

## 7. Mandantenrundschriften 2023

**Kindergeld für ein im Ausland studierendes Kind • Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale • Grenzgänger Österreich • Verbesserung der Abschreibungsbedingungen vorgesehen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

ausführlich hat die Finanzverwaltung zur Neuregelung des Abzugs von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers bzw. der Home-Office-Pauschale Stellung genommen. Diese seit 1.1.2023 geltende Regelung hat einen deutlich ausgeweiteten Anwendungsbereich, bringt aber für manche Berufsgruppen auch eine andere Einstufung mit sich. Zu beachten sind die Nachweis-/Darlegungspflichten.

Mit dem Wachstumschancengesetz sollen die Regelungen zu den steuerlichen Abschreibungen deutlich verbessert werden. So soll die degressive Abschreibung bereits für Anschaffungen/Herstellungen ab dem 1.10.2023 wieder gelten und es soll eine degressive Abschreibung für Wohngebäude eingeführt werden.

Mit freundlichen Grüßen

eureos gmbh  
steuerberatungsgesellschaft  
rechtsanwalts-gesellschaft

## **Für alle Steuerpflichtigen**

- 1 **Kindergeld für ein in Australien studierendes Kind**
- 2 **Keine Kürzung von außergewöhnlichen Belastungen auf Grund einer steuerpflichtigen Ersatzleistung**

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

- 3 **Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – FinVerw zur Neuregelung ab 1.1.2023**
- 4 **Firmenwagenüberlassung: Berücksichtigung vorteilsmindernder Aufwendungen**
- 5 **Grenzgänger Österreich – Neuregelung ab 1.1.2024**
- 6 **Sozialversicherung: Abhängige Beschäftigung von Fitnesstrainern**
- 7 **Einbringung einer Abfindungszahlung in ein Wertguthaben: regelmäßig noch keine Lohnsteuerpflicht**

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

- 8 **Wachstumschancengesetz: Verbesserung der Abschreibungsbedingungen vorgesehen**
- 9 **Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten**
- 10 **Wann begründen Dienstleister im Ausland eine Betriebsstätte und unterliegen damit dort der Besteuerung**
- 11 **Steuerliche Berücksichtigung von ausländischen Vorsorgeaufwendungen bei einem Freiberufler**
- 12 **EU-Taxameter und Wegstreckenzähler: Kosten des Einbaus einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung**

## **Für Personengesellschaften**

- 13 **Grundstücks-GmbH & Co. KG: Auch geringfügige gewerbliche Tätigkeit schließt Freistellung von der Gewerbesteuer aus**

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

- 14 **Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft**

## **Für Hauseigentümer**

- 15 **Vermietungseinkünfte: Kein Anspruch auf Anwendung des Abgeltungsteuersatzes**
- 16 **Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen**

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

- 17 Gewinnerzielungsabsicht bei Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Gestaltungsmissbrauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten**
- 18 Verdeckte Einlage durch Zuwendung eines Anspruchs auf bereits aufgelaufene Zinsen an Tochtergesellschaft**
- 19 VGA bei einer nach dem AÜG nicht zulässigen Arbeitnehmerüberlassung**
- 20 Sanierungsbedingte Abfindung einer Pensionszusage muss nicht zwingend zu einer vGA führen**

## Für alle Steuerpflichtigen

### 1 Kindergeld für ein in Australien studierendes Kind

Wenn sich ein Kind zu Schul-, Ausbildungs- oder Studienzwecken im Ausland außerhalb der EU/EWR aufhält, stellt sich für den Anspruch auf Kindergeld die Frage, ob das Kind in der elterlichen Wohnung noch einen Wohnsitz im steuerlichen Sinne hat. In diesen Fällen unterscheidet die Rechtsprechung:

- Bei bis zu einem Jahr dauernden Auslandsaufenthalten zu Ausbildungs-, Schul- oder Studienzwecken führt das Fehlen unterjähriger Inlandsaufenthalte des Kindes regelmäßig für sich allein noch nicht zu einer Aufgabe des Wohnsitzes in der elterlichen Wohnung.
- Bei einem auf mehr als ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalt behält ein Kind seinen inländischen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung hingegen regelmäßig nur dann bei, wenn es sich während der ausbildungsfreien Zeiten überwiegend im Inland aufhält und die Inlandsaufenthalte Rückschlüsse auf ein zwischenzeitliches Wohnen zulassen.

Diese Grundsätze zur Behandlung mehrjähriger Auslandsaufenthalte hat der BFH jüngst mit Entscheidung vom 21.6.2023 (Az. III R 11/21) bestätigt. Im Urteilsfall studierte das Kind in Australien. Im ersten Studienjahr verbrachte das Kind die vorlesungsfreie Zeit in Australien, wo die Mutter sie besuchte. Zwar war der Auslandsaufenthalt zunächst nur auf ein Jahr angelegt, jedoch fasste das Kind kurz vor Ende des ersten Studienjahres den Entschluss, den Aufenthalt in Australien zu verlängern. Im weiteren Verlauf des Studiums hielt sich das Kind zweimal in der elterlichen Wohnung in Deutschland auf. Im Urteilsfall war nach dem zweiten Aufenthalt mangels weiterer Inlandsaufenthalte in der vorlesungsfreien Zeit kein Kindergeld mehr zu gewähren. Der BFH stellt insoweit folgende Rechtsgrundsätze heraus, die über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden sind:

- Ob ein Kind einen steuerlichen Wohnsitz im Inland hat, begründet oder aufgibt, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. In der Praxis sind diese daher stets sorgfältig festzustellen und auch zu dokumentieren. Dies betrifft einerseits die Räumlichkeiten, die dem Kind (weiterhin) in der elterlichen Wohnung zur Verfügung stehen und andererseits deren tatsächliche Nutzung auch während des Aufenthaltes.
- War ein Auslandsaufenthalt zunächst nur auf ein Jahr angelegt, entschließt sich das Kind jedoch, den Auslandsaufenthalt zu verlängern, gelten die Kriterien, welche die Rechtsprechung für einen mehrjährigen Auslandsaufenthalt entwickelt hat, (erst) ab dem Zeitpunkt, in dem sich das Kind zu einer Verlängerung entschließt. Auch insoweit ist in der Praxis eine sorgfältige Dokumentation anzuraten.
- Ab dem Entschluss, länger als ein Jahr zu Ausbildungszwecken im Ausland zu bleiben, behält das Kind seinen Inlandswohnsitz i. d. R. nur dann bei, wenn es sich im Folgenden regelmäßig mehr als die Hälfte der ausbildungsfreien Zeit im Inland aufhält und dabei - von kurzen Unterbrechungen abgesehen - die inländische Wohnung nutzt. Insoweit ist auf das Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahr abzustellen.
- Ein Kind, das sich in den ersten Jahren in der ausbildungsfreien Zeit überwiegend in der elterlichen Wohnung aufgehalten hat, verliert seinen dortigen Wohnsitz für diese Jahre nicht rückwirkend, wenn es mit zunehmender Studiendauer seltener nach Hause kommt und - trotz häufiger oder langer Besuche in den ersten Ausbildungsjahren - über die gesamte Ausbildungszeit (Studienzeit) gesehen nicht mehr als die Hälfte der ausbildungsfreien Zeit im Inland verbracht hat. Umgekehrt sind besonders häufige oder lange Aufenthalte in der elterlichen Wohnung zu Beginn eines mehrjährigen Auslandsaufenthalts - ein „Aufenthaltsüberschuss“ - für sich genommen kein Grund, einen Wohnsitz in der elterlichen Wohnung in späteren Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahren anzunehmen, obwohl das Kind die elterliche Wohnung dann nicht mehr oder nur noch selten aufsucht.

- Steht bereits während des laufenden Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahres fest, dass das Kind nicht mehr als die Hälfte der ausbildungsfreien Zeit in der elterlichen Wohnung verbringen wird, spricht dies für eine Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bereits zu diesem Zeitpunkt und nicht erst zum Ende des jeweiligen Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahres. Dies kommt beispielsweise in Betracht, wenn die Hälfte der ausbildungsfreien Zeit des Ausbildungs-, Schul- oder Studienjahres ohne Inlandsaufenthalt verstrichen ist.

**Handlungsempfehlung:**

Im konkreten Fall sind diese Umstände sorgfältig zu dokumentieren.

## **2 Keine Kürzung von außergewöhnlichen Belastungen auf Grund einer steuerpflichtigen Ersatzleistung**

Der BFH hatte über die Frage des Abzugs von Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastungen zu entscheiden. Im Streitfall wurden solche steuerlich geltend gemacht, andererseits erhielt die Stpfl. auf Grund des Ablebens ihrer Mutter - auch ohne ihre Erbin geworden zu sein - gemäß des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst der Länder ein Sterbegeld. Das Finanzamt ließ die geltend gemachten Beerdigungskosten wegen einer Anrechnung des diese Kosten übersteigenden Sterbegelds nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zu.

Dem widersprach nun der BFH mit Entscheidung vom 15.6.2023 (Az. VI R 33/20). Zunächst stellt das Gericht heraus, dass nach ständiger Rechtsprechung die Ausgaben, die ein Stpfl. aus sittlichen Gründen für die Beerdigung eines nahen Angehörigen übernimmt, als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen sind, soweit die Aufwendungen nicht aus dem Nachlass bestritten werden können oder durch sonstige dem Stpfl. im Zusammenhang mit dem Tod des Angehörigen zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind. Dagegen führen einkommensteuerpflichtige Ersatzleistungen nicht zu einer Kürzung der abzugsfähigen Aufwendungen. Das von der Stpfl. bezogene Sterbegeld ist ein steuerpflichtiger Versorgungsbezug, sodass es nicht zu einer Kürzung der außergewöhnlichen Belastung kommt.

