

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

zur Abmilderung der Auswirkungen der Corona-Krise hat der Gesetzgeber die Insolvenzantragspflicht verlängert – allerdings unter einschränkenden Voraussetzungen (Nr. 2). Aus dem gleichen Grund hat die Finanzverwaltung die Reinvestitionsfrist für Ersatzbeschaffungen um ein Jahr verlängert (Nr. 4).

Die Vorteile und Risiken einer gemeinnützigen GmbH erläutern die Beiträge Nr. 7 und 8.

Erfreulich ist, dass die Finanzverwaltung die Sofortabschreibung von digitalen Wirtschaftsgütern (EDV-Hardware und Software) zugelassen hat (Nr. 1).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Computerhardware und Software:** Anschaffungen ab 2021 sofort zu 100 Prozent abschreibbar
- 2 Insolvenzantragspflicht:** Aussetzung bis 30.4.2021
- 3 Sachbezüge:** Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro monatlich auch für Fitnessverträge
- 4 Rücklage für Ersatzbeschaffung:** Verlängerung der Reinvestitionsfristen
- 5 Entfernungspauschale:** Erhöhung ab 2021
- 6 Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit:** Voraussetzungen für die Zahlung steuerfreier Zuschläge
- 7 Gemeinnützige GmbH (1):** Steuerliche Vorteile und Risiken
- 8 Gemeinnützige GmbH (2):** Überhöhtes Geschäftsführergehalt führt zum Verlust der Gemeinnützigkeit
- 9 Doppelte Haushaltsführung:** Kosten für Einrichtungsgegenstände der Zweitwohnung jetzt leichter absetzbar

## 1 Computerhardware und Software: Anschaffungen ab 2021 sofort zu 100 Prozent abschreibbar

Für Computerhardware (einschließlich Peripheriegeräten) und die für die Dateneingabe und -verarbeitung erforderliche Betriebs- und Anwendersoftware kann ab sofort eine **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr** zugrunde gelegt werden. Das bedeutet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abgeschrieben werden können, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Anschaffung im Laufe eines Jahres erfolgt ist.

Normalerweise ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Mit der Möglichkeit der Sofortabschreibung von Computerhardware und Software ist auch die zeitanteilige Regelung nicht anwendbar, wonach sich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts der Absetzungsbeitrag um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat vermindert, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

Diese Änderung der Nutzungsdauer ist erstmals in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2020** enden. **Rückwirkende Anwendung:** Wurde bei Gewinnermittlungen bis zum 31.12.2020 von einer längeren Nutzungsdauer ausgegangen, kann in 2021 der Restbuchwert in voller Höhe abgeschrieben werden.

Der **Begriff „Software“** umfasst Betriebs- und Anwendersoftware. Dazu gehören auch nicht technisch physikalische Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung sowie neben Standardanwendungen auch auf den individuellen Nutzer abgestimmte Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung.

Die Sofortabschreibung gilt nicht nur für den betrieblichen Bereich, sondern auch für EDV-Anschaffungen im Privatbereich, wenn diese der Einkünfteerzielung dienen.

## 2 Insolvenzantragspflicht: Aussetzung bis 30.4.2021

Der Bundesrat hat am 12.2.2021 einer weiteren Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zum 30.4.2021 zugestimmt.

Damit wurde auch das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz geändert. Unternehmen, die staatliche Hilfeleistungen aus den zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19-Pandemie aufgelegten Hilfsprogrammen

erwarten können, mussten danach bis zum 30.4.2021 keinen Insolvenzantrag stellen.

Als Voraussetzung müssen staatliche Hilfeleistungen im Zeitraum vom 1.11.2020 bis zum 28.2.2021 beantragt worden sein. Soweit in diesem Zeitraum aus rechtlichen, vor allem beihilferechtlichen oder tatsächlichen Gründen noch keine Anträge gestellt werden konnten, wird die Insolvenzantragspflicht auch für Unternehmen ausgesetzt, die nach den Bedingungen des Programms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen. **Ausgenommen bleiben solche Fälle**, in denen offensichtlich keine Aussicht auf die Gewährung der Hilfe besteht oder in denen die Auszahlung nichts an der Insolvenzreife ändern würde.

