

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Corona-Pandemie könnte so manchen GmbH-Geschäftsführer veranlassen, im Jahr 2022 über einen temporären Gehaltsverzicht nachzudenken. Wir erläutern, was dabei zu beachten ist (Nr. 1). Eine aktuelle Gehaltsstrukturuntersuchung informiert darüber, was GmbH-Geschäftsführer aktuell verdienen (Nr. 2).

Dem Arbeitskräftemangel kann eine GmbH durch Abschluss eines Ausbildungsdienstvertrags mit Berufsanfängern begegnen – auch mit einem Gesellschafterkind. Was dabei zu beachten ist und worin die steuerlichen Vorteile für den Auszubildenden liegen, erläutern die Beiträge Nr. 4 bis 6.

Mit freundlichen Grüßen und den besten Wünschen für 2022

Aus dem Inhalt:

- 1 Gehaltsverzicht in Corona-Zeiten:** Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist
- 2 Geschäftsführervergütung 2022:** Aktuelle Orientierungswerte aus 63 Branchen
- 3 Tantieme für 2021:** Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung achten müssen
- 4 Ausbildungsdienstverhältnis (1):** Wesen und Verbreitung
- 5 Ausbildungsdienstverhältnis (2):** Notwendiger Inhalt
- 6 Ausbildungsdienstverhältnis (3):** Die steuerlich abzugsfähigen Kosten
- 7 Fahrtenbuch:** Ordnungsmäßigkeit trotz kleinerer Mängel und Ungenauigkeiten
- 8 Bewirtung von Kunden:** Beschränkt abzugsfähige Bewirtungskosten oder vollabziehbare Aufmerksamkeiten?
- 9 Mitarbeiterbeteiligung:** Höchstbetrag für Vermögensbeteiligungen angehoben

1 Gehaltsverzicht in Corona-Zeiten: Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist

Gehaltsverzichte von Gesellschafter-Geschäftsführern können in Zeiten von Corona erheblich zur wirtschaftlichen Gesundung einer GmbH beitragen und bieten sich in der Praxis vor allem bei inhabergeführten mittelständischen Familienunternehmen an. Hier stehen **zwei Gestaltungsinstrumente** zur Verfügung:

- Zum einen **der nachträgliche Verzicht** auf einen bereits im laufenden Jahr erdienten Gehaltsbestandteil;
- zum anderen der **Voraus-Verzicht**, also der Verzicht auf die Auszahlung eines Teils des Gehalts in der Zukunft.

Beide Formen des Verzichts können mit einer sogenannten Besserungsklausel kombiniert, also als lediglich „vorläufiger“ Vergütungsverzicht vereinbart werden.

Beispiel 1: Nachträglicher Vergütungsverzicht

A ist mehrheitlich an der X-GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. Die restlichen Anteile hält seine Ehefrau, die als Prokuristin bei der X-GmbH angestellt ist.

Die Gesellschaft ist aufgrund der Corona-Pandemie in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Deshalb verzichtet A jeweils kurz vor Monatsende auf die Auszahlung seines monatlichen Nettogehalts in Höhe von 5.000 Euro für die Monate März bis Juni 2022.

Die betreffenden Vergütungen möchte A nachgezahlt haben, wenn es der Gesellschaft wieder besser geht.

Die drei Monatsgehälter hat A im Zeitpunkt des Verzichts bereits erdient (= Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit). Die Vergütungen sind von der GmbH als Betriebsausgaben zu verbuchen, und die Lohnsteuer darauf ist abzuführen.

Die **stillschweigende Nichtauszahlung** der fälligen Vergütungen im Fälligkeitszeitpunkt ohne vertragliche Regelung könnte zur Folge haben, dass der Betriebsprüfer in der nächsten Außenprüfung die gesamte Vergütungsvereinbarung nicht anerkennt und deshalb auch die tatsächlich gezahlten Gehälter **in voller Höhe als verdeckte Gewinnausschüttungen** behandelt. Denn die Nichtauszahlung verstößt gegen das für beherrschende Gesellschafter geltende **Durchführungsgebot**. Diese Gefahr ist umso größer, wenn im Prüfungszeitraum wiederholt auf die Auszahlung des Gehalts verzichtet wurde.