**Hinweis:**

Ein nach beamtenrechtlichen Grundsätzen gezahltes pauschales, nach den Dienstbezügen bzw. dem Ruhegehalt des Verstorbenen bemessenes Sterbegeld ist als Versorgungsbezug steuerpflichtig. Auch ein einmaliges Sterbegeld aus einer betrieblichen Altersversorgung (Pensionskasse) ist einkommensteuerpflichtig, selbst wenn es an die Erben gezahlt wird.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 3 Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – FinVerw zur Neuregelung ab 1.1.2023

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer wurden mit Wirkung ab 2023 grundlegend geändert und die Home-Office-Pauschale zeitlich entfristet und betragsmäßig deutlich ausgeweitet. Von besonderer Bedeutung ist das Nebeneinander der beiden Regelungen. In der Praxis ist der Anwendungsbereich beider Regelungen sorgfältig abzugrenzen. Andererseits dürften nunmehr sehr viele Stpfl. entweder von der Arbeitszimmerregelung oder der Home-Office-Pauschale profitieren. Ab 2023 gelten die folgenden Grundsätze:

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
<b>Anwendungs-voraussetzungen</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne – insbesondere Abgeschlossenheit gegenüber dem Privatbereich und nahezu ausschließliche berufliche/betriebliche Nutzung und</li> <li>2. Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit.</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tageweises Tätigwerden in der häuslichen Wohnung</li> <li>- Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne liegt nicht vor oder von dieser Regelung wird kein Gebrauch gemacht</li> <li>- kein Abzug der Wohnungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung</li> </ul>
<b>Rechtsfolge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ansatz der <b>nachgewiesenen Aufwendungen</b>.</li> <li><b>oder</b> (also wahlweise)</li> <li>- Ohne Nachweis der entstandenen Kosten erfolgt der Ansatz einer <b>Jahrespauschale i. H. v. 1 260 €</b> (für das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr). Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils <math>\frac{1}{12}</math> für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ansatz einer Tagespauschale von 6 €, <b>maximal 1 260 € im Jahr</b> – also insgesamt für maximal 210 Tage – („Home-Office-Pauschale“) für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.</li> <li>- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auch auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.</li> </ul>
<b>Nachweisanforderungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nachweis, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt.</li> <li>- Nachweis, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Glaubhaftmachung der Tage, an der die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird.</li> <li>- Ggf. ist ergänzend darzulegen, dass für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.</li> </ul>

#### Hinweis:

Diese Regelungen gelten für alle Einkunftsarten, also nicht nur für Arbeitnehmer, sondern insbesondere auch für Freiberufler und Gewerbetreibende.

Die FinVerw hat nun mit Schreiben vom 15.8.2023 (Az. IV C 6 – S 2145/19/10006 :027) ausführlich zur Anwendung der seit 2023 geltenden Regelungen Stellung genommen. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden vor.

**Häusliches Arbeitszimmer: Begriff des häuslichen Arbeitszimmers**

- Nach der Rechtsprechung ist ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird.
- Es muss eine klare räumliche Abgrenzung zum Privatbereich vorhanden sein. Wird lediglich ein Teil eines Privatraumes betrieblich oder beruflich genutzt (sog. „Arbeitsecke“), liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor.
- Nicht unter die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer mit der nur sehr begrenzten steuerlichen Abzugsmöglichkeit fallen Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, wie z. B. Betriebsräume, Lagerräume oder Ausstellungsräume. Dies gilt auch dann, wenn diese ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Stpfl. verbunden und so in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind.

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer (mit begrenzter Abzugsfähigkeit der Kosten) und betrieblichen Räumen (grds. ohne Abzugsbeschränkung) können folgende Beispiele genannt werden:

<b>Dem Grunde nach liegt in folgenden Fällen ein häusliches Arbeitszimmer vor</b>	<b>Kein häusliches Arbeitszimmer, sondern betrieblich genutzte Räume</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- häusliches Büro eines selbständigen Handelsvertreters, eines selbständigen Übersetzers oder eines selbständigen Journalisten</li> <li>- häusliches, ausschließlich betrieblich genutztes Musikzimmer eines freiberuflich tätigen Konzertpianisten, in dem dieser Musikunterricht erteilt</li> <li>- bei einem Raum, in dem der Stpfl. einen Telearbeitsplatz unterhält und der dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entspricht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z. B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind.</li> <li>- In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall auf Grund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.</li> <li>- Im Keller ist ein Raum belegt, der z. B. als Lager für Waren und Werbematerialien genutzt wird und damit keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen.</li> </ul>

**Handlungsempfehlung:**

Im ersten Schritt ist also sehr sorgfältig zu prüfen, ob ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Insoweit ist eine Dokumentation anzuraten, damit dies auf Anfrage gegenüber dem Finanzamt nachgewiesen werden kann.

### **Häusliches Arbeitszimmer: Betroffene Aufwendungen**

- Zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören zunächst die Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, wie z. B. Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen.
- Einrichtungsgegenstände, die zugleich Arbeitsmittel sind, wie z. B. der Schreibtisch oder Bürostuhl und Regale oder Aktenschränke sind nicht erfasst, sondern als Arbeitsmittel nach den allgemeinen Regeln steuerlich anzusetzen. Auch beruflich/betrieblich veranlasste Aufwendungen für Telefon/Internet fallen nicht unter die Kosten des Arbeitszimmers.
- Daneben sind die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Anteile an den Gesamtaufwendungen für die Wohnung oder für das Gebäude anzusetzen, wie z. B. für Miete, Gebäude-AfA, Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind, Aufwendungen für Wasser und Energie, Reinigungsaufwendungen, Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen. Insoweit ist eine Aufteilung nach qm Wohnfläche vorzunehmen.
- Abzugsfähig sind auch Renovierungsaufwendungen betreffend das Arbeitszimmer selbst. Renovierungskosten, die das Haus bzw. die Wohnung insgesamt betreffen, wie z. B. Reparatur des Daches oder Erneuerung der Heizung, können anteilig (nach qm Wohnfläche) angesetzt werden.
- Aufwendungen für Luxusgegenstände wie z. B. Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des häuslichen Arbeitszimmers dienen, sind steuerlich nicht abzugsfähig.

### **Hinweis:**

Anstatt der Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Kosten kann wahlweise die Jahrespauschale i. H. v. 1 260 € angesetzt werden. Diese ist unabhängig von den tatsächlichen Kosten, der Ansatz erfolgt also auch dann, wenn die Kosten geringer sind. Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils  $\frac{1}{12}$  für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet – insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden. Aufwendungen für Arbeitsmittel sind nicht durch die Jahrespauschale abgegolten und können somit zusätzlich angesetzt werden.

### **Häusliches Arbeitszimmer: Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**

- Zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Regelung zum steuerlichen Arbeitszimmer ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet.
- Wird die gesamte berufliche und betriebliche Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt, ist das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Stpfl. Dies betrifft beispielsweise Tele- und Heimarbeiter, die ihre Tätigkeit ausschließlich zu Hause ausüben, freiberufliche Schriftsteller, Journalisten, Übersetzer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Immobilienmakler, Ingenieure, Künstler.
- Wird die Tätigkeit teilweise außer Haus durchgeführt („Außendienst“), so kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu. So hat die Rechtsprechung einen Tätigkeitsmittelpunkt z. B. nicht anerkannt bei
  - Lehrkräften – Tätigkeitsmittelpunkt ist die Schule,
  - einer Produkt- und Fachberaterin, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist,
  - einem Handelsvertreter, der nahezu werktäglich von 7 bis 21 Uhr im Außendienst tätig ist,
  - einem Hochschullehrer und einem Richter,
  - Berufsbetreuern.



- Übt ein Stpfl. **mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten** nebeneinander aus, lassen sich grds. drei Fallgruppen unterscheiden:
  - Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten - jeweils - die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.
  - Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten - jeweils - den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.
  - Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Stpfl., ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Insoweit kommt es allerdings auf den Einzelfall an.

#### **Häusliches Arbeitszimmer: weitere Einzelfragen**

- **Übt ein Stpfl. mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus** und bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer oder die wahlweise in Anspruch genommene Jahrespauschale entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Die FinVerw lässt es aus Vereinfachungsgründen aber auch zu, wenn der Stpfl. die Aufwendungen oder die Jahrespauschale insgesamt nur einer Tätigkeit zuordnet. Insgesamt kann die Jahrespauschale aber auch in diesen Fällen nur einmal angesetzt werden und nicht je Tätigkeit.
- **Nutzen mehrere Personen**, wie z. B. Ehegatten, ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, so gilt:
  - Die Voraussetzungen für die Geltendmachung des häuslichen Arbeitszimmers sind für jede Person gesondert zu prüfen. Liegen diese Voraussetzungen jeweils vor, kann jeder das häusliche Arbeitszimmer Nutzende die Aufwendungen abziehen, die dieser getragen hat.
  - Die Jahrespauschale ist personenbezogen anzuwenden. Eine Verteilung der Pauschale auf die nutzenden Personen erfolgt nicht.
- **Ändern sich die Nutzungsverhältnisse** innerhalb eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres, können nur die auf den Zeitraum entfallenden Aufwendungen abgezogen werden, in dem das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Dementsprechend ermäßigt sich auch die Jahrespauschale von 1 260 € für jeden vollen Kalendermonat, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, um ein Zwölftel. Für den Zeitraum, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, kommt ggf. ein Abzug der Tagespauschale von 6 € je Kalendertag (siehe nachstehend) in Betracht.
- Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder die Jahrespauschale können in **Zeiten der Nichtbeschäftigung** (z. B. Erwerbslosigkeit, Mutterschutz, Elternzeit) nach den Regeln zu vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit dem Stpfl. der Abzug der Aufwendungen oder der Jahrespauschale auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zustehen würde. Insoweit bestehen dann keine Unterbrechungszeiten.

### **Abzug der Tagespauschale**

- Die Tagespauschale kann für jeden Kalendertag abgezogen werden, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird. In diesen Fällen kommt es für den Abzug nicht darauf an, ob dem Stpfl. ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Eine Auswärtstätigkeit am selben Tag ist unschädlich, wenn der Stpfl. an diesem Tag seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit zeitlich überwiegend in der häuslichen Wohnung ausübt. Überwiegt dagegen zeitlich die Auswärtstätigkeit, so kann für diesen Tag keine Tagespauschale angesetzt werden.
- Die Tagespauschale beträgt 6 € pro Kalendertag, höchstens 1 260 € im Jahr. Kosten für Arbeitsmittel sind hiermit nicht erfasst, sondern können daneben geltend gemacht werden.
- Übt der Stpfl. mehrere Tätigkeiten aus, so gilt, dass die Tagespauschale von 6 € sich auf den Kalendertag bezieht und sich auch dann nicht erhöht, wenn an einem Kalendertag verschiedene betriebliche oder berufliche Betätigungen ausgeübt werden, für die jeweils die Abzugsvoraussetzungen vorliegen. In diesem Fall kann der Stpfl. aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufteilung der Tagespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten verzichten und diese insgesamt einer Tätigkeit zuordnen, für die die Voraussetzungen für den Abzug der Tagespauschale vorliegen.
- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung und wird der Stpfl. auch in der häuslichen Wohnung tätig, ist ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Dies betrifft z. B. regelmäßig Lehrer an Schulen.
- Können für eine Zweitwohnung Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung steuerlich abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, ist ein Abzug der Tagespauschale nicht zulässig. Wird dagegen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit am Ort des eigenen Hausstandes ausgeübt, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, soweit die weiteren Abzugsvoraussetzungen vorliegen.