**Verlängert** wurde auch der **Anfechtungsschutz für pandemiebedingte Stundungen**. Die bis Ende März 2022 geleisteten Zahlungen einer GmbH auf Forderungen aufgrund von Stundungen, die bis zum 28.2.2021 gewährt worden sind, gelten als nicht gläubigerbenachteiligend im insolvenzrechtlichen Sinne. Voraussetzung ist, dass gegenüber dem Schuldner ein Insolvenzverfahren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Regelung noch nicht eröffnet worden ist. Mit einer Stundung geht regelmäßig auch eine Vereinbarung über Ratenzahlung einher, die über einen längeren Zeitraum gewährt und ebenfalls von der Regelung umfasst wird.

## 3 Sachbezüge: Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro monatlich auch für Fitnessverträge

Nach einem aktuellen Urteil des BFH fließt der geldwerte Vorteil aus einer Firmen-Fitnessmitgliedschaft den teilnehmenden Mitarbeitern – auch einem GmbH-Geschäftsführer – als laufender Arbeitslohn monatlich (und nicht jährlich) zu. Dies führt dazu, dass in vielen Fällen die Mitgliedschaft steuerfrei bleiben kann.

### Beispiel:

*Der Einzelunternehmer U ermöglichte seinen Mitarbeitern, in verschiedenen Fitness-Studios zu trainieren. Hierzu erwarb er jeweils einjährige Trainingslizenzen, für die monatlich jeweils 42,25 Euro zuzüglich USt zu zahlen waren. Die begünstigten Arbeitnehmer leisteten jeweils einen Eigenanteil von 16 Euro.*

*Der Unternehmer ließ die Sachbezüge der Mitarbeiter bei der Lohnsteuer außer Ansatz, da der monatliche Zuschuss unter der Freigrenze von 44 Euro (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) lag.*

*Der Betriebsprüfer ging davon aus, dass den Arbeitnehmern der Jahresbetrag (in einer Summe) zugeflossen und die 44 Euro-Grenze daher überschritten sei. Das FA unterwarf die Aufwendungen für die Jahreslizenzen dem Pauschsteuersatz von 30 Prozent.*

Das FG und auch der BFH gaben der Klage des Unternehmers statt. Der BFH bestätigte das erstinstanzliche Urteil. Danach ist der geldwerte Vorteil den begünstigten Arbeitnehmern als laufender Arbeitslohn monatlich zugeflossen. Unter Berücksichtigung der von den Arbeitnehmern geleis-

teten Eigenanteile sei daher die Freigrenze von 44 Euro eingehalten worden, sodass der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an dem Fitness-Programm steuerfrei sei.

Das FG ging allerdings davon aus, dass der monatliche geldwerte Vorteil mit dem „um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort“ anzusetzen sei (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Vergleichbare Verträge für Endverbraucher wurden jedoch nicht angeboten, und die Leistungen waren auch nicht mit einem üblichen Fitness-Studio vergleichbar. Das FG hat den Sachbezug deshalb auf der Basis der durchschnittlichen Aufnahme- und Nutzungsentgelte (59 Euro im ersten Jahr) geschätzt. Daraus ergab sich unter Berücksichtigung der geleisteten Zuzahlungen keine Überschreitung der 44-Euro-Freigrenze.

Der BFH hielt diese Schätzung jedoch für rechtsfehlerhaft und vielmehr die **Kosten des Arbeitgebers für maßgebend**. Bei einem Bruttopreis von rund 50 Euro und unter Berücksichtigung der Eigenbeteiligungen der Arbeitnehmer war die Sachbezugsfreigrenze weit unterschritten mit der Folge, dass die Zuwendung des Arbeitgebers steuerfrei war. Es wären sogar nur zehn Euro Zuzahlung der Mitarbeiter nötig gewesen, um dieses Ziel zu erreichen.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 11.2.2021 die bisherige Verwaltungsregelung für Sachbezüge an das BFH-Urteil angepasst.

