

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

wieder einmal bilden steuerliche Aspekte der Geschäftsführervergütung den Schwerpunkt unseres heutigen Rundschreibens. Wir berichten über eine aktuelle Gehaltstrukturstudie über Geschäftsführergehälter (Nr. 1), Steuerklippen bei der Auszahlung einer Tantieme für 2020 (Nr. 3), Möglichkeiten eines Gehaltsverzichts in 2021 (Nr. 2) und die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs zur Bestimmung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung eines Dienstwagens (Nr. 4). Die steuerliche Förderung der Elektromobilität (Nr. 5) und die Ordnungsmäßigkeit einer Kassenbuchführung (Nr. 9) sind weitere Themen, die Sie interessieren könnten.

Mit freundlichen Grüßen und den besten Wünschen für 2021

Aus dem Inhalt:

- 1 Geschäftsführervergütung 2021:** Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen
- 2 Gehaltsverzicht in Corona-Zeiten:** Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist
- 3 Tantieme für 2020:** Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung achten müssen
- 4 Dienstwagen:** Anforderung an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs
- 5 Elektromobilität:** BMF-Schreiben zur steuerlichen Förderung
- 6 Betriebsprüfung der Rentenversicherungsträger:** Kein Vertrauensschutz für die Zukunft
- 7 Häusliches Arbeitszimmer:** Steuerliche Konsequenzen bei eigengewerblicher Nutzung
- 8 Verwarnungsgelder:** Erstattung an Mitarbeiter steuerpflichtig?
- 9 Kassenbuchführung:** Ist eine elektronische Kasse jetzt Pflicht?

Prestele & Partner
Steuerberatungsgesellschaft mbB

Maximilian - Philipp - Str. 34
86842 Türkheim

Telefon: 08245 - 9628 0
Fax: 08245 - 9628 28

Email: info@prestele.com
www.prestele.com

Geschäftsführende Partner:

Josef Prestele
Steuerberater

Oliver Prestele
Steuerberater, B.A.

Partnerschaftsgesellschaft
mit Sitz in Türkheim
Amtsgericht Memmingen
Part.-Nr.: PR98

Finanzamt Memmingen
USt-Nr.: 138/172/53800

Sparkasse Türkheim
DE44 7315 0000 0760 7234 37
BIC: BYLADEM1MLM

Raiffeisenbank Türkheim
DE81 7016 9575 0000 0328 16
BIC: GENODEF1TRH

1 Geschäftsführervergütung 2021: Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen

Auch im Jahr 2020 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden über 3.000 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 u.a. 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 schief läuft.

Im Wesentlichen wird dieser 2,5-Faktor auch durch die BBE-Gehälterstudie für das Jahr 2020 bestätigt – allerdings gibt es in zwei Wirtschaftszweigen „Ausreißer“. Dies sind die Wirtschaftszweige Dienstleistung und Großhandel. Die Ergebnisse der Untersuchung:

- Im Wirtschaftszweig Industrie liegt der Multiplikator für das Geschäftsführergehalt – und zwar im Durchschnitt (Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer) – mit dem 2,36-Fachen am niedrigsten.
- Im Wirtschaftszweig Dienstleistung dagegen liegt der Multiplikator mit dem 2,91-Fachen mit Abstand am höchsten.

2 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 verdienten 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 2021.

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

Die drei Monatsgehälter hat A im Zeitpunkt des Verzichts bereits verdient. Die Vergütungen sind von der GmbH als Betriebsausgaben zu verbuchen, und die Lohnsteuer darauf ist abzuführen.

Die **stillschweigende Nichtauszahlung** der fälligen Vergütungen ohne vertragliche Regelung im Fälligkeitszeitpunkt könnte zur Folge haben, dass der Betriebsprüfer in der nächsten Außenprüfung diese Vergütungsbestandteile **in voller Höhe als verdeckte Gewinnausschüttung** behandelt, weil die Nichtauszahlung gegen das für beherrschende Gesellschafter geltende **Durchführungsgebot** verstößt.