Es sollte deshalb zeitnah unter Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft ein Verzicht auf die Auszahlung der Nettovergütung gegen Besserungsklausel in schriftlicher Form aufgesetzt werden. Der „**Besserungsfall**“, also der Eintritt der Bedingung, unter der die Forderung wieder auflebt, muss **eindeutig** und für Dritte nachvollziehbar **umschrieben** werden. Unter diesen Voraussetzungen ist nach der Rechtsprechung ein nachträglicher Vergütungsverzicht aus steuerlicher Sicht anzuerkennen.

Wird auf die Besserungsklausel verzichtet, stellt der Verzicht auf die Auszahlung der Nettovergütung eine verdeckte Einlage dar, um die sich die steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile erhöhen. Dies wirkt sich allerdings nur im Fall der Veräußerung der Anteile oder der Liquidation der Gesellschaft aus.

Ist die verdeckte Einlage jedoch wertlos, weil der Gehaltsverzicht z.B. in einer wirtschaftlichen Krise der GmbH ausgesprochen wurde, erhöht er auch nicht die steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile.

Beispiel 2: Gehaltsverzicht im Voraus

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1 nur mit der Maßgabe, dass A bereits Januar 2022 in einem schriftlichen Vermerk erklärt, er werde mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft für die Monate März bis Juni 2022 auf das ihm zustehende Festgehalt verzichten. Weiterhin wird vereinbart, dass diese Vergütungsbestandteile später nachgezahlt werden, sobald sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH stabilisiert haben.

Der BFH hat auch diese Variante, also den Gehaltsverzicht im Voraus, dem Grunde nach steuerlich anerkannt. Auch hier muss der Besserungsfall hinreichend konkret umschrieben werden. Die Nachzahlungen dürfen insbesondere nicht in das Belieben der GmbH gestellt werden. Es muss **im Voraus eine ernsthafte Abrede** getroffen werden, die dann auch absprachegemäß durchgeführt wird.

Abweichend vom nachträglichen Verzicht fällt beim Voraus-Verzicht **kein Aufwand bei der GmbH** an. Mangels Zufluss entfällt auch eine Lohnsteuerbelastung beim Geschäftsführer. Allerdings wird sich bei ihm eine höhere Steuerbelastung ergeben, wenn die Nachzahlungen nach Eintritt des Besserungsfalls mit den regulären Jahresbezügen zusammenfallen. Diese könnten dann ggf. herabgesetzt werden.

2 Geschäftsführervergütung 2022: Aktuelle Orientierungswerte aus 63 Branchen

Auch im Jahr 2021 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden über 2.700 Geschäftsführer aus den Bereichen Industrie, Handwerk, Dienstleistung sowie 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 63 Branchen aufbereitet**. Spezifiziert werden die Geschäftsführer-Gehälter u.a. nach dem GmbH-Umsatz, der Anzahl der Beschäftigten und dem Geschäftsführer-Status (Allein-, Mitgeschäftsführer, Vorsitzender). Darüber hinaus bietet die Studie inter-

essantes Anschauungsmaterial über Trends in den Bereichen Erfolgsbeteiligungen, betriebliche Altersversorgung und Dienstwagen.

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, z.B. 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 max. 125.000 Euro liegen.

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

Im Wesentlichen wird dieser 2,5-Faktor auch durch die BBE-Gehälterstudie für das Jahr 2021 bestätigt – allerdings gibt es in zwei Wirtschaftszweigen „Ausreißer“. Dies sind die Wirtschaftszweige Dienstleistung und Handwerk. Die Ergebnisse der Untersuchung:

- Im Wirtschaftszweig Handwerk liegt der Multiplikator für das Geschäftsführergehalt – und zwar im Durchschnitt (Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer) – mit dem 2,32-Fachen am niedrigsten.
- Im Wirtschaftszweig Dienstleistung dagegen liegt der Multiplikator mit dem 2,93-Fachen mit Abstand am höchsten.