#### 4 Rücklage für Ersatzbeschaffung: Verlängerung der Reinvestitionsfristen

Angesichts der vielfältigen Probleme durch die COVID-19-Pandemie ist die Finanzverwaltung bereit, alle Reinvestitionsfristen zu verlängern, die regulär in einem nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahr abgelaufen wären. Diese vorübergehende Verlängerung erfolgt um ein Jahr.

##### Beispiele:

1. Ein bewegliches Wirtschaftsgut (z.B. Pkw) mit einem Buchwert von 5.000 Euro scheidet durch Unfall aus dem Betriebsvermögen aus. Die Erstattung durch die Versicherung beträgt 15.000 Euro. 10.000 Euro stille Reserven werden im Regelfall aufgedeckt und müssen versteuert werden.
2. Eine Lagerhalle mit einem Buchwert von 20.000 Euro wird durch einen Brand zerstört. Die Entschädigung beläuft sich auf 50.000 Euro. Auch hier müssten im Regelfall 30.000 Euro stille Reserven versteuert werden.

Die Aufdeckung stiller Reserven kann in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vermieden werden, und zwar wenn

- ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt (z.B. Sturm, Brand) oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und

- ein funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, auf dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, und das Wirtschaftsgut in ein besonderes Verzeichnis aufgenommen wird.

Wenn das Ersatzwirtschaftsgut am Jahresende des Ausscheidens noch nicht wiederbeschafft wurde, kann eine **steuerfreie Rücklage** gebildet werden. Die Nachholung der Rücklage in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.

**Bewegliche Wirtschaftsgüter** müssen innerhalb eines Jahres wiederbeschafft werden, **bei Gebäuden** verlängert sich die Frist auf vier Jahre. Fristverlängerungen auf begründeten Antrag sind möglich. Erst wenn danach noch keine Reinvestition erfolgt ist, muss die Rücklage Gewinn erhöhend aufgelöst werden.

Diese Reinvestitionsfristen, die regulär in einem nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahr abgelaufen wären, wurden nun vorübergehend um ein Jahr verlängert.

#### 5 Entfernungspauschale: Erhöhung ab 2021

GmbH-Geschäftsführer (und andere Arbeitnehmer) können für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel eine Entfernungspauschale als Werbungskosten abziehen. Bis 31.12.2020 beträgt die Entfernungspauschale 0,30 Euro je vollem Entfernungskilometer. Die **verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale** ist anzusetzen, wenn der Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zurückgelegt wird z.B.

- mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw,
- mit öffentlichen Verkehrsmitteln,
- mit einem Motorrad, Motorroller, Moped oder Fahrrad,
- zu Fuß oder
- als Mitfahrer einer Fahrgemeinschaft.

Leistet die GmbH an ihren Geschäftsführer Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Privat-Pkw so ist diese Arbeitgebererstattung steuerpflichtig. Eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 Prozent in Höhe der Entfernungspauschale je vollen Entfernungskilometer ist aber möglich. Durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaprogramms 2030 im Steuerrecht kommt es ab 1.1.2021 zu einer Erhöhung der Entfernungspauschale. Zur Entlastung der Fernpendler wurde **ab 1.1.2021** die Entfernungspauschale **ab dem 21. km** um fünf Cent **auf 0,35 Euro erhöht**.

Hintergrund ist, dass die Entfernungspauschale seit dem Jahr 2004 nicht mehr vom Gesetzgeber angehoben wurde. Sie bildet nicht mehr die wirklichen Kosten der Pendler ab. Gleichzeitig legen immer mehr Menschen immer weitere Wege zwischen Wohnung und Arbeitsplatz zurück.