### **Handlungsempfehlung:**

Die Kalendertage, an denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tagespauschale erfüllt sind, müssen vom Stpfl. aufgezeichnet und in geeigneter Form glaubhaft gemacht werden. Besondere Anforderungen werden an diese Aufzeichnungen nicht gestellt.

#### **4 Firmenwagenüberlassung: Berücksichtigung vorteilsmindernder Aufwendungen**

Der BFH hat präzisiert, in welchen Fällen bei der Firmenwagenbesteuerung vorteilsmindernde Aufwendungen berücksichtigt werden können. Im Streitfall wurden dem Stpfl. zwei Firmenwagen zur dienstlichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Der geldwerte Vorteil für die Nutzung der Fahrzeuge für außerdienstliche Fahrten wurde nach der 1 %-Regelung für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nach der 0,03 %-Methode ermittelt. In der Einkommensteuererklärung machte der Stpfl. Aufwendungen i. H. v. 645,16 € als Minderung des geldwerten Vorteils aus der Fahrzeugüberlassung geltend. Diese Aufwendungen entfielen auf die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Garage auf dem Privatgrundstück, in der die beiden überlassenen Fahrzeuge eingestellt worden waren.

Diese Minderung des geldwerten Vorteils lehnte das Finanzamt ab, was nun der BFH mit Entscheidung vom 4.7.2023 (Az. VIII R 29/20) bestätigte. Hierzu führt das Gericht aus:

- Der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des Firmenwagens kann entweder nach der 1 %-Regelung oder mittels Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. Beide vom Gesetz vorgegebenen Alternativen zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens regeln einheitlich und abschließend, welche Aufwendungen von dem gefundenen Wertansatz erfasst und in welchem Umfang die dem Stpfl. hieraus zufließenden Sachbezüge abgegolten werden.
- Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, d. h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, eines betrieblichen Kraftfahrzeugs ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung, da insoweit der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Vorteil zuwendet.
- An einem steuerbaren Vorteil des Arbeitnehmers fehlt es auch, soweit der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (nutzungsabhängige) Kraftfahrzeugkosten übernimmt. Hierunter fallen z. B. nach der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessene Kilometerpauschalen und Leasingraten, Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträge. Auch wird der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung gemindert, wenn der Arbeitnehmer zeitraumbezogene Einmalzahlungen für die außerdienstliche Nutzung leistet oder einen Teil oder die gesamten Anschaffungskosten für den betrieblichen Pkw übernimmt.
- Vorliegend mindert die Garagen-AfA den geldwerten Vorteil aus der Überlassung der betrieblichen Fahrzeuge aber nicht, weil es an einer rechtlichen Verpflichtung des Stpfl. gegenüber seinem Arbeitgeber fehlt, die Fahrzeuge in der Garage unterstellen zu müssen. Vorteilmindernde Nutzungsentgelte sind nur solche Aufwendungen, die (einschließlich der vom Arbeitnehmer zu tragenden Anschaffungskosten) für die Überlassung und Inbetriebnahme des Dienstwagens vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber zu leisten sind. Der Arbeitnehmer muss sich insoweit gegenüber dem Arbeitgeber zur Tragung bestimmter Aufwendungen für das überlassene Fahrzeug verpflichten. Dies ist vorliegend aber nicht gegeben. Das Merkblatt des Arbeitgebers zur „Besteuerung der privaten Geschäftsfahrzeugnutzung“ enthielt nur die allgemein gehaltene Vorgabe, das Geschäftsfahrzeug sorgfältig und unter Beachtung der Betriebsanleitung zu behandeln.
- Bei der Garagen-AfA liegt auch keine vorteilsmindernde Einzelausgabe vor. Für die Anerkennung vorteilsmindernder Einzelausgaben und Fahrzeugkosten ist wie bei Nutzungsentgelten aber zusätzlich erforderlich, dass diese Kosten vom Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber „übernommen“ werden, was eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Kostentragung erfordert.

#### **Handlungsempfehlung:**

Trägt der Arbeitnehmer bestimmte Kosten des ihm zur Privatnutzung überlassenen Fahrzeugs, so muss dies mit dem Arbeitgeber vereinbart werden. Auch Garagen- und Stellplatzmieten können vorteilsmindernde Aufwendungen darstellen, sofern eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Kostentragung getroffen wird.

## 5 **Grenzgänger Österreich - Neuregelung ab 1.1.2024**

Grenzgängerinnen/Grenzgänger sind Personen, die in einem Staat ihren Wohnsitz haben und sich i. d. R. jeden Tag als Arbeitnehmerin/Arbeitnehmer ins Ausland begeben, um dort zu arbeiten. Die Frage des Lohnsteuerabzugs für solche Fälle wird in dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den entsprechenden Ländern geregelt. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich werden Grenzgänger im Wohnsitzstaat besteuert. Dies setzt allerdings voraus, dass der Arbeitnehmer als Grenzgänger i. S. d. Doppelbesteuerungsabkommens eingestuft wird. Als Grenzgängerinnen/Grenzgänger im Sinne dieser Bestimmungen gelten Arbeitnehmerinnen/Arbeitnehmer, die (arbeits-)täglich grenzüberschreitend pendeln und deren Wohnsitz sowie Arbeitsplatz sich in Grenznähe befinden.

Mit Wirkung zum 1.1.2024 wird nun die Grenzgängerregelung zwischen Deutschland und Österreich geändert. Den Beschäftigten wird mehr Flexibilität hinsichtlich des Arbeitsortes zugestanden. Zukünftig erfüllen Personen bereits dann die Grenzgängereigenschaft, wenn sie in der Grenzzone arbeiten und dort ihren Hauptwohnsitz haben. Ein tägliches Pendeln über die Grenze ist nicht mehr erforderlich. Arbeitstage im Home-Office sind daher von nun an keine schädlichen Tage i. S. d. Grenzgängerregelung mehr. Darüber hinaus wird die Grenzgängerregelung auch auf im öffentlichen Dienst Beschäftigte ausgedehnt. Die Bestimmung der Grenzzone wird zudem administrativ vereinfacht und geographisch leicht ausgeweitet.

Die Besteuerung im Wohnsitzstaat erfolgt, wenn der Arbeitnehmer

1. in der Nähe der Grenze seinen Hauptwohnsitz hat und
2. seine unselbständige Tätigkeit üblicherweise in der Nähe der Grenze ausübt.

Der Ausdruck „in der Nähe der Grenze“ umfasst die Gemeinden, deren Gebiet ganz oder teilweise in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze liegt. Die Tätigkeit bzw. der Dienst wird in dieser Zone üblicherweise ausgeübt bzw. geleistet, wenn die Person während eines Kalenderjahres höchstens an 45 Arbeitstagen ganz oder teilweise außerhalb der Nähe der Grenze tätig wird. Die Tage außerhalb der Zone dürfen zudem höchstens 20 % der tatsächlichen Arbeitstage im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses bzw. der Arbeits- oder Dienstverhältnisse während eines Kalenderjahres betragen.

### **Handlungsempfehlung:**

In betroffenen Fällen ist der Lohnsteuerabzug für Grenzpendler – sowohl von Deutschland nach Österreich als auch umgekehrt – zu überprüfen. Die Arbeitstätigkeit kann bei Grenzpendlern ab dem 1.1.2024 in diesem Rahmen flexibler gestaltet werden.

## 6 Sozialversicherung: Abhängige Beschäftigung von Fitnesstrainern

Die Beurteilung einer Sozialversicherungspflicht ist nicht zuletzt für den Arbeitgeber von großer Bedeutung, da dieser für nicht abgeführte Sozialversicherungsbeträge in Haftung genommen werden kann. Unabhängig etwa von der Bezeichnung der Tätigkeit und dem Willen der Vertragspartner unterliegt eine abhängige Beschäftigung grds. der Sozialversicherungspflicht. Ob eine abhängige Beschäftigung oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt, ist im Einzelfall anhand der wesentlichen Umstände zu beurteilen, wobei es insbesondere auf die Eingliederung des Betroffenen in den Betrieb des Auftraggebers und das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit beim Auftragnehmer mit entsprechendem unternehmerischem Risiko einerseits und unternehmerischer Gewinnchancen andererseits ankommt.

Insoweit stellt das Bayerische Landessozialgericht mit Beschluss vom 18.8.2023 (Az. L 7 BA 72/23 B ER) fest, dass Fitnesstrainer, die in die betriebliche Organisation des Fitnessstudios eingebunden sind, nach abgeleiteten Stunden bezahlt werden und lediglich die Aufgabe haben, ein vorgegebenes Programm auszufüllen, abhängig beschäftigt sind und damit der Sozialversicherung unterliegen. Vorliegend waren folgende Aspekte entscheidend:

- Die Fitnesstrainer waren nach Annahme des Kursleitungsauftrages in die betriebliche Organisation des Fitnessstudios eingebunden. Das Studio hat das Angebot an Trainingsmöglichkeiten und Kursen bestimmt und ebenso, ob Kurse bei fehlender Auslastung nicht stattfanden, und hat die Kunden angeworben. Die Kursleiter haben nur die Aufgabe gehabt, das vorgegebene Programm auszufüllen.
- Die Kursleiter hatten nicht die Möglichkeit, das Kursangebot zu verändern oder durch andere Kurse zu ersetzen. Die Kurse sind in den Räumlichkeiten des Studios durchzuführen gewesen. Die Kursleiter haben damit faktisch keine unternehmerischen Gestaltungsfreiheiten gehabt.
- Die Kursleiter sind zudem nach geleisteter Tätigkeitszeit bezahlt worden. Hieraus ergibt sich kein Unternehmerrisiko, da geleistete Arbeit stets vergütet worden ist.

### Handlungsempfehlung:

Auch wenn eine solche Prüfung stets für den Einzelfall durchzuführen ist und dieser Beschluss daher nicht zwingend auf andere ähnliche Konstellationen anzuwenden ist, sollte dies aber die bestehende Problematik in der Praxis verdeutlichen.

