

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

lohnsteuerliche Fragen, die selbstverständlich auch für (Gesellschafter-)Geschäftsführer relevant sind, bilden den Schwerpunkt dieses Rundschreibens. Dies gilt für die Abgrenzung von Sach- und Barlohn (Nr. 2), die „Gehaltsumwandlung“ in steuerfreie Arbeitgeberleistungen (Nr. 6) und die zusätzlichen Vergünstigungen für die Überlassung eines Jobtickets ab 2020 (Nr. 7). Für Gesellschafter dürfte ferner die Neuregelung ausgefallener Finanzierungshilfen im Fall der GmbH-Insolvenz interessant sein (Nr. 4), ebenso wie die ab 2020 geltenden Mitteilungsspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (Nr. 5).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Geschäftsführervergütung 2020:** Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen
- 2 Sachlohn:** Wann kommt die monatliche Freigrenze von 44 Euro zur Anwendung?
- 3 Steuerliche Mobilitätsförderung ab 2020:** Wie die GmbH und ihre Mitarbeiter davon profitieren können
- 4 Ausfall von Finanzierungshilfen des Gesellschafters für die eigene GmbH:** Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG
- 5 Grenzüberschreitende Steuergestaltungen:** Neue Anzeigepflichten ab 2020
- 6 Lohnoptimierung:** BFH ermöglicht steuerfreie Arbeitgeberleistungen nach vorangegangener Gehaltsreduzierung
- 7 Jobticket und Fahrtkostenzuschüsse der GmbH:** Steuerliche Behandlung ab 2020
- 8 Langfristige Verbindlichkeiten:** Abzinsung mit 5,5 Prozent droht
- 9 Vorsteuerabzug:** Wie konkret muss die Leistungsbeschreibung sein?

1 Geschäftsführervergütung 2020: Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen

Auch im Jahr 2019 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden rund 2700 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 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.

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 maximal 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 2019 bestätigt – allerdings gibt es in zwei Wirtschaftszweigen „Ausreißer“. Dies sind die Wirtschaftszweige Dienstleistung und Industrie. Die Ergebnisse der Untersuchung:

- Im Wirtschaftszweig Industrie liegt der Multiplikator für das Geschäftsführergehalt – und zwar im Durchschnitt (Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer) – mit dem 2,31-Fachen am niedrigsten.
- Im Wirtschaftszweig Dienstleistung dagegen liegt der Multiplikator mit dem 2,92-Fachen mit Abstand am höchsten.

2 Sachlohn: Wann kommt die monatliche Freigrenze von 44 Euro zur Anwendung?

Eine GmbH kann ihren **Arbeitnehmern Sachbezüge bis 44 Euro im Monat steuerfrei** zuwenden. Wichtig ist also die Unterscheidung zwischen Barlohn und Sachbezügen. Kurz vor Ende des Jahres 2019 ist im Jahressteuergesetz (JStG) 2019 die Besteuerung von Sachbezügen verschärft worden, weil es in der Praxis immer wieder Probleme bei der Abgrenzung von Barlohn und Sachlohn gab.

Der BFH hatte 2018 seine Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen Sach- und Geldleistungen am Beispiel von betrieblichem Krankenschutz geändert. Ein Sachbezug liegt vor, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags ausschließlich Versicherungsschutz, nicht aber eine Geldzahlung verlangen kann. Demgegenüber wendet eine GmbH Geld und keine Sache zu, wenn sie einen Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass der Arbeitnehmer mit einem von ihr benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag abschließt.

Beispiel:

Fall 1: Die GmbH schließt als Versicherungsnehmerin für die Mitarbeiter ihres Unternehmens bei zwei Versicherungen (Gruppen-)Zusatzkrankenversicherungen für Vorsorgeuntersuchungen, stationäre Zusatzleistungen sowie Zahnersatz ab. Die für den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers von der GmbH gezahlten monatlichen Beiträge blieben unter der monatlichen Freigrenze von 44 Euro.

Der BFH bestätigt das Vorliegen von Sachbezügen und damit die Anwendung der 44-Euro-Freigrenze.

