

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

wer sich als GmbH-Geschäftsführer mit beherrschender Gesellschafterstellung im Jahr 2022 ein höheres Gehalt zahlen möchte, muss noch vor Ablauf des Jahres 2021 tätig werden und einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss herbeiführen. Denn für diesen Personenkreis gilt das sogenannte Nachzahlungsverbot (Nr. 2). Entsprechendes gilt für die erstmalige Vereinbarung einer Tantieme oder eine Tantiemeerhöhung im neuen Jahr (Nr. 1).

GmbHs können ihren Mitarbeitern noch bis zum 31.3.2022 einmalig den steuer- und sozialabgabenfreien Corona-Bonus von maximal 1.500 Euro zahlen (Nr. 6). Ansonsten ist die Auszahlung steuerfreier Gehaltsextras nur dann definitiv steuer- und sozialabgabenfrei, wenn sie nicht das Ergebnis einer Gehaltsumwandlung sind (Nr. 5).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Tantiemevereinbarung für 2022:** Welche Tantieme ist angemessen?
- 2 Gehaltserhöhung für 2022:** Gesellschafter-Geschäftsführer müssen bis Ende 2021 handeln
- 3 Gesellschafter-Geschäftsführer:** Vermietung von Räumen in der Mietwohnung bzw. im eigenen Haus an die GmbH
- 4 Fahrtenbuchmethode:** Auch trotz Schätzung des Treibstoffverbrauchs möglich
- 5 Gehaltsextras:** Sozialversicherungsfreiheit nur bei zusätzlichen Leistungen
- 6 Corona-Bonus:** Auszahlung bis 31.3.2022 verlängert
- 7 Steuernachforderungen und Steuererstattungen:** Verzinsung mit 6 Prozent ist teilweise verfassungswidrig
- 8 Vorsteuerabzug:** Ausweis des Leistungszeitpunkts in der Rechnung
- 9 Gutschrift:** Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

1 Tantiemevereinbarung für 2022: Welche Tantieme ist angemessen?

Ebenso wie eine Gehaltserhöhung muss auch eine für 2022 erstmals zu zahlende Tantieme oder eine Tantiemeerhöhung vor Beginn des Jahres vereinbart werden. Der Grund: Die Rechtsprechung geht davon aus, dass eine Tantieme – ebenso wie ein Urlaubs- oder Weihnachtsgeld – während des gesamten Kalenderjahres erdient wird. Da auch für diesen Vergütungsbestandteil das Rückwirkungsverbot gilt, wird eine erst im Mai 2022 vereinbarte Tantieme(erhöhung) nur mit 7/12 (für die Monate Juni bis Dezember) als Betriebsausgabe anerkannt. Wird Anfang 2023 die volle (Jahres-)Tantieme für 2022 gezahlt, gelten 5/12 (für die Monate Januar bis Mai 2022) als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2022 erstmals eine Tantieme vereinbaren oder eine solche anheben möchte, muss die nachstehenden, von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze beachten.

Viele Jahre lang vertrat der BFH die Auffassung, dass die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zumindest **75 Prozent** aus einem **Festgehalt** und in der Regel höchstens zu **25 Prozent** aus einer **Tantieme** bestehen darf. Seit 2003 hat die BFH-Rechtsprechung dann mehr Freiräume für die Ausgestaltung von Gewinnantiemen eröffnet. So wurde zunächst eine Gewinnantieme von 30 Prozent, selbst bei durchschnittlicher Ertragslage, als „noch üblich“ bezeichnet, wie sich anhand der vom BFH ausgewerteten Gehaltsstrukturuntersuchungen belegen lässt. Und wenn der wirtschaftliche Erfolg einer GmbH **zunächst nicht absehbar** ist, besteht auch keine Pflicht, die Tantieme auf 30 Prozent der Gesamtvergütung zu begrenzen.

Die Finanzverwaltung behandelt heute das 75:25-Verhältnis als **Nichtaufgriffsgrenze**. Erst wenn die variable Vergütung 25 Prozent der Gesamtvergütung übersteigt, soll im Einzelfall ermittelt werden, ob die Tantieme betrieblich oder gesellschaftlich (= vGA) veranlasst ist.

