

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

wegen der anhaltenden Corona-Pandemie hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2020 den Investitionsabzugsbetrag attraktiver ausgestaltet (Nr. 1), eine Homeoffice-Pauschale eingeführt (Nr. 2) und die Zahlung des steuerfreien Corona-Bonus bis Mitte 2021 verlängert (Nr. 3).

(Gesellschafter-)Geschäftsführer dürfte interessieren, wie sie den Anscheinsbeweis der Privatnutzung eines betrieblichen Pkw widerlegen können (Nr. 7), unter welchen Voraussetzungen eine doppelte Haushaltsführung steuerlich anerkannt wird (Nr. 8) und ob sie auch schon vor Feststellung des Jahresabschlusses eine ihnen zugesagte Gewinnanteile versteuern müssen (Nr. 9).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Investitionsabzugsbetrag:** Neuregelung ab 2020
- 2 Homeoffice:** Einführung einer Pauschale für 2020 und 2021
- 3 Steuerfreier Corona-Bonus:** Auszahlung bis zum 30.6.2021 verlängert
- 4 Betriebsprüfung:** Prüfungsschwerpunkte im Jahr 2021
- 5 Umsatzsteuer:** Sind Beitragseinnahmen ohne Gegenleistung umsatzsteuerpflichtig?
- 6 GmbH-Finanzierung:** Abgeltungsteuer auch auf Zinsen an den nicht an der GmbH beteiligten Geschäftsführer-Ehegatten?
- 7 Firmenwagen:** Widerlegung der Privatnutzung bei höherwertigem Fahrzeug im Privatvermögen
- 8 Doppelte Haushaltsführung:** Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung
- 9 Gewinnanteile:** Kein vorzeitiger Zufluss bei verspäteter Aufstellung des Jahresabschlusses

1 Investitionsabzugsbetrag: Neuregelung ab 2020

Unternehmen haben unabhängig von der Rechtsform die Möglichkeit, mithilfe eines Investitionsabzugsbetrags ihre Steuerbelastung zu senken, ohne Geld ausgeben zu müssen. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen (also ab 2020), können statt der bisherigen 40 Prozent nunmehr **50 Prozent** der voraussichtlichen **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** von Investitionen, die in den nächsten drei Jahren geplant sind, gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Nach wie vor sind nur Wirtschaftsgüter begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 Prozent, betrieblich genutzt werden. Neu ist, dass nunmehr die **Vermietung** eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts eine betriebliche Nutzung darstellt und somit **unschädlich** ist. Der Nutzungsumfang ist nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen, sondern für den gesamten Zeitraum zwischen Anschaffung und Ende des Folgejahres.

Ab 2020 kann eine GmbH einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen, wenn der **Gewinn des laufenden Jahres vor Abzug** des Investitionsabzugsbetrags den Betrag von **200.000 Euro nicht überschreitet**. Die bisherigen unterschiedlichen Betriebsgrößenmerkmale gelten ab 2020 nicht mehr. Es kommt also nicht mehr auf die Art der Gewinnermittlung an und auch nicht mehr auf die Höhe des Betriebsvermögens und des Wirtschaftswerts oder Ersatzwirtschaftswerts (bei Land- und Forstwirten).

Voraussetzung ist allein die Absicht, abnutzbare bewegliche (neue oder gebrauchte) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anschaffen zu wollen, z.B. Computer, Maschinen, Büromöbel, Pkw, usw. Begünstigt sind **auch geringwertige Wirtschaftsgüter** und Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 250 Euro und 1.000 Euro, für die ein **Sammelposten** gebildet wird. Investitionsabzugsbeträge können ohne weitere Angaben geltend gemacht werden. Ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht ist nicht erforderlich. Begünstigt sind also

- neue oder gebrauchte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
- mit maximal 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Die Höchstgrenze für die Summe aller Investitionsabzugsbeträge beträgt 200.000 Euro.

