

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, 26.10.2015

## Mandantenrundschriften Nr. 4/2015

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz · Bürokratieentlastungsgesetz ·  
Lohnabrechnung Dezember · Mindestlohn-Dokumentationspflichten ·  
Günstigerprüfung bei der Abgeltungsteuer

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

aktuell ist sowohl über neu in Kraft getretene Gesetze als auch über wichtige Schreiben der Finanzverwaltung und aktuelle Rechtsprechung zu berichten. So müssen sich Unternehmen auf Änderungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz einstellen. Vor allem für kleinere GmbHs und GmbH & Co KGs bringt dies Erleichterungen, welche wahlweise auch bereits auf den Jahresabschluss zum 31.12.2014 oder jetzt zum 31.12.2015 angewendet werden können.

Vom Bundesfinanzhof wurden wichtige Entscheidungen z.B. zum Kindergeld und zum Abzug von Kinderbetreuungskosten getroffen.

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.

**WALDEMAR STEINERT**  
Steuerberater  
Dipl.-Finanzwirt

**JÖRG VARGA**  
Steuerberater  
Dipl.-Finanzwirt

**JOACHIM MUSTER \*1**  
Steuerberater

**BRIGITTE SCHEPERS \*2**  
Steuerberaterin

**TANJA VAN EIK \*2**  
Dipl.-Kauffrau  
Steuerberaterin

**in Kooperation mit  
CRAMER RECHTSANWALTS-  
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen  
Tel. (0 23 31) 98 86 – 0  
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:  
[info@steinert-online.com](mailto:info@steinert-online.com)  
[www.steinert-online.com](http://www.steinert-online.com)

**Steinert Steuerberatungs-  
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen  
HRB 3751

**Geschäftsführer:**  
Dipl.-Finanzwirt  
Waldemar Steinert  
Dipl.-Finanzwirt  
Jörg Varga

\*1 freier Mitarbeiter  
\*2 Angestellte(-r)

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Kindergeld: Beginn der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten
- 2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei mehraktiger Ausbildung
- 3 Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine geringfügig beschäftigte Betreuungsperson
- 4 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltszugehörigkeit
- 5 Steuerfreie Einnahmen aus der Aufnahme von Pflegepersonen in den eigenen Haushalt
- 6 Anspruch auf den Pflegepauschbetrag nur bei förmlichem Nachweis der Hilflosigkeit
- 7 Bonuszahlungen einer Krankenkasse
- 8 Besteuerung der „Mütterrente“
- 9 Außergewöhnliche Belastungen im Fall wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden
- 10 Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung
- 11 Studienentgelte als Schulgeldzahlungen steuerlich abzugsfähig?

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 12 Lohnsteuerabzug 2015: Erhöhte Freibeträge wirken sich ab Dezember aus
- 13 Änderungen bei den Mindestlohn-Dokumentationspflichten
- 14 Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 15 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten
- 16 Bürokratieentlastungsgesetz: Buchführungsgrenzen angehoben
- 17 Vorsteuervergütungsverfahren: Anträge für 2014 nur bis 30.9.2015 möglich
- 18 Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer bei Sicherungseinbehalten

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 19 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns bei vorheriger Ausgliederung einer 100 %-Kapitalgesellschaft-Beteiligung
- 20 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 21 Veränderungen bei der Gültigkeit von Freistellungsaufträgen nach dem 1.1.2016
- 22 Abgeltungsteuer: Antrag auf sog. Günstigerprüfung

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 23 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 24 Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks
- 25 Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für Zwecke der Erbschaftsteuer

---

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

---

- 26 Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG im Rahmen eines Insolvenzverfahrens
- 27 Geplante künftige Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen
- 28 Steuerliche Anerkennung eines Auflösungsverlusts nach § 17 EStG nur bei vorliegender Gewinnerzielungsabsicht
- 29 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

## **Für alle Steuerpflichtigen**

---

### **1 Kindergeld: Beginn der Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten**

Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird entsprechend der gesetzlichen Regelung für Zwecke des Kindergelds bzw. des Kinderfreibetrags nur unter weiteren Voraussetzungen berücksichtigt. So muss das Kind entweder für einen Beruf ausgebildet werden oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen können. Befindet sich das Kind in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und – soweit dies aktuell auf Grund der Aussetzung der Wehrpflicht relevant ist – der Ableistung des gesetzlichen/freiwilligen Wehr- oder Zivildiensts, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach dem Zivildienstgesetz oder der Ableistung eines freiwilligen Diensts, darf diese Übergangszeit höchstens vier Monate umfassen. Bei Überschreiten der Übergangszeit kommt eine Begünstigung auch nicht für die ersten vier Monate in Betracht. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.4.2015 (Aktenzeichen III R 54/13) klargestellt, dass die Übergangszeit mit Abschluss des unmittelbar vorangegangenen Ausbildungsabschnitts oder Diensts beginnt, auch wenn das Kind zu diesem Zeitpunkt das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und in diesem Zeitpunkt also ohne weitere Voraussetzungen Kindergeld gewährt wurde. Die Übergangszeit beginne in diesen Fällen demnach nicht erst mit Vollendung des 18. Lebensjahrs. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs legt diese Sichtweise nicht nur der Wortlaut der Gesetzesnorm, sondern auch der Zweck der Regelung nahe.

#### **Hinweis:**

Die zeitlichen Restriktionen sind in diesen Fällen somit sorgfältig zu beachten.