Wesentlich hartnäckiger verteidigen Finanzverwaltung und BFH die 50-Prozent-Grenze bei Gewinnantiemen. Danach darf die Gewinnantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers maximal 50 Prozent des Jahresüberschusses der GmbH betragen. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern gilt dies für die Summe aller Gewinnantiemen. Darüber hinausgehende Erfolgsbeteiligungen sind nach Ansicht des BFH regelmäßig unüblich und insoweit vGA. Dahinter steht die durchaus nachvollziehbare Überlegung, dass sich Unternehmen und Geschäftsführer einen erzielten (Mehr-)Gewinn allenfalls hälftig teilen.

Eine höhere, über **50 Prozent liegende Gewinnantieme**, so der BFH, sei nur anzuerkennen, wenn es besondere Gründe für eine solche „außergewöhnlich hohe“ Erfolgsbeteiligung gebe. Zu den **Ausnahmesituationen** zählen beispielsweise die ersten fünf Jahre nach der GmbH-Gründung oder eine grundlegende Betriebsumstrukturierung

mit abgesenktem Festgehalt. Als Nachweis für den Ausnahme-Charakter einer Tantiemeregelung, die die 50-Prozent-Grenze überschreitet, sollten entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden.

Umsatzantiemen werden nach wie vor steuerlich nur anerkannt, wenn sie zeitlich und betragsmäßig begrenzt sind. Außerdem muss es für diese Form der Tantieme eine besondere Rechtfertigung geben, z.B. eine Aufbau- oder Expansionsphase oder die Branchenüblichkeit.

2 Gehaltserhöhung für 2022: Gesellschafter-Geschäftsführer müssen bis Ende 2021 handeln

Wer als allein oder mehrheitlich beteiligter und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer für 2022 eine Gehaltserhöhung für sich beabsichtigt, sollte diese noch bis Ende Dezember 2021 unter Dach und Fach bringen und durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss absegnen lassen. Nur dann gilt die Erhöhung auch mit steuerlicher Wirkung ab Januar 2022.

Eine Gehaltserhöhung, die erst im Laufe des Jahres 2022 vereinbart wird, gilt wegen des **steuerlichen Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbots** für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an als Betriebsausgabe.

Zwar gilt das Verbot grundsätzlich nicht für Minderheitsgesellschafter. Trotzdem ist hier Vorsicht geboten: Nach geltender BFH-Rechtsprechung hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Minderheitsbeteiligung auch dann eine beherrschende Stellung, wenn er sich zusammen mit einem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer, der ebenfalls eine Minderheitsbeteiligung hält, eine Gehaltserhöhung genehmigt und die Anteile beider Geschäftsführer zusammengenommen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben. In einem solchen Fall unterstellt die Rechtsprechung eine **beherrschende Stellung wegen gleichgerichteter Interessen**.

Geschäftsführer und andere Mitarbeiter der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile halten, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige), werden ebenfalls steuerlich als beherrschend angesehen. Deshalb gilt auch für diesen Personenkreis das Rückwirkungsverbot.

Auch wer als **Mehrheitsgesellschafter** das Sagen in der GmbH hat, muss seine Gehaltserhöhung (oder ein anderes Gehalts-Extra, wie z.B. einen höherwertigen Dienstwagen) förmlich durch **Gesellschafterbeschluss** absegnen lassen. Zu diesem Zweck muss eine Gesellschafterversammlung einberufen und die Gehaltserhöhung auf die Tagesordnung gesetzt werden. Erscheint der Minderheitsgesellschafter nicht zur Gesellschafterversammlung, weil er meint, er könne die beabsichtigte Gehaltserhöhung doch nicht verhindern, kann der Mehrheitsgesellschafter die Gehaltserhöhung allein beschließen. Als Nachweis für einen ordnungsgemäß gefassten Gesellschafterbeschluss

empfiehlt sich grundsätzlich ein von ihm erstelltes und unterschriebenes Versammlungsprotokoll.

Wichtig: Wird eine Gehaltserhöhung formal nicht korrekt „verabschiedet“, hat der Betriebsprüfer leichtes Spiel, ein steuerliches „Mehrergebnis“ einzufahren. Denn die Erhöhung kann von ihm „dem Grunde nach“ beanstandet werden, was zu einer 100-prozentigen verdeckten Gewinnausschüttung der künftig ausgezahlten Erhöhungsbeträge führt.