Immaterielle Wirtschaftsgüter, z.B. Software und Lizenzen, sind keine beweglichen Wirtschaftsgüter. **Ausnahme:** Software, die nicht mehr als 800 Euro netto kostet. Software bis 800 Euro netto wird als materielles Wirtschaftsgut eingestuft. Jedes Programm ist einzeln für sich zu betrachten, auch wenn die GmbH ein Softwarepaket mit mehreren Programmen gekauft hat.

Beispiel:

Eine GmbH plant, innerhalb der nächsten drei Jahre eine EDV-Anlage mit umfangreicher Software zu kaufen. Die Hardware kostet 10.000 Euro und die Software 14.000 Euro. Die Gesellschaft darf nur einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von maximal (10.000 Euro x 50 Prozent =) 5.000 Euro bilden. Die Software ist als immaterielles Wirtschaftsgut nicht begünstigt.

2 Homeoffice: Einführung einer Pauschale für 2020 und 2021

Grundsätzlich sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (einschließlich Kosten für die Ausstattung) steuerlich nicht abziehbar. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, dürfen Aufwendungen **bis zu 1.250 Euro** pro Jahr abgezogen werden. Die Aufwendungen sind **unbeschränkt** abziehbar, wenn das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der Raum wie ein Büro eingerichtet ist und **ausschließlich oder nahezu ausschließlich** beruflich oder betrieblich genutzt wird.

Für viele ist es in der Corona-Krise notwendig oder zumindest zweckmäßig, **von zu Hause aus** zu arbeiten. Dadurch entstehen in der Wohnung zusätzliche Kosten, die nach der bisherigen Rechtslage nicht abgezogen werden können, weil kein abgeschlossenes häusliches Arbeitszimmer vorhanden ist. Kosten für einen Raum, der teilweise beruflich und teilweise privat genutzt wird, können nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Um einen unbürokratischen Ausgleich für die Zusatzkosten zu schaffen, die durch ein Homeoffice entstehen, ist eine **Homeoffice-Pauschale** eingeführt worden. Sie wird auch gewährt, wenn kein abgeschlossenes häusliches Arbeitszimmer vorhanden ist. Das heißt, dass ein Betrag von **5 Euro pro Tag** abgezogen werden kann, **höchstens jedoch 600 Euro** im Wirtschafts- oder Kalenderjahr. Die Homeoffice-Pauschale ist nur auf Tätigkeiten begrenzt, die **nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022** in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurden bzw. werden. Die Homeoffice-Pauschale kann auch beansprucht werden, wenn darauf verzichtet wird, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach der bisherigen Regelung in Anspruch zu nehmen.

Um die Pauschale zu erhalten, muss der Arbeitsplatz in der Wohnung **keine besonderen Voraussetzungen** erfüllen. Ob am Küchentisch, in einer Arbeitsecke oder in einem getrennten Raum gearbeitet wird, macht keinen Unterschied. **Aber:** Der Steuerpflichtige kann die Pauschale nur für die Kalendertage geltend machen, an denen er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit **ausschließlich** in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene Betätigungsstätte aufgesucht hat.

Die Homeoffice-Pauschale gilt auch für (Gesellschafter-) Geschäftsführer. Arbeitnehmer erhalten pro Jahr einen Werbungskosten-Pauschbetrag von 1.000 Euro, sodass die Homeoffice-Pauschale sich nur dann auswirkt, wenn diese zusammen mit anderen Werbungskosten mehr als 1.000 Euro beträgt.