Fall 2: Eine GmbH informierte ihre Arbeitnehmer darüber, dass sie ihnen zukünftig eine Zusatzkrankenversicherung über eine private Krankenversicherungsgesellschaft anbieten könne. Mitarbeiter, die das Angebot annahmen, schlossen unmittelbar mit der Versicherungsgesellschaft private Zusatzkrankenversicherungsverträge ab. Die Versicherungsbeiträge wurden von den Mitarbeitern direkt an die Versicherungsgesellschaft überwiesen. Hierfür erhielten sie monatliche Zuschüsse von der GmbH auf ihr Gehaltskonto ausgezahlt, die regelmäßig unter der monatlichen Freigrenze von 44 Euro blieben.

Bei den Zuschüssen handelt es sich um Barlohn, für den die Freigrenze von 44 Euro nicht gilt.

Ein Sachbezug liegt nur vor, wenn ein arbeitsrechtliches Versprechen erfüllt wird, das auf die Gewährung von Sachbezügen gerichtet ist. Im zweiten Fall hatte die GmbH ihren Arbeitnehmern letztlich nur den Kontakt zu dem Versicherungsunternehmen vermittelt und bei Vertragsschluss einen Geldzuschuss versprochen. Damit hatte die GmbH (anders als im ersten Fall) keinen Versicherungsschutz zugesagt.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung ist nunmehr im JStG 2019 gesetzlich geregelt worden, wann eine Sach-

leistung vorliegt. Es wird festgeschrieben, dass zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, zu den Einnahmen in Geld gehören. **Ausgenommen sind** Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen. Diesen Sachlohn muss der Arbeitgeber außerdem zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewähren.

3 Steuerliche Mobilitätsförderung ab 2020: Wie die GmbH und ihre Mitarbeiter davon profitieren können

Mit dem Ende 2019 verabschiedeten Jahressteuergesetz (JStG 2019) will der Gesetzgeber umweltfreundliches Verhalten ab 1.1.2020 steuerlich stärker fördern. Von den verschiedenen Maßnahmen können GmbHs, ihre Geschäftsführer und ihre Mitarbeiter profitieren. Ein Schwerpunkt liegt auf der steuerlichen Förderung von betrieblichen Elektrofahrzeugen. Dazu gehört u.a. eine neue Sonderabschreibung, die verlängerte Anwendung der halbierten Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung sowie eine weitere Reduzierung der Dienstwagensteuer auf nur noch 25 Prozent des Bruttolistenpreises.

Sonderabschreibung für neue Elektronutzfahrzeuge sowie elektrisch betriebener Lastenfahräder

Im Rahmen des JStG 2019 wird mit § 7c EStG eine neue **Sonderabschreibung** für Elektronutzfahrzeuge und Lastenfahräder eingeführt, sofern sie **rein elektrisch** betrieben werden.

Elektronutzfahrzeuge sind Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1, N2 und N3, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden. **Elektrisch betriebene Lastenfahräder** sind Schwerlastfahräder mit einem Mindesttransportvolumen von einem Kubikmeter und einer Nutzlast von mindestens 150 kg, die mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb angetrieben werden. Die **Sonderabschreibung** beträgt **50 Prozent im Jahr der Anschaffung**, die von der GmbH zusätzlich zur regulären Abschreibung angesetzt werden kann.

Die Sonderabschreibung kann von der GmbH nur im Jahr der Anschaffung in Anspruch genommen werden. Die reguläre lineare Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 1 EStG ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. Die Sonderabschreibung kann nach § 7c Abs. 4 EStG zudem nur in Anspruch genommen werden, wenn die GmbH die Anschaffungskosten sowie alle wesentlichen Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung übermittelt. Diese Sonderabschreibung ist nur für neue Elektronutzfahrzeuge bzw. Lastenfahräder anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2031 von der GmbH angeschafft werden.

Reduzierung der Dienstwagenbesteuerung

Für die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2030 von der GmbH angeschafften Elektrodienstfahrzeuge ist nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage für die pauschale 1-Prozent- bzw. 0,03-Prozent-Firmenwagenbesteuerung anzusetzen, wenn das Elektrofahrzeug keine Kohlendioxidemission ausstößt und der Bruttolistenpreis nicht mehr als 40.000 Euro beträgt.