3 Gesellschafter-Geschäftsführer: Vermietung von Räumen in der Mietwohnung bzw. im eigenen Haus an die GmbH

Die zunehmende Akzeptanz der Homeoffice-Tätigkeit auch bei GmbH-Geschäftsführern kann Anlass dafür sein, Räume in der eigenen Mietwohnung oder im eigenen Haus an die GmbH zu vermieten. Mit den damit zusammenhängenden steuerlichen Fragen hatte sich das FG München in einem Urteil vom 19.4.2021 zu beschäftigen.

Im zugrundeliegenden Sachverhalt mietete eine GmbH von ihrem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer zwei ca. 35 qm große, später zusammengelegte Räume in dessen Mietwohnung für 352,79 Euro pro Monat. Den schriftlichen Mietvertrag sah das FA als unzureichend an, beanstandete die Vereinbarung einer Bruttomiete ohne Nebenkostenabrechnung und bezweifelte die Nutzung der Räume durch die GmbH. Folglich wurden die Mietzahlungen der GmbH an den Gesellschafter in verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) umqualifiziert.

Dem hielt der Geschäftsführer die Durchführung von Besprechungen in den Räumen, deren Ausstattung mit Kommunikationsgeräten, Schreib- und Konferenztisch, außerdem die Beschriftung von Klingel und Briefkasten mit dem Firmennamen der GmbH entgegen – letztlich mit Erfolg.

Anhaltspunkte dafür, dass die Mietzahlungen der GmbH ganz oder teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und damit vGA waren, vermochte das FG nicht zu erkennen. Der zwischen Geschäftsführer und GmbH im Voraus geschlossene Mietvertrag war zwar sehr knapp gefasst, enthielt jedoch alle notwendigen Bestandteile, nämlich Mietobjekt, Mietpreis und Mietbeginn. Aus einem ergänzenden Grundriss und aufgrund der Mietfläche ergab sich eindeutig, welche Räume der GmbH überlassen worden waren. Da keine Regelung zu Nebenkostenabrechnungen getroffen worden war, war von der Vereinbarung einer Bruttomiete auszugehen. Eine unklare oder unübliche Regelung lag nicht vor, da solche Vereinbarungen bei Untermietverhältnissen gebräuchlich sind. Eine fehlende tatsächliche Durchführung des Mietvertrags war ebenfalls nicht ersichtlich. Die berufliche Nutzung wurde anhand von Fotos sowie durch Vorlage von Rechnungen der GmbH über die für die Geschäftstätigkeit erforderlichen Gegenstände nachgewiesen.

Die Vereinbarung zwischen GmbH und Geschäftsführer hielt damit den Anforderungen des formellen Fremdvergleichs stand.

Um dem Misstrauen des FA vorzubeugen, erscheint es ratsam, in solchen Fällen einen handelsüblichen Standardvertrag zu verwenden. Weiterhin sollte die Nutzung in vergleichbaren Fällen durch Fotos, an die Adresse gerichtete Korrespondenz der GmbH sowie Terminvereinbarungen mit Geschäftsfreunden dokumentiert werden. Zwischen Nutzungsende und Prüfung durch die Finanzverwaltung kann ein längerer Zeitraum liegen, sodass die geschäftliche Nutzung ggf. nicht mehr dargestellt werden kann.

Wenn ein Mietvertrag über einzelne Räume in der selbstgenutzten Wohnung mit der GmbH steuerlich anzuerkennen ist, ergeben sich **folgende Konsequenzen:**

- Die Beschränkungen der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gelten nicht, da ein solches nicht vorliegt.
- Die von der GmbH gezahlten – angemessenen – Mieten sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern. Alle Aufwendungen, die auf die vermieteten Räume entfallen, u.a. die anteilige Miete, Renovierungskosten und anteilige Hausnebenkosten, sind als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig.
- Der Geschäftsführer kann hinsichtlich der vermieteten Räume zur USt optieren mit der Folge, dass die USt auf Ausgaben für die vermieteten Räume als Vorsteuer abgezogen werden kann.

