

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

wieder einmal bildet die Vergütung des (Gesellschafter-)Geschäftsführers einer GmbH den Schwerpunkt dieses Mandanten-Rundschreibens. Abgesehen von Zahlen aus einer aktuellen Gehaltsstrukturuntersuchung (Nr. 1 und 2), die für die steuerliche Angemessenheit einzelner Vergütungsbestandteile von Bedeutung sind, informieren wir über neue Rechtsprechung zur Tantieme (Nr. 5) sowie zur Pensionszusage im Anschluss an eine Gehaltserhöhung (Nr. 6) und eine Gehaltsabsenkung (Nr. 7).

Neuerungen gibt es ferner zum Investitionsabzugsbetrag (Nr. 9 und 10) sowie zum Vorsteuerabzug (Nr. 11).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Geschäftsführervergütung 2016 (1):** Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen
- 2 Geschäftsführervergütung 2016 (2):** Aktuelles zu Tantiemen, betrieblicher Altersversorgung und Dienstwagenüberlassung
- 3 Verrechnungskonto für Gesellschafter (1):** Vorteile und steuerliche Anforderungen
- 4 Verrechnungskonto für Gesellschafter (2):** Welcher Zins ist angemessen?
- 5 Tantieme:** Aktuelle Urteile zur Gewinn- und Umsatztantieme
- 6 Pensionszusage:** Höhere Betriebsrente durch Gehaltssteigerung kurz vor Erreichen des Pensionsalters?
- 7 Gehaltsabsenkung:** Auswirkungen auf die Pensionszusage
- 8 Investitionsabzugsbetrag (1):** Aufstockung in den Folgejahren zulässig
- 9 Investitionsabzugsbetrag (2):** Elektronische Übermittlung ab 2016
- 10 Computerüberlassung:** Private Nutzung durch den GmbH-Geschäftsführer
- 11 Vorsteuerabzug:** Rechnungen mit Postfachadressen sind problematisch

1 Geschäftsführervergütung 2016 (1): Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen

Auch im Jahr 2015 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden rund 3.130 Geschäftsführer aus den Bereichen Industrie, Handwerk, Dienstleistung, Einzel- und Großhandel.

Der spezielle Nutzen der BBE-Gehälter-Dokumentation, auf deren Zahlen und Daten auch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte regelmäßig zurückgreifen, liegt in den **zahlreichen Detaildaten**, die sie enthält. So sind wichtige Orientierungswerte für **68 Branchen** aufbereitet. Spezifiziert werden die Geschäftsführer-Gehälter unter anderem nach dem GmbH-Umsatz, der Anzahl der Beschäftigten und dem Geschäftsführer-Status (Allein-, Mitgeschäftsführer, Vorsitzender). Darüber hinaus bietet die Studie interessantes Anschauungsmaterial über Trends in den Bereichen Erfolgsbeteiligungen, betriebliche Altersversorgung und Dienstwagen (vgl. Beitrag Nr. 2).

Wann die Vergütung für Gesellschafter-Geschäftsführer im Bereich des noch Angemessenen liegt und damit in voller Höhe als Betriebsausgabe abgesetzt werden kann, kann auch **mithilfe betriebsinterner Daten** ermittelt werden. Orientierungswert ist dann das Gehalt des nach dem Geschäftsführer zweitbestbezahlten Angestellten der GmbH – zum Beispiel des Prokuristen. Rechtsprechung und Verwaltung halten das bis zu **2,5-Fache** seines Lohns als Geschäftsführergehalt für noch angemessen.

Beispiel:

Der Prokurist einer GmbH verdient 50.000 Euro im Jahr. Dann kann das Gehalt des (Gesellschafter-)Geschäftsführers das 2,5-Fache dieses Gehalts betragen, also bei maximal 125.000 Euro liegen.

Gerechtfertigt wird dieses Mehrgehalt des Geschäftsführers mit seiner umfassenden Zuständigkeit für alle Angelegenheiten der Gesellschaft und mit seiner uneingeschränkten persönlichen Verantwortung für alles, was im Unternehmen schief läuft.