3 Steuerfreier Corona-Bonus: Auszahlung bis zum 30.6.2021 verlängert

Die Möglichkeit zur steuerfreien Auszahlung des Corona-Bonus an Arbeitnehmer wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 **bis zum 30.6.2021 verlängert**. Die Auszahlung war bisher bis zum 31.12.2020 befristet. Die Fristverlängerung führt aber nicht dazu, dass im ersten Halbjahr 2021 nochmals 1.500 Euro steuerfrei ausbezahlt werden dürfen, falls eine solche Zahlung bereits in 2020 erfolgte. Vielmehr sollen Arbeitgeber motiviert werden, ihren Mitarbeitern, die bisher noch keinen Corona-Bonus erhalten haben, diesen noch nach dem Jahreswechsel auszusahlen. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11a EStG nach der Änderung durch das Jahressteuergesetz 2020 hat folgenden Inhalt: Leistet der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer

- aufgrund der Corona-Krise
 - **zwischen dem 1.3.2020 und dem 30.6.2021**
 - Zuschüsse und Sachbezüge, Beihilfen und Unterstützungen
 - bis zu einem Betrag von 1.500 Euro
 - zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn,
- dann sind diese Sonderleistungen steuerfrei.

Die Leistungen sind steuerfrei, wenn der Arbeitgeber sie **aufgrund der Corona-Krise** gewährt. Das heißt, dass keine weiteren Voraussetzungen zu erfüllen sind. Somit kann jeder Arbeitgeber von der Möglichkeit Gebrauch machen, weil eine Beschränkung auf bestimmte Sachverhalte oder Berufsgruppen nicht vorgesehen ist. Die steuerfreien Zuwendungen sind **auch sozialversicherungsfrei**. Die steuerfreien Leistungen sind – wie auch alle anderen Leistungen an Arbeitnehmer – im Lohnkonto aufzuzeichnen.

Unter den vorgenannten Voraussetzungen kann eine GmbH auch ihrem Geschäftsführer diese steuerfreie Zahlung zukommen lassen. Dies gilt auch für Gesellschafter-Geschäftsführer, wenn in ihrem Dienstvertrag vereinbart wurde, dass sie in den Genuss aller steuerfreien Leistungen kommen können, die der Gesetzgeber für Arbeitnehmer vorgesehen hat. Fehlt eine solche Klausel im Dienstvertrag, sollte die Zahlung des Corona-Bonus vorsorglich durch einen Gesellschafterbeschluss abgesegnet werden.

4 Betriebsprüfung: Prüfungsschwerpunkte im Jahr 2021

Im Gegensatz zu den meisten anderen Bundesländern gibt die Finanzverwaltung in NRW die Schwerpunkte bei den

Betriebsprüfungen im Jahr 2021 bekannt. Man wird aber davon ausgehen können, dass diese Prüffelder auch in anderen Bundesländern relevant sein dürften. Die Finanzverwaltung NRW verhindert mit dieser Veröffentlichung die Erwartung, dass im Interesse einer gegenseitigen Arbeits erleichterung bereits bei der Abgabe der Steuererklärung die zur Bearbeitung der Prüffelder notwendigen Unterlagen und Informationen eingereicht werden.

Für GmbHs und ihre Gesellschafter dürften vor allem die folgenden Schwerpunkte von Interesse sein:

- Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG), u.a. entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Anteilen, Einkünfte aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung bei GmbHs,
- Beteiligung von Kapitalgesellschaften an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG),
- Verlustabzug bei Körperschaften (§ 8c KStG),
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG.

5 Umsatzsteuer: Sind Beitragseinnahmen ohne Gegenleistung umsatzsteuerpflichtig?

Unternehmen erhalten in Corona-Zeiten mitunter aus Gründen der Solidarität oder wegen einer späteren Verlängerung des Mitgliedsvertrags weiterhin Mitgliedsbeiträge, obwohl die Leistungen während der Corona-Pandemie wegen behördlich angeordneter Betriebsschließung nicht angeboten werden können.

Beispiel:

Ein Fitnessstudio muss für drei Monate schließen. Die Mitglieder lassen aus Solidaritätsgründen ihre Beiträge während dieser Zeit weiter abbuchen. Da die USt immer nur im Rahmen eines Leistungsaustauschs anfallen kann, stellt sich die Frage, ob der Fitnessstudiobetreiber während der Schließung infolge der Corona-Maßnahmen USt für die gezahlten Beiträge abführen muss. Vertraglich wurde festgelegt, dass der Kunde keinen Anspruch auf Beitrags-erstattung hat, wenn es dem Studio aus Gründen, die es nicht zu vertreten hat (höhere Gewalt), unmöglich ist, seine Leistungen zu erbringen.