Vorsicht ist geboten bei Vermietung von Räumen in der eigenen Immobilie. Dadurch kann eine ungewollte Betriebsaufspaltung entstehen mit der Folge, dass die vermieteten Räume zu Betriebsvermögen werden. Diese Gefahr besteht nicht, wenn die Immobilie ganz oder zumindest hälftig der nicht an der GmbH beteiligten Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers gehört.

4 Fahrtenbuchmethode: Auch trotz Schätzung des Treibstoffverbrauchs möglich

Wird ein Dienstwagen an einer betrieblichen Zapfsäule betankt, die weder die abgegebene Treibstoffmenge noch den Preis anzeigt, dürfen die für Zwecke der Fahrtenbuchmethode zu ermittelnden Treibstoffkosten aus dem geschätzten Verbrauch des Fahrzeugs abgeleitet werden. Diese Schätzung führt nach einem Urteil des FG München nicht zur Verwerfung der Fahrtenbuchmethode.

Der Fall:

Im zugrundeliegenden Fall hatte ein Arbeitgeber die private Dienstwagennutzung seiner Arbeitnehmer nach der Fahrtenbuchmethode lohnversteuert. Die hierfür zugrunde gelegten Gesamtkosten der Fahrzeuge hatte er zwar weitgehend durch Belege nachgewiesen, die angefallenen Treibstoffkosten konnte er aber nicht einzeln belegen, da

die Fahrzeuge an einer betrieblichen Zapfsäule betankt worden waren, die weder die abgegebene Treibstoffmenge noch den Preis angezeigt hatte. Der Arbeitgeber griff daher zu einer Schätzung der Treibstoffkosten, indem er aus seinen Einkaufsrechnungen den durchschnittlichen Treibstoffpreis errechnete und den Verbrauch der Fahrzeuge den Herstellerangaben entnahm (höchster angegebener Verbrauch im Stadtverkehr).

Das FA erachtete die Fahrtenbuchmethode als nicht anwendbar, da die Gesamtkosten der Fahrzeuge nicht belegmäßig nachgewiesen waren. In der Folge führte es die Privatnutzungsversteuerung nach der 1-Prozent-Methode durch und nahm den Arbeitgeber für die (nun erheblich höhere) Lohnsteuer in Haftung.

Das FG urteilte, dass die (günstigere) Fahrtenbuchmethode dennoch anwendbar war. Neben einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch lag auch der erforderliche Belegnachweis für die Gesamtkosten der Kfz vor. Die Schätzung des konkreten Treibstoffverbrauchs stellte nach Gerichtsmeinung nur einen geringfügigen Mangel dar, der nicht zur Verwerfung der Fahrtenbuchmethode führe. Der erforderliche Nachweis der Aufwendungen sei dadurch erbracht, dass der Arbeitgeber die Einkaufsrechnungen für den Treibstoff vorgelegt und den Treibstoffverbrauch aus dem höchsten vom Fahrzeughersteller angegebenen Verbrauch pro Kilometer abgeleitet hatte.

5 Gehaltsextras: Sozialversicherungsfreiheit nur bei zusätzlichen Leistungen

Reduziert der Arbeitgeber den Bruttoarbeitslohn seines Arbeitnehmers und gewährt er ihm stattdessen Tankgutscheine und/oder ein Entgelt für die Vermietung von Werbeflächen auf seinem privaten Pkw, sind diese Leistungen in der gesetzlichen Sozialversicherung beitragspflichtig, weil es sich um eine sogenannte Gehaltsumwandlung (= Nettolohnoptimierung) handelt. Die Einnahmen werden also nicht zusätzlich, sondern als Ersatz für einen Teil des bisherigen Bruttoarbeitslohns gezahlt. Damit hat das Bundessozialgericht (BSG) mehr Klarheit bei der Beurteilung von sozialversicherungsrechtlichem Arbeitsentgelt geschaffen.

Der Fall:

Ein Arbeitgeber hatte mit seiner Belegschaft vereinbart, dass sie auf einen Teil ihres Lohns verzichten. Stattdessen erhielten die Mitarbeiter Tankgutscheine. Außerdem zahlte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Miete für Werbeflächen auf ihren privaten Pkw. Laut BSG werden beide geldwerten Vorteile im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis gewährt und zählen somit zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt. Als Arbeitsentgelt sind alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung beitragspflichtig. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden.