Im Wesentlichen wird dieser 2,5-Faktor für das Jahr 2015 auch durch die BBE-Gehälterstudie bestätigt – allerdings gibt es in zwei Wirtschaftszweigen „Ausreißer“. Dies sind die Wirtschaftszweige Dienstleistung und Großhandel. Die Ergebnisse der Untersuchung:

- Im Wirtschaftszweig Industrie liegt der Multiplikator für das Geschäftsführergehalt – und zwar im Durchschnitt (Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer) – mit dem 2,29-Fachen am niedrigsten und im Einzelhandel mit dem 2,48-Fachen ebenso „in der Normgröße“ wie im Handwerk mit dem 2,31-Fachen.
- Im Wirtschaftszweig Dienstleistung dagegen liegt der Multiplikator mit dem 2,78-Fachen mit Abstand am höchsten, gefolgt vom Wirtschaftszweig Großhandel mit dem 2,54-Fachen.

2 Geschäftsführervergütung 2016 (2): Aktuelles zu Tantiemen, betrieblicher Altersversorgung und Dienstwagen- überlassung

• Erfolgsbeteiligungen nach Wirtschaftszweigen und Branchen

Rund 87 Prozent der Geschäftsführer in der Industrie haben eine Tantiemeregelung mit ihrer GmbH getroffen. Im Großhandel sind es 75,7 Prozent der Geschäftsführer, im Handwerk 78,6 Prozent, im Dienstleistungsbereich 75,9 Prozent und im Einzelhandel 76,6 Prozent der Geschäftsführer.

Nicht nur beim Fixgehalt, sondern ebenfalls bei den Erfolgsbeteiligungen ergibt sich laut BBE-Umfrage je nach Wirtschaftszweig und Branche eine große Spannweite. In 94,4 Prozent der Fälle wurden dabei die Tantiemen nach einem festen Modus berechnet und ermittelt. Die aktuelle Untersuchung ergibt hier die folgenden **durchschnittlichen Jahres-Tantiemen** (in Klammern die Tantiemebeträge des Vorjahres 2014):

Dienstleistung:	30.741 Euro (31.771 Euro)
Handwerk:	24.148 Euro (26.737 Euro)
Industrie:	50.161 Euro (52.653 Euro)
Einzelhandel:	32.765 Euro (32.902 Euro)
Großhandel:	41.155 Euro (42.436 Euro)

Bei Betrachtung der in 2015 gezahlten **Tantiemebeträge nach Branchen** zeigt die Gehälterumfrage: In der Industrie werden auf breiter Front die höchsten Tantiemen gezahlt. Allerdings sind die Erfolgsbeteiligungen in allen Wirtschaftszweigen im Vergleich zum Vorjahr gesunken.

• Betriebliche Altersversorgung und Dienstwagen

Für das Jahr 2015 ergab sich nach der BBE-Studie im Bereich der betrieblichen Altersversorgung von GmbH-Geschäftsführern folgendes Bild: Am beliebtesten mit 86,4 Prozent ist nach wie vor die **Direktversicherung**. In allen Wirtschaftszweigen liegt der Anteil der Geschäftsführer, die diese Form der Altersversorgung erhalten, zwischen 83,4 und 90,3 Prozent.

Eine **Pensionszusage** erhalten – im Schnitt über alle Wirtschaftszweige hinweg betrachtet – 28,2 Prozent der Geschäftsführer mit Gesellschafterstatus. Bei Fremdgeschäftsführern waren es 3,8 Prozent. Die Pensionszusage-Quote ist bei Geschäftsführern aus dem Wirtschaftszweig Industrie im Jahr 2015 mit 35,7 Prozent am höchsten, dagegen im Dienstleistungsbereich mit 23,5 Prozent am niedrigsten.

Über einen **Dienstwagen** – auch zur privaten Nutzung – verfügten im Jahr 2015 rund 86,3% aller Umfrageteilnehmer. Davon nutzen 86,7% die 1%-Methode zur Versteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung. Im Durchschnitt kostete ein Geschäftsführer-Dienstwagen rund 69.843 €.