## 7 Einbringung einer Abfindungszahlung in ein Wertguthaben: regelmäßig noch keine Lohnsteuerpflicht

Vielfach sind Umstrukturierungen, Standortschließungen oder -verlagerungen damit verbunden, dass ausscheidenden Mitarbeitern umfangreiche Abfindungszahlungen angeboten werden. Dies ist für die ausscheidenden Mitarbeiter zwar oftmals finanziell attraktiv, führt aber regelmäßig zu hohen Steuerzahlungen. Insoweit kommt zwar grds. bei der Berechnung der Lohnsteuer die  $\frac{1}{5}$ -Reglung zur Anwendung, diese entfaltet aber bei Stpfl., die über höhere Einkommen verfügen, oftmals keine oder keine maßgebliche Entlastung. Ein gerade bei älteren Arbeitnehmern sehr beliebtes Modell zur Optimierung der Lohnsteuerbelastung ist die Übertragung der Abfindungszahlung in ein Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines Vorruhestandes. Diese Gestaltung ist als „Mannheimer Modell“ bekannt. Bei diesem Modell wird eine Einmalzahlung einem Wertguthaben zugeführt und dieses bei Ausscheiden des Arbeitnehmers auf die DRV Bund übertragen. Das Freistellungsgehalt zur Finanzierung eines Vorruhestandes wird monatlich bei der DRV Bund abgerufen.

Unterschiedlich wird die Frage beantwortet, ob dieses Modell sozialversicherungsrechtlich so zulässig ist. Als problematisch stellte sich diese Frage aber v. a. für die lohnsteuerliche Behandlung heraus. So hatte das FG Berlin-Brandenburg für einen solchen Fall entschieden, dass Abfindungen, die aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt würden und auf ein Wertguthaben transferiert werden, mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über den Betrag als zugeflossen gelten würden und damit der Lohnsteuer unterliegen. Dieser Sichtweise hat nun aber der BFH in dem Revisionsverfahren ausdrücklich widersprochen. Mit Urteil vom 3.5.2023 (Az. IX R 25/21) hat dieser klargestellt, dass dem Arbeitnehmer Arbeitslohn (im Streitfall eine Entlassungsschädigung) auch dann nicht zufließt, wenn die Vereinbarung über die Zuführung zu einem Wertguthaben des Arbeitnehmers oder die vereinbarungsgemäße Übertragung des Wertguthabens auf die DRV Bund sozialversicherungsrechtlich unwirksam sein sollten, soweit alle Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Damit wird diese Vorgehensweise zur Erreichung eines Aufschubs der Lohnsteuerbelastung auf die Abfindung bestätigt und kann in der Praxis eingesetzt werden.

**Hinweis:**

Die Arbeitgeberpflichten zur Einbehaltung und Abführung der bis dahin nicht erhobene Lohnsteuer treffen die DRV Bund, sobald das Wertguthaben in Anspruch genommen wird.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### 8 Wachstumschancengesetz: Verbesserung der Abschreibungsbedingungen vorgesehen

Am 30.8.2023 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes beschlossen. Damit beginnt das Gesetzgebungsverfahren, welches voraussichtlich allerdings erst im November oder Dezember dieses Jahres abgeschlossen sein wird. Hinzuweisen ist auf folgende vorgesehene Änderungen, die bereits für aktuelle Investitionsentscheidungen von Bedeutung sind:

- Für Anschaffung/Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern bis zum 31.12.2022 war steuerlich anstatt der linearen AfA auch die **degressive AfA** mit dem 2,5-fachen des linearen AfA-Satzes, maximal 25 % möglich. Vorgesehen ist nun, dass befristet für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.1.2025 die degressive AfA wieder eingeführt werden soll.
- Einführung einer **degressiven AfA für Wohngebäude** mit 6 % befristet auf sechs Jahre: Als konjunktur-, wirtschafts- oder wachstumspolitische Maßnahme zur Förderung des Wohnungsbaus und zur Unterstützung der Bauwirtschaft soll die Inanspruchnahme einer geometrisch-degressiven Abschreibung für Gebäude mit fallenden Jahresbeträgen befristet ermöglicht werden. Die neue degressive AfA kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz i. H. v. 6 % vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden. Die neue degressive Abschreibung erfolgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig. Der Übergang von der degressiven zur linearen AfA ist zulässig, wobei die weitere AfA dann vom Restwert erfolgt.

Die degressive Gebäude-AfA soll ausschließlich für Gebäude gelten, die Wohnzwecken dienen, in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR belegen sind und mit deren Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird. Als Beginn der Herstellung bei Gebäuden gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Im Fall der Anschaffung ist die Inanspruchnahme der degressiven AfA nur dann möglich, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird und der Stpfl. das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat.

**Hinweis:**

Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Insoweit können sich noch Änderungen ergeben.

## 9 Ansatz pauschaler Betriebsausgaben bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten

Die steuerlichen Einkünfte sind im Grundsatz anhand einer Gewinnermittlung zu ermitteln. Dabei können Betriebsausgaben nur insoweit angesetzt werden, als diese tatsächlich angefallen und nachgewiesen werden. Dies gilt auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (EÜR), auch wenn insoweit keine besonderen förmlichen Aufzeichnungspflichten bestehen. Bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten lässt die FinVerw aus Vereinfachungsgründen den Ansatz pauschaler Betriebsausgaben zu. Diese Pauschalsätze sind nun **ab 2023** angehoben worden:

- bei **hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit** auf 30 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 3 600 € jährlich (bis VZ 2022: 2 455 €),
- bei **wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit** (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder usw. handelt, deren Einnahmen bis zu 3 000 € im Jahr steuerfrei gestellt sind, auf 25 % der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 900 € jährlich (bis VZ 2022: 614 €). Der Höchstbetrag von 900 € kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal angesetzt werden.

### Handlungsempfehlung:

Stets können etwaige höhere Betriebsausgaben nachgewiesen werden. Insoweit kann jahresweise geprüft werden, ob der Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben oder der Pauschalen günstiger ist. Gegebenenfalls kann auch aus Vereinfachungsgründen auf eine Aufzeichnung der Betriebsausgaben verzichtet werden, wenn absehbar ist, dass die Pauschalansätze nicht überschritten werden.

Der BFH hat nun mit Entscheidung vom 4.7.2023 (Az. VIII R 29/20) die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung der FinVerw im Grundsatz bestätigt. Dabei ging es insbesondere auch um die **Abgrenzung einer hauptberuflichen Tätigkeit von einer solchen als Nebentätigkeit**. Der Streitfall lag verkürzt dargestellt wie folgt:

- Der Ehemann war im Streitjahr als Syndikusrechtsanwalt und Syndikussteuerberater bei der X AG angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben verfasste er steuerliche Fachbeiträge in Form von Aufsätzen und Kommentierungen und erhielt hierfür Vergütungen. Diese Einkünfte ordnete er den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu und ermittelte den insoweit erzielten Gewinn im Wege der EÜR. Als Betriebsausgaben machte er einen Betrag i. H. v. 30 % der Einnahmen für eine hauptberufliche selbständige schriftstellerische Tätigkeit geltend. Belege zu konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit legte der Stpfl. nicht vor.
- Die Ehefrau war als Funktionsoberärztin angestellt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ferner erhielt sie Vergütungen für die Erstellung ärztlicher Patientengutachten, für die sie vom kommissarischen Chefarzt beauftragt worden war, und Vergütungen aus einem Lehrauftrag. Diese Einkünfte ordnete sie den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu und ermittelte die Einkünfte ebenfalls im Wege der EÜR. Die Einnahmen aus einer Prüfungsvergütung behandelte sie als Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder usw. steuerfrei. Von den Vergütungen für die Patientengutachten und den Einnahmen aus dem Lehrauftrag zog sie einen Betrag i. H. v. 30 % der Einnahmen als Betriebsausgaben ab. Belege zu konkreten Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit legte sie nicht vor.

Das Finanzamt berücksichtigte in der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2017 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit jeweils nur einen pauschalen Betriebsausgabenabzug i. H. v. 25 % der Einnahmen für eine nebenberuflich ausgeübte schriftstellerische und wissenschaftliche Tätigkeit, begrenzt auf 614 € beim Ehemann sowie i. H. v. 98 € für die Ehefrau.

Der BFH bestätigt diese Vorgehensweise und stellt Folgendes heraus:

- Die von der Verwaltung bekannt gemachte Vereinfachungsregelung beim Ansatz der Betriebsausgaben führt zu einer Selbstbindung der Verwaltung. Der Stpfl. hat einen auch von den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der Verwaltungsanweisung besteuert zu werden, es sei denn, die Verwaltungsanweisung verlässt den gesetzlich vorgegebenen Rahmen.
- Vorliegend waren die Voraussetzungen für den pauschalen Ansatz von 30 % Betriebsausgaben aber nicht gegeben. Der Ehemann war nicht als „hauptberuflich“ selbständiger Schriftsteller tätig. Insoweit sei es nicht zu beanstanden, wenn die FinVerw für eine hauptberufliche selbständige schriftstellerische Tätigkeit verlangt, dass der Stpfl. mindestens im zeitlichen Umfang von mehr als einem Drittel eines vergleichbaren Vollzeitberufs im Veranlagungszeitraum schriftstellerisch tätig werden muss.
- Für die Ehefrau fehlt es aus Sicht des Finanzamtes bei diesem Verständnis schon an einer schriftstellerischen Tätigkeit i. S. d. Verwaltungsanweisung, da die von ihr für den leitenden Oberarzt erstellten Patientengutachten nicht an die Öffentlichkeit gerichtet oder für diese bestimmt waren.

**Hinweis:**

Die Pauschalierung der Betriebsausgaben nach dieser Verwaltungsanweisung kann im Einzelfall vorteilhaft sein. Sorgfältig zu beachten ist aber der Anwendungsbereich der Pauschalierungsregelung der FinVerw. Im Zweifel sollten stets die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben anhand von Belegen nachgewiesen werden.

## **10 Wann begründen Dienstleister im Ausland eine Betriebsstätte und unterliegen damit dort der Besteuerung**

Werden Dienstleister für ausländische Unternehmen tätig, so stellt sich stets die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht aus diesen Einkünften zusteht. Dies ist nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zu beurteilen. Meist gelten insoweit folgende Regeln:

- Im Grundsatz steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat des Dienstleisters zu, von dem aus dieser sein Unternehmen betreibt.
- Das Besteuerungsrecht steht aber regelmäßig dem anderen Staat zu, wenn der Dienstleister dort eine Betriebsstätte unterhält.