Fazit:

- Tankgutscheine und Werbeeinnahmen, die anstelle eines Lohnverzichts gewährt werden, sind beitragspflichtig.
- Die Beitragsfreiheit gilt somit nur für Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum Lohn gezahlt werden.

Bei Tankgutscheinen gilt außerdem, dass die Grenze von 44 Euro im Monat seit dem 1.1.2020 nur noch steuerfrei ist, wenn die zusätzlichen Sachleistungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden. Eine **Beitragsbefreiung** ist somit nur für Arbeitgeberleistungen möglich, die zusätzlich zu den bisherigen Löhnen oder Gehältern gewährt werden. Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber die Tankgutscheine und die Werbeflächenmiete aber als Ersatz für einen entsprechenden Lohnverzicht gewährt.

6 Corona-Bonus: Auszahlung bis 31.3.2022 verlängert

Mit dem Ersten Corona-Steuerhilfegesetz wurde im Sommer 2020 im § 3 Nr. 11a EStG die Rechtsgrundlage für die steuerfreie Auszahlung einer Corona-Sonderleistung geschaffen. Zur Anwendung dieser Vorschrift ist das BMF-Schreiben vom 26.10.2020 ergangen.

Ein sogenannter **Corona-Bonus** kann damit **in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.3.2022** durch den Arbeitgeber bis zu einer Höhe von 1.500 Euro steuer- und sozialabgabenfrei gezahlt werden. Die Auszahlung war zunächst bis Ende 2020 befristet und wurde dann bis Ende März 2022 verlängert. Bedingung ist, dass die Beihilfe zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt wird. Eine Entgeltumwandlung ist also nicht möglich.

Aus der vertraglichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Mitarbeiter muss hervorgehen, dass es sich um eine steuerfreie Zahlung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. Sie kann **auch an Teilzeitbeschäftigte und an geringfügig Beschäftigte** gezahlt werden. Auch wenn Kurzarbeitergeld im gleichen Lohnzahlungszeitraum bezogen wurde, bleibt die Zahlung steuerfrei.

Bei den 1.500 Euro handelt es sich um einen steuerlichen Freibetrag. Es steht einem Arbeitgeber frei, auch eine höhere Sonderzahlung zu leisten; unter den genannten Voraussetzungen bleibt die Zahlung dann bis zu 1.500 Euro steuerfrei. Die Auszahlung kann auch in mehreren Raten erfolgen. Sie ist im Lohnkonto festzuhalten.

7 Steuernachforderungen und Steuererstattungen: Verzinsung mit 6 Prozent ist teilweise verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verfassungswidrig ist, soweit ab dem 1.1.2014 bei

der Zinsberechnung ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt wird. Das bisherige Recht ist für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter anwendbar. Für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 sind die Vorschriften über die Verzinsung dagegen nicht mehr anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu schaffen.

Sachverhalt:

Steuernachforderungen und Steuererstattung werden verzinst. Der Zinslauf beginnt nicht bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, sondern erst nach einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten. Von der Vollverzinsung sind damit nur Steuerpflichtige betroffen, deren Steuer erst nach Ablauf von 15 Monaten nach der Entstehung des Steueranspruchs erstmalig festgesetzt oder geändert wird.

In der Praxis hat die Verzinsung eine besondere Bedeutung bei geänderten Steuerfestsetzungen, insbesondere nach einer Außenprüfung. Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat des Zinslaufs 0,5 Prozent, also 6 Prozent jährlich. Die Vollverzinsung wirkt sich sowohl zugunsten (bei einer Steuererstattung) als auch zuungunsten der Steuerpflichtigen (bei einer Steuernachforderung) aus. Die Gründe für eine späte Steuerfestsetzung und insbesondere, ob die Steuerpflichtigen oder die Behörde hieran ein Verschulden trifft, sind für die Verzinsung unerheblich.

Die Verzinsung von Steuernachforderungen war ursprünglich verfassungsgemäß. Das Ziel der Vollverzinsung, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden, ist legitim. Der Verzinsung der Steuernachforderungen liegt die Annahme zugrunde, dass Steuerschuldner, deren Steuer erst spät festgesetzt wird, einen fiktiven Zinsvorteil haben. **Zweck der Vollverzinsung** ist die **Abschöpfung dieses Zinsvorteils**.