**Beispiel:**

Ein GmbH-Geschäftsführer fährt im Jahr 2021 an 120 Tagen 40 km zu seiner ersten Tätigkeitsstätte. Für das Jahr 2021 ergibt sich folgende Entfernungspauschale:

120 Tage x 20 km (einfache Fahrt) x 0,30 Euro = 720 Euro

120 Tage x 20 km (einfache Fahrt) x 0,35 Euro = 840 Euro

Insgesamt ergibt sich eine Entfernungspauschale von 1.560 Euro

Ab dem 1.1.2024 wird die Entfernungspauschale in einem zweiten Schritt **erneut angehoben**. Dann können befristet bis zum 31.12.2026 ab dem 21. Entfernungskilometer pro vollem Entfernungskilometer 0,38 Euro abgesetzt werden. Unverändert bleiben die Regelungen für die ersten 20 Entfernungskilometer. Die Anhebung der Entfernungspauschale wird entsprechend auf Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung übertragen.

## 6 Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit: Voraussetzungen für die Zahlung steuerfreier Zuschläge

Pauschale Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, die ohne Rücksicht auf tatsächlich erbrachte Leistungen zu diesen Zeiten gezahlt werden, sind nicht gemäß § 3b EStG steuerfrei. Sie können beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber nur dann steuerfrei belassen werden, wenn sie nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf die spätere Einzelabrechnung geleistet werden.

**Beispiel:**

Eine GmbH (Klägerin) betreibt ein Kino und beschäftigte fünf Arbeitnehmer, denen sie neben dem Grundlohn eine monatliche Pauschale für Nacht- und/oder Sonntagsarbeit zahlte. Die Zuschläge wurden in den Lohnabrechnungen gesondert ausgewiesen und nicht der Lohnsteuer unterworfen. Bei einer Lohnsteueraußenprüfung wurden zwar sämtliche Stundenaufzeichnungen, Lohnabrechnungen sowie die Urlaubs- und Krankendateien für die Arbeitnehmer vorgelegt. Diese Belege enthielten jedoch keine Aufzeichnungen darüber, wann die Arbeitszeiten, für die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt wurden, tatsächlich geleistet wurden.

Das FA behandelt die Zuschläge als steuerpflichtigen Arbeitslohn und erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid gegenüber der Klägerin.

Zuschläge für geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind nur steuerfrei, wenn sie **für die tatsächlichen Arbeitsstunden an den jeweiligen Tagen bzw. zu den konkreten Nachtzeiten** gezahlt werden. Diese Arbeitszeiten müssen für jeden Arbeitnehmer festgehalten werden. Die Zahlung von steuerfreien Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit setzt voraus, dass solche Aufzeichnungen gemacht werden, da sich die Steuerbefreiung nach Prozentsätzen des Grundlohns richtet und zuvor

auf Stundenlohnbasis umgerechnet werden muss. Wenn **pauschale Zuschläge** gezahlt werden, muss die exakte Höhe später anhand von Einzelaufstellungen ermittelt und abgerechnet werden.

Ist nicht erkennbar, dass es sich nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer lediglich um Abschlagszahlungen oder Vorschüsse handelt, können die Zahlungen nicht steuerfrei erfolgen. Wird also in den Arbeitsverträgen nur vereinbart, dass monatlich steuerfreie Pauschalen für Nacht- und Sonntagsarbeit gewährt werden, reicht dies nicht aus, um die Pauschalen steuerfrei auszuzahlen.

**Fazit:** Für jeden Arbeitnehmer ist eine individuelle Abrechnung erforderlich, die sich nach den jeweils tatsächlich geleisteten Stunden des einzelnen Arbeitnehmers zu den begünstigten Zeiten richtet.

Arbeiten **Gesellschafter-Geschäftsführer** auch an Sonn- oder Feiertagen oder nach 20 Uhr (Nachtarbeit), sind dafür gezahlte Zuschläge grundsätzlich nicht anzuerkennen, sondern verdeckte Gewinnausschüttungen. Sie sind nach der BFH-Rechtsprechung mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vereinbar. Dies gilt sowohl für Minderheits- als auch für Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer.