3 Verrechnungskonto für Gesellschafter (1): Vorteile und steuerliche Anforderungen

Gesellschafter können mit ihrer GmbH alle möglichen Verträge abschließen und in diesem Rahmen den Austausch von Leistungen vereinbaren, z.B. die Übernahme der Geschäftsführung gegen Gehalt, die Überlassung von Immobilien gegen Miete/Pacht oder die Gewährung von Darlehen gegen Zinsen. Um die damit verbundenen Zahlungsverpflichtungen kurzfristig und problemlos abwickeln zu können, ist es sinnvoll, dass Gesellschafter und GmbH die **Einrichtung eines Verrechnungskontos** vereinbaren. Im Soll des Kontos werden sodann Forderungen der GmbH gegen den Gesellschafter erfasst und im Haben Verpflichtungen der GmbH gegenüber dem Gesellschafter. Auf einem solchen Konto können ferner Zahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers, die er für die Gesellschaft verauslagt hat, erfasst werden ebenso wie Zahlungen der GmbH, die sie an den Gesellschafter oder für dessen Rechnung an Dritte geleistet hat. Auf diese Weise erhält das Verrechnungskonto den Charakter eines Kontos für laufende kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschafter und GmbH.

Beispiel 1:

Gesellschafter-Geschäftsführer A betankt das Firmenfahrzeug für 80 Euro. Da er weder die Tankkarte der GmbH noch die EC-Karte des Betriebskontos bei sich hat, zahlt er die Rechnung aus privaten Mitteln. Am Tag darauf zahlt er ein Firmenessen (Bewirtung von Geschäftsfreunden) mit seiner privaten Karte.

Werden beide Zahlungen zeitnah als Verbindlichkeiten der GmbH auf dem Verrechnungskonto erfasst, steht fest, dass es sich nicht um verdeckte Einlagen, sondern um Forderungen des Gesellschafters handelt, die von der GmbH zu begleichen sind.

Beispiel 2:

Die GmbH verbucht das monatliche Gehalt des Geschäftsführers, Reisekostenerstattungen und Gewinnausschüttungen auf dem Verrechnungskonto (im Haben). Die monatliche Miete für die Privatwohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers, die die GmbH per Dauerauftrag von ihrem Geschäftskonto zahlt, wird im Soll des Verrechnungskontos erfasst.

Solange die Haben- die Sollseite übersteigt, profitiert die GmbH von der ihr verbliebenen Liquidität.

In der Bilanz wird der Saldo des Verrechnungskontos zum 31.12. eines Jahres entweder als Forderung der GmbH an den Gesellschafter auf der Aktivseite oder als Verbindlichkeit der GmbH gegenüber dem Gesellschafter auf der Passivseite eingestellt.

Auch wenn die Leistungsvergütungen an den Gesellschafter nicht ausgezahlt, sondern „nur“ auf dem Verrechnungskonto erfasst werden, müssen sie dem **Fremdvergleich** standhalten. Unangemessen hohe Vergütungen sind andernfalls verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).

Zahlungen für private Zwecke des Gesellschafters (Miete, Urlaub usw.) sind unabhängig von ihrer Höhe keine vGA,

wenn ihnen entsprechende Habenbuchungen auf dem Verrechnungskonto (z.B. Gehaltszuschriften) gegenüberstehen und ein Kontensaldo zugunsten der GmbH verzinst wird (vgl. Beitrag Nr. 4).

4 Verrechnungskonto für Gesellschafter (2): Welcher Zins ist angemessen?

Haben sich Gesellschafter und GmbH auf die Einrichtung eines Verrechnungskontos geeinigt (vgl. Beitrag Nr. 3), verlangt die Rechtsprechung, dass ein Kontensaldo zugunsten der GmbH regelmäßig, z.B. vierteljährlich, verzinst wird. Die Zinsen können ebenfalls auf dem Verrechnungskonto erfasst werden. Nach einer BFH-Entscheidung vom 22.10.2003 bestimmt sich der angemessene Zins derart, dass sich GmbH und Gesellschafter die Spanne zwischen Haben- und Sollzinsen teilen. Da der Habenzins derzeit bei 1 Prozent und der Sollzins für Kontokorrentkredite bei 11 Prozent liegt, ist der Kontensaldo zurzeit mit 1 Prozent + 5 Prozent (Hälfte der Differenz zwischen Soll- und Habenzins), also mit 6 Prozent zu verzinsen.