3 Tantieme für 2021: Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung achten müssen

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) Anspruch auf eine Tantieme für das Jahr 2021 hat, muss hinsichtlich der Auszahlung der Tantieme einige Besonderheiten beachten, damit diese nicht in der nächsten Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt wird.

Für Vergütungen – und damit auch für Tantiemezahlungen – an einen GGF gilt grundsätzlich das **Durchführungsgebot**: Wird die Tantieme nicht so, wie es vertraglich vereinbart wurde, ausgezahlt, stellt die tatsächliche Auszahlung grundsätzlich eine vGA dar. Soll dies vermieden werden, sind folgende von der Rechtsprechung entwickelte Vorgaben zu berücksichtigen:

- **Beherrschenden GGF** gilt die Tantieme am Tag nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung als zugeflossen, wenn kein

Termin für die Auszahlung vereinbart wurde. Im Dienstvertrag des GGF kann eine andere Fälligkeit vereinbart werden, z.B. binnen drei Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses. Kann in diesem Zeitraum die Tantieme wegen mangelnder Liquidität der Gesellschaft nicht ausgezahlt werden, kommt eine **Gutschrift auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto** einer Auszahlung gleich.

- Selbst wenn der handelsrechtliche **Jahresabschluss** einer GmbH **verspätet festgestellt** wurde, fließt dem beherrschenden GGF die vertragsmäßig mit Feststellung fällige Gewinnantieme erst in diesem Zeitpunkt zu – nicht bereits in dem Zeitpunkt, in dem die Fälligkeit bei fristgerechter Feststellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre. Etwas anderes kann nach der Entscheidung des BFH vom 28.4.2020 nur dann gelten, wenn der Geschäftsführer die Fälligkeit rechtsmissbräuchlich aufgeschoben hat, was das Finanzamt beweisen muss.
- Soll die Tantieme nicht ausgezahlt, sondern der Gesellschaft **als Darlehen belassen** werden, ist eine entsprechende Darlehensvereinbarung unerlässlich, wenn eine vGA vermieden werden soll.
- Ist der Zeitpunkt oder Zeitraum für die Auszahlung der Tantieme vertraglich vereinbart, wird er aber nicht eingehalten, soll eine vGA erst vorliegen, wenn die **Verzögerung mehr als drei Monate** beträgt, weil dann die Auszahlung nicht mehr dem Fremdvergleich entspricht.
- Kann der Jahresabschluss aus bestimmten Gründen nicht festgestellt werden, z.B. weil der zuständige Bilanzbuchhalter oder der Steuerberater der Gesellschaft gewechselt hat, kann ein lohnsteuerpflichtiger Zufluss der Tantieme auch bei einem beherrschenden GGF nicht unterstellt werden.
- Der **Verzicht auf einen Teil der Tantieme** führt nicht zu einer vGA des ausgezahlten Betrags.
- Ist eine Gewinnantieme für mehrere Jahre fest vereinbart (z.B. 15 Prozent des handelsrechtlichen Jahresüberschusses vor Abzug der Körperschaftsteuer und der Tantieme) und wird sie **vorzeitig** zugunsten des GGF **erhöht**, stellt der Erhöhungsbeitrag eine vGA dar. Der Grund: Die vorzeitige Erhöhung widerspricht dem Durchführungsgebot (der ursprünglichen Tantieme) und dem Fremdvergleich.

4 Ausbildungsdienstverhältnis (1): Wesen und Verbreitung

Die Zukunft der beruflichen Bildung ist wesentlich dadurch bestimmt, dass künftig Unternehmen ihre Arbeitnehmer verstärkt selbst qualifizieren. Als ein geeignetes Instrument gilt das Ausbildungsdienstverhältnis – eine Kombination von Ausbildung im Betrieb und z.B. Studium an einer Fachhochschule oder Universität. Sämtliche Kosten trägt die GmbH und kann sie in voller Höhe als Betriebsausgaben absetzen.