Bei Anwendung der **Fahrtenbuchmethode** sind bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Abschreibungen oder die vergleichbaren Kosten (z.B. Miete oder Leasingraten) **ebenfalls nur zu einem Viertel** anzusetzen. Die Neuregelung kann bereits für Elektrodienstfahrzeuge angewendet werden, die für den GmbH-Geschäftsführer im Jahr 2019 angeschafft worden sind.

Steuerfreiheit für das Aufladen privater E-Fahrzeuge und für die Überlassung von Ladevorrichtungen

Die nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfreie verbilligte oder kostenfreie Nutzung von betrieblichen Stromladestationen der GmbH ist durch das JStG 2019 ebenfalls bis zum 31.12.2030 verlängert worden. Dies gilt auch für Zuschüsse der GmbH zur Errichtung von Stromladestationen beim Arbeitnehmer in dessen Privatbereich. Diese Zuschüsse oder Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung können von der GmbH nach § 40 Abs. 2 Nr. 6 EStG weiterhin mit **25 Prozent pauschal besteuert** werden. Die bisherige Befristung der Förderung (bis 31.12.2020) wird **ebenfalls bis 31.12.2030 verlängert**.

4 Ausfall von Finanzierungshilfen des Gesellschafters für die eigene GmbH: Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG

Gesellschafter unterstützen ihre GmbH häufig derart, dass sie ein Darlehen gewähren oder sich gegenüber der Hausbank für ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen verbürgen. Wird die GmbH später gleichwohl insolvent und kann deshalb die Finanzierungshilfe nicht zurückzahlen, stellt sich die Frage, ob der Gesellschafter seinen Aufwand zumindest als nachträgliche Anschaffungskosten für seine GmbH-Beteiligung steuerlich „verwerten“ kann. Denn im Fall der GmbH-Insolvenz kann der Gesellschafter sein finanzielles Engagement, die ursprüngliche Stammeinlage und die nachträglichen Anschaffungskosten, als Verlust aus Gewerbebetrieb gemäß § 17 EStG steuerlich geltend machen und in Höhe von 60 Prozent mit anderen positiven Einkünften verrechnen.

Der Gesetzgeber hat Ende 2019 den **Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten** erstmals in § 17 Abs. 2a EStG geregelt. Dazu gehören insbesondere:

- offene oder verdeckte Einlagen,
- Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und

- Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

Nach § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG liegt eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel unter sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.

Mit der Regelung in § 17 Abs. 2a EStG ist der Gesetzgeber offenbar zur Rechtslage vor der Änderung der BFH-Rechtsprechung durch das Urteil vom 11.7.2017 zurückgekehrt. Ebenso wie der Ausfall von Eigenkapital können **Darlehensverluste des Gesellschafters** somit wieder mit einer **steuerlichen Auswirkung zu 60 Prozent** als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt werden.

Die vorstehende Definition der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung in § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG dürfte dazu führen, dass nunmehr **auch sogenannte stehengelassene Darlehen** ebenso wie krisenbestimmte Darlehen, Finanzplandarlehen oder in der Krise hingegebene Darlehen **zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts der Darlehensforderung führen**. Denn die gesellschaftsrechtliche Veranlassung stellt auf den Eintritt der Krise bei der Kapitalgesellschaft ab, sodass zuvor hingegebene Finanzierungshilfen mit dem Eintritt der Krise gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, weil ein fremder Dritter diese zurückgefordert bzw. nicht gewährt hätte.

Zusätzlich wurde der **persönliche Anwendungsbereich ausgeweitet**, weil nunmehr auch nicht geschäftsführende Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von 10 Prozent oder weniger (mindestens jedoch 1 Prozent) ausgefallene Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigen können.

Die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG ist nach § 52 Abs. 25a EStG **grundsätzlich erstmals für Veräußerungen** im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG bzw. **für einer Veräußerung gleichgestellte Fälle** (z.B. Auflösung einer Kapitalgesellschaft) im Sinne von § 17 Abs. 4 oder 5 EStG **nach dem 31.7.2019** anzuwenden. **Auf Antrag** des Steuerpflichtigen ist § 17 Abs. 2a Satz 1 bis 4 EStG auch für Veräußerungen im Sinne des § 17 Abs. 1, 4 und 5 EStG **vor dem 31.7.2019** anzuwenden.