Mithin ist für den Einzelfall zu prüfen, ob am Tätigkeitsort eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinne begründet wird. Eindeutig wird eine Betriebsstätte begründet, wenn z. B. eine Produktionsstätte, ein Lager, eine Verkaufsstelle oder ein Büro unterhalten wird. Der BFH stellt nun aber mit Entscheidung vom 7.6.2023 (Az. I R 47/20) klar, dass eine Betriebsstätte im Dienstleistungsbereich bereits dann zu bejahen ist, wenn dem Stpfl. im räumlichen Bezug zu einer von seinem Auftraggeber angemieteten Fläche persönlich ein Schließfach und ein Spind zugewiesen werden. Dabei reicht es für eine betriebsbezogene Nutzung bereits aus, wenn der Spind dazu geeignet und bestimmt ist, die private Kleidung während der Einsatzzeit und die Arbeitskleidung außerhalb der Einsatzzeit des Stpfl. aufzubewahren. Entscheidend ist, dass der Unternehmer Einrichtungen oder Anlagen nutzen kann, die seinem Unternehmen dienen.



Im Streitfall ging es um einen Flugzeugingenieur. Dieser hatte sowohl einen inländischen Wohnsitz als auch einen Wohnsitz in Großbritannien, wo auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestand. Er war als Subunternehmer einer in Großbritannien ansässigen Ltd. im Inland mit der Wartung von Flugzeugen befasst. Seine Tätigkeit übte er auf dem im Inland belegenen Flughafengelände des Auftraggebers aus. Für die im Auftrag der Ltd. tätigen Ingenieure waren auf diesem Gelände in durch die Ltd. von der inländischen Flugbetriebs-GmbH angemieteten Räumen Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen vorhanden. Die Mitarbeiter hatten zudem einen verschließbaren Spind, um ihre Kleidung aufzubewahren. Darüber hinaus hatte jeder Mitarbeiter ein mit seinem Namen und dem Namen der Ltd. beschriftetes Schließfach in einem mit Computern ausgestatteten Raum der Ltd. neben dem Hangar.

Fraglich war nun, ob die Einkünfte des Ingenieurs aus seiner Tätigkeit in Deutschland steuerpflichtig waren. Der Ingenieur wandte ein, er habe die Einkünfte in Großbritannien bereits versteuert, da in Deutschland keine Betriebsstätte vorhanden sei. Der BFH bejahte dagegen ein Besteuerungsrecht in Deutschland, da die vom Flugzeugingenieur erzielten Tätigkeitseinkünfte durch Nutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden festen Einrichtung bzw. einer Betriebsstätte erzielt wurden.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass das Verständnis der Betriebsstätte im Dienstleistungsbereich äußerst weit gezogen wird. Insoweit ist im Einzelfall sehr sorgfältig zu prüfen, ob eine solche Betriebsstätte - und damit regelmäßig ein Besteuerungsrecht - begründet wird oder wie die Begründung einer solchen Betriebsstätte durch Gestaltung des Sachverhalts verhindert werden kann.

## **11 Steuerliche Berücksichtigung von ausländischen Vorsorgeaufwendungen bei einem Freiberufler**

Vorsorgeaufwendungen, wie z. B. Krankenversicherungsbeiträge, sind grds. als Sonderausgaben steuerlich - allerdings betragsmäßig beschränkt - berücksichtigungsfähig. Vielfach strittig ist dies dann, wenn die Vorsorgeaufwendungen im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften stehen, welche im Inland - also in Deutschland - von der Besteuerung freigestellt sind. Insoweit bestimmt das Gesetz,

- dass Vorsorgeaufwendungen grds. nicht berücksichtigt werden dürfen, wenn diese in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften stehen,
- der Abzug aber dann wieder zugelassen ist, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind:
  - die Vorsorgeaufwendungen stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz erzielten Lohneinkünften und
  - diese Einnahmen sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Inland steuerfrei und
  - der Beschäftigungsstaat lässt keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zu.

Der BFH stellt nun mit Entscheidung vom 24.5.2023 (Az. X R 28/21) klar, dass diese Grundsätze auf Grund der Niederlassungsfreiheit auch für Vorsorgeaufwendungen gelten, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen aus einer in den Niederlanden ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit stehen. Damit weitet der BFH den Anwendungsbereich im Rahmen einer unionsrechtskonformen Auslegung dieser Regelung auf Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit aus. Im Streitfall war die Stpfl. in den Niederlanden als Hebamme selbständig tätig und hatte dort Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung (einschließlich einer einkommensunabhängigen „Kopfpauschale“ zur Krankenversicherung) zu entrichten.

**Hinweis:**

Vorliegend konnte der BFH allerdings den Fall nicht abschließend entscheiden, da das FG als Vorinstanz zahlreiche Fragen des konkreten Falles nicht ermittelt hatte. Insbesondere aber weist das Gericht darauf hin, dass zu prüfen ist, ob eine Betriebsstätte der Hebamme in den Niederlanden vorlag, was für die Frage der Zuordnung des Besteuerungsrechts von Bedeutung ist.

## **12 EU-Taxameter und Wegstreckenzähler: Kosten des Einbaus einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung**

Mit Schreiben des BMF v. 21.8.2020 (Az. IV A 4 - S 0316-a/19/10006 :007) hatte die FinVerw ausgeführt, dass eine Technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu einem Kassensystem sowohl i.V.m. einem Konnektor als auch als USB-Stick, (micro)SD-Card u.Ä. ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, das aber nicht selbständig nutzbar ist. Die Aufwendungen für die Anschaffung der TSE sind daher zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren abzuschreiben. Ein Sofortabzug als geringwertiges Wirtschaftsgut scheidet mangels selbständiger Nutzbarkeit aus. Nur wenn die TSE direkt als Hardware fest eingebaut wird, geht ihre Eigenständigkeit als Wirtschaftsgut verloren. Die Aufwendungen sind als nachträgliche Anschaffungskosten des jeweiligen Wirtschaftsguts zu aktivieren, in das die TSE eingebaut wurde, und über dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Allerdings wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Nun hat das BMF mit Schreiben vom 30.8.2023 (Az. IV D 2 - S 0316-a/19/10006 :037) erklärt, dass diese Grundsätze auch auf Kosten der erstmaligen Implementierung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern anzuwenden sind. Mithin können Nachrüstkosten bestehender EU-Taxameter oder Wegstreckenzähler mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Hintergrund ist, dass der Anwendungsbereich der Kassensicherungsverordnung auch auf EU-Taxameter und Wegstreckenzähler ausgeweitet wurde, sodass auch diese mit einer TSE ausgestattet werden müssen.

**Handlungsempfehlung:**

Die Ausstattung der EU-Taxameter und Wegstreckenzähler mit einer entsprechenden TSE sollte sorgfältig anhand der Bescheinigung des Herstellers dokumentiert werden.

## Für Personengesellschaften

### **13 Grundstücks-GmbH & Co. KG: Auch geringfügige gewerbliche Tätigkeit schließt Freistellung von der Gewerbesteuer aus**

Vermögensverwaltende Tätigkeiten, wie die Verpachtung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes, unterliegen nicht der Gewerbesteuer. Dies ist aber grds. anders bei einer GmbH & Co. KG, die kraft Rechtsformgestaltung stets gewerbliche Einkünfte erzielt, und zwar unabhängig von ihrer Tätigkeit, und damit auch stets der Gewerbesteuer unterliegt. Um dieses Ungleichgewicht auszugleichen, ist im Gewerbesteuergesetz vorgesehen, dass solche Gesellschaften, die ausschließlich auf Grund ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, eine sog. erweiterte Kürzung beantragen können, bei der die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer freigestellt werden.

Allerdings ist zu beachten, dass diese erweiterte Kürzung nur unter sehr engen Bedingungen bewilligt wird. Gewährt wird diese nur Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern. Dagegen schließt eine - auch noch so geringfügige - gewerbliche Tätigkeit die erweiterte Kürzung aus. Hiervon wird nur dann eine Ausnahme gemacht, wenn es sich bei einer solchen Tätigkeit um eine Nebentätigkeit handelt, die der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dient und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden kann. Dies umfasst insbesondere den Betrieb zwingend notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter, so z. B. die Unterhaltung zentraler Heizungsanlagen, Wasch- und Trockenmaschinen, Gartenanlagen u.Ä. oder z. B. die Überlassung eines Schwimmbades, sofern dieses ausschließlich den Mietern zur Verfügung steht.

#### **Hinweis:**

Seit dem Jahr 2021 wurden die unschädlichen Tätigkeiten ausgedehnt auf die Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder, sofern die Leistungen gegenüber Mietern erbracht werden und die Einnahmen nicht mehr als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes betragen. Auch geringfügige Einnahmen (höchstens 5 %) aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern aus anderen Tätigkeiten, wie der Überlassung von Betriebsvorrichtungen, sind unschädlich. Die erlaubten Nebentätigkeiten verhindern zwar die erweiterte Kürzung nicht, unterliegen dieser selbst jedoch nicht, sodass eine partielle Gewerbesteuerpflicht besteht.

Sonstige gewerbliche Tätigkeiten schließen die gewerbliche Grundstücks Kürzung insgesamt aus. Dies gilt auch dann, wenn die gewerbliche Tätigkeit äußerst geringfügig ist. Dies hat der BFH nun mit Entscheidung vom 15.6.2023 (Az. IV R 6/20) nochmals bekräftigt. Im Streitfall erzielte die GmbH & Co. KG umfangreiche Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eigener Immobilien. Kritisch - und letztlich dann auch schädlich für die erweiterte Grundstücks Kürzung - war aber folgende Tätigkeit: In den Streitjahren betrieb die Gesellschaft an dem jeweils ersten Adventswochenende für drei Tage vier Weihnachtsmarktstände auf einem Weihnachtsmarkt. Hieraus wurden Gewinne erzielt, welche in der Buchhaltung der Gesellschaft verbucht wurden und dann aber an einen gemeinnützigen Verein als Spende weitergegeben wurden.