Ursprünglich entsprach der Zinssatz von 6 Prozent in etwa den insoweit maßstabsrelevanten Verhältnissen am Geld- und Kapitalmarkt. Die Verzinsung mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent ist aber dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn sich der typisiert festgelegte Zinssatz im Laufe der Zeit unter veränderten Bedingungen als **offenbar realitätsfern** erweist. Dies ist spätestens seit dem Jahr 2014 der Fall, weil ab dann von einer strukturellen und nachhaltigen Entwicklung und somit von einem Niedrigzinsniveau auszugehen ist. Im Jahr 2014 hatte sich der jährlich 6-prozentige Zinssatz bereits so weit vom tatsächlichen Marktzinsniveau entfernt, dass er schon in etwa das Doppelte des höchsten überhaupt noch erzielbaren Habenzinssatzes ausmachte.

Fazit: Die Vorschriften über die Verzinsung sind für Verzinsungszeiträume **ab dem Jahr 2019** nicht mehr anwendbar. Das heißt, dass alle Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 korrigiert werden müssen. Dazu muss der Gesetzgeber **bis zum 31.7.2022** eine verfassungsgemäße Neuregelung schaffen.

Soweit bei der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume **vor dem Jahr 2019** ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt wurde, ist dies verfassungswidrig (also ab 2014). Das bisherige Recht ist aber für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter anwendbar. Somit können **bestandskräftig festgesetzte Zinsen** nicht korrigiert werden.

8 Vorsteuerabzug: Ausweis des Leistungszeitpunkts in der Rechnung

Eine GmbH (allgemein: ein Unternehmer) kann einen Vorsteuerabzug nur dann geltend machen, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Rechnungen, die den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstige Leistungen nicht enthalten, sind nicht ordnungsmäßig ausgestellt. **Als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistungen** kann der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Fehlen Angaben zum Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung ist ein Vorsteuerabzug nur dann ausnahmsweise möglich, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen.

Der BFH hatte entschieden, dass sich die Angabe des Kalendermonats als **Leistungszeitpunkt** unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben **aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung** ergeben kann, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Ob dies der Fall ist, kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Das Rechnungsdatum reicht nicht aus, wenn nicht feststeht, dass die Daten zusammenfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

- eine unmittelbar mit der Leistung zusammenfallende Rechnungsstellung nicht branchenüblich ist,
- die Rechnungsstellung nicht immer zeitnah zur Leistung durchgeführt wird oder
- bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel an einem Zusammenfallen der Daten bestehen.

Bestehen Zweifel, ist die GmbH, die den Vorsteuerabzug geltend macht, verpflichtet, diese auszuräumen.

9 Gutschrift: Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Im Regelfall stellt der Unternehmer, der eine Leistung erbracht hat, eine Rechnung aus. Anstelle des Leistenden kann auch der Leistungsempfänger mithilfe einer Gutschrift abrechnen, wenn dies vorher vereinbart wurde. Bei einer **Gutschrift** handelt es sich somit um eine „**umgekehrte Rechnung**“, mit der der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer abrechnet. Eine Gutschrift muss alle Angaben enthalten, die für eine Rechnung gesetzlich vorgeschrieben sind. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, sobald der Empfänger der Gutschrift widerspricht.

Rechnet ein Unternehmer **gegenüber einem Nichtunternehmer** mithilfe einer Gutschrift ab, handelt es sich umsatzsteuerlich nicht um eine Rechnung. Die Voraussetzungen liegen nicht vor, weil die abgerechnete Leistung nicht von einem Unternehmer ausgeführt worden ist. **Konsequenz:** Es entsteht keine Steuerschuld wegen eines unberechtigten Steuerausweises.

Eine Gutschrift zwischen zwei Unternehmern über eine **Leistung**, die **nicht erbracht** wurde, steht einer Rechnung gleich, sodass eine Steuerschuld wegen eines unberechtigten Steuerausweises entstehen kann. Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich.