Damit kann die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG in allen offenen Fällen Anwendung finden. Der Antrag auf rückwirkende Anwendung ist weder form- noch fristgebunden und kann daher bis zur Bestandskraft des entsprechenden Steuerbescheids gestellt werden.

5 Grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Neue Anzeigepflichten ab 2020

Das Gesetz über Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen basiert auf einer EU-Richtlinie, die

bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt werden musste. Die neuen Vorschriften zielen darauf ab, durch mehr Transparenz gegen aggressive grenzüberschreitende Steuerplanung vorzugehen. Sogenannte Intermediäre, wie Steuerberater, Buchhalter, Rechtsanwälte und Personen, die Steuerplanungsmodelle entwerfen und/oder anbieten, werden dadurch verpflichtet, Modelle zu melden, die als potenziell aggressiv gelten.

Die endgültige Gesetzesfassung geht – entgegen dem ursprünglichen Entwurf – nicht mehr über die EU-Richtlinie hinaus. Das heißt, dass **keine Meldepflicht für rein nationale Gestaltungen** besteht, sodass Steuerberater geplante Steuergestaltungen ihrer Mandanten im Inland nicht melden müssen, auch nicht anonymisiert.

Für grenzüberschreitende Gestaltungen sind die Mitgliedstaaten ab 2020 verpflichtet, die Informationen, die sie auf diesem Wege erhalten, über eine zentrale Datenbank automatisch untereinander auszutauschen. Dadurch soll es möglich sein, neue Gefahren der Steuervermeidung schneller zu erkennen und ihnen mit Maßnahmen gegen schädliche Modelle zu begegnen. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, Strafen gegen Intermediäre zu verhängen, die sich nicht an die Meldepflicht halten.

6 Lohnoptimierung: BFH ermöglicht steuerfreie Arbeitgeberleistungen nach vorangegangener Gehaltsreduzierung

Gehaltserhöhungen erfreuen den Mitarbeiter, aber sie haben gleich zwei Nachteile: Sie erhöhen die Steuer- und die Abgabenlast des Mitarbeiters, sodass häufig nur ein Bruchteil netto bei ihm ankommt. Jüngst hat der BFH in mehreren Urteilen aufgezeigt, welche Möglichkeiten es gibt, dem Mitarbeiter zusätzliche Leistungen zukommen zu lassen, ohne dass dafür Lohnsteuer und Sozialabgaben anfallen.

Eine Lohnoptimierung, d.h. der Versuch, steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn in steuerfreien Arbeitslohn umzuwandeln, scheitert in der Praxis häufig daran, dass steuerfreie (oder pauschalbesteuerte) Arbeitgeberleistungen daran geknüpft sind, dass diese **zusätzlich zum vereinbarten Arbeitslohn** gewährt werden müssen. So können in der Praxis zum Beispiel folgende Leistungen nur dann steuerfrei gewährt werden, wenn sie zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden:

- Steuerfreie Job-Tickets (§ 3 Nr. 15 EStG, vgl. Beitrag Nr. 7).
- Steuerfreie Kindergartenzuschüsse für die Unterbringung und Betreuung nicht schulpflichtiger Kinder (§ 3 Nr. 33 EStG).
- Steuerfreie Zuschüsse zur Gesundheitsvorsorge (§ 3 Nr. 34 EStG).
- Steuerfreie Vorteile für die Überlassung von Fahrrädern inklusive Pedelecs (§ 3 Nr. 37 EStG).

- Pauschal zu versteuernde Barzuschüsse zu Fahrtkosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Die Finanzverwaltung sieht einen „zusätzlich gewährten Arbeitslohn“ dann als gegeben an, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet (BMF-Schreiben vom 22.5.2013, Az. IV C 5 - S 2388/11/10001-02). Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt, liegt keine „zusätzliche Leistung“ vor.