## **2 Kindergeld: Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei mehraktiger Ausbildung**

Für den Bezug von Kindergeld kann die Frage entscheidend sein, ob eine erstmalige Berufsausbildung bereits abgeschlossen wurde. Verläuft eine Ausbildung über mehrere Stufen, so ist die Beurteilung schwieriger und muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Dem Bundesfinanzhof lag folgender Fall zur Entscheidung vor: Streitig war die Rechtmäßigkeit der Aufhebung einer Festsetzung von Kindergeld für den Streitzeitraum März bis Juli 2012. Der Stpfl. ist Vater des 1990 geborenen C. C befand sich bis einschließlich Februar 2012 in beruflicher Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik. Nach erfolgreichem Abschluss bewarb er sich im selben Monat für einen Platz an einer Technikerschule sowie einer Fachoberschule für Technik. Bereits zu diesem Zeitpunkt strebte er diese Weiterbildungsmaßnahmen mit dem Fernziel der Erlangung des Abschlusses eines Elektrotechnikers oder Elektroingenieurs an. Am 28.2.2012 unterschrieb C einen auf zwei Jahre befristeten Arbeitsvertrag in üblich bezahlter Vollzeitbeschäftigung, auf Grund dessen er von März bis Juli 2012 in seinem erlernten Beruf arbeitete. Nachdem er eine Zusage der Fachoberschule für Technik erhalten hatte, beendete er das Arbeitsverhältnis vorzeitig, um ab Mitte August 2012 diese Bildungseinrichtung besuchen zu können. Der einjährige Vollzeitunterricht an der Fachoberschule erfolgte zur Vorbereitung des Studiums an einer Fachhochschule und war für C Voraussetzung, ein solches aufnehmen zu können. Mit Bescheid vom 16.10.2012 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für das Kind C für den Streitzeitraum auf. Ein Anspruch auf Kindergeld bestehe für diesen Zeitraum nicht, weil C – nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung im Februar 2012 – ab März bis Juli 2012 einer Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Stunden pro Woche nachgegangen sei. Dieser Einschätzung widersprach der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.4.2015 (Aktenzeichen V R 27/14). Das Gericht entschied, dass das Kind im Streitzeitraum eine erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen habe, weshalb es auf die Frage der Erwerbstätigkeit nicht ankomme. Demnach sei Kindergeld festzusetzen. Die Voraussetzung „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ liege erst dann vor, wenn das Kind befähigt ist, einen von ihm angestrebten Beruf auszuüben und nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss.

Entscheidend sei insoweit, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen seien dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das – von den Eltern und dem Kind – bestimmte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Im Entscheidungsfall wollte das Kind Elektroingenieur werden. Dieses Berufsziel konnte über mehrere Wege erreicht werden. So könne über das Abitur die Hochschul- oder Fachhochschulreife erlangt werden, wobei das (Fach-)Abitur auch an einer Fachoberschule erreicht werden könne. Schlägt das Kind diesen Weg ein, sei es beim Kindergeld zweifellos zu berücksichtigen. Das Kind könne aber auch über die Ausbildung und Fachoberschule (FOS Klasse 12 mit Fachabitur) die Qualifikation zur Fachhochschule erwerben. Hier schadet es nach der vorliegenden Entscheidung nicht, wenn das Kind mit dem Ende der Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik zugleich einen berufsqualifizierenden Abschluss erhält. Denn nach dem Ziel des Kinds im Streitfall sei der Abschluss der Ausbildung nur eine Etappe auf dem Weg

zum Ingenieur.

**Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall sollte der angestrebte Berufsabschluss und der beabsichtigte Weg dorthin vom Stpfl. ausreichend dokumentiert werden.

**3 Abzug von Kinderbetreuungskosten für eine geringfügig beschäftigte Betreuungsperson**

Der Bundesfinanzhof hatte über die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten zu entscheiden. Im Urteilsfall wurde die Kinderbetreuung von einer geringfügig beschäftigten Person (sog. 450 €-Job) durchgeführt, welche ihr Gehalt jeweils in bar ausgezahlt bekam. Mit Urteil vom 18.12.2014 (Aktenzeichen III R 63/13) versagte der Bundesfinanzhof den steuerlichen Ansatz, da die gesetzliche Regelung ausdrücklich die Zahlung auf das Konto des Empfängers der Leistung fordert, also bar gezahlte Leistungen ausschließt.

**Handlungsempfehlung:**

Das Urteil erging zu einem Streitfall aus den Jahren 2009 und 2010 und damit zu einer gesetzlichen Vorschrift, die mittlerweile nicht mehr in Kraft ist. Aber auch die nunmehr geltende Vorschrift zum Abzug von Kinderbetreuungskosten – unter bestimmten Bedingungen und Höchstgrenzen – fordert ausdrücklich, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Dies ist in der Praxis dringend zu beachten und gilt auch für geringfügig beschäftigte Personen. Kinderbetreuungskosten können nach aktueller Rechtslage zu zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens mit 4 000 € je Kind, als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden.

**4 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltszugehörigkeit**

Alleinstehende Stpfl. können einen Entlastungsbetrag i.H.v. 1 908 € (bis 2014: 1 308 €) im Kalenderjahr von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht, und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person besteht.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.2.2015 (Aktenzeichen III R 9/13) klargestellt, dass die gesetzliche Regelung zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende unwiderlegbar vermutet, dass ein Kind, das in der Wohnung des alleinstehenden Stpfl. gemeldet ist, zu dessen Haushalt gehört. Diese Zuordnung trete also auch dann ein, wenn das Kind tatsächlich in einer eigenen Wohnung lebt. Ein möglicherweise bestehender Verstoß gegen das Meldegesetz sei insoweit steuerlich unerheblich.

**Hinweis:**

Der vorliegende Fall verdeutlicht, dass der Meldung des Kinds unabhängig von der tatsächlichen Wohnsituation große Bedeutung zukommt.

## **5 Steuerfreie Einnahmen aus der Aufnahme von Pflegepersonen in den eigenen Haushalt**

Mit Urteil vom 5.11.2014 (Aktenzeichen VIII R 29/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Leistungen, die von einer privatrechtlichen Institution für die Aufnahme von Pflegepersonen in einen Haushalt über Tag und Nacht gewährt werden, als Beihilfe zur Erziehung steuerfrei sind. Voraussetzung sei, dass die Zahlungen zumindest mittelbar aus öffentlichen Mitteln der Jugendhilfe für die unmittelbare Förderung der Erziehung der Pflegepersonen geleistet werden.

Im Streitfall hatte die als Erzieherin tätige Stpfl. in ihren Haushalt bis zu zwei fremde Pflegekinder aufgenommen und dafür ein Tageshonorar zuzüglich einer Sachkostenpauschale auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einer Firma erhalten, die im Bereich der öffentlichen Kinder- und Jugendhilfe für die zuständige Stadtverwaltung die Unterbringung von Jugendlichen in Heimen, Einrichtungen sowie in Familienhaushalten organisiert. Die Firma erhält für jeden zu betreuenden Jugendlichen bestimmte Beträge aus öffentlichen Haushaltsmitteln.