Aufwendungen für den erstmaligen Erwerb von Kenntnissen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen bzw. für ein erstes Studium (**Erstausbildung**), sind Kosten der Lebensführung und nur als **Sonderausgaben** im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG abziehbar.

Kann ein Steuerpflichtiger die Kosten seiner Berufsausbildung nur **als Sonderausgaben** absetzen, muss er – im Vergleich zum Werbungskostenabzug bei Fortbildungsmaßnahmen – einen **zweifachen Nachteil** in Kauf nehmen: Zum einen ist der Sonderausgabenabzug auf 6.000 Euro jährlich begrenzt; zum anderen können die Aufwendungen steuerlich nicht verwertet werden, wenn keine anderweitigen Einkünfte erzielt werden. Denn Sonderausgaben sind vom Verlustvortrag ausgeschlossen, können also nicht mit Einkünften aus dem erlernten Beruf in späteren Jahren verrechnet werden.

Demgegenüber sind Bildungsaufwendungen, die der Steuerpflichtige im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses selbst trägt, **ausnahmslos Werbungskosten**. Das gilt auch dann, wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium Gegenstand des Dienstverhältnisses ist (R 9.2 LStR). Die Werbungskosten mindern die Einnahmen aus dem Dienstverhältnis, falls der Arbeitgeber neben der Übernahme der Ausbildungskosten eine Vergütung zahlt; wenn nicht, führen die Aufwendungen zu einem **vortragsfähigen Verlust**.

Charakteristisch für ein Ausbildungsdienstverhältnis ist der Ausbildungszweck. Eindeutig im Vordergrund steht die Erlangung einer beruflichen Qualifikation und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistung. Eine Ausbildungsvergütung kann, muss aber nicht gezahlt werden; insbesondere dann nicht, wenn der Arbeitgeber bereits weitgehend die Kosten der Ausbildung (des Studiums) übernimmt (vgl. Beitrag Nr. 6). Erhält der Auszubildende eine Vergütung, kann er seine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausbildung in voller Höhe steuerlich als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit absetzen.

Die vom Arbeitnehmer geschuldete Leistung, für die der Arbeitgeber im Gegenzug die Berufsausbildung finanziert, besteht in der Teilnahme an den Berufsausbildungsmaßnahmen. Soweit derartige Maßnahmen nicht stattfinden (z.B. in den Semesterferien), ist der Arbeitnehmer zur Arbeit in der Firma verpflichtet.

Gegenstand eines Ausbildungsdienstverhältnisses kann u.a. sein:

- ein Erststudium,
- ein Zweitstudium als Aufbaustudium,
- der Besuch einer Fachschule,
- ein Meisterkurs.

Ausbildungsdienstverhältnisse sind seit jeher von der Steuerrechtsprechung und von der Finanzverwaltung anerkannt. In den Lohnsteuer-Richtlinien (H 9.2.) werden folgende Beispiele aus der Rechtsprechung des BFH aufgezählt:

- Referendariat zur Vorbereitung auf das zweite Staatsexamen,
- Ausbildung von Beamtenanwärtern,
- zum Studium abkommandierte oder beurlaubte Bundeswehroffiziere,
- zur Erlangung der mittleren Reife abkommandierte Zeitsoldaten.

Im letzten Jahrzehnt fand das Ausbildungsdienstverhältnis auch im Mittelstand zunehmend Verbreitung, um junge Menschen frühzeitig (z.B. über ein duales Studium) an das Unternehmen zu binden. Dies gilt heute – im Zeichen des zunehmenden Fachkräftemangels – mehr denn je. Selbstverständlich steht diese Möglichkeit auch jeder GmbH offen – auch mit dem Kind eines Gesellschafters. In diesem Fall sollten freilich bestimmte Anforderungen beachtet werden, damit die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses nicht gefährdet ist (vgl. Beitrag Nr. 5).