Ein **steuerbarer Umsatz** liegt **nur dann** vor, wenn zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer und wechselseitiger Zusammenhang besteht. Da die Zahlung an den Fitnessstudiobetreiber eine Art Entschädigung darstellt und kein Entgelt, sind diese Beiträge kein Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die USt. Die USt auf Vergütungen für nicht erbrachte Leistungen darf nicht verlangt werden.

Aber: Wurde mit dem Fitnessstudio vereinbart, dass eine Beitragsfortzahlung zu einer taggenauen Zeitgutschrift führt, die eine Verlängerung des abgeschlossenen Dauervertrags zur Folge hat, oder dass bei Beitragsfortzahlung ein Gutschein entsprechend dem ursprünglich gebuchten

Leistungsumfang für eine beitragsfreie Zeit, die der Dauer der Schließung entspricht, ausgestellt wird, handelt es sich um eine **umsatzsteuerpflichtige Anzahlung**.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage ist nur im Falle der Beitragsrückzahlung möglich. Für die Monate, in denen das Fitnessstudio aufgrund der Corona-Krise geschlossen wurde, können die USt-Voranmeldungen korrigiert werden. Die USt ist für die betreffenden Beiträge nicht an das FA abzuführen.

6 GmbH-Finanzierung: Abgeltungsteuer auch auf Zinsen an den nicht an der GmbH beteiligten Geschäftsführer-Ehegatten?

Kapitalerträge werden grundsätzlich mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 Prozent besteuert (§ 32d Abs. 1 EStG). Das gilt auch für Zinsen, die eine GmbH einem ihrer Darlehensgeber zahlt, ausgenommen der Fall, dass der Darlehensgeber zugleich Gesellschafter der GmbH mit einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent oder eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist. Kommt die Ausnahme zur Anwendung, versteuert der Empfänger der Zinsen diese mit seinem individuellen (tariflichen) Steuersatz, kann dafür aber seine Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Darlehen (z.B. Refinanzierungskosten) steuerlich absetzen.

Gewährt der nicht beteiligte Ehegatte des Gesellschafters der GmbH ein Darlehen, stellt sich die Frage, ob die ihm gezahlten Zinsen der Abgeltungsteuer oder der tariflichen ESt zu unterwerfen sind. Mit dieser Frage hatte sich der BFH in seinem Urteil vom 16.6.2020 zu beschäftigen.

Sachverhalt: E war alleinige Gesellschafterin der X-GmbH, ihr Ehemann A deren alleiniger Geschäftsführer. Zwischen ihm und der X-GmbH wurden verschiedene Darlehensverträge abgeschlossen mit Zinsen zwischen 5,6 Prozent und 7,8 Prozent. Im ESt-Bescheid für das Streitjahr unterwarf das FA die Zinserträge des A der tariflichen ESt und nicht der Abgeltungsteuer. A war dagegen der Auffassung, dass die Zinsen nur mit 25 Prozent zu versteuern seien. Die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg.

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Dem A sei es bei der Darlehensgewährung um die Erzielung von Zinsen für die gewährten Darlehen gegangen. Hierfür spreche vor allem, dass er der X-GmbH die Darlehen wie ein Kreditinstitut nur gegen Sicherungsübereignungen gewährt habe.

Dem stehe nicht entgegen, dass es A bei der Darlehensgewährung auch um den Erhalt seines Arbeitsplatzes gegangen sei und dass die Darlehen mit einem Ausfallrisiko behaftet gewesen seien.