Das Gehalt eines Gesellschafter-Geschäftsführers bleibt häufig zumindest teilweise auf seinem Bankkonto solange liegen, bis er das (Rest-)Guthaben endgültig abrufen kann. Der Guthabenzins, den die Bank ihm dafür zahlt, liegt derzeit allenfalls bei 0,2 Prozent. Lässt der Geschäftsführer das Gehalt teilweise auf dem Verrechnungskonto ruhen, kann er sich dafür **bis zu 6 Prozent Zinsen** von seiner Gesellschaft gutschreiben lassen. Da auch die Gesellschaft vom „Stehenlassen“ des Gehalts profitiert – sie müsste für ein Kontokorrentdarlehen bei der Hausbank 11 Prozent Zinsen zahlen – liegt auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

5 Tantieme: Aktuelle Urteile zur Gewinn- und Umsatztantieme

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zur Tantieme von Gesellschafter-Geschäftsführern bleibt in Bewegung.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat eine Regelung, wonach eine **Negativ-Tantieme** aufgrund eines Verlustes der GmbH mit einer positiven Tantieme zu verrechnen ist, steuerlich anerkannt.

Nach der Vereinbarung war eine positive Tantieme in fünf gleichen Jahresraten auszuzahlen, eine negative Tantieme mit den einbehaltenen Tantiemeraten für die Vorjahre zu verrechnen. Nach Auffassung des Finanzgerichts entspricht eine derartige Tantiemeregulierung der Forderung des BFH, Verlustvorträge einer GmbH bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewinn- und Umsatztantieme für einen Geschäftsführer zu berücksichtigen.

Die Vereinbarung einer **Umsatztantieme** für einen Gesellschafter, der zugleich für die GmbH tätig ist, wird nur in sehr engen Grenzen von der Rechtsprechung steuerlich gebilligt. Einen solchen Ausnahmefall hat das Finanzgericht Baden-Württemberg anerkannt. Im Urteilsfall war eine mit 40 Prozent am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-

terin als Prokuristin allein für den Vertrieb der Gesellschaft zuständig. Sie erhielt eine Umsatztantieme, die weder zeitlich noch der Höhe nach begrenzt war; ihr Ehemann hielt die übrigen Anteile und war Geschäftsführer der GmbH. Die Tantieme betrug bei Überschreiten eines Nettojahresumsatzes

- von 20 Mio. DM 1,0 Prozent
- von 25 Mio. DM 1,5 Prozent

des übersteigenden Umsatzes. Hieraus resultierten in den Streitjahren Tantiemen in Höhe von 11.750 Euro bzw. 25.569 Euro. Diese waren unter Berücksichtigung der Festvergütung angemessen. Ohne eine Umsatztantieme hätte die Prokuristin nach Ansicht des Finanzgerichts nicht ausreichend motiviert werden können.

6 Pensionszusage: Höhere Betriebsrente durch Gehaltssteigerung kurz vor Erreichen des Pensionsalters?

Die meisten Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer sind abhängig vom Endgehalt vor Eintritt in den Ruhestand. Kann durch eine kräftige Gehaltssteigerung zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers kurz vor der Pensionierung dessen Betriebsrente aufgebessert werden? Mit dieser Frage hatte sich der BFH in seinem Urteil vom 20.5.2015 zu beschäftigen.

Im Urteilsfall hatte die B-GmbH (Klägerin) ihrem langjährigen Gesellschafter-Geschäftsführer G eine endgehaltsabhängige Pensionszusage erteilt. Die Geschäftsführervergütung wurde zum 1.5.2001 von zuvor 424.000 DM auf 600.000 DM jährlich erhöht – mit entsprechender Erhöhung der Altersversorgung. G war zu diesem Zeitpunkt über 57 Jahre alt und hatte die Option, mit Vollendung des 60. Lebensjahres gegen Altersversorgung auszuscheiden. Da sich die Suche eines Nachfolgers als schwierig erwies, ging er tatsächlich erst im Alter von 63 Jahren (Ende 2006) in den Ruhestand.