Der BFH bestätigt, dass es sich bei dem Betrieb der Stände auf dem Weihnachtsmarkt um eine gewerbliche Tätigkeit handelte. Insoweit handelt es sich auch nicht etwa um eine kürzungsunschädliche Nebentätigkeit zur Grundstücksverwaltung. Vielmehr liege eine die erweiterte Kürzung insgesamt ausschließende gewerbliche Tätigkeit vor. Unerheblich sei, dass diese Tätigkeit nur geringfügig war. Der Gesetzgeber habe bei der erweiterten Grundstücks Kürzung ausdrücklich ein strenges Ausschließlichkeitsgebot normiert und die ausnahmsweise kürzungsunschädlichen Tätigkeiten abschließend im Gesetz aufgezählt. Insoweit kann auch keine etwaige Geringfügigkeitsgrenze beansprucht werden. Auch die Weitergabe der erzielten Gewinne als Spende half nicht, da dies lediglich die Verwendung der Gewinne aus der gewerblichen Tätigkeit darstellte.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass die erweiterte Grundstücks Kürzung nur unter sehr engen Voraussetzungen gewährt wird. Diese sind in der Praxis dringend zu beachten. Eine noch so geringfügige gewerbliche Tätigkeit – außerhalb der ausnahmsweise unschädlichen Tätigkeiten – gefährdet die erweiterte Grundstücks Kürzung insgesamt und führt damit zu einer Belastung mit Gewerbesteuer.

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

### **14 Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft**

Die Fremdfinanzierung einer kleineren oder mittleren GmbH kann vielfach nur dadurch realisiert werden, dass Gesellschafter Sicherheiten stellen. Dies erfolgt oftmals durch eine selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft oder auch durch Verpfändung eines Wertpapierdepots an die darlehensgebende Bank. Tritt dann der Sicherungsfall ein, so nimmt die Bank den Gesellschafter aus der Bürgschaft in Anspruch. Der Gesellschafter hat dann einen Regressanspruch gegen die GmbH, welcher oftmals aber wertlos sein wird. Hinsichtlich der Frage, ob und wann der Gesellschafter die Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme steuerlich geltend machen kann, ist – bei einer GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen – zwischen folgenden Fällen zu unterscheiden:

- Befand sich die GmbH bereits bei Hingabe der Bürgschaft in der Krise, so ist die Bürgschaftsübernahme von vorneherein gesellschaftsrechtlich veranlasst und die Aufwendungen aus der Bürgschaftsübernahme können als nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden.
- Befand sich die GmbH bei Bürgschaftsübernahme noch nicht in der Krise, so ist die Bürgschaftsübernahme zunächst noch nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst. Dies ändert sich mit Eintritt der Krise der Gesellschaft. Der Wertverlust der Bürgschaftsregressforderung bis zum Eintritt der Krise ist mangels gesellschaftsrechtlicher Veranlassung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ansetzbar. Der Wertverlust ab der Entscheidung über das Stehenlassen der Bürgschaft ist hingegen bei Liquidation der Gesellschaft bzw. Verkauf der Anteile berücksichtigungsfähig.

**Hinweis:**

Anders ist die Beurteilung, wenn die GmbH-Beteiligung ihrerseits in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten wird. So auch bei Bestehen einer steuerlichen Betriebsaufspaltungskonstellation.

Mit der Frage der Berücksichtigung des Verlusts aus einer stehengelassenen Gesellschafterbürgschaft als Verlust bei den Kapitaleinkünften hatte sich der BFH zu beschäftigen. Streitig war, ob der Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen steuerlich erfasst werden kann. Nachdem im März 2013 über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, trafen der Stpfl. und sein Bruder mit den Gläubigern der GmbH diverse Zahlungs- und Verichtsvereinbarungen.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2014 erklärte der Stpfl. nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Auflösungsverlust. Hiervon berücksichtigte das Finanzamt nur einen Teil mit der Argumentation, dass sämtliche Bürgschaftsversprechen vor der Krise abgegeben und bei Kriseneintritt stehengelassen worden seien. Die späteren Zahlungen seien infolge der Wertlosigkeit etwaiger Rückgriffsansprüche bei Kriseneintritt wertmäßig nicht mehr in die Verlustberechnung einzustellen. Eine Berücksichtigung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen komme auf Grund des Subsidiaritätsprinzips und somit des Vorrangs des gewerblichen Auflösungsverlusts nicht in Betracht.

Der BFH bestätigte dagegen mit Urteil vom 20.6.2023 (Az. IX R 2/22) die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus der Bürgschaftsinanspruchnahme. Hierzu stellt das Gericht heraus:

- Der Ausfall der Bürgschaftsregressforderungen (und von Gesellschafterdarlehen) sind als Verluste aus Kapitaleinkünften steuerlich zu berücksichtigen. Insoweit ist auch die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht zu bejahen. Von einer fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ist nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften insgesamt ausscheidet, was vorliegend nicht gegeben war.
- Im Zeitpunkt der Krise ist der gemeine Wert auf Grund des zu erwartenden Ausfalls regelmäßig mit 0 € anzusetzen. Dies hat zur Folge, dass der Wertverlust vom Nennwert der Forderung bis auf 0 € allein bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen ist. Die Subsidiarität (und damit Zuordnung zur Beteiligung und eines hieraus etwa realisierten Auflösungsverlustes) erstreckt sich nur auf den im Rahmen des Auflösungsverlusts positiv erfassten Forderungsverlust nach gesellschaftsrechtlicher Verstrickung der Bürgschaft (hier: 0 €), nicht aber auf den zuvor eingetretenen Wertverlust.
- Verbürgen sich mehrere Gesellschafter für dieselbe Gesellschaftsschuld, kann der über seinen Anteil hinaus in Anspruch genommene Bürge den Ausfall seiner gegen die Gesellschaft gerichteten Regressforderung nur dann in voller Höhe steuerlich geltend machen, wenn feststeht, dass die Ausgleichsforderung gegen den Mitbürgen nicht realisierbar und damit wertlos ist.

**Handlungsempfehlung:**

In derartigen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden, da verschiedene Fallkonstellationen unterschieden werden müssen.

## Für Hauseigentümer

### 15 Vermietungseinkünfte: Kein Anspruch auf Anwendung des Abgeltungsteuersatzes

Die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung privater Einkünfte aus Kapitalvermögen mit einem abgeltenden Sondertarif von 25 % ist in einem Rechtsstreit, in dem der Stpfl. jene Besteuerung aus Gleichheitsgründen für die von ihm erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beansprucht, nach Ansicht des BFH nicht klärungsfähig (so der Beschluss vom 8.8.2023, Az. IX B 117/22). In einem Revisionsverfahren würde der BFH die angefochtene Entscheidung selbst dann bestätigen, wenn der Abgeltungsteuertarif wegen einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt werden sollte. Die von den Stpfl. erstrebte Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den aus ihrer Sicht günstigeren proportionalen Einkommensteuertarif von 25 % wäre ausgeschlossen, denn der Gesetzgeber wäre jedenfalls aus offenkundigen sachlichen Gründen gehindert, jene Einkünfte entsprechend zu besteuern. Die von ihm seinerzeit angeführte Begründung, die Einkünfte aus Kapitalvermögen ausnahmsweise mit einem abgeltenden Sondertarif zu besteuern, ist auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter keinem Gesichtspunkt übertragbar. Die Ansicht der Stpfl., sie würden bis zu einer etwaigen Neuregelung durch den Gesetzgeber eine den Einkünften aus Kapitalvermögen entsprechende Besteuerung ihrer Vermietungseinkünfte beanspruchen können, hat weder einfachgesetzlich noch verfassungsrechtlich eine Grundlage.

#### Hinweis:

Mithin werden Vermietungseinkünfte nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif belastet. Die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes von 25 %, welcher bei den Kapitaleinkünften zur Anwendung kommt, kann nicht beansprucht werden.

### 16 Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen

Als Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil v. 4.5.2023 (Rechtssache C-516/21) hat der BFH mit Entscheidung vom 17.8.2023 (Az. V R 7/23) seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben. Vielmehr ist die Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen (Betriebsvorrichtungen) der steuerfreien Grundstücksverpachtung zuzuordnen, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags steuerfrei ist. Es liegt eine einheitliche Leistung vor. Das bislang – auch von der FinVerw – angewendete Aufteilungsgebot ist nicht anzuwenden. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht in eigenständige Leistungen aufzuteilen.

Der Streitfall ist damit zu Gunsten des Stpfl. entschieden worden, da insoweit die Verpachtung der Betriebsvorrichtungen nicht der Umsatzsteuer unterliegt, sondern in die steuerfreie Grundstücksüberlassung einbezogen ist. Verbunden ist dies allerdings damit, dass kein Vorsteuerabzug aus der Errichtung und z. B. Instandhaltung der Betriebsvorrichtungen geltend gemacht werden kann. Anders ist dies dann, wenn für die Vermietungsleistung zulässigerweise zur Umsatzsteuer optiert worden ist. Dann unterliegt die Leistung insgesamt der Umsatzsteuer und es besteht insgesamt ein Recht auf Vorsteuerabzug.

### **Handlungsempfehlung:**

Solche Fälle sollten unter Hinzuziehung steuerlichen Rats überprüft werden. Aktuell dürfte in Bezug auf den Vorsteuerabzug auch ein Vertrauensschutz auf Grund der bestehenden Verwaltungsregelung bestehen. Nach der nunmehrigen Rechtsprechung ist in solchen Fällen zunächst zu prüfen, ob es sich bei der Grundstücksvermietung zusammen mit der Überlassung von Betriebsvorrichtungen um eine einheitliche Leistung handelt. Ist das der Fall, bestimmt die Hauptleistung das steuerrechtliche Schicksal des einheitlichen Vorgangs. Im Streitfall war dies die Gebäudeverpachtung, sodass eine Separierung der Überlassung der Betriebsvorrichtungen nicht erfolgen konnte. In der Praxis können aber auch Fälle auftreten, bei denen die Überlassung der Betriebsvorrichtungen das dominierende Element ist.

