmbH – müssen steuerlich berücksichtigt werden können. Dabei ist allerdings, worauf das FG explizit hinweist, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung sorgfältig zu prüfen und abzugrenzen, ob die verlustbringende Tätigkeit zur Befriedigung persönlicher Neigungen ausgeübt wird, wie dies z.B. für die Vermietung von Segelyachten oder den Betrieb eines Gestüts unterstellt wird. Im vorliegenden Streitfall stellten die persönlichen Neigungen (= Tauchaktivitäten) des Stpfl. aber insoweit nur den Auslöser der gewerblichen Tätigkeit dar, als dass als Gegenstand der Handelstätigkeit ein Bereich gewählt wurde, über den der Stpfl. in seiner Freizeit bereits gewisse Kenntnisse erworben hatte; dies entspricht nach Auffassung des FG „wirtschaftlich vernünftigem Denken“.

## **24 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

### **a) vGA bei Vereinnahmung von Kundenzahlungen auf einem privaten Bankkonto des Gesellschafter-Geschäftsführers**

Mit Urteil vom 21.10.2014 (Aktenzeichen VIII R 11/12, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) hat der BFH in Bestätigung der Vorinstanz entschieden, dass eine vGA vorliegt, wenn ein Schuldner der GmbH mit befreiender Wirkung auf das gemeinsame Bankkonto des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers und dessen Ehefrau Einzahlungen leistet und diese Vorgänge auf einem in der Bilanz der GmbH als „Kasse“ bezeichneten Konto erfasst werden. Dies gelte selbst dann, wenn durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch Aufwendungen der GmbH über das Bankkonto beglichen werden, die im Streitjahr die Summe der auf dem Bankkonto eingegangenen streitigen Zahlungen übersteigen, und von vornherein festgestanden hat, dass die erhaltenen Zahlungen als Fremdgeld empfangen und sodann wieder für die GmbH verwendet werden sollen.

Im konkreten Streitfall war der Stpfl. alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH, bei der für die Jahre 2003 bis 2005 eine Außenprüfung durchgeführt wurde. Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass eine spanische Firma mehrere ihr von der X-GmbH in Rechnung gestellte Beträge i.H.v. insgesamt rd. 65T € nicht auf das in den Rechnungen angegebene Konto der X-GmbH bei der A-Bank, sondern auf das Privatkonto des Stpfl. (und seiner Ehefrau) bei der B-Bank überwiesen hatte.

Diese Zahlungen, die bei der GmbH als Bareinzahlungen in die „Kasse“ gebucht, tatsächlich dort aber nie eingezahlt wurden, würdigte das Finanzamt als vGA. Die im Gegenzug von diesem Privatkonto zu Gunsten der X-GmbH geleisteten Zahlungen, mit denen an die X-GmbH gerichtete Rechnungen von Lieferanten usw. bezahlt worden waren, würdigte die FinVerw entsprechend als verdeckte Einlagen, die die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhten.

Der Stpfl. argumentierte, dass es sich bei diesem Privatkonto um ein „Gesellschafterverrechnungskonto“ handele. Eine vGA sei schon deshalb nicht gegeben, weil die X-GmbH ihm keinen Vermögensvorteil zugewandt habe. Vielmehr habe die X-GmbH an ihn etwas geleistet, von dem von vornherein festgestanden habe, dass es sich um eine Verrechnung seitens der X-GmbH handele, da er über die Gelder nicht frei verfügen durfte. So habe er z.B. bereits am Tag nach dem ersten Zahlungseingang 14 Überweisungen von diesem „Privatkonto“ an Gläubiger der GmbH geleistet – anstatt eine Weiterleitung der Rechnungen an die GmbH zu veranlassen.

Der BFH hat die Revision des Stpfl. zurückgewiesen und hinsichtlich der Überweisungen auf das Privatkonto der Eheleute das Vorliegen einer vGA bejaht, weil ein Vermögensvorteil zugewendet worden sei, der seinen Anlass im Gesellschaftsverhältnis gehabt habe. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diesen Vorteil nach Ansicht des Gerichts unter sonst gleichen Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet. Dies gelte auch dann, wenn die streitbefangenen Überweisungen der spanischen Firma auf das Privatkonto bei der B-Bank ohne eine entsprechende Anweisung der X-GmbH erfolgt sein sollten. Schon allein mit dem Eingang der Zahlungen auf dem Privatkonto hätten der Stpfl. und seine Ehefrau die Verfügungsgewalt über die Beträge und damit einen Vermögensvorteil zu Lasten der GmbH erlangt. Eine dazu klar und eindeutig vorab getroffene Vereinbarung mit der GmbH konnte der BFH nicht erkennen. Weder die Absicht der GmbH, den Gewinn verdeckt zu verteilen, noch eine Einigung darüber, dass dem beherrschenden Gesellschafter ein Vorteil auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses zugewendet wird, würden zu den Voraussetzungen einer vGA gehören. Eine vGA liege also auch ohne diese Punkte vor.