Das Finanzamt behandelte die Rückstellungen der B-GmbH für die Pensionszusage in den Streitjahren 2001 bis 2004 jeweils im Umfang des Erhöhungsbetrags als verdeckte Gewinnausschüttungen. In der Vereinbarung aus dem Jahr 2001 sei eine nachträgliche Erhöhung der erteilten Pensionszusage zu sehen, für die wie bei einer Erstzusage das **Kriterium** der sogenannten **Erdienbarkeit erfüllt** sein müsse. Diese fehle aber, weil der Zeitraum zwischen Erhöhung der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mit 60 Jahren nicht mindestens drei Jahre betragen habe.

Nachdem die Klage vor dem Finanzgericht bereits erfolglos geblieben war, wurde auch die Revision vom BFH als unbegründet zurückgewiesen. Für die Berechnung der „Erdienensdauer“ kommt es darauf an, wann G zum Zeitpunkt der Erteilung (oder Erhöhung) der Pensionszusage frühestmöglich aus den Diensten der Gesellschaft ausscheiden konnte. Im Streitfall hatte er das „Optionsrecht“, mit Vollendung des 60. Lebensjahres auszuscheiden. Auf diesen Zeitpunkt ist daher auch für die Bestimmung des

„Erdienungszeitraums“ abzustellen. Auch für nachträgliche Erhöhungen einer Pensionszusage gilt das Kriterium der Erdienbarkeit.

Um eine nachträgliche Erhöhung kann es sich auch handeln, wenn ein endgehaltsabhängiges Pensionsversprechen infolge einer Gehaltsaufstockung mittelbar erhöht wird und diese Anhebung der Höhe nach einer erneuten Zusage gleichkommt. Da im Streitfall der **Gehaltssprung** von rund 41,5 Prozent zu einem Pensionsanstieg von mindestens 24 Prozent und somit nach Auffassung des Gerichts zu einer **Neuzusage** führte, musste die Erdienbarkeit geprüft werden. Dabei ist grundsätzlich zu beachten, dass der **Erdienungszeitraum** bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig **zehn Jahre** und bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer **mindestens drei Jahre** beträgt und er dem Betrieb mindestens zwölf Jahre angehört hat.

Soweit ersichtlich hat der BFH nun erstmals zur Anwendung der Erdienbarkeitsgrundsätze auch auf mittelbare Pensionssteigerungen durch Erhöhung des laufenden Gehalts Stellung bezogen. Die reine Kopplung des Rentenniveaus an das zuletzt bezogene Gehalt hat er dabei dem Grunde nach nicht beanstandet. Es ist deshalb durchaus möglich, durch angemessene Gehaltserhöhungen auch das spätere Rentenniveau zu steigern.

Überhöhte oder sprunghafte Gehaltssteigerungen sollten vermieden werden, weil allein diese – unabhängig von der Einhaltung des Erdienungszeitraums – zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen können. Erst wenn die Gehaltserhöhung den Fremdvergleich besteht, ist in einem zweiten Schritt die Angemessenheit der Pensionserhöhung anhand der noch möglichen Erdienensdauer zu prüfen. In der Praxis sind hier also (mindestens) zwei Hürden zu meistern.

7 Gehaltsabsenkung: Auswirkungen auf die Pensionszusage

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung sind Pensionsrückstellungen für eine Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich nicht anzuerkennen, wenn eine **Übersorgung** vorliegt. Diese ist gegeben, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit einer eventuellen Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 Prozent der am jeweiligen Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Dies gilt nicht nur für entgeltabhängige Versorgungszusagen, sondern auch bei einer Versorgung in Festbeträgen – wie ein Urteil des Finanzgerichts Köln zeigt.

Im Urteilsfall hatte die A-GmbH ihrem Alleingesellschafter A ab 1995 ein monatliches Gehalt von zunächst 30.000 DM, später 40.000 DM gewährt. Mit Versorgungsvertrag vom November 1997 wurde zusätzlich vereinbart, dass der Geschäftsführer nach vollendetem 65. Lebensjahr Anspruch auf ein lebenslängliches Ruhegeld in Höhe von monatlich 20.000 DM hatte. Für die Pensionszusage bildete die GmbH eine Rückstellung, die jährlich um die erdienten Ansprüche erhöht wurde.