Der **Abgeltungssteuersatz** komme zwar **nicht zur Anwendung**, wenn die Darlehenszinsen von einer GmbH geleis-

tet würden, an welcher der Darlehensgeber zu mindestens 10 Prozent beteiligt sei oder ein besonderes Näheverhältnis zwischen Darlehensgeber und -nehmer bestehe. Ein aus der Ehegattengemeinschaft abgeleitetes persönliches Interesse reiche allein nicht, um ein Näheverhältnis zwischen dem Darlehensgeber und dem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zu begründen. Ein steuerschädliches Näheverhältnis liege nur vor, wenn zwischen dem Darlehensgeber als nahestehende Person und dem Anteilseigner ein Beherrschungsverhältnis bestehe. Dies sei aber im Streitfall nicht zu erkennen.

A hatte im Urteilsfall seine Zinseinkünfte mithin nur mit dem 25-prozentigen Abgeltungssteuersatz zu versteuern – ein Vorteil, wenn sein persönlicher Steuersatz – ggf. nach dem Splittingtarif – über 25 Prozent lag.

7 Firmenwagen: Widerlegung der Privatnutzung bei höherwertigem Fahrzeug im Privatvermögen

Welche Bedeutung kommt dem Gebrauchswert und dem Status eines Pkw bei der Widerlegung des Anscheinsbeweises einer Privatnutzung eines betrieblichen Pkw zu? Zu dieser Frage hat das FG Niedersachsen in einem Urteil vom 19.2.2020 Stellung genommen.

Laut Sachverhalt nutzte der ledige Gesellschafter und Geschäftsführer M einer Einmann-GmbH & Co. KG im Streitjahr 2013 einen 2012 erstmals zugelassenen, zum Betriebsvermögen rechnenden Fiat Doblo Easy 2.0 16 V Multijet (Kastenwagen) ausschließlich für betriebliche Zwecke. Für das Fahrzeug wurde weder ein Fahrtenbuch geführt, noch ein Nutzungswert versteuert. Privat verfügte M über einen Mercedes Benz C 280 T, Baujahr 1997.

Das FA sah den Privatwagen wegen der hohen Laufleistung sowie veralteten Technik nicht als mit dem Fiat gleichwertig an, sodass der Anscheinsbeweis für die Privatnutzung des Fiat nicht widerlegt werden könne, und berücksichtigte die Privatnutzung auf Basis der 1-Prozent-Methode. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Der Kastenwagen war grundsätzlich zur Privatnutzung geeignet, da er nicht zu einem Werkstattfahrzeug umgebaut worden war, Fahrgast- und Laderaum nicht abgetrennt sowie im Ladebereich unverändert Fenster vorhanden waren. Allerdings kann dieser Anscheinsbeweis für die Privatnutzung durch den höheren Gebrauchswert und Status des Mercedes entkräftet werden. Diese beiden Begriffe lassen sich wie folgt bestimmen:

- **Gebrauchswert** ist „der Wert einer Sache hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit, ihrer Eignung für bestimmte Funktionen und Zwecke, mit anderen Worten der Nutzwert“. Dabei können Umstände wie Motorleistung, Hubraum, Höchstgeschwindigkeit, Ladevolumen sowie Ausstattung berücksichtigt werden.
- Der **Status** eines Fahrzeugs ergibt sich vor allem unter Prestige Gesichtspunkten.

Der Gebrauchswert beider Fahrzeuge ist danach zumindest als gleichwertig einzustufen. Der Fiat verfügt zwar über ein höheres Ladevolumen, ist dem Mercedes jedoch hinsichtlich Leistung und Ausstattung unterlegen. Auch Prestige Gesichtspunkte sprächen trotz des höheren Alters aufgrund der umfangreichen Ausstattung für den Mercedes, ebenso dessen doppelt so hoher Neupreis. Zudem handelte es sich bei dem Fiat um den einzigen Pkw des Betriebs. Dieser war meist mit Werkzeug beladen, regelmäßig verschmutzt und wurde häufig zur Mitnahme von Mitarbeitern genutzt. Schließlich wohnte der Gesellschafter in der Nähe des Betriebs und konnte daher stets auch über das Privatfahrzeug verfügen.