Es sollte deshalb zeitnah unter Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft ein Vergütungsverzicht 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.

Beispiel 2: Gehaltsverzicht im Voraus

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1 nur mit der Maßgabe, dass A bereits Ende 2020 in einem schriftlichen Vermerk erklärt, er werde mit Rücksicht auf die wirtschaft-

liche Situation der Gesellschaft für die Monate März bis Juni 2021 auf 60 Prozent des ihm zustehenden Festgehalts 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.

3 Tantieme für 2020: Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung achten müssen

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) Anspruch auf eine Tantieme für das Jahr 2020 hat, muss hinsichtlich der Auszahlung der Tantieme einige Besonderheiten beachten, damit die Tantiemzahlung nicht in der nächsten Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt wird.

Für Vergütungen – und damit auch für Tantiemzahlungen – 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 Gewinn tantieme 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 Gewinn tantieme 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 sie ab dem Jahr der Anhebung eine vGA dar. Der Grund: Die vorzeitige Erhöhung widerspricht dem Durchführungsgebot (der ursprünglichen Tantieme) und dem Fremdvergleich.

4 Dienstwagen: Anforderung an die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs

Wer als GmbH-Geschäftsführer die Privatnutzung des Dienstwagens nicht nach der 1-Prozent-Methode als geldwerten Vorteil versteuern will, muss die private Nutzung anhand eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs nachweisen.

Ob ein Fahrtenbuch ordnungsgemäß ist, kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Wenn der anfängliche Kilometerstand einer Dienstreise nicht eingetragen wurde, aber der Anfangspunkt bei nahtlosem und identischem Kilometerstand aus dem Ziel der darüberliegenden Zeile (dem Endpunkt der vorherigen Fahrt) geschlussfolgert werden kann, muss im Einzelfall über die Ordnungsmäßigkeit entschieden werden. Dieser Punkt ist jedoch dann nicht klärungsbedürftig, wenn das Fahrtenbuch bereits aus anderen Gründen nicht ordnungsgemäß ist.

Beispiel:

Das FG hat entschieden, dass die Fahrtenbücher des Steuerpflichtigen nicht ordnungsgemäß waren. Es hat im Wesentlichen darauf abgestellt, dass der Steuerpflichtige in den Fahrtenbüchern seine Umwegfahrten – insbesondere bei wiederholt angefahrenen Zielen – nicht

hinreichend kenntlich gemacht hat. Das ist erkennbar bei 528 Fahrten von seiner Wohnung zu seinem Hauptkunden. Bei 478 dieser Fahrten sind die Entfernungen von 61 bis 63 km, bei 40 Fahrten eine um 20 km längere Entfernung eingetragen worden. Bei neun Fahrten ist eine gefahrene Strecke von 60 km und bei einer Fahrt eine gefahrene Strecke von 59 km eingetragen worden, ohne dass die Abweichungen erläutert wurden.

Die Eintragung von 60 km für die Strecke ist zudem unglaubwürdig, weil eine Internetrecherche ergeben hat, dass es keine Route vom Wohnhaus des Steuerpflichtigen zum Einsatzort beim Kunden gibt, die exakt 60 km beträgt. Die Eintragungen mit genau 60 km in den Fahrtenbüchern können daher nicht zutreffend sein. Allein diese Mängel waren für das FG so gewichtig, dass es nicht mehr von einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ausging.

Das FG hat seine Entscheidung, dass die Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß sind, kumulativ begründet. Das Gericht hat die Fahrtenbücher nicht allein deshalb als nicht ordnungsgemäß verworfen, weil der Steuerpflichtige nicht immer die Ausgangspunkte der Fahrten eingetragen hatte. Da dies nicht die alleinige Begründung war, sondern auch die Abweichungen bei den erfassten Kilometern eine bedeutende Rolle spielten, war eine Revision nicht zuzulassen.