Wegen deutlicher Umsatzrückgänge wurde das Gehalt des A zum 1.7.2000 auf 4.000 DM/Monat und zum 1.7.2001 auf 2.000 DM/Monat reduziert. A reduzierte zudem seine Arbeitsleistung für die GmbH. Seit Ende 2001 war die GmbH inaktiv. Zum 1.12.2001 wurde das Gehalt schließlich auf 0 DM herabgesetzt, die Pensionsrückstellung wurde auf den Stand „31.12.2004“ eingefroren.

Im Rahmen einer Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die Gehaltsreduzierung auf 0 DM zum 1.12.2001 einen völligen Barlohnverzicht darstellte und somit eine Überversorgung vorlag. Dagegen läge keine „Nur Pension“ vor, weil im Zeitpunkt der Versorgungszusage ein Geschäftsführer-Gehalt von 480.000 DM jährlich gezahlt worden sei.

Die gegen die Kürzung der Rückstellung erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Bei einer dauerhaften Gehaltskürzung sind nach Auffassung des Finanzgerichts die Grundsätze der Überversorgungsrechtsprechung ebenso anzuwenden wie bei einer Neuzusage. Die Kürzung der Pensionsrückstellung war deshalb nicht zu beanstanden.

Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt. Das höchste Steuergericht hat in dem anhängigen Verfahren Gelegenheit, seine stark kritisierte Rechtsprechung zur Überversorgung von Gesellschafter-Geschäftsführern zu überdenken.

8 Investitionsabzugsbetrag (1): Aufstockung in den Folgejahren zulässig

Hat eine GmbH einen gewinnmindernden Investitionsabzugsbetrag für ein Wirtschaftsgut beantragt, kann sie diesen in einem Folgejahr **innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums** bis zum gesetzlichen Höchstbetrag aufstocken. Die Finanzverwaltung hat sich nunmehr insoweit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angeschlossen. Es ist also **nicht mehr erforderlich**, den Investitionsabzugsbetrag **von vornherein** für das richtige Wirtschaftsgut **in der maximalen Höhe** geltend zu machen. Ein Investitionsabzugsbetrag, der in einem Jahr gebildet wurde, kann somit im nächsten Jahr weiter aufgestockt werden.

Beispiel:

Eine GmbH beabsichtigt, im Jahr 2017 einen Firmenwagen zu erwerben, der voraussichtlich 40.000 Euro kosten wird. Die GmbH kann bereits für das Jahr 2015 einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von (40.000 Euro x 40 Prozent =) 16.000 Euro bilden. Die Gesellschaft darf den Investitionsabzugsbetrag im Jahr 2015 auf einen Teilbetrag (z.B. auf 10.000 Euro) begrenzen und hat die Möglichkeit, für das Jahr 2016 den Investitionsabzugsbetrag um 6.000 Euro auf 16.000 Euro zu erhöhen.

9 Investitionsabzugsbetrag (2): Elektronische Übermittlung ab 2016

Vom Investitionsabzugsbetrag begünstigt sind abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Es spielt keine Rolle, ob sie neu oder gebraucht sind. Eine der

Voraussetzungen für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags war bisher die Bezeichnung des Wirtschaftsguts. Die geplante begünstigte Investition musste zumindest in ihrer Funktion gegenüber dem Finanzamt benannt werden.

Künftig sind die Investitionsabzugsbeträge und deren Auflösung dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen **elektronisch zu übermitteln** (§ 7g Abs. 1 Nr. 2 EStG neue Fassung, n.F.). Das Gesetz verlangt also nicht mehr, dass die geplanten Investitionen mit ihrer Funktion bezeichnet werden.

Die Finanzverwaltung bestimmt, was zu übermitteln ist. Genaue Angaben darüber, was in den amtlich vorgeschriebenen Datensätzen anzugeben ist, liegen derzeit noch nicht vor.

Die elektronische Übermittlung der Datensätze hat erstmals für Investitionsabzugsbeträge zu erfolgen, die für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die **nach dem 31.12.2015 enden** (§ 52 Abs. 16 EStG n.F.) Stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, ist die elektronische Übermittlung erstmals für den Jahresabschluss 2016 vorzunehmen.