Soweit ersichtlich hat sich in diesem Urteil erstmals ein FG damit beschäftigt, anhand welcher Kriterien die Vergleichbarkeit von Fahrzeugen hinsichtlich des Gebrauchswerts und Status zu prüfen ist. Dabei ist der für eine Privatnutzung sprechende Anscheinsbeweis umso leichter zu erschüttern, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen bzw. umso höher Gebrauchswert und Status des privaten Fahrzeugs sind. Für den Gebrauchswert gelten objektive, für den Status letztlich subjektive Kriterien.

Ob dieser Ansatz in der Betriebsprüfungspraxis tatsächlich weiterhilft, bleibt abzuwarten. Wer als (Gesellschafter-) Geschäftsführer auf Nummer sicher gehen will, schließt in seinem Dienstvertrag die private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge aus.

8 Doppelte Haushaltsführung: Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Frau F war als Geschäftsführerin einer GmbH tätig, deren Anteile von ihrem Ehemann gehalten wurden. Die GmbH betrieb eine ärztliche Einrichtung mit Öffnungszeiten von 7 Uhr bis 22 Uhr. F mietete eine Wohnung am Ort des Betriebs der GmbH an und machte die Aufwendungen hierfür im Rahmen doppelter Haushaltsführung geltend.

Die Fahrtstrecke zwischen der Hauptwohnung und dem Tätigkeitsort betrug laut Routenplaner 40 km; sie konnte per Pkw – je nach genutzter Straßenverbindung – in 37 Minuten bzw. 42 Minuten zurückgelegt werden. FA und FG verneinten die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung.

Eine doppelte Haushaltsführung setzt voraus, dass der Ort des eigenen Hausstands und der Beschäftigungsort auseinanderfallen. Daher liegt im Regelfall keine doppelte Haushaltsführung vor, wenn Haupt- und Zweithausstand am Beschäftigungsort unterhalten werden. Der Begriff „Beschäftigungsort“ ist allerdings weit auszulegen; hierunter ist nicht nur die politische Gemeinde zu verstehen, in der sich die Tätigkeitsstätte befindet. Andererseits hat der BFH eine doppelte Haushaltsführung auch dann anerkannt, wenn sich beide Hausstände in einer Gemeinde befinden, tägliche Fahrten aber ausnahmsweise nicht zu-

mutbar sind. Hiervon ist bei einer **einfachen Entfernung von 36 km oder einer Wegezeit von ca. einer Stunde** auszugehen.

Vor diesem Hintergrund kann im Urteilsfall nicht von einer doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden, auch wenn die Wegezeit im Winter mitunter länger sein sollte. Entscheidend sind nicht gelegentlich auftretende ungewöhnliche, sondern normale Straßenverhältnisse. Dies gilt auch ungeachtet der frühen Öffnungs- und späten Schließungszeiten im Urteilsfall, da diese ebenso wie die hier in Rede stehenden Fahrzeiten von einer Vielzahl von Arbeitnehmern auf sich genommen werden.

9 Gewinnantieme: Kein vorzeitiger Zufluss bei verspäteter Aufstellung des Jahresabschlusses

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH fließen Leistungsvergütungen – und damit auch eine Tantieme – einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer stets im Zeitpunkt der Fälligkeit zu – auch wenn sie nicht ausgezahlt werden. Der Grund für diese Fiktion: Der Geschäftsführer kann die Auszahlung bei Fälligkeit anordnen. Kann das FA auch einen Zufluss der Tantieme unterstellen, wenn sich die Feststellung des Jahresabschlusses verzögert? Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 28.4.2020 zu entscheiden.

Im Urteilsfall war A Geschäftsführer und beherrschender Gesellschafter zweier GmbHs. Die Anstellungsverträge sahen jeweils neben den Festgehältern die Zahlung von Gewinnantiemen vor, die anhand des Jahresüberschusses nach Verlustvorträgen und vor Abzug von Ertragsteuer zu bemessen waren. Die Antiemen waren einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig.