5 Ausbildungsdienstverhältnis (2): Notwendiger Inhalt

Der Ausbildungsdienstvertrag mit dem Kind eines Gesellschafters sollte so ausgestaltet sein, wie er auch mit einem fremden Jugendlichen vereinbart worden wäre. Bei der Vertragsgestaltung sind insbesondere die folgenden Punkte zu beachten:

- Die zu erbringende Leistung im Unternehmen während der Semesterferien sollte eindeutig geregelt sein ebenso wie die Teilnahme an der Bildungsmaßnahme (Vorlesungen, Seminare etc.).
- Es sollte vereinbart werden, innerhalb welcher Zeit die Bildungsmaßnahme zum Abschluss zu bringen ist. Bei einem Studium sollte sich die Dauer an der Regelstudienzeit orientieren. Für den Fall, dass die vereinbarte Dauer überschritten wird, sollten Sanktionen vereinbart werden.
- Der Vertrag sollte eindeutig regeln, welche Zeiten der Auszubildende im Unternehmen arbeitet (z.B. einen Tag in der Woche während des Studiums) und welche Arbeitszeiten in den Praxisphasen einzuhalten sind.
- Die Vergütung sollte dem entsprechen, was ein fremder Dritter im Fall vergleichbarer Qualifikation und bei gleichem Einsatz als Gegenleistung erhalten würde (Fremdvergleich). Eine gewisse Orientierung könnte das Gehalt bieten, das die Finanzverwaltung ihren Nachwuchskräften in der dualen Ausbildung zum Beamten des gehobenen Dienstes zahlt; dies liegt etwa bei 1.050 bis 1.100 Euro durchgehend während des gesamten Jahres. Bei Zusatzleistungen wie Weihnachtsgeld oder Urlaubsgeld kann man sich an der Entlohnung der übrigen Arbeitnehmer orientieren.
- Der Auszubildende muss sich verpflichten, nach Beendigung der Ausbildung eine gewisse Zeit im Unternehmen zu bleiben. Bei einem Studium erscheint eine Bleibefrist von drei bis fünf Jahren angebracht. Rückzahlungsvereinbarungen sind nur wirksam, wenn sie

nicht zu einer unangemessen langen Bindung des Arbeitnehmers führen und wenn sie ihn nicht in der Wahl seines Arbeitsplatzes unangemessen einschränken.

6 Ausbildungsdienstverhältnis (3): Die steuerlich abzugsfähigen Kosten

Wenn eine GmbH das Kind eines Gesellschafters auf eine spätere Führungsposition in der Gesellschaft vorbereiten möchte und zu diesem Zweck ein Ausbildungsdienstverhältnis mit dem Kind abschließt, kann sie **sämtliche** von ihr zu diesem Zweck übernommenen **Kosten als Betriebsausgaben** absetzen. Das Kind selbst kann weitere von ihm getragene Kosten im Zusammenhang mit der Ausbildung als Werbungskosten absetzen.

Im Einzelnen kann der Auszubildende folgende Aufwendungen als Werbungskosten absetzen, soweit sie nicht von der GmbH getragen werden:

- Semestergebühren,
- Prüfungsgebühren,
- Aufwendungen für Fachliteratur,
- Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte (Universität),
- Aufwendungen für eine Unterbringung am auswärtigen Studienort,
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer,
- Mehraufwendungen für Verpflegung.

Für den Abzug von Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung ist nicht erforderlich, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen (so das BMF-Schreiben vom 22.9.2010, Rz. 29 zum Sonderausgabenabzug von Berufsausbildungskosten).