Der BFH hat in mehreren Urteilen vom 1.8.2019 abweichend von der Finanzverwaltung „Gehaltsumwandlungen“ zugunsten steuerbegünstigter Vergütungsbestandteile nach Änderung des Arbeitsvertrags anerkannt.

Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn im Sinne der Pauschalierungs- und Steuerbefreiungsvorschriften ist nach der neuen Rechtsprechung des BFH derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung erbringt. Zusätzlicher Arbeitslohn liegt hingegen vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird.

Eine Änderung des Arbeitsvertrags ist also nicht mehr begünstigungsschädlich. Nach den Urteilen des BFH ist für die Frage, ob eine Zahlung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ gewährt wird, ausschließlich auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung abzustellen. Ein vorausgegangener **arbeitsvertraglich vereinbarter Lohnformwechsel** („Gehaltsumwandlung“) ist daher nicht mehr schädlich für die Gewährung der Steuerbegünstigung.

Vereinbart eine GmbH mit ihren Arbeitnehmern (einschließlich dem Geschäftsführer), den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume zu reduzieren, so kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen.

Die **Finanzverwaltung** hat nicht lange auf die Reaktion auf diese arbeitnehmerfreundliche Rechtsprechung warten lassen. Im Entwurf des geplanten „Grundrentengesetzes“ ergänzt die Bundesregierung den § 8 EStG (Einnahmen) mit folgendem Absatz 4: „Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn 1. der Wert der Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, 2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder 3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns „gewährt wird.“

Damit will der Gesetzgeber die BFH-Rechtsprechung kurzerhand aushebeln. Seit Bekanntwerden dieses Gesetzesentwurfs dürften „Gehaltsumwandlungen“ nach BFH-Art nicht mehr möglich sein.

7 Jobticket und Fahrtkostenzuschüsse der GmbH: Steuerliche Behandlung ab 2020

Bereits zum 1.1.2019 hatte der Gesetzgeber die Überlassung von Jobtickets und die Zahlung von Fahrtkostenzuschüssen an Arbeitnehmer steuerfrei (und damit auch sozialabgabefrei) gestellt (§ 3 Nr. 15 EStG). Für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte sollten vorrangig öffentliche Verkehrsmittel genutzt und damit die Umwelt geschont werden. Die **Nachteile dieser Regelung**: die steuerfreien Leistungen der GmbH mussten zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt und außerdem auf die Entfernungspauschale angerechnet werden.

Hier besserte der Gesetzgeber Ende 2019 nach. Durch das Jahressteuergesetz 2019 wurde mit Wirkung ab 1.1.2020 eine **neue freiwillige Pauschalierungsmöglichkeit eingeführt**. Die GmbH hat nunmehr die Möglichkeit, anstelle der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG eine Lohnsteuerpauschalierung **in Höhe von 25 Prozent** vorzunehmen. Durch die pauschale Besteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG mit 25 Prozent findet **keine Anrechnung auf die** als Werbungskosten abziehbare **Entfernungspauschale** beim Arbeitnehmer statt. Infolge des Verzichts auf die Minderung des Werbungskostenabzugs müssen die von der GmbH pauschal besteuerten Bezüge nicht in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Die neue Pauschalbesteuermöglichkeit mit 25 Prozent kann zudem auch für die in § 3 Nr. 15 EStG genannten Bezüge angewendet werden, die nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (sondern mittels Gehaltsumwandlung) erbracht werden und deshalb die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung nicht erfüllen.

Beispiel:

Die GmbH gewährt ihren Arbeitnehmern ab 2020 ein Monatsticket für den öffentlichen Personennahverkehr zusätzlich zum Gehalt. Das Monatsticket soll den Arbeitnehmern nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden, damit keine Anrechnung auf die Werbungskosten im Rahmen der Einkommensteuererklärung erfolgt.

Ergebnis: Die GmbH hat für das Monatsticket die Pauschalbesteuerung mit 25 Prozent vorzunehmen. Eine Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers unterbleibt. Die GmbH hat in den Lohnsteuerbescheinigungen keine Eintragungen zu machen.