Die Handelsbilanzen beider GmbHs für 2008 wurden jeweils im Dezember 2009 festgestellt, die Antiemen in Höhe von jeweils ca. 160.000 Euro passiviert. Mangels Auszahlungen erfolgten in 2011 Umbuchungen in „sonstige Verbindlichkeiten“. Im Zuge von Lohnsteuerprüfungen der GmbHs in den Jahren 2013 bzw. 2014 unterstellte der Prüfer den Zufluss der Antiemen in 2009; das FA änderte den ESt-Bescheid des Gesellschafters entsprechend. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH hat der Revision des Geschäftsführers stattgegeben; die Antiemen sind ihm nicht im Jahr 2009 zugeflossen. Ausschlaggebend dafür sind die Regelungen in den Anstellungsverträgen, wonach die Antiemen jeweils einen Monat nach der Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung fällig waren. Die Vereinbarungen sind zivilrechtlich wirksam und daher auch steuerlich zu beachten. Zudem sind die Regelungen fremdüblich, da sie arbeitsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Da eine GmbH bei höheren Antiemen zunächst die für die Auszahlung erforderliche Liquidität sicherstellen muss und hierfür ein Monat ange-

messen ist, hätte auch ein fremder Geschäftsführer eine derartige Vereinbarung akzeptiert.

Die verspätete Feststellung des Jahresabschlusses hat **keinen früheren Zufluss** ausgelöst. Ein bis zur Feststellung noch nicht existenter Jahresabschluss kann keine frühere Fälligkeit bewirken. Eine frühere Fälligkeit kann auch nicht fingiert werden, weil die Anstellungsverträge bindende Regelungen über spätere Fälligkeiten enthielten.

Für einen Gestaltungsmissbrauch lagen keine Anhaltspunkte vor. Die Annahme des FG, die Frist sei willkürlich nicht eingehalten worden, wurde nicht durch entsprechende Feststellungen untermauert.

10 Versorgungszusage für Gesellschafter-Geschäftsführer: Wann gilt der gesetzliche Insolvenzschutz nach dem Betriebsrentengesetz?

Diese Frage hatte der BGH in seinem Urteil vom 1.10.2019 zu entscheiden.

Im Urteilsfall waren drei Geschäftsführer mit je einem Sechstel und damit insgesamt zu 50 Prozent an einer GmbH beteiligt, über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden war. Der Geschäftsführer A hatte von der Gesellschaft eine Versorgungszusage erhalten. Er machte seinen Anspruch auf Betriebsrente gegenüber dem Pensionssicherungsverein (PSV) als dem Träger der gesetzlichen Insolvenzversicherung gemäß § 7 Betriebsrentengesetz (BetrAVG) geltend.

Mit der Rentenfestsetzung durch den PSV war A nicht einverstanden und hat auf einen monatlichen Rentenanspruch in Höhe von rund 2.150 Euro geklagt. Das Landgericht (LG) hat den PSV verurteilt, dem A eine monatliche Rente in Höhe von 435 Euro zu zahlen. Das Berufungsgericht hat eine erheblich höhere Rentenzahlung ausgeteilt.

Der BGH hat das Berufungsurteil aufgehoben und das Urteil des LG bestätigt.