Widerspricht der Empfänger einer Gutschrift, die ihm erteilt wurde, liegt keine wirksame Rechnung mehr vor, sodass kein Vorsteuerabzug mehr möglich ist. Allerdings führt ein wirksamer Widerspruch gegen eine Gutschrift allein nicht zur Beseitigung der Steuergefährdung. Der Gutschriftsempfänger schuldet die ausgewiesene Steuer weiterhin, bis die Steuergefährdung beseitigt worden ist.

Das FA geht erst von einer Beseitigung der Steuergefährdung aus, wenn es davon überzeugt ist, dass der Aussteller der Gutschrift keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder dass der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zurückgezahlt wurde. Der Empfänger der Gutschrift sollte daher seinen Widerspruch gegen die Gutschrift und den sonstigen Schriftverkehr mit dem Aussteller der Gutschrift **dem FA gegenüber offenlegen**, damit sich das FA von der tatsächlichen Beseitigung der Gefährdungslage überzeugen kann.

10 Betriebsprüfung: Welches Finanzamt darf eine Betriebsprüfung vornehmen?

Außenprüfungen werden grundsätzlich von der für die Besteuerung des Unternehmers zuständigen Finanzbehörde durchgeführt. Das FA kann jedoch ein anderes FA mit der Außenprüfung beauftragen (§ 195 Satz 2 Abgabenordnung). Die Beauftragung ist eine Ermessensentscheidung, bei der Besonderheiten zu beachten sind, auf die das FG Münster in einem seiner jüngeren Urteile hingewiesen hat.

Beispiel:

Das für die U-GmbH zuständige FA „F“ beauftragte das FA „X“, bei der GmbH eine Außenprüfung durchzuführen. Letzteres erließ eine Prüfungsanordnung und teilte der GmbH u.a. mit, dass aufgrund eines gegen sie eingeleiteten Strafverfahrens bei einer Prüfung durch das FA „F“ mit Spannungen zu rechnen sei.

Die GmbH legte Einspruch ein, der abgewiesen wurde. Ihre Klage begründete sie insbesondere damit, dass nicht ersichtlich sei, warum gerade das FA „X“ mit der Prüfung beauftragt worden sei.

Das FG hat der GmbH Recht gegeben und entschieden, dass die Beauftragung des FA „X“ mit der Durchführung der Außenprüfung durch das FA „F“ ermessensfehlerhaft war.

Das FA „F“ habe keine Erwägungen dazu angestellt, aus welchen Gründen gerade das FA „X“ mit der Durchführung der Außenprüfung beauftragt worden sei. Zu den hier zu berücksichtigenden Umständen könnten die räumliche Nähe, die Zugehörigkeit des zu prüfenden Steuerpflichtigen zu einem Unternehmensverbund oder Konzern oder die Anwesenheit besonders geschulter Bediensteter im zu beauftragenden FA gehören. Wenn die Auftragsprüfung mit zu erwartenden Spannungen begründet werde, sei im Rahmen des Auswahlermessens auch zu prüfen, ob und in welchem Umfang solche Spannungen gerade durch die Beauftragung des FA „X“ hätten vermieden werden können.

Hinweis: Die Rechtmäßigkeit einer Ermessensentscheidung setzt voraus, dass sie mit Gründen versehen ist, die die Ermessenserwägungen der Behörde erkennen lassen. Diese Erwägungen müssen sich aus der Prüfungsanordnung bzw. spätestens aus einer Einspruchsentscheidung ergeben.

11 Künstlersozialabgabe ab dem 1.1.2022

Selbstständige Künstler/Publizisten, die bestimmte persönliche Voraussetzungen erfüllen, sind in der gesetzlichen Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung versicherungspflichtig. Sie tragen die Hälfte der Beiträge und sind insoweit versicherungspflichtigen Arbeitnehmern gleichgestellt. Die andere Beitragshälfte wird durch eine umlageähnliche Abgabe der Unternehmen und einen Bundeszuschuss finanziert. Jede Inanspruchnahme künstlerischer/publizistischer Leistungen durch ein Unternehmen kann zur Abgabepflicht führen.