**Hinweis:**

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine ständige Rechtsprechung bestätigt, nach der gerade bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern auf eine fremdübliche Abwicklung aller Geschäftsvorfälle und Zahlungsvorgänge zu achten ist und klare und im Vorhinein getroffene Vereinbarungen zu Grunde liegen müssen.

**b) vGA bei eigenmächtiger Bereicherung eines Nichtgesellschafters**

Mit seinem vorläufig nicht rechtskräftigen Beschluss vom 2.7.2015 (Aktenzeichen 10 V 9101/13, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) hat das FG Berlin-Brandenburg in Fortentwicklung der Rechtsprechung des BFH entschieden, dass die eigenmächtige Bereicherung eines Nichtgesellschafters einer GmbH auf deren Kosten nicht zu einer dem oder den Gesellschaftern zuzurechnenden vGA führt. Zur Begründung führt das FG aus, dass es an einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung fehle, wenn der oder die Gesellschafter der GmbH mit der Bereicherung des Zuwendungsempfängers nicht einverstanden ist bzw. sind. Dabei komme es auch nicht auf ein Näheverhältnis zwischen dem sich bereichernden Nichtgesellschafter und einem Gesellschafter an.

Im konkreten Streitfall waren der Stpfl. und seine Schwester bis zum 3.8.2005 zu je 50 % an einer GmbH beteiligt; der Stpfl. war zudem – neben dem früheren Ehemann E seiner Schwester – Geschäftsführer. Nach diesem Datum war die Schwester des Stpfl. alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin. Im Zuge einer Steuerfahndung stellte sich heraus, dass E als Nur-Geschäftsführer im Streitjahr über 380 T€ „Schwarzeinnahmen“ veruntreut hatte, und zwar ohne Wissen und Wollen des anderen Geschäftsführers bzw. der Anteilseigner. Die GmbH hatte dementsprechend in Höhe der Schwarzeinnahmen eine Forderung gegen E aktiviert, diese Forderung aber später auf Grund der Insolvenz des E abschreiben müssen. Die FinVerw wertete diesen unstreitig dem E zugeflossenen Betrag als vGA der GmbH an ihre Gesellschafter und rechnete dem Stpfl. und seiner Schwester entsprechende Einkünfte zu.

Demgegenüber hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass erhebliche Zweifel daran bestehen, dem Stpfl. entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen; es hat das Vorliegen entsprechender vGA verneint. Denn eine vGA sei nur dann gegeben, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Dabei müsse der Gesellschafter aus der Zuwendung selbst keinen unmittelbaren Vorteil ziehen; eine vGA könne auch dann gegeben sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Die Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person wertet die Rechtsprechung als Indiz für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

Dies gelte uneingeschränkt jedoch nur für den Fall, dass andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen sind. Nur in diesem Falle spreche der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die nahestehende Person den Vorteil ohne ihre Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte.

Im vorliegenden Streitfall fehle es aber an der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der (bei der GmbH unstreitig gegebenen) Vermögensminderung. Denn nach Auffassung des BFH ist der Anscheinsbeweis für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis insbesondere schon dann erschüttert, wenn sich ein einem Gesellschafter nahestehender Geschäftsführer, der nicht zugleich Gesellschafter ist, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen der Kapitalgesellschaft verschafft und dem Gesellschafter die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers weder bekannt sind noch in seinem Interesse getroffen werden. In einem solchen Fall sei die Zuwendung an den Geschäftsführer allein durch seine eigenmächtigen widerrechtlichen Maßnahmen veranlasst, nicht aber durch das Gesellschaftsverhältnis.

#### **Hinweis:**

Das FG hat gegen seine Entscheidung die Beschwerde zum BFH zugelassen, da die Voraussetzungen, unter denen eigenmächtige Handlungen eines gesellschaftsfremden Dritten zu Lasten des Gesellschaftsvermögens eine vGA zu Gunsten eines Gesellschafters darstellen können, noch nicht höchstrichterlich geklärt sind.