5 Elektromobilität: BMF-Schreiben zur steuerlichen Förderung

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 7.11.2016 wurden vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers von der Einkommensteuer befreit. Mit Schreiben vom 29.9.2020 hat das BMF hierzu ausführlich Stellung genommen. Hier die wichtigsten Regelungen:

- Begünstigt ist das Aufladen sowohl privater Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch betrieblicher Fahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (Dienstwagen).
- Wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens nach der 1-Prozent-Regelung ermittelt, ist der geldwerte Vorteil für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten Ladestrom bereits abgegolten.
- Begünstigt ist das Aufladen an jeder ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines mit ihm verbundenen Unternehmens.
- Die Steuerbefreiung gilt nicht für Geschäftsfreunde, deren Arbeitnehmer und Kunden.
- Bei privaten Elektrofahrzeugen des Arbeitnehmers stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten durch den Arbeitgeber einen

steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Dabei können zur Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers folgende monatlichen Pauschalen zugrunde gelegt werden:

- a) Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber: 30 Euro für Elektrofahrzeuge und 15 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.
- b) Ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber: 70 Euro für Elektrofahrzeuge und 35 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.

Dies gilt vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2030.

- Übereignet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt eine Ladevorrichtung, kann er die Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent erheben. Als Bemessungsgrundlage kann der Arbeitgeber die Aufwendungen für den Erwerb zugrunde legen.
- Trägt der Arbeitnehmer die Aufwendungen für den Erwerb einer privaten Ladevorrichtung selbst, kann der Arbeitgeber diese Aufwendungen bezuschussen oder ganz übernehmen und die Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent erheben.
- Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, die steuerfreien Vorteile im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent, muss der Arbeitgeber die Aufwendungen für den Erwerb der Ladestation, die Zuschüsse und die bezuschussten Aufwendungen des Arbeitnehmers nachweisen. Er hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

6 Betriebsprüfung der Rentenversicherungsträger: Kein Vertrauensschutz für die Zukunft

Im Urteil vom 19.9.2019 zur sogenannten „Kopf und Seele“-Rechtsprechung (vgl. Mandanten-Rundschreiben 6/2020, Nr. 1) hat sich das Bundessozialgericht (BSG) auch mit der Frage beschäftigt, ob sich Unternehmen nach einer Betriebsprüfung des Rentenversicherungsträgers, die zu keinen Beanstandungen eines bestimmten Sachverhalts führte, darauf verlassen können, dass dies auch in Zukunft der Fall sein wird. Im obigen Urteil fanden bei unveränderten Sachverhalten mehrere Betriebsprüfungen bei einer GmbH mit einem Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer statt, in denen dieser aufgrund der früheren „Kopf und Seele“-Rechtsprechung der Sozialgerichte als nicht versicherungspflichtig eingestuft worden war. Erst in einer weiteren Betriebsprüfung wurde der Geschäftsführer sodann als abhängig Beschäftigter und damit als versicherungspflichtig behandelt mit der Folge, dass die GmbH mit erheblichen Nachforderungen konfrontiert wurde.

Die Teilnehmer an der Besprechung der Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger vom 23.11. und 24.11.2011 hatten sich bereits mit der Frage auseinandergesetzt, ob in einer Betriebsprüfung bereits geprüfte Sachverhalte nochmals geprüft werden können. Sie verwiesen