## 7 Gemeinnützige GmbH (1): Steuerliche Vorteile und Risiken

Wer sich für das Gemeinwohl engagieren möchte, trifft mit der Rechtsform einer gemeinnützigen GmbH (gGmbH) eine gute Wahl. Denn mit dieser Rechtsform sind nicht nur steuerliche Vorteile verbunden, sondern auch eine Begrenzung der Haftung auf das Vermögen der GmbH.

Die gGmbH ist keine gesellschaftsrechtliche Sonderform. Vielmehr sind die allgemeinen Regeln des GmbH-Rechts uneingeschränkt anwendbar. Die **gGmbH** ist die Bezeichnung einer GmbH, die nach den §§ 51 ff. Abgabenordnung als **gemeinnützige Körperschaft** anerkannt ist. Der Gesetzgeber honoriert die Gemeinnützigkeit u.a. mit der **Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer**. Allerdings stehen gemeinnützige Körperschaften seit geraumer Zeit im Visier der Finanzverwaltung. Diese schöpft recht schnell den Verdacht, ein gemeinnütziges Unternehmen könnte gegen eine der zahlreichen Regelungen der Gemeinnützigkeit verstoßen. Das kann zur Aberkennung dieses Status führen.

Mit **Aberkennung der Gemeinnützigkeit** gehen nicht nur die Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung verloren; als Folge der Aberkennung der Gemeinnützigkeit fallen häufig auch staatliche Unterstützungszahlungen weg. Staatliche Zuschüsse sind oft fest eingeplant, beispielsweise um Mieten für Räumlichkeiten oder Angestellte zu bezahlen. Fallen derartige Zuschüsse weg, droht Insolvenz. Dieses Risiko wird noch dadurch verschärft, dass in der Vergangenheit gewährte Zuschüsse zurückverlangt werden können.

Schließlich darf eine gGmbH nach dem Verlust der Gemeinnützigkeit **keine Spendenbescheinigung** mehr ausstellen. Damit bleibt der GmbH eine weitere wichtige Quelle der Finanzierung verschlossen.

## 8 Gemeinnützige GmbH (2): Überhöhtes Geschäftsführergehalt führt zum Verlust der Gemeinnützigkeit

Auch die Geschäftsführer einer gGmbH brauchen nicht unentgeltlich zu arbeiten. In der freien Wirtschaft, z.B. bei der „normalen“ GmbH, ist die Höhe der Geschäftsführergehälter reine Verhandlungssache. Verdient allerdings ein Gesellschafter-Geschäftsführer mehr als angemessen erscheint, geht das zulasten seiner Steuerschuld und derjenigen der GmbH. Der unangemessene Teil des Geschäftsführergehalts ist als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu qualifizieren. Das hat zur Folge, dass beim Gesellschafter-Geschäftsführer insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Bei der GmbH darf der unangemessene Gehaltsteil den Gewinn nicht mindern.

Wird dem Geschäftsführer einer gGmbH ein unangemessen hohes Gehalt gezahlt, fehlt dieses Geld zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks. Daher droht in diesen Fällen die Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

So hat das FG Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil vom 21.12.2016 die **Gemeinnützigkeit einer gGmbH wegen überhöhter Geschäftsführergehälter aberkannt**.

Die betreffende GmbH war im Bereich der Gesundheits- und Sozialbranche tätig. Sie war wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege und des Wohlfahrtswesens sowie der Förderung mildtätiger Zwecke als gemeinnützig anerkannt. Diese Gemeinnützigkeit wurde jedoch vom FA nachträglich wegen zu hoher Vergütungen an die Geschäftsführer versagt. Das FG bestätigte die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Es sah in den Gehaltszahlungen einen Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung (AO) und gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen.

Nach Ansicht des Gerichts kann bei der Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütungen auf die Grundsätze der vGA zurückgegriffen werden. So muss die Vergütung dem **Fremdvergleich** standhalten. Vergleiche mit nicht steuerbegünstigten Einrichtungen sind möglich, da gemeinnützige Organisationen ähnliche Vergütungen anbieten müssen, um qualifizierte Führungskräfte zu bekommen.