10 Computerüberlassung: Private Nutzung durch den GmbH-Geschäftsführer

Dürfen Arbeitnehmer den betrieblichen Computer auch privat nutzen, ist dafür kein geldwerter Vorteil anzusetzen (§ 3 Nr. 45 EStG). Die Steuerbefreiung gilt für die Privatnutzung aller Datenverarbeitungsgeräte. Peripheriegeräte, z.B. Drucker und Scanner, Telekommunikationseinrichtungen (Internet usw.) und die Software sind eingeschlossen. Das heißt, dass die **private Nutzung aller Geräte lohnsteuerfrei** ist, also auch die Nutzung der neueren Geräte, wie z.B. Smartphones oder Tablets.

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 45 EStG umfasst auch die private Nutzung von Software (Systemprogrammen und Anwendungsprogrammen), die der Arbeitgeber kostenlos oder verbilligt seinem Arbeitnehmer zur Nutzung auf dem eigenen PC überlässt. Es spielt also keine Rolle mehr, ob sich die Software auf dem Computer des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers befindet. Das gilt allerdings nur für die Software, die im Unternehmen des Arbeitgebers eingesetzt wird.

Handelt es sich um betriebliche Geräte, dann kommt es nicht darauf an, in welchem Umfang der Arbeitnehmer das Gerät für private Zwecke nutzt. Es spielt ebenfalls keine Rolle, ob der Arbeitnehmer das Gerät in seiner Wohnung oder im Betrieb des Arbeitgebers nutzt (R 3.45 LStR).

Der Arbeitgeber kann mit seinem Arbeitnehmer vereinbaren, dass ein Teil des – bislang steuerpflichtigen – Barlohns durch die kostenlose private Nutzung von Computer, Internet, usw. ersetzt wird (= **Gehaltsumwandlung**). Diese Sachzuwendung ist sodann steuerfrei. Es spielt keine Rolle, ob die Sachzuwendung zusätzlich zum normalen Arbeitslohn erfolgt oder anstelle des normalen Arbeitslohns (R 3.45 Satz 6 LStR). Sozialversicherungsbeiträge fallen allerdings nur dann nicht an, wenn die Nutzung zusätzlich zum normalen Arbeitslohn gewährt wird.

Schenkt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Computer, dann ist die **Schenkung** nicht steuerfrei. Sie kann aber **pauschal mit 25 Prozent versteuert** werden (§ 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG). Diese pauschal besteuerten Beträge gehören nach § 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung nicht zum abgabepflichtigen Arbeitsentgelt, sodass hierfür keine Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen sind.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber schenkt seinem Arbeitnehmer einen Computer, den er selbst für 1.000 Euro einschließlich Umsatzsteuer eingekauft hat. Er ermittelt die pauschale Lohnsteuer von 25 Prozent nach dem Ladenpreis (Bruttobetrag). Die pauschale Lohnsteuer beträgt somit 1.000 Euro x 25 Prozent = 250 Euro. Darauf fallen zusätzlich noch 250 Euro x 5,5 Prozent = 13,75 Euro Solidaritätszuschlag an (ggf. auch Kirchensteuer).

Der Arbeitgeber sollte den Computer nicht an seinen Arbeitnehmer verschenken. Besser ist es, wenn der Arbeitgeber den Computer seinem Arbeitnehmer **zur Nutzung überlässt**. Dann fallen weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge an.

11 Vorsteuerabzug: Rechnungen mit Postfachadressen sind problematisch

Unternehmer können den Vorsteuerabzug nur aus Rechnungen geltend machen, wenn diese alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen. Nach dem Gesetz sind in Rechnungen der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers **jeweils vollständig** anzugeben.

Verfügt der Leistungsempfänger über ein Postfach oder über eine Großkundenadresse, reicht es aus, wenn die Postfachadresse anstelle der Anschrift angegeben wird. Wichtig ist nach dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass nur, dass sich aus der in der Rechnung aufgenommenen Bezeichnung der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen.