#### **c) vGA durch vereinbarungsgemäße Zahlung einer Pension neben einem laufenden Gehalt**

Mit noch nicht rechtskräftigem Urteil vom 26.3.2015 (Aktenzeichen 10 K 1949/12, EFG 2015, 1220) hat das FG Köln in Fortführung der Rechtsprechung des BFH entschieden, dass die Fortsetzung einer Geschäftsführertätigkeit im Fall des Pensionsbezugs zwar ohne Weiteres zulässig ist, der Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitigem Bezug von Gehalt und Pension allerdings bereit sein muss, den „Nachteil“ einer vGA zu tragen. Diese Grundsätze sollen auch dann gelten, wenn das Geschäftsführer-Gehalt erheblich reduziert wird und an der Angemessenheit von Pensions- und Gehaltszahlung insgesamt keine Zweifel bestehen.

Im konkreten Streitfall zahlte eine GmbH ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer (geboren im April 1932) seit dem 19.4.1997 eine diesem zugesagte Pension. Unbeschadet dessen hatte der Gesellschafter-Geschäftsführer in einer Gesellschafterversammlung vom gleichen Tag festgelegt, dass der Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit fortgeführt werden sollte. Die monatlichen Gesamtbezüge wurden auf rd. 8 100 € abgesenkt und lagen im Vergleich zusammengerechnet mit der Pension noch unter dem vorherigen Geschäftsführergehalt von rd. 16 000 €. Im Zuge einer Außenprüfung gelangte die FinVerw für die Streitjahre 2007 und 2008 zu dem Ergebnis, dass hinsichtlich der Pensionszahlungen eine vGA vorliege, da es unüblich sei, dass im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses neben dem Arbeitslohn gleichzeitig eine Pension ausgezahlt wird.

Das FG Köln hat dieses Ergebnis bestätigt und in seiner Begründung ausgeführt,

- dass eine vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gegeben ist, wenn die GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Dieses sei anzunehmen, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte;
- und dass nach diesen Maßstäben im Streitfall in der Zahlung der Altersrente an den Gesellschafter-Geschäftsführer trotz dessen Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer eine vGA liege, weil nach Auffassung des FG ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht beides parallel gezahlt hätte.
- Auch wenn die Altersrente als Teil des Entgelts für die geleistete Arbeit und als solche, was die Vergangenheit anbelangt, „erdient“ worden ist, so solle sie doch gleichwohl in erster Linie zur Deckung des Versorgungsbedarfs beitragen, regelmäßig also erst beim Wegfall der Bezüge aus dem Arbeitsverhältnis einsetzen.
- Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte in Fällen wie dem Streitfall entweder verlangt, das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf

die Versorgungsleistung anzurechnen, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit (ggf. unter Vereinbarung eines nach versicherungsmathematischen Maßstäben berechneten Barwertausgleichs) aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat.

- Diesem Ergebnis widerspreche auch nicht, dass der Geschäftsführer neben seinem laufenden Gehalt durchaus Altersbezüge beziehen könne, welche aus einem anderen Dienstverhältnis herrühren. Gleiches gelte für Gestaltungen, in denen der „verrentete“ Geschäftsführer ggf. in anderer Funktion (z.B. als Berater) für die GmbH tätig wird und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen könne.
- Im Ergebnis schließen sich daher die wechselseitig uneingeschränkten Zahlungen der Rente und des Gehalts für die aktive Tätigkeit jedenfalls aus der nach Auffassung des FG Köln maßgeblichen Sicht des Leistenden grundsätzlich aus. Der Geschäftsführer müsse bei gleichzeitigem Bezug von Gehalt und Rente bereit sein, den „Nachteil“ einer vGA zu tragen.

**Hinweis:**

Das FG hat die Revision zugelassen, um Gelegenheit zur höchstrichterlichen Klärung der Frage zu geben, ob die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung auch dann gelten, wenn das Geschäftsführer-Gehalt erheblich reduziert wird und an der Angemessenheit von Pensions- und Gehaltszahlung insgesamt keine Zweifel bestehen; insoweit ist die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten (Az. BFH: I R 32/15).

**Handlungsempfehlung:**

Für die Praxis bleiben zunächst nur die (auch schon vom BFH in früheren Entscheidungen formulierten) „Auswege“,

- entweder den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfälligkeit (ggf. mit Barwertausgleich) aufzuschieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat,
- oder mit Beginn der Rentenzahlungen die Geschäftsführerfunktion zu beenden und von diesem Zeitpunkt an für die GmbH in anderer Funktion (z.B. als Berater) entgeltlich tätig zu werden.

Mit freundlichen Grüßen