Das FG hat sich für Vergleichszahlen an den BBE-Dokumentationen und an einer Studie des Paritätischen Wohlfahrtsverbands Berlin orientiert.

**Der BFH hat** mit Urteil vom 12.3.2020 **dieses Urteil bestätigt**. Maßgeblich für die Feststellung von unverhältnismäßig hohen Vergütungen sei ein sogenannter externer Fremdvergleich. Aus Sicht des BFH können als Ausgangspunkt hierfür allgemeine Gehaltsstrukturuntersuchungen

für Wirtschaftsunternehmen herangezogen werden, **ohne** dass dabei ein „Abschlag“ für Geschäftsführer von **gemeinnützigen Organisationen** vorzunehmen ist. Da sich der Bereich des Angemessenen auf eine Bandbreite erstreckt, seien nur diejenigen Bezüge als unangemessen zu bewerten, die den **oberen Rand dieser Bandbreite um mehr als 20 Prozent übersteigen**. Liegt ein unangemessenes Geschäftsführergehalt vor, ist dem BFH zufolge unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ein Entzug der Gemeinnützigkeit aber erst dann gerechtfertigt, wenn es sich nicht lediglich um einen geringfügigen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO handelt.

## 9 Doppelte Haushaltsführung: Kosten für Einrichtungsgegenstände der Zweitwohnung jetzt leichter absetzbar

Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung des GmbH-Geschäftsführers (und anderer Arbeitnehmer) im Inland werden weiterhin die tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung oder Unterkunft **höchstens bis zu einem nachgewiesenen Betrag von 1.000 Euro im Monat** anerkannt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG). Der gesetzliche Höchstbetrag für Unterkunftskosten von 1.000 Euro umfasst sämtliche entstandenen Aufwendungen wie z.B. Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung, Zweitwohnungsteuer usw., die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden, nicht jedoch Aufwendungen für notwendigen Hausrat und Einrichtungsgegenstände.

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs war es für die GmbH bisher nicht möglich, lohnsteuerfreie Erstattungen der vom GmbH-Geschäftsführer für die Zweitwohnung angeschafften Einrichtungsgegenstände zu leisten. Die Finanzverwaltung lässt nun eine **Vereinfachungsregelung** zu. Übersteigen die Anschaffungskosten für Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung insgesamt nicht den **Betrag von 5.000 Euro** einschließlich USt, ist nach dem BMF-Schreiben vom 25.11.2020 (Az. IV C 5 - S 2353/19/10011 :006, Rz. 108) aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass es sich um notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung handelt. Damit wurde das Urteil des BFH vom 4.4.2019 umgesetzt.

Das eröffnet der GmbH die Möglichkeit, sich an den Aufwendungen des GmbH-Geschäftsführers für die Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung bis zu dem Maximalbetrag von 5.000 Euro lohnsteuerfrei zu beteiligen.

Damit die Finanzverwaltung die steuerfrei an den Geschäftsführer geleisteten Zahlungen für notwendige Einrichtungsgegenstände des Zweithaushalts anerkennen kann, besteht die Verpflichtung, die lohnsteuerfreien Erstattungen in **Zeile 21 der Lohnsteuerbescheinigung** gesondert auszuweisen. Dies gilt im Übrigen auch für den im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung von der GmbH steuerfreien gewährten Arbeitgeberleistungen für Familienheimfahrten, Übernachtungskosten und Verpflegungsmehraufwendungen.

## 10 Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes: Zum Umfang des Vorsteuerabzugs

Wird ein Gebäudekomplex errichtet, der teilweise umsatzsteuerpflichtig und teilweise umsatzsteuerfrei verwendet wird, muss die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Betrag aufgeteilt werden. Bestehen erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verwendeten Räume, sind die Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen.