Erste Tätigkeitsstätte für den Auszubildenden ist der Betrieb des Arbeitgebers. Da ein Arbeitnehmer je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte hat (§ 9 Abs. 4 Satz 5 EStG), gilt für Fahrten zur Ausbildungsstätte (Universität) die Entfernungspauschale nicht. Fährt der Auszubildende mit dem Pkw zur Ausbildungsstätte, kann er **für jeden gefahrenen Kilometer 0,30 Euro als Werbungskosten** absetzen (wie bei Dienstreisen). Nur wenn eine Bildungseinrichtung ohne Ausbildungsdienstverhältnis zum Zweck eines Vollzeitstudiums aufgesucht wird, gilt sie als erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 8 EStG).

Da während eines Studiums das **häusliche Arbeitszimmer** den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Auszubildenden darstellt, kann er sämtliche damit zusammenhängenden Aufwendungen (z.B. anteilige Miete, Einrichtungskosten) als Werbungskosten absetzen. Die Begrenzung der steuerlichen Absetzbarkeit von Arbeitszimmerkosten gemäß § 9 Abs. 5 EStG in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG gilt hier nicht.

Ist Gegenstand des Ausbildungsdienstverhältnisses ein berufsbegleitendes Studium, zu dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet hat, kann die GmbH die Studiengebühren übernehmen, ohne dass beim Arbeitnehmer entsprechen-

de Einnahmen anfallen (BMF-Schreiben vom 13.4.2012). Hat sich die GmbH zur Übernahme vertraglich verpflichtet und kann sie die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer arbeitsvertraglich zurückfordern, sofern dieser das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach dem Studienabschluss verlässt, unterstellt die Finanzverwaltung ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers. Die Folge: Die Übernahme der Studiengebühren führt **nicht zu Arbeitslohn** beim Auszubildenden. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen nur zeitanteilig zurückfordern kann.

Abgesehen von der Übernahme der Studiengebühren kann die GmbH dem Auszubildenden die **Reisekosten zur Bildungseinrichtung** sowie die Kosten der auswärtigen Unterbringung am Ort der Bildungseinrichtung (Universität) **steuerfrei erstatten** (R 19.7 LStR).

7 Fahrtenbuch: Ordnungsmäßigkeit trotz kleinerer Mängel und Ungenauigkeiten

Die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch dürfen nicht überspannt werden. Kleinere Mängel und Ungenauigkeiten muss das Finanzamt hinnehmen, weil ansonsten eine Übermaßbesteuerung droht, die aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu rechtfertigen ist. So entschied das Finanzgericht Niedersachsen in seinem Urteil vom 16.6.2021.

Sachverhalt:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH durfte im Rahmen des Dienstverhältnisses einen Firmen-Pkw auch für private Zwecke nutzen. Hierfür versteuerte er den geldwerten Vorteil. Den Anteil der privaten Nutzung berechnete er aufgrund von Fahrtenbüchern. Laut den vorgelegten Fahrtenbüchern ergab sich ein Anteil für Privatfahrten in Höhe von 5,28 Prozent (2014), 4 Prozent (2015) bzw. 6 Prozent (2016).

Bei einer Lohnsteueraußenprüfung kontrollierte der Prüfer die Fahrtenbücher und versagte deren Anerkennung. In den vorgelegten Fahrtenbüchern seien als Reiseziele lediglich Ortsnamen bzw. Abkürzungen der Ortsnamen angegeben. Ergänzungsblätter hätten den Fahrtenbüchern zum Zeitpunkt der Außenprüfung nicht beigelegt. Der Prüfer wandte daraufhin bei der Berechnung des geldwerten Vorteils die sogenannte 1-Prozent-Regelung an.

Der **Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs** ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen.

Unter diesem Aspekt hat das Finanzgericht entschieden, dass die Fahrtenbücher zwar mit kleineren Mängeln behaftet, aber in der Gesamtbewertung noch als ordnungsgemäß anzusehen sind. Die Verwendung von Abkürzungen für Kunden und Ortsangaben, fehlende Ortsangaben bei Übernachtungen im Hotel, Differenzen aus dem Vergleich zwischen den Kilometerangaben im Fahrtenbuch und dem Routenplaner und fehlende Aufzeichnungen von Tankstopps führen nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs und zur Anwendung der 1-Prozent-Regelung, wenn die Angaben **insgesamt plausibel** sind. Maßgeblich ist, ob trotz der Mängel eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Dienstwagens möglich ist.