zunächst auf ein Urteil des Landessozialgerichts (LSG) Bayern vom 18.1.2011, das die Auffassung vertrat, bei einer Betriebsprüfung könnten Sachverhalte nicht erneut aufgegriffen werden, die im Prüfzeitraum einer abgeschlossenen vorangegangenen Prüfung bereits vorlagen. Die Besprechungsteilnehmer haben der Auffassung des LSG Bayern widersprochen. Sie wiesen darauf hin, dass das BSG in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, dass die Prüfbehörden bei Arbeitgeberprüfungen selbst in kleinen Betrieben zu einer vollständigen Überprüfung der versicherungsrechtlichen Verhältnisse aller Mitarbeiter nicht verpflichtet sind. Dies gelte gleichermaßen für die beitragsrechtliche Beurteilung von Arbeitsentgelten. Das BSG habe entschieden, dass Betriebsprüfungen unmittelbar im Interesse der Versicherten den Zweck haben, die Beitragsentrichtung zu den einzelnen Zweigen der Sozialversicherung zu sichern. Sie sollen einerseits Beitragsausfälle verhindern helfen, andererseits die Versicherungsträger in der Rentenversicherung davor bewahren, dass aus der Entgegennahme von Beiträgen für nicht versicherungspflichtige Personen Leistungsansprüche entstehen.

Eine über diese Kontrollfunktion hinausgehende Bedeutung komme den Betriebsprüfern nicht zu. Sie bezweckten insbesondere nicht, den Arbeitgeber als Beitragsschuldner zu schützen oder ihm „Entlastung“ zu erteilen. Auch früheren Bescheiden komme keine andere Bedeutung zu. Arbeitgeber könnten sich daher nicht auf Vertrauensschutz berufen, nur weil ein bestimmter Sachverhalt bei einer vorherigen Betriebsprüfung nicht beanstandet wurde.

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich eindeutig: Will eine GmbH hinsichtlich der versicherungsrechtlichen Stellung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers oder anderer mitarbeitender Gesellschafter auf Nummer sicher gehen, muss sie ein Statusfeststellungsverfahren beantragen (vgl. Mandanten-Rundschreiben 6/2020, Nr. 2).

7 Häusliches Arbeitszimmer: Steuerliche Konsequenzen bei eigengewerblicher Nutzung

GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer behalten sich in ihrem Dienstvertrag bisweilen vor, neben ihrem Geschäftsführeramt einen bestimmten Personenkreis persönlich als Einzelunternehmer zu betreuen. Zu diesem Zweck nutzen sie u.a. ihr häusliches Arbeitszimmer. Befindet sich dieses in einer Immobilie, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gehört, zählt das häusliche Arbeitszimmer zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmers.

Gibt der Gesellschafter-Geschäftsführer später seine gewerbliche (oder freiberufliche) Tätigkeit auf, scheidet das Arbeitszimmer aus dem Betriebsvermögen aus. Die Entnahme erfolgt in der Regel zum Marktwert. Dieser wird dem Buchwert der anteiligen Immobilie gegenübergestellt. Die Differenz ist ein **steuerpflichtiger Entnahmegewinn**. Dabei ist zu beachten, dass der Marktwert einerseits durch Wertsteigerungen der Immobilie (stille Reserven) gestiegen ist und andererseits der Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers durch die jährlichen Abschreibungen ge-

mindert wurde. Bei einer Entnahme gehen also nicht nur die stillen Reserven in den Entnahmegewinn ein; auch die Abschreibungen werden de facto rückgängig gemacht. Das gilt selbst dann, wenn der Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auf 1.250 Euro im Jahr begrenzt war. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf den nicht als Betriebsausgaben abzugsfähigen Teil der jährlichen Abschreibungen kommt nicht in Betracht.

Beispiel:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer A gab seine selbstständige nebenberufliche Tätigkeit als Unternehmensberater auf. Zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehörte bis zu diesem Zeitpunkt ein häusliches Arbeitszimmer. Da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des A gebildet hatte, konnte er jährlich lediglich 1.250 Euro der Aufwendungen für das Arbeitszimmer einschließlich der Abschreibung als Betriebsausgaben abziehen.

Während A in seiner Einkommensteuererklärung einen Aufgabeverlust ermittelte, setzte das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn an. A wandte sich gegen die buchwertmindernde Berücksichtigung der Abschreibung des Arbeitszimmers, weil diese sich beim Betriebsausgabenabzug nicht ausgewirkt habe.