Besonderheiten für Gesellschafter-Geschäftsführer

Aus der gesetzlichen Regelung, dass die Gesellschafter für die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer zuständig sind (§ 46 Nr. 5 GmbHG), hat der BGH abgeleitet, dass die Gesellschafter auch für den Abschluss und jede Änderung des Anstellungsvertrags mit einem Geschäftsführer zuständig sind. Vertragsänderungen, die ohne Gesellschafterbeschluss zustande gekommen sind, sind zivilrechtlich nicht wirksam.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das BGH-Urteil auch bei Vereinbarungen über die Änderung der Bezüge

eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu beachten. Ist eine derartige Vereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer nach den Grundsätzen des BGH-Urteils zivilrechtlich nicht wirksam zustande gekommen, sind Gehaltserhöhungen steuerlich **als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen**.

Da die Überlassung eines Jobtickets oder einer Bahn-card 100 an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zusätzlich zur vereinbarten Vergütung einen zusätzlichen Vergütungsbestandteil darstellt, bedarf die erstmalige Vereinbarung der **Zustimmung der Gesellschafter**. Zu diesem Zweck ist ein Gesellschafterbeschluss aufgrund einer ordnungsgemäß einberufenen Gesellschafterversammlung zu fassen.

8 Langfristige Verbindlichkeiten: Abzinsung mit 5,5 Prozent droht

Es ist sehr wichtig, bei der Aufnahme betrieblicher Darlehen von Freunden oder Verwandten, auf eine Verzinslichkeit der Darlehen zu achten. Oft werden solche Darlehen unter Freunden und Verwandten unverzinslich gegeben. Dies kann sich steuerlich aber bitter rächen, denn nach den einkommensteuerlichen Vorschriften (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG) sind betriebliche unverzinsliche Darlehen mit einer Laufzeit von über einem Jahr mit 5,5 Prozent abzuzinsen.

Beispiel:

Unternehmerin N erhielt im Jahr 2010 für ihren Gewerbebetrieb im Einzelhandel von einem Bekannten ein langfristiges, nicht verzinsliches Darlehen über 250.000 Euro. Zudem erhielt sie ein weiteres Darlehen von einem Verwandten über 238.000 Euro.

Im Rahmen einer Außenprüfung kam die Verzinsung der Darlehen zur Sprache. Die Vertragsparteien schlossen daraufhin schnell eine Zusatzvereinbarung, in der eine jährliche Verzinsung der Darlehen mit zwei Prozent festgelegt wurde. Doch weder das Finanzamt noch das Finanzgericht berücksichtigten die spätere Vereinbarung. Das Finanzamt setzte für das Streitjahr einen einkommen- und gewerbesteuerpflichtigen Abzinsungsgewinn in Höhe von 5,5 Prozent auf 488.000 Euro = 26.840 Euro fest.

Nach einem BFH-Urteil vom 22.5.2019 ergibt sich, dass die Verpflichtung, unverzinsliche Betriebsschulden mit 5,5 Prozent abzuzinsen, zumindest bis zum Jahr 2010 als verfassungsgemäß anzusehen ist. Eine nachträgliche Vereinbarung einer Verzinsung ist steuerlich unwirksam.

Empfehlung: Es ist also darauf zu achten, dass bei der Inanspruchnahme langfristiger betrieblicher Darlehen:

- zumindest eine **Minimalverzinsung vereinbart** wird; eine Verzinsung von 1 Prozent reicht aus und
- dass diese Zinsvereinbarung **im Voraus getroffen** wird, weil nachträgliche Vereinbarungen steuerlich nicht anerkannt werden.

- Außerdem sollte aus Beweisgründen darauf geachtet werden, die Zinsvereinbarung **schriftlich** festzuhalten.

Der BFH hat damit die Revision gegen die Entscheidung der Vorinstanz zurückgewiesen. Durch das Abzinsungsgebot für unverzinsliche Verbindlichkeiten soll steuerlich berücksichtigt werden, dass eine erst in Zukunft zu erfüllende Verpflichtung weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht und mangels Gegenleistung für den Zahlungsaufschub nicht mit dem Nennwert, sondern nur mit dem geringeren Barwert ausgewiesen werden darf.