Im Streitfall waren die Adressen der aufgesuchten Kunden unschwer den zu den Fahrtenbüchern geführten Kundenlisten zu entnehmen. Hinzu kam, dass es sich um häufig besuchte Kunden handelte. Diese Kundenliste wurde fortlaufend geführt und ermöglichte ohne großen Aufwand und weitere Erläuterungen eine genaue Überprüfung der aufgezeichneten Kilometer. Für eine vom Finanzamt vermutete Nacherstellung der Kundenliste hat das Finanzgericht keine Anhaltspunkte gesehen. Der GmbH-Geschäftsführer konnte außerdem glaubhaft erläutern, warum diese Kundenliste dem Lohnsteuerverprüfer nicht vorgelegen hat. Es ist dem Kläger nicht vorzuwerfen, wenn der Prüfer ohne seine Kenntnis die Überprüfung nur anhand der beim Lohnkonto hinterlegten Kopien der Fahrtenbücher vornimmt. Die Kunden- und Adressliste muss nur als Ergänzung der Original-Fahrtenbücher vorliegen.

8 Bewirtung von Kunden: Beschränkt abzugsfähige Bewirtungskosten oder voll abziehbare Aufmerksamkeiten?

Eine „Bewirtung“ ist jede unentgeltliche Überlassung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr. Von geschäftlichen Bewirtungskosten, deren Abzug auf 70 Prozent begrenzt ist, ist regelmäßig auszugehen, wenn Personen bewirtet werden, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen. Nur die Kosten für die Bewirtung der eigenen Arbeitnehmer sind zu 100 Prozent abziehbar.

Beispiel:

Die Klägerin betreibt mehrere Spielhallen. Anlässlich einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei den Speisen und Getränken (ein bis zwei Getränke, auf einem Tablett gereichte kleine Pizzecken, kleingeschnittene Baguettes und Kuchenecken), die Kunden in den Spielhallen kostenlos erhielten, um Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass gehandelt habe. Diese sind nur zu 70 Prozent zum Abzug zugelassen. Die nicht zum Abzug zugelassenen 30 Prozent rechnete die Prüferin außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzu.

Die Klägerin machte geltend, dass es sich bei den Aufwendungen für Speisen und Getränke entgegen der Auffassung des Finanzamts nicht um Bewirtungsaufwendungen

handle, sondern lediglich um Aufmerksamkeiten, die als übliche Geste der Höflichkeit nicht unter den Bewirtungskostenbegriff fallen.

Das Finanzgericht Köln hat entschieden, dass es nicht darauf ankommt, ob die Bewirtung von Personen im Vordergrund steht oder ob die Bewirtung (aus der Sicht des Bewirtenden) in erster Linie der Werbung oder der Repräsentation dient. Die Kürzung um 30 Prozent scheidet nicht bereits dann aus, wenn die Verköstigung in einen anderen betrieblichen Vorgang eingebunden und diesem gegenüber untergeordnet ist. Es kommt nicht darauf an, ob die dargereichten Speisen und Getränke tatsächlich geeignet sind, die Verweildauer der Gäste zu beeinflussen, oder ob es lediglich darum geht, durch das Angebot an Speisen und Getränken eine Wohlfühlatmosphäre zu schaffen. Ob die Beköstigung der bewirteten Personen im Vordergrund steht oder die Bewirtung auch bzw. in erster Linie der Werbung oder der Repräsentation dient, spielt keine Rolle.