Das FG hat entschieden, dass bei der Berechnung des Gewinns der **Buchwert für das häusliche Arbeitszimmer nicht um die (nicht abziehbare) Abschreibung zu erhöhen** ist. Dass der Betriebsausgabenabzug von A während der Ausübung der Beratertätigkeit hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers der Höhe nach beschränkt gewesen ist, führt nicht dazu, dass die nicht abziehbare Abschreibung bei der Berechnung des Aufgabegewinns mindernd zu berücksichtigen ist.

Dem **stimmte der BFH zu**. Für die Berechnung des Aufgabegewinns ist der Buchwert des häuslichen Arbeitszimmers maßgebend, der sich nach Abzug der Abschreibung ergibt. Die beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer während der Ausübung der Beratertätigkeit beeinflusst

- weder den Buchwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe
- noch kann die zuvor nicht abziehbare Abschreibung bei der Ermittlung des Aufgabegewinns auf andere Weise gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Verfassungsrechtliche Zweifel an dieser Rechtslage bestehen nicht.

8 Verwarnungsgelder: Erstattung an Mitarbeiter steuerpflichtig?

Die Frage beschäftigt die Gerichte schon seit geraumer Zeit. Paketzustelldienste, Lieferfirmen von Kleinmöbeln oder Gefrierkost, die nur kurze Zeit ihren Kunden eine Ware anliefern, aber keinen Parkplatz in der Nähe finden, parken mitunter kurze Zeit im Halteverbot, um einen reibungslosen Betriebsablauf sicherzustellen. Nicht selten

fallen dann Bußgelder an, die vom Arbeitgeber erstattet werden. Die bisherige BFH-Rechtsprechung hatte darin Arbeitslohn gesehen, der der Lohnsteuer zu unterwerfen sei.

Beispiel:

So auch bei einem Paketzustelldienst, der es hinnahm, dass die Fahrer ihre Fahrzeuge auch in Halteverbotsbereichen oder Fußgängerzonen kurzfristig anhielten. Nur wurde das Ordnungsgeld nicht gegen den Fahrer des Fahrzeugs, sondern gegen die Halterin festgesetzt. Der Mitarbeiter verauslagte das Bußgeld, die Arbeitgeberin gab es dem Mitarbeiter zurück. Das Finanzamt orientierte sich an einem früheren BFH-Urteil und sah darin Arbeitslohn.

Die Arbeitgeberin erhob Klage. Das FG gab der Klägerin recht, da die Zahlung des Verwarnungsgelds **auf eine eigene Schuld der Klägerin** erfolgt sei und daher nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn bei dem Arbeitnehmer führen könne, der die Ordnungswidrigkeit begangen hat.

Der BFH (Urteil vom 13.8.2020) bestätigte die Auffassung des FG: Es ist zu unterscheiden, ob das Verwarnungsgeld gegen einen Fahrer, der die Ordnungswidrigkeit begangen hat, wirksam geworden ist oder gegen den Arbeitgeber als Fahrzeughalter. Wird die Verwarnung gegenüber dem Arbeitnehmer wirksam, so stellt die **Erstattung durch den Arbeitgeber Arbeitslohn** dar. Wird die Verwarnung gegenüber dem Arbeitgeber als Fahrzeughalter wirksam, so wird die Zahlung auf eine eigene Schuld geleistet und ist nicht als Arbeitslohn des Mitarbeiters anzusehen.

Hinweis: Stellt die Erstattung Arbeitslohn dar, ist die Zahlung der Lohnsteuer zu unterwerfen, aber als Betriebsausgabe des Arbeitgebers abzugsfähig. Wird die Zahlung auf eine eigene Schuld geleistet, stellt dies keinen Arbeitslohn dar, aber es entfällt dafür der Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, wonach Verwarnungsgelder nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Im zweiten Rechtsgang hat das FG nun zu prüfen, ob den Fahrern, die einen Parkverstoß begangen hatten, nicht dadurch ein geldwerter Vorteil und damit Arbeitslohn zugeflossen ist, dass die Klägerin auf einen Regressanspruch gegenüber den Arbeitnehmern verzichtet hat. Dass es sich bei den zugrundeliegenden Parkverstößen um Ordnungswidrigkeiten im absoluten **Bagatellbereich** handelt, spielt nach Auffassung des BFH für die Beurteilung, ob Arbeitslohn vorliegt, keine Rolle.