9 Vorsteuerabzug: Wie konkret muss die Leistungsbeschreibung sein?

Kann das Finanzamt den Vorsteuerabzug versagen, weil ihm die Leistungsbeschreibung in einer Rechnung zu ungenau erscheint?

Beispiel:

Bauunternehmer M hat an dem Gebäude eines Auftraggebers Trockenarbeiten durchgeführt. Der Prüfer will den Vorsteuerabzug versagen, weil weder ein Bauvertrag über die Arbeiten vorgelegt werden kann, noch in den Rechnungen Aufmaße oder Leistungsbeschreibungen enthalten sind. Ferner fehlt die Angabe des Leistungszeitpunkts.

Bei einer anderen Rechnung über Gerüstbauarbeiten wird der Vorsteuerabzug ebenfalls versagt, weil die Aufmaße fehlen und der genaue Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht angegeben ist.

Der **BFH hat die Frage**, wie genau die Leistung in Rechnungen beschrieben sein muss, **konkretisiert**. Danach sind die Voraussetzungen für eine Leistungsbeschreibung erfüllt, wenn sich die Leistung durch die Angabe eines konkreten Orts und einer allgemeinen Leistungsbeschreibung identifizieren lässt. Es genügt demnach, wenn aus der Leistungsbeschreibung zusammen mit der Ortsangabe das konkrete Bauvorhaben festgestellt werden kann. Zudem ist kein gesonderter Leistungszeitraum anzugeben, wenn davon auszugehen ist, dass die Werklieferung oder Werkleistung im Monat der Rechnungserstellung erfolgt ist.

Aber: Sind die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben

- Angabe des leistenden Unternehmens;
- Art und Umfang der Leistung;
- Zeitpunkt der Leistung, soweit dieser nicht mit dem Datum der Ausstellung der Rechnung identisch ist,

in der Rechnung nicht erkennbar oder nicht enthalten, ist auch eine spätere Rechnungskorrektur nicht möglich und der Vorsteuerabzug kann endgültig versagt werden.

Wichtig: Der leistende Unternehmer muss aus der Rechnung zu erkennen sein oder es muss ein eindeutiges Auftrags- oder Vertretungsverhältnis zwischen dem Rechnungsaussteller und dem Auftraggeber vorliegen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Geschäftsführer-Vergütung 2020	BBE-Gehaltsstudie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütung 2020“ (zu beziehen über den Online-Shop des VSRW-Verlags unter www.vsrw.de)	2020, S. 1ff
2 Sachlohn	BFH, Urteil vom 7.6.2018, Az. VI R 13/16 BFH, Urteil vom 4.7.2018, Az. VI R 16/17 www.juris.bundesfinanzhof.de Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften § 8 Abs. 1 EStG; § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (ab 2020 geltende Fassung)	–
3 Steuerliche Mobilitätsförderung	§ 7c EStG; § 52 Abs. 15b EStG; § 3 Nr. 4b EStG;	2020, S. 40
4 Ausfall von Finanzierungshilfen	§ 17 Abs. 2a EStG; § 52 Abs. 25a EStG	2020, S. 34
5 Grenzüberschreitende Steuergestaltungen	§§ 138d bis 138k Abgabenordnung Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen www.bundesgesetzblatt.de	–
6 Lohnoptimierung	BFH, Urteile vom 1.8.2019, Az. VI R 32/18, Az. VI R 21/17, Az. VI R 40/17 Grundrentengesetz-Entwurf www.juris.bundesfinanzhof.de	2020, S. 48
7 Jobticket	§ 3 Nr. 15 EStG BMF-Schreiben vom 15.8.2019 (Az. IV C 5 – S – 2342/19/10007: 001 § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG neu BGH, Urteil vom 25.3.1991, Az. II ZR 169/90 BMF-Schreiben vom 16.5.1994, BStBl. 1994 I, S. 868	2020, S. 42
8 Langfristige Verbindlichkeiten	BFH, Urteil vom 22.5.2019, Az. X R 19/17 www.juris.bundesfinanzhof.de	–
9 Vorsteuerabzug	BFH, Urteil vom 15.10.2019, Az. V R 29/19 und Az. V R 44/16 www.juris.bundesfinanzhof.de	–