Das Finanzamt berücksichtigte die Honorarzahlungen an die Stpfl. als steuerbare Einnahmen und rechnete sie der freiberuflichen Tätigkeit der Stpfl. als Erzieherin zu. Die Stpfl. war dagegen der Auffassung, die Einnahmen seien als Beihilfe zur Erziehung nach der entsprechenden Vorschrift des Einkommensteuergesetzes steuerfrei. Der Bundesfinanzhof gab nun der Stpfl. Recht und hat die Steuerfreiheit der bezogenen Leistungen für die Aufnahme der Pflegekinder bejaht. Die Zahlungen seien als Beihilfen, die zur unmittelbaren Förderung der Erziehung (von Jugendlichen) bewilligt wurden, anzusehen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind an Pflegeeltern geleistete Erziehungsgelder regelmäßig dazu bestimmt, zu Gunsten der in den Haushalt der Pflegeeltern dauerhaft aufgenommenen und wie leibliche Kinder betreuten Kinder und Jugendlichen „die Erziehung unmittelbar zu fördern“. Dieser Fall sei abzugrenzen von der (erwerbsmäßigen) Betreuung sog. Kostkinder, bei denen lediglich die Unterbringung und Verköstigung abgegolten werden sollen. Die im Streitfall gewährten Leistungen seien auch im Sinne der gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung uneigennützig. Denn mit der Zahlung der Pflegegelder sei keine vollständige Ersetzung des sachlichen und zeitlichen Aufwands der Pflegeeltern beabsichtigt. Die Zahlungen ähnelten damit Zahlungen, die leibliche Eltern für die Erziehung ihrer Kinder ebenfalls steuerfrei erhalten.

Auch wenn die Leistungen im Streitfall über Dritte gezahlt wurden, handelt es sich nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs um öffentliche Mittel, d.h. aus einem öffentlichen Haushalt stammende und danach verausgabte Mittel, da über diese Mittel nur nach Maßgabe haushaltsrechtlicher Vorschriften verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen einer gesetzlich geregelten Kontrolle unterliegt.

### **Hinweis:**

Für die Steuerfreiheit ist also insbesondere die Herkunft der Mittel (öffentliche Mittel) von Bedeutung. Im Übrigen bestätigt der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach bei einer Betreuung von bis zu sechs Kindern die Pflege regelmäßig nicht als erwerbsmäßig anzusehen ist.

## **6 Anspruch auf den Pflegepauschbetrag nur bei förmlichem Nachweis der**

### **Hilf-losigkeit**

Erwachsen einem Stpfl. außergewöhnliche Belastungen durch die Pflege einer Person, die nicht nur vorübergehend hilflos ist, so kann er bei der Einkommensteuer den sog. Pflegepauschbetrag in Höhe von 924 € im Jahr geltend machen. Der Pflegepauschbetrag kann aber nur gewährt werden, wenn der Stpfl. die Behinderung des zu Pflegenden entsprechend den gesetzlichen Vorgaben nachweist, wie der Bundesfinanzhof im Beschluss vom 14.4.2015 (Aktenzeichen VI B 143/14) bestätigt. Nach einschlägiger Vorschrift ist das gesundheitliche Merkmal „hilflos“ durch einen Ausweis nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch, der mit dem Merkzeichen „H“ gekennzeichnet ist, oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde, der die entsprechenden Feststellungen enthält, nachzuweisen. Dem Merkmal „H“ stehe die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in Pflegestufe III nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch, dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleich; dies sei durch Vorlage des entsprechenden Bescheids nachzuweisen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Da die Hilflosigkeit nicht in anderer Form nachgewiesen werden kann, sind die Formvorschriften zwingend zu beachten.

## **7 Bonuszahlungen einer Krankenkasse**

Leistet eine Krankenkasse Bonuszahlungen, weil der Versicherte Aufwendungen im Rahmen von Vorsorgemaßnahmen getragen hat, mindert dieser „Bonus“ nicht die abziehbaren Beiträge für die sog. Basisabsicherung, wie das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 28.4.2015 (Aktenzeichen 3 K 1387/14) entschieden hat.

Im Urteilsfall wollte das Finanzamt die Beiträge zur Krankenversicherung um eine Bonuszahlung von 150 € kürzen. Die Stpfl. wehrte sich gegen diese Kürzung mit dem Argument, die Bonuszahlung habe nicht die Beiträge zur Krankenversicherung betroffen, sondern stelle eine Kostenerstattung für Aufwendungen im Rahmen von Vorsorgemaßnahmen dar, die von der Krankenkasse empfohlen würden. Das Finanzgericht schloss sich der Ansicht der Stpfl. an. Nach dem zu Grunde liegenden Prämienmodell der Krankenkasse stelle der Bonus keine Erstattung von Versicherungsbeiträgen dar. Er werde geleistet, wenn der Versicherte an bestimmten Vorsorgemaßnahmen teilnimmt, die geeignet sind, künftige Erkrankungen zu verhindern oder zu mildern. Er stelle deshalb eine Kostenbeteiligung der Krankenkasse hinsichtlich dieser Aufwendungen dar. Mangels Gleichartigkeit der Versicherungsprämien einerseits und dem Bonus als Bezuschussung nicht durch Versicherungsschutz gedeckter Aufwendungen andererseits komme auch eine Verrechnung der Bonuszahlung nicht in Betracht. Steuerlich mindere der Bonus lediglich die selbst getragenen Kosten, soweit sie als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden und sich trotz der zumutbaren Belastung auswirken können. Im Urteilsfall war dies aber nicht gegeben, da es hier nur um die vom Finanzamt durchgeführte Kürzung der Krankenversicherungsbeiträge als Aufwendungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen ging.

#### **Handlungsempfehlung:**

Das Finanzamt hat die vom Finanzgericht zugelassene Revision eingelegt. Der Fall ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 17/15 anhängig.

## 8 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 × 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 × 26,42 €/Monat] × 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.

## **9 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.

## **10 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, Vigantolekten, 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.

## **11 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

---

### 12 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.

### 13 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.

### 14 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 Bruttobarlohn nicht mehr in der Lohn-/Gehaltsabrechnung aufgeführt werden darf, sondern nur noch der verminderte Bruttobarlohn, 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 Barlohnerhöhung 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 Barablosungen für (nachgewiesene) Reinigungskosten für vom Arbeitgeber gestellte typische Berufskleidung,
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, Zuschläge zur Rufbereitschaft,
- Firmenwagengestellung,
- Warengutscheine im Rahmen der sog. 44-€-Freigrenze,
- Rabattfreibetrag,
- 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.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 15 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in Kraft getreten

Die Umsetzung der neuen EU-Bilanzrichtlinie, welche die Rahmenbedingungen für die handelsrechtliche Bilanzierung in der EU vorgibt, in nationales Recht erfolgte mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), welches im Bundesgesetzblatt vom 22.7.2015 verkündet wurde und damit in Kraft getreten ist. Die Tragweite des Gesetzesvorhabens ist keinesfalls vergleichbar mit den durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eingeführten Änderungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Dennoch sind für den Einzelabschluss folgende wesentliche Punkte hervorzuheben:

- Deutliche **Anhebung der Schwellenwerte** zur Abgrenzung zwischen sog. „kleinen Gesellschaften“ und „mittelgroßen Gesellschaften“ mit der Folge, dass nun deutlich mehr Unternehmen die Erleichterungen bei der Rechnungslegung für kleine Gesellschaften in Anspruch nehmen können.
- Stärkung der **Bedeutung des Anhangs**, in dem Vermerkpflichten und Aufgliederungen – so z.B. der Anlagenspiegel – weitgehend aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung herausgenommen und verpflichtend in den Anhang aufgenommen werden. Teilweise erfolgt auch eine Erweiterung der Anhangsangaben. Andererseits werden die Erleichterungen für kleine Gesellschaften hinsichtlich der Anhangsangaben ausgeweitet.
- Die unter der ersten Position der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden **Umsatzerlöse** werden neu definiert. In vielen Fällen erfolgt eine Ausweitung der Umsatzerlöse zu Lasten der sonstigen betrieblichen Erträge. Konsequenzen ergeben sich aber auch im Hinblick auf die Abgrenzung des Materialaufwands und der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.
- Die **Gliederungsvorgabe für die Gewinn- und Verlustrechnung** wird punktuell angepasst. So entfällt insbesondere der separate Ausweis außerordentlicher Aufwendungen und Erträge. Insoweit erfolgen zukünftig Erläuterungen im Anhang.

#### **Hinweis:**

Die Neuregelungen gelten **nahezu ausschließlich nur für Kapitalgesellschaften (also v.a. die GmbH) und für die GmbH & Co. KG**. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, bei denen mindestens ein Gesellschafter als natürliche Person persönlich haftet, erfolgen keine Änderungen. Die Tragweite ist im Einzelfall sehr unterschiedlich. Bedeutend können insbesondere die Anhebung der Schwellenwerte zur Abgrenzung zwischen kleinen und mittelgroßen Gesellschaften und die Neudefinition der Umsatzerlöse sein.

#### **Handlungsempfehlung:**

Für den Einzelfall müssen die konkreten Auswirkungen auf die Bilanz und auch auf mögliche Bilanzkennziffern unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig geprüft werden. Wegen der geänderten Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung kann auch eine Anpassung von Tantieme-/Bonusvereinbarungen angezeigt sein, da nach neuem Recht nun außerordentliche Aufwendungen und Erträge nicht mehr separat ausgewiesen werden. Zu prüfen ist, auf welche Größen derartige Regelungen Bezug nehmen.

Hinsichtlich der **erstmaligen Anwendung der Änderungen** durch das BilRUG gelten folgende Regelungen:

- Im Grundsatz sind die Änderungen durch das BilRUG erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Damit gelten die Neuregelungen uneingeschränkt für den **Jahresabschluss zum 31.12.2016** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahrs 2016/2017.
- Die angehobenen Schwellenwerte und die Neudefinition der Umsatzerlöse können abweichend davon wahlweise (Unternehmenswahlrecht) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden. Damit können die Erleichterungen aus der Heraufsetzung der Schwellenwerte hinsichtlich der Abgrenzung

zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften bereits auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2014** bzw. auf das Ende des Geschäftsjahrs 2014/2015 in Ansatz gebracht werden. Dies allerdings unter der Maßgabe, dass auch die neue Umsatzdefinition vorzeitig angewendet wird. Das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung lässt ebenso eine vorzeitige Anwendung auf den **Jahresabschluss zum 31.12.2015** zu.

#### **Handlungsempfehlung:**

Sollen in Ausübung des Wahlrechts die Erleichterungen für kleine Gesellschaften bereits zum 31.12.2015 in Anspruch genommen werden, so sind die maßgeblichen Schwellenwerte sorgfältig zu beobachten. Insbesondere die Bilanzsumme zum 31.12.2015 kann durch bilanzpolitische Maßnahmen mittels Sachverhaltsgestaltungen beeinflusst werden, um zu erreichen, dass der Schwellenwert zur mittelgroßen Gesellschaft nicht überschritten wird. Anzuraten ist eine rechtzeitige Planung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats.

### **16 Bürokratieentlastungsgesetz: Buchführungsgrenzen angehoben**

Mit dem am 31.7.2015 im Bundesgesetzblatt verkündeten sog. Bürokratieentlastungsgesetz wurden insbesondere die Buchführungsgrenzen heraufgesetzt. Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils nicht mehr als 600 000 € Umsatzerlöse und 60 000 € Gewinn erwirtschaften, brauchen nach dem Handelsgesetzbuch keine doppelte Buchführung einzurichten und keinen Jahresabschluss aufzustellen. Vielmehr kann der Gewinn nach der in der Abwicklung einfacheren Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Damit entfällt dann insbesondere auch die Pflicht zur Vornahme einer Inventur des Vorratsvermögens zum Ende des Geschäftsjahrs. Bislang lagen die Grenzen bei 500 000 € Umsatz bzw. 50 000 € Gewinn. Die erhöhten Schwellenwerte sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

Die Erhöhung der Schwellenwerte im Handelsgesetzbuch wird inhaltsgleich auch in die Abgabenordnung betreffend der steuerlichen Buchführungspflicht übernommen. Allerdings muss beachtet werden, dass zwar im Handelsgesetzbuch und im Steuerrecht gleiche Beträge genannt sind, sich die Gewinngröße aber unterscheiden kann.

#### **Hinweis:**

Durch diese Gesetzesänderung fallen mehr Einzelunternehmen aus der Verpflichtung heraus, eine doppelte Buchführung einzurichten und einen Jahresabschluss zu erstellen. Die Befreiung von der Buchführungspflicht gilt allerdings nur für Einzelunternehmen und nicht etwa für Personenhandelsgesellschaften oder GmbHs.

Daneben wurde mit dem Bürokratieabbaugesetz zu vielen Statistikgesetzen eine Reduzierung des Meldeumfangs beschlossen. Dies betrifft z.B. das Umweltstatistikgesetz, das Gesetz über die Kostenstrukturstatistik, das Dienstleistungsstatistikgesetz, das Gesetz über die Statistik im Produzierenden Gewerbe, das Handelsstatistikgesetz, das Beherbergungsstatistikgesetz und das Verdienststatistikgesetz.

## **17 Vorsteuervergütungsverfahren: Anträge für 2014 nur bis 30.9.2015 möglich**

Das Vorsteuervergütungsverfahren gibt Unternehmern die Möglichkeit, sich die in einem anderen Staat durch ein dort ansässiges Unternehmen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge erstatten zu lassen. Die zuständige Behörde für die Antragsstellung in Deutschland ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Nach der Prüfung aller Unterlagen leitet das BZSt die Anträge weiter zu der zuständigen Behörde des betreffenden Staats.

Wurden Unternehmer in 2014 im EU-Ausland mit ausländischer Umsatzsteuer belastet und soll diese erstattet werden, muss der Antrag spätestens am 30.9.2015 in elektronischer Form beim BZSt eingehen. Eine Fristverlängerung wird nicht gewährt.