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

### **17 Gewinnerzielungsabsicht bei Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Gestaltungsmissbrauch bei gezielter Herbeiführung von Veräußerungsverlusten**

Nach § 17 EStG gehört auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert – unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % – beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Dabei setzt die Anwendung des § 17 EStG allerdings voraus, dass auch die Voraussetzungen des § 2 EStG erfüllt sind. Damit erfordert also gerade die steuerliche Geltendmachung von Veräußerungsverlusten das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH v. 3.5.2023 (Az. IX R 12/22) zu sehen, in dem sich der BFH mit der Frage der Gewinnerzielungsabsicht bzw. der sog. Liebhaberei befasst und hierzu folgende Grundsätze ausgeführt hat:

- Im Rahmen des § 17 EStG ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand jedes einzelnen veräußerten Anteils, sondern einheitlich für alle veräußerten Anteile zu prüfen, sodass sich die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht auf die gesamte Beteiligung des Stpfl. an der Kapitalgesellschaft beziehen muss.
- Das für einen bestimmten Geschäftsanteil gezahlte Aufgeld/Agio erhöht (für Veräußerungen vor dem 1.8.2019) die Anschaffungskosten dieses Anteils, auch wenn die Summe aus dem Nennbetrag und dem Agio den Verkehrswert des Anteils übersteigt (sog. Überpari-Emission).
- Die gezielte Herbeiführung eines Verlusts durch die Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils, dessen Anschaffungskosten auf Grund eines Aufgelds seinen Verkehrswert übersteigen, ist nicht ohne Weiteres rechtsmissbräuchlich i. S. v. § 42 AO.

Im konkreten Streitfall hatte die Stpfl. im November 2015 als Alleingesellschafterin die A-GmbH mit einem Stammkapital von zunächst 25 000 € gegründet, deren Geschäftsgegenstand der Erwerb und die Verwaltung von Immobilien war. Mitte Dezember 2015 beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH eine Kapitalerhöhung um 1 000 €. Hierzu schuf sie einen weiteren Geschäftsanteil im Nennbetrag von 1 000 € (Nr. des Anteils: 25 001). Auch diesen Geschäftsanteil übernahm die Stpfl. und zahlte hierfür neben dem Nennbetrag ein Aufgeld von 500 000 € in die freie Kapitalrücklage der GmbH.

Am 28.12.2015 veräußerte die Stpfl. neben 300 Geschäftsanteilen im Nennwert von je 1 € (Nrn. 24 701 bis 25 000) auch den neuen Geschäftsanteil im Nennwert von 1 000 € (Nr. 25 001) zu einem Veräußerungspreis von 26 300 € an ihren Ehemann. Nachfolgend erklärte die Stpfl. in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 aus der Veräußerung der GmbH-Geschäftsanteile einen gem. § 17 EStG zu berücksichtigenden Verlust (unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) i. H. v. 285 T€.

Demgegenüber erkannte die FinVerw den aus der Veräußerung des neu geschaffenen Geschäftsanteils Nr. 25 001 herrührenden Verlust nicht an. In Anbetracht der hohen Anschaffungskosten (1 000 € Nennwert zzgl. 500 000 € Aufgeld) habe es der Stpfl. an einer Gewinnerzielungsabsicht gefehlt. Daher ermittelte die FinVerw einen Gewinn i. S. d. § 17 EStG lediglich aus der Veräußerung der Anteile der Nr. 24 701 bis 25 000, weil sie argumentierte, dass die Einkunftsquelle i. S. v. § 17 EStG der jeweilige zivilrechtlich selbständige und auch separat veräußerbare Anteil an der Kapitalgesellschaft sei.

Der BFH hat gegen diese Auffassung das Ergebnis der Vorinstanz bestätigt und insbesondere ausgeführt, dass

- der BFH in ständiger Rechtsprechung vom Vorliegen der notwendigen Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkünften aus § 17 EStG im Regelfall auch dann ausgeht, wenn die Beteiligung nur kurze Zeit gehalten wurde,
- Veräußerungsverluste, die generiert werden, um steuerliche Vorteile zu erzielen, i. d. R. auch nicht die Gewinnerzielungsabsicht in Frage stellen, sondern dahingehend zu würdigen sind, ob rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO missbraucht wurden,
- und dass sich die Gewinnerzielungsabsicht auf die gesamte gehaltene Beteiligung an der GmbH beziehen muss, also eine Einzelbetrachtung jedes veräußerten Geschäftsanteils bzw. der Gesamtheit der veräußerten Geschäftsanteile ausgeschlossen ist.

Schließlich sei bei der Prüfung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, nicht etwa ein Periodengewinn, sondern der Totalgewinn als Ergebnis der steuerrelevanten Tätigkeit oder Nutzung von Kapitalvermögen zu betrachten. Darüber hinaus erfasse der Maßstab Totalgewinn nicht nur die Wertsteigerungen, sondern zusätzlich auch die laufenden Erträge. Außerdem sei der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Geschäftsanteilen an einer GmbH sowohl hinsichtlich des Veräußerungspreises als auch der Anschaffungskosten anteilsbezogen zu bestimmen (ein durchschnittlicher Anschaffungspreis sei nicht zulässig).

#### **Hinweis:**

Der BFH hat i. Ü. auch zur Frage eines sog. Gestaltungsmissbrauchs die Dispositionsfreiheit betont und ausgeführt, dass es einem Stpfl. grundsätzlich freisteht, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußere. Im Streitfall sei mit dem Aufgeld zudem der Zweck verfolgt worden, der GmbH Finanzmittel zukommen zu lassen – dies sei aus Gestaltungssicht nicht unangemessen.

Für die Praxis ist i. Ü. noch herauszustellen, dass nach dem mit Gesetz vom Dezember 2019 eingefügten § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG für Veräußerungen nach dem 31.7.2019 die im Zuge einer Kapitalerhöhung geleisteten Aufgelder auf die gesamten Anteile einschließlich der im Rahmen der Kapitalerhöhung erhaltenen neuen Anteile gleichmäßig zu verteilen sind. Dem im Urteilsfall gestalteten Sachverhalt wurde durch diese Neuregelung teilweise die Grundlage entzogen.

## **18 Verdeckte Einlage durch Zuwendung eines Anspruchs auf bereits aufgelaufene Zinsen an Tochtergesellschaft**

Das KStG regelt nicht nur, dass der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn einer GmbH nicht durch offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen gemindert werden kann, sondern auch, dass – im gegenläufigen Fall – verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen (§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG). Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält – und zwar dann, wenn diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Als verdeckte Einlagen sind allerdings nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, entweder durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens; dies bestimmt sich nach Bilanzrecht.



Zur Frage verdeckter Einlagen hat nun der BFH mit Urteil v. 15.3.2023 (Az. I R 24/20) entschieden, dass eine verdeckte Einlage auch dann vorliegt, wenn durch Wertpapierdarlehen zwischen einer Mutter- und ihrer Tochtergesellschaft Ansprüche auf bereits aufgelaufene Zinsen aus den überlassenen verzinslichen Wertpapieren unter Verzicht auf die Vereinbarung von Kompensationszahlungen auf die Tochtergesellschaft übertragen werden.

Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine Konzernmutter geklagt, die hohe operative Gewinne erzielte und an einer GmbH beteiligt war, die über erhebliche Verlustvorträge verfügte. Um die Verluste der GmbH „nutzbar“ zu machen, schloss die Stpfl. zunächst mit der G-Bank (G) Wertpapierpensionsgeschäfte und sodann über dieselben Wertpapiere mit der GmbH Wertpapierdarlehensgeschäfte ab.

Auf der Basis der Vereinbarungen mit G als Pensionsgeber standen die auf die Pensionspapiere geleisteten Zinsen, Gewinnanteile etc. G zu. Die Stpfl. hatte an G im Streitjahr Kompensationszahlungen sowie Pensionszahlungen zu leisten, diese Zahlungen wurden aufwandswirksam erfasst. Nachfolgend schloss die Stpfl. mit der GmbH (als Darlehensnehmerin) in 2009 einen „Rahmenvertrag für Wertpapierdarlehen“ ab. In diesem Vertrag war vorgesehen, dass die während der Laufzeit der Darlehen auf die Darlehenspapiere geleisteten Zinsen der Darlehensgeberin zustehen sollten; die Darlehensnehmerin sollte entsprechende Kompensationszahlungen an die Darlehensgeberin leisten. Anschließend vereinbarten die Parteien zwölf Einzelabschlüsse über diejenigen Wertpapiere, die auch den Gegenstand der Wertpapierpensionsgeschäfte zwischen der Stpfl. und der G bildeten. Die Vertragsbedingungen wichen von den Regelungen des Rahmenvertrags insbesondere darin ab, dass die während der Laufzeit des Darlehens auf die Darlehenspapiere geleisteten Zinsen der GmbH als Darlehensnehmerin zustehen sollten und diese mithin keinerlei Kompensation an die Stpfl. zu leisten hatte.

Die FinVerw vertrat dazu die Auffassung, die Stpfl. habe auf Grund der unentgeltlichen Wertpapierdarlehensgeschäfte mit der GmbH dieser einlagefähige Vermögensgegenstände auf Grund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet – es lägen insoweit also verdeckte Einlagen vor. Maßgeblich hierfür sei, dass sich die Stpfl. von einem fremden Entleiher die Stückzinsen hätte vergüten lassen. Das FG bestätigte diese Auffassung, dass das Einkommen der Stpfl. entsprechend zu erhöhen war. Auch der BFH bejahte das Vorliegen verdeckter Einlagen und traf folgende Feststellungen:

- Nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG erhöhten sich die bei der Stpfl. zu erfassenden Anschaffungskosten der Beteiligung an der GmbH im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts im Wege der verdeckten Einlage in die Beteiligungsgesellschaft (s. insoweit § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG) um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. Ein Abzug der entsprechenden Zuwendung als Betriebsausgabe beim zuwendenden Gesellschafter (hier also: der Stpfl.) scheidet danach aus.
- Bei der Kapitalgesellschaft müsse insoweit eine Vermögensmehrung durch die Entstehung bzw. Erhöhung eines Aktivpostens oder den Wegfall bzw. die Verminderung eines Passivpostens eintreten. Unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen, Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen oder entsprechende (Nutzungs-)Rechte seien deshalb keine verdeckten Einlagen.
- Nach diesen Grundsätzen stelle sich die durch die Stpfl. an die GmbH unter Verzicht auf Kompensationszahlungen vorgenommene Zuwendung eines Anspruchs auf die im Einlagezeitpunkt bereits aufgelaufenen, zivilrechtlich bereits entstandenen Zinsen aus den festverzinslichen Wertpapieren als verdeckte Einlage dar. Der Zinsanspruch sei auch zu bilanzieren und insoweit einlagefähig gewesen, da er für einen Zeitraum vor dem Bilanzstichtag geschuldet wurde. Insoweit komme es bei der verdeckten Einlage nicht auf den Bilanzstichtag, sondern auf die Bilanzierungsfähigkeit des zugewendeten Vermögensvorteils im Zeitpunkt der Zuwendung an.
- Der Verzicht der Stpfl. auf die Vereinbarung von Gegenleistungen in Form von Kompensationszahlungen sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen, da der GmbH auf diese Weise ermöglicht werden sollte, ihre Verlustvorträge steuerlich zu nutzen.