9 Kassenbuchführung: Ist eine elektronische Kasse jetzt Pflicht?

Eine Übersicht über die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung bietet eine Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 7.8.2020.

Danach erfordern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles – also jeder Betriebseinnahme und Be-

triebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme – in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung der Grundlagen, des Inhalts, der Entstehung und Abwicklung und der Bedeutung des Geschäftsvorfalles für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht folgt aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften (§ 22 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (Einnahmen-Überschuss-Rechner). Des Weiteren ist für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsart festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen. Unbare Zahlungen (Kreditkarte/EC-Umsätze etc.) sind separat abzubilden.

Beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt aus Zumutbarkeitsgründen die Einzelaufzeichnungspflicht nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. Eine Registrierkassenpflicht besteht nicht. Es ist auch zulässig, eine offene Ladenkasse zu führen.

Ist die **Einzelaufzeichnung nicht zumutbar**, müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden. Auch bei einem Kassenbericht müssen die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche **Bargeldendbestand** einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Gelds (z.B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wechselgeld, Portokasse etc.) – **täglich zu zählen**.

Seit 1.1.2017 dürfen nur noch solche elektronischen Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen, Nutzerkennung) – ermöglichen. Jedes Unternehmen, das ein solches Aufzeichnungsgerät in Betrieb nimmt, muss dies innerhalb eines Monats nach Anschaffung dem Finanzamt auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitteilen (§ 146a Abs. 4 Abgabenordnung).

In der Kassensicherungsverordnung ist geregelt, wie die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung ausgestaltet sein muss. Sie besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Das Bundesfinanzministerium hatte für die Installation dieser Sicherheitseinrichtung eine Übergangsfrist bis zum 30.9.2020 eingeräumt. Zahlreiche Bundesländer haben wegen der Corona-Krise eine längere Übergangsregelung bis 31.3.2021 getroffen, die im Saarland und in Baden-Württemberg von der Voraussetzung abhängig ist, dass der Unternehmer die Sicherheitseinrichtung vor dem 30.9.2020 bestellt hat.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Geschäftsführer- vergütung 2021	BBE-Gehaltsstudie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2021“ (zu beziehen über den Online-Shop des VSRW-Verlags auf www.vsrw.de)	2021, S. 1 ff.
2 Gehaltsverzicht	BFH, Urteil vom 3.2.2011, Az. VI R 4/19; BStBl. 2014 II, S. 493	2020, S. 360 f. 2011, S. 215 f.
3 Tantieme/Auszahlung	Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter: BFH, Urteil vom 15.6.2016, Az. VI R 6/13; DB 2016, S. 2030 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 f.
4 Dienstwagen	BFH, Beschluss vom 23.7.2020, Az. VIII B 130/19 www.bundesfinanzhof.de	–
5 Elektromobilität	BMF-Schreiben vom 29.9.2020, BStBl. 2020 I, S. 972	2020, S. 356 f.
6 Betriebsprüfung/ Rentenversicherungs- träger	Bundessozialgericht, Urteil vom 19.9.2019, Az. B 12 R 9/19 R www.bsg.bund.de	2020, S. 301
7 Häusliches Arbeits- zimmer	BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 15/17 www.bundesfinanzhof.de	–
8 Verwarnungsgelder	BFH, Urteil vom 13.8.2020, Az. VI R 1/17 www.bundesfinanzhof.de	–
9 Kassenbuchführung	Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 7.8.2020 Az. S 0315 - St 42 www.datenbank.nwb.de	2020, S. 327 ff.