### Beispiel:

*Ein Unternehmer errichtete einen gemischt genutzten Gebäudekomplex mit einem Supermarkt, der umsatzsteuerpflichtig verpachtet wurde, sowie einer Seniorenwohnanlage, die umsatzsteuerfrei vermietet wurde. Da bei gemischt genutzten Gebäuden der Vorsteuerabzug nur bei den Leistungen (Baumaterial, Handwerkerleistungen etc.) möglich ist, die für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden, musste der Unternehmer die Vorsteuer entsprechend aufteilen. Der Unternehmer teilte die Vorsteuer zunächst nach dem sogenannten Flächenschlüssel auf, was dazu führte, dass nur knapp ein Drittel der Vorsteuer abziehbar war.*

*Später beantragte der Unternehmer wegen der erheblichen Ausstattungsunterschiede bei den Gebäudeteilen eine Aufteilung der Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel. Danach war ca. die Hälfte der Vorsteuer abziehbar. Das FA lehnte dies ab. Es vertrat die Auffassung, dass das einheitliche Gebäude trotz der erheblichen Ausstattungsunterschiede der Flächen (Supermarkt einerseits, Seniorenwohnanlage andererseits) im Wesentlichen gleichartig sei.*

Der **BFH** entschied, dass der **Umsatzschlüssel anwendbar** ist. Auch wenn ein bestimmter Prozentsatz des Gebäudekomplexes umsatzsteuerpflichtig genutzt wird, lässt dies allein noch keinen Rückschluss auf die konkrete Ausstattung eines bestimmten Gebäudeteils zu. Außerdem muss nicht der Steuerpflichtige beweisen, dass der Umsatzschlüssel präziser ist als ein Flächenschlüssel. Vielmehr darf das FA den **Flächenschlüssel** nur anwenden, **wenn er präziser ist**.

Dass der Unternehmer selbst zunächst zur Vorsteueraufteilung den Flächenschlüssel gewählt hatte, ist unschädlich, weil keine Bindung an den gewählten Schlüssel besteht, wenn dieser nicht sachgerecht ist.

## 11 Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer: Auswirkungen einer Sperrminorität auf die Sozialversicherungspflicht

Kann die Sperrminorität eines Minderheitsgesellschafters bei Gesellschafterbeschlüssen von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Sozialversicherung befreien? Und wenn ja, wie muss diese Sperrminorität dann ausgestaltet sein? Mit diesen Fragen hatte sich das Landessozialgericht Baden-Württemberg in einem Urteil vom 30.4.2020 zu befassen.

Laut Sachverhalt wurde eine GmbH (Klägerin) von drei Gesellschaftern gegründet. Am Tag der Gründung bestellten sich die drei Gesellschafter einstimmig zu Geschäftsführern, wobei jeder Geschäftsführer zur Vertretung der Gesellschaft einzeln befugt und von den Beschränkungen des § 181 BGB (Selbstkontrahierungsverbot) befreit wurde. Jeder der Gesellschafter verfügt über den gleichen Anteil am Stammkapital der GmbH.

Nach dem Gesellschaftsvertrag (§ 6) ist u.a. vorgesehen, dass die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern durch einstimmigen Gesellschafterbeschluss erfolgen muss. Die Geschäftsführer bedürfen im Innenverhältnis der vorherigen Zustimmung durch Gesellschafterbeschluss für alle Geschäfte, die über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgehen, wobei bestimmte Geschäfte im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich genannt werden (z.B. Anschaffungen oder Investitionen über 5.000 Euro). Die Gesellschafter entscheiden – soweit nicht zwingend anderes vorgesehen ist – in allen Angelegenheiten der Gesellschaft durch Beschlussfassung mit der Mehrheit der Gesellschafter. Nur mit 100 Prozent der Stimmen aller Gesellschafter können eine Änderung des Gesellschaftsvertrags, die Auflösung der Gesellschaft und die Beschlüsse nach § 6 des Gesellschaftsvertrags beschlossen werden.

Als Vergütung für seine Tätigkeit erhält jeder Geschäftsführer 13 Monatsgehälter und zusätzlich eine Tantieme in Höhe von 15 Prozent des handelsrechtlichen Jahresüberschusses. Sein Anstellungsvertrag sieht vertragliche Regelungen über eine Gehaltsfortzahlung u.a. im Krankheitsfall für die Dauer von einem Monat und einen Jahresurlaub von 30 Werktagen vor.