### **Handlungsempfehlung:**

Diese Frist ist also dringend zu beachten, da ansonsten die Möglichkeit der Vorsteuererstattung entfällt. Im Einzelnen sind allerdings die für das jeweilige Land geltenden Restriktionen hinsichtlich der Erstattungsfähigkeit von Vorsteuern zu prüfen.

## **18 Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer bei Sicherungseinbehalten**

Insbesondere im Baugewerbe ist es üblich, dass der Bauunternehmer zur Absicherung von potenziellen Gewährleistungsansprüchen des Bauherren diesem entweder Bankbürgschaften stellt oder aber der Bauherr einen Teil des Entgelts als Sicherungseinbehalt zurückbehält, bis die Gewährleistungsfrist verstrichen ist. Die Gewährleistungsfristen betragen regelmäßig mehrere Jahre, oftmals zwei bis fünf Jahre.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12) hierzu entschieden, dass ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG wegen Uneinbringlichkeit mindern kann, soweit er seinen Entgeltanspruch auf Grund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann. Diese Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.8.2015 (Aktenzeichen III C 2 - S 7333/08/10001 :004, DOK 2015/0660238) allgemein anerkannt. Somit muss der Bauunternehmer Umsatzsteuer zunächst nur auf den vereinnahmten Betrag, also den um den Sicherungseinbehalt gekürzten Betrag an das Finanzamt abführen. Erst wenn später der Sicherungseinbehalt vom Bauherrn an den Bauunternehmer ausgezahlt wird, wird auch die darauf entfallende Umsatzsteuer fällig. Der Bauunternehmer tritt also hinsichtlich der Umsatzsteuer auf den als Sicherungseinbehalt zurückbehaltenen Entgeltbestandteil nicht in Vorleistung.

### **Hinweis:**

Die Finanzverwaltung knüpft die Minderung der zunächst abzuführenden Umsatzsteuer aber an folgende natürliche Bedingung: Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit nachzuweisen. Aus den Nachweisen muss sich leicht und einwandfrei ergeben, dass für jeden abgeschlossenen Vertrag konkrete, im Einzelnen vom Unternehmer begehrte Gewährleistungsbürgschaften beantragt und abgelehnt wurden. Soweit der Unternehmer eine vollständige Entgeltzahlung bereits

mit Leistungserbringung für die Fälle beanspruchen kann, in denen er die Gewährleistungsansprüche seiner Leistungsempfänger durch Bankbürgschaft gesichert hat oder ihm eine derartige Bürgschaftsgestellung möglich war, sieht die Finanzverwaltung keine Uneinbringlichkeit.

Behandelt der Unternehmer unter den zuvor genannten Voraussetzungen die Entgeltansprüche zulässig als uneinbringlich, hat der Leistungsempfänger die Vorsteuer aus den jeweiligen Leistungsbezügen entsprechend zu berichtigen. Die Vorsteuer kann also insoweit zunächst noch nicht geltend gemacht werden.

**Hinweis:**

Der Unternehmer ist nicht verpflichtet, dem Leistungsempfänger die Behandlung seiner Ansprüche mitzuteilen. Das Finanzamt des Unternehmers ist jedoch berechtigt, das Finanzamt des Leistungsempfängers auf die Behandlung der offenen Entgeltansprüche als uneinbringlich hinzuweisen.

**Handlungsempfehlung:**

Zu prüfen ist, inwieweit diese Grundsätze auch in anderen Branchen, also außerhalb des Baugewerbes, Anwendung finden können.

---

## Für Personengesellschaften

---

### **19 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns bei vorheriger Ausgliederung einer 100 %-Kapitalgesellschaft-Beteiligung**

Der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs bzw. der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils unterliegt – unter bestimmten Bedingungen – bei der Einkommensteuer einer Tarifbegünstigung. Die Tarifbegünstigung erfordert allerdings, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Hiervon ist auszugehen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder unter Aufdeckung der stillen Reserven in das Privatvermögen überführt werden. Der Bundesfinanzhof hatte insoweit über den Fall zu entscheiden, in dem im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt worden ist. Damit wurden die stillen Reserven in dieser Kapitalgesellschaftsbeteiligung nicht aufgedeckt.

Mit Urteil vom 28.5.2015 (Aktenzeichen IV R 26/12) hat der Bundesfinanzhof dennoch die Tarifiermäßigung für die Betriebsaufgabe gewährt. Entscheidend war insoweit, dass eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach den gesetzlichen Vorgaben selbst als steuerlicher Teilbetrieb eingestuft wird. Vorliegend bestand der Gesamtbetrieb also aus zwei fiktiven Teilbetrieben (Sachgesamtheiten), die jeweils selbständige Beurteilungseinheiten bildeten. Die Frage der Tarifbegünstigung sei bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen und im Sinne einer segmentierten Betrachtung sei die Aufdeckung der in den wesentlichen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven nur im Hinblick auf die jeweils veräußerte oder aufgegebenen Sachgesamtheit sicherzustellen.

**Hinweis:**

Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs konkretisiert mit dieser Rechtsprechung seine Sichtweise zur tarif-begünstigten Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. zur Betriebsaufgabe weiter. Die Praxis kann mittlerweile mit klaren Leitlinien arbeiten. Im Einzelfall müssen derartige Schritte allerdings sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, da die materiellen Konsequenzen sehr hoch sein können.

**20 Erbschaftsteuerliche Begünstigung bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt**

Der Bundesfinanzhof hat erneut mit Urteil vom 6.5.2015 (Aktenzeichen II R 34/13) klargestellt, dass die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils nur dann gewährt werden, wenn der Bedachte Mitunternehmer wird. Dies erfordert insbesondere, dass der Bedachte Mitunternehmerinitiative entfalten kann. Behält sich der Schenker nun aber über den Nießbrauchsvorbehalt die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, so könne der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten. Somit lehnt das Gericht in einem solchen Fall die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen ab.