**Hinweis:**

Die Annahme der verdeckten Einlage führt also dazu, dass die Verlustvorträge steuerlich gerade nicht genutzt werden können. Beim Gesellschafter führen solche Einlagen zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, die sich auf seiner Ebene (erst) im Veräußerungsfall gewinnmindernd auswirken könnten.

**19 VGA bei einer nach dem AÜG nicht zulässigen Arbeitnehmerüberlassung**

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 7.6.2023 (Az. 7 K 311/21 K,G) hat das FG Düsseldorf entschieden, dass eine Arbeitnehmerüberlassung, bei der der Verleiher nicht die erforderliche Erlaubnis nach dem AÜG hat, zu einer vGA beim Entleiher führen kann.

Im Streitfall war der Abzug von Aufwendungen für eine Personalüberlassung strittig, den eine im Garten- und Landschaftsbau tätige GmbH (Stpfl.) geltend machte. Alleiniger Gesellschafter der GmbH in den Streitjahren 2015 bis 2017 war Herr A. Die GmbH machte Aufwendungen für ihr von der B-GmbH überlassenes Personal geltend. Alleingesellschafterin dieser B-GmbH war Frau C, die Ehefrau des A. Geschäftsführer beider Gesellschaften in diesen Jahren war Herr D, der Schwiegersohn des A.

Die Betriebsprüfung traf – sehr verkürzt dargestellt – die Feststellungen, die GmbH habe erhebliche Fremdleistungen durch die B-GmbH als Aufwendungen gebucht und auf einem für diese geführten Verrechnungskonto erfasst. Dabei habe sie auf dem Konto sowohl die von der B-GmbH bezogenen Fremdleistungen auf Grund der Personalüberlassung durch die B-GmbH als auch für die B-GmbH verausgabte Leistungen verbucht (u. a. durch die Stpfl. gezahlte Löhne sowie Lohnnebenkosten und Sozialversicherungsbeiträge für an die Stpfl. entlehene Arbeitnehmer). Tatsächlich habe es aber an einer Leistungsbeziehung zwischen der B-GmbH und der Stpfl. gefehlt, es habe keine Arbeitnehmerüberlassung vorgelegen. Formal seien die Arbeitnehmer zwar bei der B-GmbH angemeldet gewesen, tatsächlich hätten diese aber eine originäre Leistungsbeziehung zur Stpfl. gehabt; Zahlungen seitens der B-GmbH, die die Löhne hätte zahlen müssen, seien nicht erfolgt.

Das FG hat hier das Vorliegen von vGA bejaht und in seiner Begründung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Eine vGA kommt auch dann in Betracht, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird (im Urteilsfall sei die von der Ehefrau des Alleingesellschafters der Stpfl. beherrschte B-GmbH eine nahestehende Person des Alleingesellschafters der Stpfl.).
- Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Diesbezüglich stellte der BFH heraus, dass sämtliche Anforderungen im Urteilsfall nicht erfüllt wurden. Die mit der B-GmbH getroffene Vereinbarung sei zivilrechtlich unwirksam, weil die B-GmbH nicht die nach dem AÜG erforderliche Erlaubnis für eine Arbeitnehmerüberlassung hatte. Zusätzlich sei die Vereinbarung wegen Verstoßes gegen die Schriftform des Überlassungsvertrags nichtig. Die Aufwandsbuchung trotz zivilrechtlicher Unwirksamkeit sei gesellschaftsrechtlich (mit-)veranlasst. Denn auf eine unwirksame Vereinbarung hätte ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter für einen Nichtgesellschafter keine Forderungen eingebucht. Zudem habe im Streitfall nicht einmal belegt werden können, ob insoweit überhaupt eine von vornherein abgeschlossene Vereinbarung vorgelegen habe. Auch sei nicht von einer tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung mit der B-GmbH auszugehen. Auf die durch die B-GmbH in Rechnung gestellten Beträge seien keine Zahlungen erfolgt. Die bloße Verbuchung auf dem Verrechnungskonto sei hingegen regelmäßig für eine tatsächliche Durchführung der Vereinbarung nicht ausreichend.

**Hinweis:**

Das FG hat die allgemeinen Kriterien der Rechtsprechung überzeugend angewandt. Trotzdem sollte die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam beobachtet werden, da das Urteil vorläufig noch nicht rkr. ist. Für die Praxis sei hier nochmals die bekannte Problematik hervorgehoben, dass es bei beherrschenden Gesellschaftern – zur Vermeidung von vGA – auf klare, im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und auch tatsächlich durchgeführte Vereinbarungen ankommt.

**20 Sanierungsbedingte Abfindung einer Pensionszusage muss nicht zwingend zu einer vGA führen**

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil v. 26.5.2023 (Az. 4 K 3618/18 E) hat das FG Münster entschieden, dass die Abfindung einer zu Gunsten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers bestehenden Pensionszusage dann nicht zu einer vGA führt, wenn die Abfindung dazu dient, eine (unmittelbar drohende) Zahlungsunfähigkeit der GmbH zu beseitigen.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – strittig, ob eine im Jahr 2012 erfolgte Zahlung für die Abfindung einer zu Gunsten des Stpfl. bestehenden Pensionszusage zu Unrecht als eine vGA behandelt wurde. Der Stpfl. hielt 90 % der Anteile an der GmbH. In 2002 gewährte diese dem Stpfl. einen Rechtsanspruch auf Versorgung („Pensionszusage“ mit Witwenversorgung und Berufsunfähigkeitsrente).

Die GmbH behielt sich ausdrücklich vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich ihre wirtschaftliche Lage nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann.

Ab 2009 gingen die Umsätze der GmbH stetig zurück, in 2011 wies die GmbH sogar einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag i. H. v. 25 000 € aus, obwohl schon in 2011 das Geschäftsführergehalt merklich gekürzt worden war. Auch im Jahr 2012 verringerte sich der Umsatz der GmbH weiter, sodass beschlossen wurde, die erteilte Pensionszusage zum 1.12.2012 aufzuheben und eine Vereinbarung zur Abfindung der Versorgungsansprüche zu treffen. Die GmbH sagte eine Abfindung von 66 T€ zu, die sie aus den Zahlungen der von ihr gekündigten Rückdeckungsversicherungen (die GmbH erhielt insgesamt 66 T€) im Dezember 2012 begleichen konnte. Der Stpfl. wiederum gewährte der GmbH (im Gegenzug noch im Dezember 2012) ein Darlehen i. H. v. 13 000 €. Die GmbH buchte in ihrer eigenen Gewinnermittlung u. a. die bis dahin bilanzierte Pensionsrückstellung sowie die Forderung aus den Rückdeckungsversicherungen erfolgswirksam aus.

Nach einer Betriebsprüfung kam die FinVerw zu dem Ergebnis, dass eine sog. Spontanabfindung mit der Folge einer vGA vorliege und von einer gesellschaftlichen Veranlassung der Abfindung auszugehen sei. Denn eine drohende Überschuldung der GmbH habe zum Abfindungszeitpunkt nicht vorgelegen. Es seien zudem zeitgleich keine weiteren Maßnahmen zur Liquiditätsverbesserung getroffen worden. Auch sei die Vorgehensweise unter Fremdvergleichsgesichtspunkten nicht nachvollziehbar. Die ursprüngliche Pensionszusage sehe keine Abfindungsregelung vor und der Abfindungsplan sehe lediglich eine Zahlung i. H. v. 66 000 € vor, enthalte aber keine weiteren Berechnungsanweisungen. Daher sei auf der Ebene des Stpfl. eine vGA i. H. v. 66 000 € zu berücksichtigen (Kapitalerträge). Die FinVerw führte weiter aus, dass wenn eine Abfindung spontan vereinbart werde, dies nicht dem bei beherrschenden Gesellschaftern zu beachtenden Gebot genüge, Vereinbarungen im Vorhinein zu treffen.

Das FG hat dazu entschieden, dass die Abfindung der zu Gunsten des Stpfl. bestehenden Pensionszusage zu Unrecht als eine vGA behandelt wurde. Eine gesellschaftliche Veranlassung sei insbesondere dann gegeben, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil unter sonst gleichen Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Dabei sei der Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers aber nur ein Teilaspekt des Fremdvergleichs. Vorliegend sei die an den Stpfl. erfolgte Zahlung zur Abfindung der zu seinen Gunsten bestehenden Pensionszusage nicht gesellschaftlich, sondern betrieblich veranlasst gewesen, da ein wirtschaftlicher Grund für die Notwendigkeit einer Abfindung vorlag. Mithin liege keine vGA vor. Es sei zu beachten, dass die geleistete Abfindungszahlung nicht ohne Gegenleistung erfolgte, da der Stpfl. diese Zahlung im Gegenzug für den Wegfall seines Pensionsanspruchs erhielt. Im Ergebnis habe es sich also vorliegend um ein entgeltliches Austauschgeschäft gehandelt. Zusätzlich sei zu beachten, dass die getroffene Abfindungsvereinbarung im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit weiteren Sanierungsmaßnahmen zu Gunsten der GmbH erfolgte; es habe also keine isolierte Beendigung der Pensionszusage vorgelegen.

Vielmehr hätte zum einen aus Sicht der GmbH ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer dem Abfindungsplan zu diesem Zeitpunkt zugestimmt, um die drohende Insolvenzreife und wirtschaftliche Krise der GmbH zu beseitigen. Zum anderen hätte auch aus Sicht des Stpfl. ein fremder Dritter dem Abfindungsplan zugestimmt und mit dem Ziel der zukünftigen Sicherung des Arbeitsplatzes auf eine darüber hinausgehende Zahlung verzichtet.

**Hinweis:**

Angesichts des anhängigen Revisionsverfahrens (Az. des BFH: VII R 17/23) ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen. Sollte der BFH die Argumentation des FG bestätigen, könnten in wirtschaftlichen Krisen einer GmbH bestehende Pensionsansprüche vergleichsweise rechtssicher abgefunden werden. Im konkreten Einzelfall sollte auf fachlichen Rat nicht verzichtet werden.

Mit freundlichen Grüßen

eureos gmbh

steuerberatungsgesellschaft

rechtsanwalts-gesellschaft