Streitig war der sozialversicherungsrechtliche Status der Gesellschafter-Geschäftsführer. Sozialgericht und Landessozialgericht haben das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit verneint und deshalb eine Sozialversicherungspflicht der Gesellschafter-Geschäftsführer bejaht.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers **entweder eine Mindestkapitalbeteiligung von 50 Prozent oder eine „echte“ bzw. „qualifizierte“ Sperrminorität erforderlich**, die in der GmbH-Satzung geregelt ist. Der selbstständig tätige Geschäftsführer muss eine Einflussmöglichkeit auf den Inhalt von Gesellschafterbeschlüssen haben und zumindest ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung verhindern können. Demgegenüber ist eine „unechte“, auf bestimmte Gegenstände begrenzte Sperrminorität – wie im Urteilsfall – nicht geeignet, die erforderliche Rechtsmacht zu vermitteln. Deshalb muss sich eine die Versicherungspflicht ausschließende Sperrminorität des Gesellschafter-Geschäftsführers **auf alle Geschäfte der Gesellschaft** beziehen, insbesondere auch auf die Geschäfte des gewöhnlichen Betriebs. Daran ändert der Umstand nichts, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Beschluss der Gesellschafterversammlung über seine eigene Abberufung verhindern kann.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Computerhardware</b>	BMF, Schreiben vom 26.2.2021, Az. IV C 3 - S 2190/21/10002 :013 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a> BStBl. 2021 I, S. 298	2021, S. 138
2 <b>Insolvenzantragspflicht</b>	1000. Sitzung des Bundesrats, 12.2.2021, TOP 3 <a href="http://www.bundesrat.de">www.bundesrat.de</a>	–
3 <b>Sachbezüge</b>	BFH, Urteil vom 7.7.2020, Az. VI R 14/18 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a> BMF, Schreiben vom 11.2.2021, Az. IV C 5 - S 2334/19/10024 :003, Ergänzung des BMF-Schreibens vom 16.5.2013 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
4 <b>Rücklage für Ersatzbeschaffung</b>	BMF, Schreiben vom 13.1.2021, Az. IV C 6 - S 2138/19/10002 :003 EStR 6.6 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
5 <b>Entfernungspauschale</b>	Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019, BGBl. 2019 I, S. 2886	2021, S. 71
6 <b>Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit</b>	FG Düsseldorf, Urteil vom 27.11.2020, Az. 10 K 410/17 H (L) <a href="https://www.justiz.nrw.de">https://www.justiz.nrw.de</a> § 3b Abs. 2 EStG Gesellschafter-Geschäftsführer: BFH, Beschluss vom 6.10.2009, Az. I B 55/09	2012, S. 161 2010, S. 179
7 <b>Gemeinnützige GmbH (1)</b>	§§ 51 ff. Abgabenordnung	2021, S. 8
8 <b>Gemeinnützige GmbH (2)</b>	BFH, Urteil vom 12.3.2020, Az. V R 5/17 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2021, S. 8 2021, S. 90
9 <b>Doppelte Haushaltsführung</b>	BMF, Schreiben vom 25.11.2020, Az. IV C 5 - S 2353/19/10011 :006, Rz. 108 BFH, Urteil vom 4.4.2019, Az. VI R 18/17; BStBl 2019 II, S. 449	2021, S. 73
10 <b>Gemischt genutztes Gebäude</b>	BFH, Urteil vom 11.11.2020, Az. XI R 7/20 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a> § 15 Abs. 4 UStG	–
11 <b>Minderheitsgesellschaftlicher-Geschäftsführer</b>	LSG Baden Württemberg, Urteil vom 30.4.2020, Az. L 10 BA 1483/19 <a href="https://justizportal.justiz-bw.de">https://justizportal.justiz-bw.de</a>	2020, S. 382