**Hinweis:**

Gerade wenn aktuell Kommanditanteile übertragen werden, um die noch geltenden umfangreichen Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer vor den anstehenden gesetzlichen Änderungen in diesem Bereich zu nutzen, ist diese Rechtsprechung dringend zu beachten. Im Einzelfall müssen die gewählten gesellschaftsvertraglichen Gestaltungen, insbesondere bei der Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt, sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

---

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

**21 Veränderungen bei der Gültigkeit v. Freistellungsaufträgen nach dem 1.1.16**

Durch eine gesetzliche Änderung verlieren Freistellungsaufträge ohne gültige steuerliche Identifikationsnummer (IdNr.) ab dem 1.1.2016 ihre Gültigkeit. Dies gilt auch für Freistellungsaufträge, die unbefristet erteilt worden sind. Um die Gültigkeit zu erhalten genügt es, wenn dem Institut, bei dem der Freistellungsauftrag gestellt wurde, die steuerliche Identifikationsnummer mitgeteilt wird. Ein neuer Freistellungsauftrag muss nicht erteilt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Ggf. ist also dem Kreditinstitut die steuerliche Identifikationsnummer mitzuteilen. Wurde mehreren Instituten ein Freistellungsauftrag erteilt, so sollte grundsätzlich in regelmäßigen Abständen die Verteilung des Freistellungsvolumens auf die einzelnen Institute überprüft und ggf. an ein geändertes Anlageverhalten angepasst werden. Nach aktueller Rechtslage können bei Einzelpersonen Freistellungsaufträge bis zu einem Gesamtvolumen von 801 € und bei Ehegatten sowie eingetragenen Lebenspartnern bis zu 1 601 € erteilt werden. Kreditinstitute nehmen bis zur Höhe

des erteilten Freistellungsauftrags keinen Einbehalt von Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge vor.

## **22 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.

---

## **Für Hauseigentümer**

---

## **23 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**

Der Bundesfinanzhof hat in 2014 in mehreren Urteilen Stellung bezogen zur Frage des Schuldzinsenabzugs als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Veräußerung des Mietobjekts oder nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht. Das Gericht

hat mit diesen Urteilen die Fälle, in denen auch nach Veräußerung des Vermietungsobjekts ein Schuldzinsenabzug noch möglich ist, deutlich ausgeweitet. Nun hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.7.2015 (Aktenzeichen IV C 1 – S 2211/11/10001, DOK 2015/0644430) die Finanzverwaltung zu diesen Fragen Stellung bezogen und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anerkannt. Folgende Grundsätze sind zu beachten:

- Schuldzinsen, die auf Verbindlichkeiten entfallen, welche der Finanzierung von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten einer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Immobilie dienen, können nach deren Veräußerung weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös hätten getilgt werden können (sog. Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung gilt jedoch so lange nicht, als der Schuldentilgung Auszahlungshindernisse hinsichtlich des Veräußerungserlöses oder Rückzahlungshindernisse bezüglich der Schulden entgegenstehen. Es ist für den Werbungskostenabzug unmaßgeblich, ob die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgt und damit der Veräußerungsgewinn steuerlich erfasst wird.

**Hinweis I:**

Voraussetzung ist allerdings, dass die Absicht, (weitere) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung der Immobilie aus anderen Gründen weggefallen ist. Dies ist insbesondere dann zu prüfen, wenn die Vermietungsabsicht aufgegeben und später die Immobilie veräußert wird. In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation angezeigt.

**Hinweis II:**

Bei Grundstücksveräußerungen allerdings, bei denen die Veräußerung auf einem vor dem 1.1.1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht, ist für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Veräußerung oder den Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht entfallen, kein nachträglicher Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zulässig.

- Bestehen im Zusammenhang mit dem veräußerten Mietobjekt mehrere Darlehensverbindlichkeiten, ist für die steuerliche Anerkennung der Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung der Verbindlichkeiten – entsprechend der Beurteilung durch einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmann – entscheidend, dass die Darlehen nach Maßgabe der konkreten Vertragssituationen marktüblich und wirtschaftlich unter Berücksichtigung der Zinskonditionen abgelöst werden.
- Die von der Rechtsprechung aufgestellten und nun von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätze sind auch auf Refinanzierungs- und Umschuldungsdarlehen anzuwenden, soweit die Valuta des Umschuldungsdarlehens nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgeht und die Umschuldung sich im Rahmen einer üblichen Finanzierung bewegt.
- Eine Vorfälligkeitsentschädigung für die Ablösung einer Fremdfinanzierung der Anschaffungs-/Herstellungskosten des Mietobjekts oder einer Fremdfinanzierung von sofort abziehbaren

Erhaltungsaufwendungen stellt infolge des Veranlassungszusammenhangs mit der Veräußerung keine nachträglichen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern Veräußerungskosten dar. Ist der Veräußerungsgewinn wegen einer Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist steuerpflichtig, so mindert die Vorfälligkeitsentschädigung allerdings den zu versteuernden Veräußerungsgewinn.

- Voraussetzung für den nachträglichen Werbungskostenabzug von Schuldzinsen bei fremdfinanzierten sofort abziehbaren Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) ist ebenfalls, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens zur Finanzierung sofort abziehbarer Werbungskosten geschaffene Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bleibt zwar grundsätzlich nach Beendigung der Einkünfteerzielung bestehen. Wird der Veräußerungserlös aber nicht zur Tilgung dieses Darlehens verwendet, kann eine daneben bestehende bzw. neu entstehende relevante private Motivation für die Beibehaltung des Darlehens den ursprünglich gesetzten wirtschaftlichen Zusammenhang überlagern und damit durchbrechen.

**Hinweis:**

Wurde das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts vor dem 1.1.2014 rechtswirksam abgeschlossen, bleibt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 3.5.2006 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2211 - 11/06) weiter anwendbar. Danach kommt es in diesen Fällen der Fremdfinanzierung von Erhaltungsaufwendungen unter Zugrundelegung der zwischenzeitlich überholten Rechtsgrundsätze aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht darauf an, ob ein bei einer Veräußerung des Objekts erzielbarer Erlös zur Tilgung des Darlehens ausgereicht hätte. Hier wird nämlich der durch die tatsächliche Verwendung des Darlehens geschaffene Zusammenhang auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielung für bestehen bleibend erachtet.

**Handlungsempfehlung:**

Die Möglichkeiten des nachträglichen Schuldzinsenabzugs sind also deutlich ausgeweitet worden. Im konkreten Fall sollte allerdings rechtzeitig eine Planung und Dokumentation der Zahlungsströme erfolgen.

## **24 Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks**

Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 6.5.2015 (Aktenzeichen II R 8/14) entschieden, dass beim Kauf eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks durch den Erbbauberechtigten oder einen Dritten lediglich der nach Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinsanspruchs vom Kaufpreis verbleibende Unterschiedsbetrag der Grunderwerbsteuer unterliegt. In der Praxis liegt der Kaufpreis nicht selten unter dem Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs, so dass sich im Ergebnis dann keine Grunderwerbsteuerbelastung ergibt.

**Handlungsempfehlung:**

Ist ein solcher Sachverhalt gegeben, so sollte auf die Umsetzung dieser Rechtsprechungsänderung geachtet werden.