Die den Rechtsstreit entscheidende Rechtsfrage bestand darin, ob der A als Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH in den persönlichen Anwendungsbereich von § 17 BetrAVG fällt. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG sind Arbeitnehmer im Sinne der §§ 1 bis 16 BetrAVG Arbeiter und Angestellte einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

Der **Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH** ist, wie der BGH noch einmal festgestellt hat, **kein Arbeitnehmer** im arbeitsrechtlichen Sinne und unterfällt daher nicht

§ 17 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG. A fällt aber auch nicht in den Schutzbereich des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG, welcher Personen erfasst, die nicht Arbeitnehmer sind, wenn ihnen Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind. Insoweit muss es sich um eine **arbeitnehmerähnliche Person** handeln, was der BGH für den A verneint hat. Versorgungsberechtigte sind nämlich insoweit von der Geltung des Gesetzes ausgenommen, als ihre Ansprüche auf solchen Dienstleistungen beruhen, welche für das eigene Unternehmen erbracht haben. Das ist immer dann der Fall, wenn die betreffende Person mit dem Unternehmen, für das sie arbeitet, sowohl vermögens- als auch einflussmäßig so stark verbunden ist, dass sie es praktisch als ein eigenes Unternehmen ansehen kann.

Dies ist unzweifelhaft der Fall bei einem Einzelunternehmer sowie bei dem Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Dies trifft weiterhin zu für Mehrheitsgesellschafter, aber auch für solche Gesellschafter, die zwar nicht in eigener Person die Kapitalmehrheit an einem Unternehmen halten, aber zusammen mit anderen zur Geschäftsführung berufenen Gesellschaftern die Kapitalmehrheit innehaben, wenn sie selbst nicht mit einer gänzlich unbedeutenden Einlage beteiligt sind.

Der BGH untersucht insoweit die in Betracht kommenden Fälle der Reihe nach und bejaht dann eine die Anwendung des Gesetzes ausschließende Vermögensbeteiligung und Einflussmöglichkeit bei **zwei mit jeweils 50 Prozent** der Geschäftsanteile **beteiligten GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführern**, bei zwei oder mehreren geschäftsführungsbefugten Gesellschaftern, die bei Zusammenfassung der jeweils unter 50 Prozent liegenden Beteiligung die Mehrheit bilden, und nunmehr, was bisher immer offen geblieben war, **auch bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer jeweils nicht unbedeutenden Kapitalbeteiligung und zusammen 50 Prozent der Geschäftsanteile**. Der BGH hat eine hinreichende Leitungsmacht der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit einer zusammen 50-prozentigen Kapitalbeteiligung bejaht, **weil sie die Beschlussfassung in der GmbH blockieren können**. Sie seien daher von Weisungen der Gesellschafter unabhängig und könnten nicht gegen ihren Willen als Geschäftsführer abberufen werden.

Der gesetzliche Insolvenzschutz von Versorgungszusagen für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer ist damit verringert worden. Soweit dieser Schutz wegfällt, müssen sich betroffene Geschäftsführer um einen privatrechtlichen Insolvenzschutz ihrer Versorgungszusage kümmern, z.B. durch Abschluss einer Rückdeckungsversicherung durch die GmbH mit anschließender Verpfändung an den Geschäftsführer.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Investitionsabzugsbetrag	§ 7g EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020, BStBl. 2020 I, S. 7	2021, S. 65
2 Homeoffice	§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020, wie vorstehend	–
3 Corona-Bonus	§ 3 Nr. 11a EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020, wie vorstehend	2020, S. 225
4 Betriebsprüfung	www.finanzverwaltung.nrw.de/prueffelder-fuer-das-kalenderjahr-2021	–
5 Umsatzsteuer	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG	–
6 GmbH-Finanzierung	BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 5/17 www.bundesfinanzhof.de	2021, S. 22
7 Firmenwagen	FG Niedersachsen, Urteil vom 19.2.2020, Az. 9 K 104/19 www.rechtsprechung.niedersachsen.de	2021, S. 26
8 Doppelte Haushaltsführung	FG Nürnberg, Urteil vom 6.11.2019, Az. 3 K 911/18 www.gesetze-bayern.de	2020, S. 378
9 Gewinntantieme	BFH, Urteil vom 28.4.2020, Az. VI R 44/17 www.bundesfinanzhof.de	2021, S. 55
10 Versorgungszusage	BGH, Urteil vom 1.10.2019, Az. II ZR 386/17 https://juris.bundesgerichtshof.de	2020, S. 380