Der BFH widerspricht in seinem Urteil vom 22.7.2015 dieser Verwaltungsmeinung. Er gibt damit seine bisherige Rechtsprechung auf, wonach er bisher die Angabe des Briefkastensitzes mit nur postalischer Erreichbarkeit als Rechnungsanschrift als ausreichend anerkannte. Der BFH vertritt jetzt die Auffassung, dass das Merkmal „vollständige Anschrift“ nur erfüllt ist, wenn die zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers angegeben ist, unter der er seinen wirtschaftlichen Aktivitäten nachgeht.

Sowohl Sinn und Zweck der Regelung als auch das Prinzip des Sofortabzugs der Vorsteuer gebieten es laut BFH, dass der Finanzverwaltung anhand der Rechnung eine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Leistung eines anderen Unternehmers ermöglicht wird. Deshalb kann die ausgewiesene Umsatzsteuer nur dann als Vorsteuer abgezogen werden, wenn der **in der Rechnung angegebene Sitz des Unternehmens** bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungsstellung tatsächlich bestanden hat.

Sind Tatbestandsmerkmale des Vorsteuerabzugs nicht erfüllt, kann dieser im Festsetzungsverfahren auch dann nicht gewährt werden, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich des Vorliegens dieser Merkmale gutgläubig war.

Das Finanzgericht Köln hat gerade erst den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung zugelassen, bei der als Rechnungsanschrift nur ein Briefkastensitz ohne wirtschaftliche Aktivitäten angegeben war. Gegen dieses Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt.

Das BFH-Urteil vom 22.7.2015 weicht von der bisherigen Handhabung und dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass ab. Solange die Finanzverwaltung nichts ändert, können sich Unternehmen hierauf berufen. Unabhängig davon kann es, um Risiken zu vermeiden, sinnvoll sein, zusätzlich zur Postfachadresse auch die postalische Anschrift in der Rechnung anzugeben.

12 Abfindung an Ex-Geschäftsführer: Ermäßigte Besteuerung auch bei geringfügiger Teilauszahlung der Abfindung

Die **ermäßigte Besteuerung einer Abfindung nach der Fünftel-Regelung** erfolgt nur, wenn die Zahlung „**zusammengeballt**“ in einem **Veranlagungszeitraum** zugeflossen ist und damit eine hohe Steuerprogression ausgelöst hat. Ein Zufluss in Teilbeträgen, der sich auf mehrere Jahre erstreckt, ist grundsätzlich schädlich. Dies gilt nur dann nicht, wenn im Verhältnis zur Gesamtleistung eine **nur geringfügige Zahlung** in einem anderen Veranlagungszeitraum zufließt. So entschied der BFH in seinem Urteil vom 13.10.2015.

Zu den tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünften (§ 34 Abs. 1 und 2 EStG) zählen auch Entschädigungsleistungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gezahlt werden (etwa Abfindungen). Eine ermäßigte Besteuerung ist grundsätzlich nicht möglich, wenn die Auszahlung einer einheitlichen Abfindung in zwei Veranlagungszeiträumen erfolgt, weil Teilauszahlungen bereits eine Progressionsmilderung bewirken.

Davon abweichend kann eine Auszahlung in zwei Teilbeträgen ausnahmsweise unschädlich sein, wenn die Teilzahlungen (im Verhältnis zueinander) als Haupt- und Nebenleistung anzusehen sind und die Nebenleistung geringfügig ist (BFH, Urteil vom 25.8.2009). Das Gesetz sieht hierbei keine starre Prozentgrenze vor. Sind aber keine besonderen Umstände für die Zahlung von Teilleistungen erkennbar (z.B. eine soziale Motivation oder eine persönliche Notlage), ist allein auf die Höhe der Teilleistung abzustellen.

Nach der neuesten Entscheidung des BFH kann nur dann von einer geringfügigen Nebenleistung ausgegangen werden, **wenn die Teilleistung nicht mehr als 10 Prozent der Hauptleistung beträgt**. Die **Finanzverwaltung** vertritt nach wie vor die Auffassung, dass die Teilleistung nicht **mehr als 5 Prozent** der Gesamtleistung betragen darf (BMF-Schreiben vom 1.11.2013). Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung bereit ist, ihren Grenzwert an den des BFH anzupassen.