Die Bewirtungsaufwendungen können nur als zu 100 Prozent abziehbare **Aufmerksamkeiten** beurteilt werden, wenn den Speisen und Getränken neben der Veranstaltung, in der sie ausgegeben werden, **kein eigenständiges Gewicht** zukommt. Von Aufmerksamkeiten kann somit bei betrieblichen Besprechungen ausgegangen werden, wenn die angebotenen Speisen und Getränke dem Gebot der Höflichkeit entsprechen und mit ihnen kein eigener Zweck verfolgt wird. Das gilt selbst dann, wenn das Angebot des Unternehmers einen vergleichbaren Umfang hat und sich nicht grundlegend von einem vergleichbaren Angebot anlässlich einer betrieblichen Besprechung unterscheidet.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH eingereicht worden. Da die Unterscheidung zwischen beschränkt abziehbaren Bewirtungskosten und voll abziehbaren Aufmerksamkeiten nicht einfach ist, sollten vergleichbare Fälle offengehalten werden, bis eine Entscheidung des BFH vorliegt.

9 Mitarbeiterbeteiligung: Höchstbetrag für Vermögensbeteiligungen angehoben

Für Beschäftigte in Start-ups und anderen Kleinunternehmen wird es attraktiver, Anteile am Unternehmen ihres Arbeitgebers zu übernehmen. Durch das Fondsstandortgesetz sollen derartige Kapitalbeteiligungen steuerlich stärker gefördert werden. So wurde der steuerfreie Höchstbetrag für Vermögensbeteiligungen von 360 Euro im Jahr mit Wirkung ab 1.7.2021 auf 1.440 Euro angehoben (§ 3 Nr. 39 EStG).

Zudem wurde für Arbeitnehmer von Start-up-Unternehmen eine neue Regelung aufgenommen (§ 19a EStG), nach der die Einkünfte aus der Übertragung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers zunächst nicht besteuert werden. Die Besteuerung soll erst zu einem späteren Zeitpunkt, in der Regel im Zeitpunkt der Veräußerung, spätestens nach zwölf Jahren oder bei einem Arbeitgeberwechsel erfolgen.

Die Neuregelung gilt für Vermögensbeteiligungen, die nach dem 30.6.2021 übertragen werden.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2022

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Gehaltsverzicht	BFH, Urteil vom 3.2.2011, Az. VI R 4/19; BStBl. 2014 II, S. 493 H 8.9 KStR (Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen)	2020, S. 360 2011, S. 215
2 Geschäftsführer- vergütung 2022	BBE-Gehaltsstudie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2022“ (zu beziehen über den Online-Shop des VSRW-Verlags auf www.vsrw.de)	2022, S. 1
3 Tantieme/Auszahlung	Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter: BFH, Urteil vom 15.6.2016, Az. VI R 6/13 www.bundesfinanzhof.de Verzögerte Auszahlung: FG Köln, Urteil vom 18.9.1996, Az. 13 K 67627/94 www.justiz.nrw.de Verzögerte Feststellung des Jahresabschlusses: BFH, Urteil vom 28.4.2020, Az. VI R 44/17 www.bundesfinanzhof.de	2017, S. 21 2021, S. 55
4 Ausbildungsdienst- verhältnis (1)	§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG R 9.2 LStR, H 9.2 LStR	2021, S. 356
5 Ausbildungsdienst- verhältnis (2)	–	2021, S. 358
6 Ausbildungsdienst- verhältnis (3)	BMF, Schreiben vom 22.9.2010, BStBl. 2010 I, S. 721 BMF, Schreiben vom 13.4.2012, BStBl. 2012 I, S. 531; R 19.7 LStR	2021, S. 359
7 Fahrtenbuch	FG Niedersachsen, Urteil vom 16.6.2021, Az. 9 K 276/19 www.rechtsprechung.niedersachsen.de	–
8 Bewirtung	FG Köln, Urteil vom 29.4.2021, Az. 10 K 2648/20 www.justiz.nrw.de	–
9 Mitarbeiterbeteiligung	§ 3 Nr. 39 EStG, § 19a EStG Fondsstandortgesetz vom 3.6.2021, BGBl. 2021 I, S. 1498	–