## **25 Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für Zwecke der Erbschaftsteuer**

Wird ein Grundstück vererbt oder verschenkt, so wird der für die Erbschaft-/Schenkungssteuer relevante Wert des Grundstücks im Grundsatz nach einem stark pauschalierenden Verfahren ermittelt. Vielfach ergibt sich nach dieser pauschalen Ermittlung ein Wert, der deutlich über dem Verkehrswert des Grundstücks liegt. Dem Stpfl. steht es in diesem Fall aber frei, durch ein Sachverständigengutachten einen niedrigeren Verkehrswert des Grundstücks nachzuweisen, der dann bei der Berechnung der Steuer zu Grunde gelegt wird.

In der Wahl der Mittel zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts (sog. „gemeiner Wert“) ist der Stpfl. grundsätzlich frei. Ein solcher Nachweis kann sowohl durch Vorlage eines Gutachtens des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden als auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück.

Soll der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch Vorlage eines Gutachtens eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden, muss dieses Gutachten inhaltlich richtig sein und den allgemein anerkannten Grundsätzen der Wertermittlung genügen. Ein Sachverständigengutachten kann nur dann als Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts dienen, wenn der hierin gefundene Wert in jeder Hinsicht nachvollziehbar und hinsichtlich seiner Berechnungsgrundlagen genügend transparent ist. In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass das Finanzamt den vom Gutachter ermittelten Wert nicht anerkennt, weil Bewertungsmängel geltend gemacht werden. Das Finanzgericht Niedersachsen hat nun mit Urteil vom 27.11.2014 (Aktenzeichen I K 77/13) die Maßstäbe für eine Anerkennung von Sachverständigengutachten weiter konkretisiert. Nach Auffassung des Gerichts ist es ausreichend, wenn sich die vom Gutachter angesetzten Werte im Rahmen des Vertretbaren bewegen. Selbst dann, wenn das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen entspricht, berechtige dies nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Ist etwa ein vorgenommener Abschlag nicht hinreichend begründet, sei lediglich dieser Abschlag zu streichen.

### **Hinweis:**

Dieses Urteil verdeutlicht, dass hinsichtlich eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zwar hohe Anforderungen gestellt werden. Liegt aber ein fachlich fundiertes Gutachten vor, so muss das Finanzamt den ermittelten Wert akzeptieren. Kleinere Mängel bewirken lediglich eine Korrektur und nicht die Verwerfung des gesamten Gutachtens.

---

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

---

## **26 Zeitpunkt der Realisierung eines Auflösungsverlusts i.S.d. § 17 EStG im Rahmen eines Insolvenzverfahrens**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 EStG auch der

Gewinn oder 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 nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligung von mindestens 1 % am Stammkapital der Gesellschaft vor. Als Veräußerung in diesem Sinn gilt auch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 4 EStG.

Auflösungsverlust i.S.d. § 17 Abs. 1, 2 und 4 EStG 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 zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen.

Vor diesem Hintergrund hat nun das FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 22.1.2015, Aktenzeichen 9 K 9161/11, EFG 2015, 1272) zur Frage des Zeitpunkts der Realisierung eines Auflösungsverlusts entschieden, dass der Auflösungsverlust bereits dann im Jahr der Eröffnung und nicht erst im Jahr des Abschlusses eines Insolvenzverfahrens entstanden ist, wenn die als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG zu erfassenden Verluste schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach kaufmännischen Grundsätzen feststehen. Dabei ergeben Unsicherheiten hinsichtlich der endgültigen Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten (z.B. bei Ratenzahlungsvereinbarungen bei Gesamtschuldern im Hinblick auf die gesamtschuldnerische Haftung nach § 421 BGB) keine wesentlichen Unklarheiten der nachträglichen Anschaffungskosten und führen nicht dazu, dass sich der Zeitpunkt der Verlustentstehung in die ungewisse Zukunft verlagert.

Im konkreten Streitfall bestätigt das FG, dass die Höhe der beim Stpfl. entstehenden Verluste bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens festgestanden habe, denn schon zu diesem Zeitpunkt habe die GmbH weder über Grundbesitz noch über Anlagevermögen verfügt.

Das FG weist in diesem Zusammenhang auch nochmals darauf hin, dass auf Grund des Stichtagsprinzips später eintretende Veränderungen der für die Ermittlung des Auflösungsverlusts maßgeblichen Umstände auf den Zeitpunkt der Entstehung des Auflösungsverlusts zurückzubeziehen sind. Ist also bereits ein Steuerbescheid ergangen, in dem der Verlust aus der Auflösung Eingang gefunden hat, ist dieser nachträglich zu ändern – sofern dies rechtlich noch möglich ist –, wenn z.B. nachträglich noch weitere Zahlungen zu leisten sind.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der Urteilssachverhalt zeigt die steuerliche Problematik in ihrer gesamten Tragweite: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren VZ noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, kann die Verlustberücksichtigung ausscheiden, wenn die Steuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre offenzuhalten.

## **27 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.

## **28 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 zurückgezählten 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“.

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

### **a) VGA auf Grund unbesicherter Darlehensgewährung zwischen Schwestergesellschaften**

Mit Urteil vom 24.11.2014 (Aktenzeichen 6 K 1077/12, EFG 2015, 764) hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass in der Verschiebung finanzieller Mittel von einer GmbH-Beteiligung in eine andere GmbH-Beteiligung in Form einer Darlehensvergabe zwischen Schwestergesellschaften dann eine vGA an den gemeinsamen beherrschenden Gesellschafter liegt, wenn die Darlehen nicht besichert werden und der Darlehensvertrag erst im Nachhinein schriftlich fixiert wird.

Im konkreten Streitfall war ein Stpfl. zu 99 % bzw. zu 100 % Gesellschafter zweier GmbHs. Die A-GmbH gewährte der Z-GmbH über Jahre hinweg Darlehen ohne schriftliche Vereinbarung; eine solche wurde erst nach vollständiger Auszahlung am 31.12.2008 über den Gesamtbetrag von rd. 1,5 Mio. € geschlossen; am 1.4.2009 wurde über das Vermögen der Z-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die A-GmbH nahm auf die Darlehensforderungen bereits zum 31.12.2008 eine Teilwertabschreibung vor, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Das FG Baden-Württemberg nahm in der Folge zu dem vorliegenden Fall wie folgt Stellung:

- Zunächst äußerte das FG erhebliche Zweifel daran, dass die Forderungen bereits am 31.12.2008 als wertgemindert anzusehen waren. Denn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1.4.2009 sei nicht als werterhellender Umstand zum 31.12.2008 anzusehen. Vielmehr seien für die Frage, ob der Wert der Darlehen voraussichtlich dauerhaft gemindert war, die am Bilanzstichtag objektiv vorliegenden Verhältnisse (sog. Stichtagsprinzip nach den handelsrechtlichen GoB) maßgebend. Lediglich sog. wertaufhellende Umstände seien somit zu berücksichtigen, also nur solche Umstände, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorgelegen haben und bloß erst nach diesem Stichtag erkennbar geworden sind.
- Die Teilwertabschreibung habe aber ohnehin den Gewinn der A-GmbH

nicht mindern dürfen, da insoweit eine vGA an den Alleingesellschafter vorliege. Denn die Gewährung der Darlehensmittel an die Z-GmbH habe ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit dem Gesellschafter, der an beiden GmbHs zu 99 % bzw. zu 100 % beteiligt war. Damit habe die Z-GmbH als eine der A-GmbH nahestehende Person gegolten. Dieser ihr nahestehenden Person habe die A-GmbH mit der Vergabe der Darlehen einen Vermögensvorteil gewährt, den sie einem fremden Dritten bei sorgfältiger und gewissenhafter Geschäftsführung nicht zugewendet hätte. Dafür spreche z.B. die mangelnde Besicherung des Rückzahlungsanspruchs; dieser Umstand sei in der BFH-Rechtsprechung ausdrücklich als maßgebliches Indiz für das Vorliegen einer vGA bei Darlehensvergaben zwischen Schwestergesellschaften anerkannt. Auch die erst nachträglich erfolgte schriftliche Abfassung des Darlehensvertrags entspreche nicht dem unter Fremden üblichen Geschäftsgebaren und nicht der Vorgehensweise eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Es fehle insoweit an einer klaren, im Vorhinein getroffenen Vereinbarung, die jedoch mit Blick auf die beherrschende Stellung des Gesellschafters bei beiden Beteiligten des Darlehensschuldverhältnisses erforderlich gewesen sei.

- Abschließend wies das FG noch auf die Regelung des § 8b Abs. 3 KStG hin, wonach Gewinnminderungen aus Darlehen an Schwestergesellschaften ab 2008 steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

#### **Hinweis:**

Der Streitfall unterstreicht, dass bei beherrschenden Gesellschaftern besondere Sorgfalt geboten ist. Daher sei ganz allgemein nochmals hervorgehoben, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen beherrschenden Gesellschaftern und ihrer GmbH und ebenso zwischen Schwestergesellschaften, die beide von einem Gesellschafter beherrscht werden, zwar im Grundsatz anerkannt werden, dass dies aber nur für Vereinbarungen gilt, die klar im Vorhinein und zivilrechtlich wirksam getroffen sowie auch tatsächlich wie vereinbart umgesetzt werden.

Im vorliegenden Dreiecksverhältnis hatte die vGA der darlehensgewährenden GmbH an den gemeinsamen Gesellschafter allerdings gleichzeitig zur Folge, dass auf Seiten der darlehensempfangenden Z-GmbH eine verdeckte Einlage vorlag, welche zu nachträglichen Anschaffungskosten des gemeinsamen Gesellschafters führte. Bei dem auf Grund der Insolvenz der Z-GmbH zu erfassenden Veräußerungsverlust wirkten sich diese gewinnmindernd aus.

#### **b) Keine vGA bei nicht vollständig besicherter Darlehensgewährung**

Mit seinem Urteil vom 9.9.2014 (Aktenzeichen 6 K 3313/12, EFG 2015, 841) hat sich das FG Baden-Württemberg mit der Frage der Gewährung und des Ausfalls nicht vollständig besicherter Darlehen befasst. Dabei hat das FG entschieden, dass die Vergabe eines nicht vollständig besicherten Darlehens an eine nahestehende Person bei deren späterer Insolvenz jedenfalls dann nicht zu einer vGA führt, wenn im Hinblick auf das erhöhte Ausfallrisiko ein marktgerechter Aufschlag auf den Zinssatz vereinbart und das Darlehen zunächst über einen längeren Zeitraum vereinbarungsgemäß getilgt worden ist.

Im Streitfall hatte eine GmbH im Dezember 2007 dem Schwager ihres Alleingesellschafter-Geschäftsführers einen mit 8 % zu verzinsenden Geschäftskredit i.H.v. 40 T€ gewährt. Da die gegebenen Sicherheiten (ein sicherungsübereigneter Pkw) zunächst nur 25 % der Darlehenssumme

abdecken, ließ sich die GmbH das verbleibende Ausfallrisiko durch entsprechend höhere Zinsen bezahlen. Das Darlehen wurde zunächst planmäßig getilgt, im August 2009 wurde dann aber das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schwagers eröffnet; die GmbH buchte den Restforderungsbetrag erfolgswirksam aus.

Das Finanzamt erfasste in Höhe des Restforderungsbetrags eine vGA mit der Begründung, dass die Darlehensvergabe unter fremden Dritten nur bei Absicherung der gesamten Darlehenssumme erfolgt wäre. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt und führte aus,

- dass der Teilwert der Darlehensrückforderung gegen den Schwager auf den 31.12.2009 im Anlagevermögen der GmbH mit 0 € anzusetzen war und dieser Rückforderungsanspruch der GmbH aus dem Darlehen dauerhaft und insgesamt wertlos geworden war, so dass eine gewinnmindernde Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert zwingend zu erfolgen hatte;
- dass in der Uneinbringlichkeit aber keine vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer liegt, weil eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht feststellbar ist. Zwar habe der BFH in ständiger Rspr. darauf hingewiesen, dass eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch bei Wertberichtigungen auf Darlehensforderungen gegenüber einem Gesellschafter - oder einer diesem Gesellschafter nahestehenden Person - jedenfalls dann vorliegen könne, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auf dessen ausreichende Besicherung verzichtet hat;
- dass es aber gegen eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis spreche, wenn - wie im Streitfall - das erhöhte Ausfallrisiko des Darlehens der GmbH durch die Vereinbarung eines in angemessenem Umfang erhöhten Zinssatzes marktgerecht entgolten worden ist.

**Hinweis:**

Dieses Urteil unterstreicht erneut die Notwendigkeit, bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter bzw. diesem nahestehenden Personen die marktüblichen Konditionen (und etwaige preisbestimmende Erwägungen) zu Vergütungshöhe, Besicherungen u.Ä. sorgfältig zu dokumentieren. In der Frage marktüblicher Konditionen bei GmbH-Geschäftsführergehältern ist z.B. der entsprechende Rückgriff auf die Ergebnisse von Gehaltsstrukturuntersuchungen selbst durch die FinVerw. anerkannt.

**c) 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.

**d) 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.

**e) 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

  
**J. Varga**  
Steuerberater