Der **Beitrag zur Künstlersozialversicherung** beträgt **ab dem 1.1.2022** unverändert 4,2 Prozent. Bemessungsgrundlage sind alle Entgelte, die der Unternehmer in einem Kalenderjahr an selbstständige Künstler und Publizisten zahlt. In die Bemessungsgrundlage werden auch Entgelte einbezogen, die der Unternehmer z.B. an selbstständige Korrekturleser zahlt. Es spielt keine Rolle, ob der Künstler oder Publizist selbst Mitglied der Künstlersozialversicherung ist. Die Künstlersozialabgabe wird nicht für eine bestimmte Person geleistet, sondern „in einen großen Topf“ gezahlt, aus dem dann alle Versicherten bedient werden.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat 2020 insgesamt 20.000 Euro netto an Webdesigner gezahlt und 5.000 Euro netto für freie Werbegrafiker.

Für 2020 muss das Unternehmen 25.000 Euro x 4,2 Prozent = 1.050 Euro an die Künstlersozialkasse abführen.

Es ist keine Künstlersozialabgabe für Entgelte zu zahlen, die ein Unternehmen für künstlerische/publizistische Leistungen an eine juristische Person (z.B. an eine GmbH) gezahlt hat. Auch Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft oder KG sind nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts nicht abgabepflichtig.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Tantiemevereinbarung	75-Prozent zu 25-Prozent-Verhältnis: BFH, Urteil vom 5.10.1994, Az. I R 50/94; BStBl. 1995 II, S. 549 BFH, Urteil vom 19.11.2003, Az. I R 42/03; BFH/NV 2004, S. 669 50-Prozent-Grenze: BFH, Urteil vom 5.10.1994, Az. I R 50/94; BStBl. 1995 II, S. 549 BFH, Urteil vom 17.12.2003, Az. I R 16/02; BFH/NV 2004, S. 817 Umsatztantieme: BFH, Urteil vom 19.5.1993, Az. I R 83/92; BFH/NV 1994, S. 124 BFH, Urteil vom 11.8.2004, Az. I R 40/03; GmbH-Stpr 2005, S. 104	H 8.8 KSt-Richtlinien (Grundsätze)
2 Gehaltserhöhung	Rückwirkungsverbot: BFH, Urteil vom 23.2.2005, Az. I R 70/04; BStBl. 2005 II, S. 882 Gesellschafterbeschluss: BMF, Schreiben vom 16.5.1994, Az. IV B 7 - S 2742 - 14/94; BStBl. 1994 I, S. 868	H 8.5 Abs. 3 KSt-Richtlinien
3 Gesellschafter-Geschäftsführer	FG München, Urteil vom 19.4.2021, Az. 7 K 1162/19 www.gesetze-bayern.de	–
4 Fahrtenbuchmethode	FG München, Urteil vom 16.10.2020, Az. 8 K 611/19 www.gesetze-bayern.de	–
5 Gehaltsextras	Bundessozialgericht, Urteil vom 23.2.2021, Az. B 12 R 21/18 R www.bsg.bund.de	§ 8 EStG
6 Corona-Bonus	BMF, Schreiben vom 26.10.2020, Az. IV C 5 - S 2342/20/10012 :003 www.bundesfinanzministerium.de	§ 3 Nr. 11a EStG
7 Steuernachforderungen	Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 8.7.2021, Az. 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 www.bundesverfassungsgericht.de	§ 233a Abgabenordnung
8 Vorsteuerabzug	BMF, Schreiben vom 9.9.2021, Az. III C 2 - S 7280-a/19/10004 :001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 14 Abs. 4 UStG § 31 Abs. 4 USt-Durchführungsverordnung
9 Gutschrift	BMF, Schreiben vom 19.8.2021, Az. III C 2 - S 7283/19/100001 :002 www.bundesfinanzministerium.de	§ 14 Abs. 2 UStG § 14c Abs. 2 UStG
10 Betriebsprüfung	FG Münster, Urteil vom 28.6.2021, Az. 1 K 3391/20 AO www.justiz.nrw.de	§ 195 Satz 2 Abgabenordnung
11 Künstlersozialabgabe	Gesetz über die Sozialversicherung der selbstständigen Künstler und Publizisten (Künstlersozialversicherungsgesetz)	Zuletzt geändert durch Art. 2a des Gesetzes vom 16.7.2021; BGBl. 2021 I, S. 2970