

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

die für GmbH-Geschäftsführer bedeutsamsten Aktivitäten des Gesetzgebers in jüngster Zeit dürften das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz (Nr. 1) und die Anhebung des Mindestlohns (Nr. 2) sein. Die Finanzverwaltung hat Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag (Nr. 3 und 4) geklärt und sich zur Umsatzsteuer bei der Überlassung von betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer auch zur Privatnutzung geäußert (Nr. 9). Vorteilhaft für GmbHs sind die Urteile des FG Berlin-Brandenburg zum Nachweis von Bewirtungskosten (Nr. 8) und des FG Thüringen zur Führung von Zeitwertkonten für Arbeitnehmer (Nr. 6).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz:** Wirtschaftliche Fördermaßnahmen verabschiedet
- 2 Minijob:** Was ab 1.10.2022 zu beachten ist
- 3 Investitionsabzugsbetrag (1):** Wer ist anspruchsberechtigt?
- 4 Investitionsabzugsbetrag (2):** Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen
- 5 Pensionszusage:** Was bei der Übertragung auf einen Pensionsfonds steuerlich zu beachten ist
- 6 Zeitwertkonto:** Zufluss von Arbeitslohn auch ohne Zeitwertkontengarantie?
- 7 Betriebsvermögen und Kapitalbeteiligung im Erbfall:** Steuerbefreiung abhängig von der Mindestlohnsumme
- 8 Bewirtungskosten:** Handgeschriebener Bewirtungsbeleg steuerlich anzuerkennen?

## 1 Das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz: Wirtschaftliche Fördermaßnahmen verabschiedet

Das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz ist am 22.6.2022 im Bundesgesetzblatt verkündet worden und damit in Kraft getreten. Es sieht verschiedene Fördermaßnahmen zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Pandemie vor. Hier die wichtigsten Änderungen für GmbHs im Überblick.

**Abschreibung:** Die Möglichkeit zur degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird für solche Wirtschaftsgüter verlängert, die im Jahr 2022 angeschafft oder hergestellt werden (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG). Anschließend soll diese Möglichkeit wieder auslaufen. In der Diskussion ist derzeit, ob es weitere Abschreibungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit dem Klimaschutz und der Digitalisierung geben wird.

**Verlustverrechnung:** Die Möglichkeiten einer erweiterten Verlustverrechnung werden bis Ende 2023 verlängert. Für die Jahre 2022 und 2023 wird der Höchstbetrag beim Verlustrücktrag auf 10 Mio. Euro bzw. auf 20 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung angehoben. Der **Verlustrücktrag** wird darüber hinaus ab 2022 **dauerhaft auf zwei Jahre ausgeweitet** und erfolgt in die unmittelbar vorangegangenen beiden Jahre (§ 10d Abs. 1 EStG).

**Investitionsfristen:** Die Investitionsfristen für steuerliche Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG, die in 2022 auslaufen, werden um ein weiteres Jahr verlängert. Die steuerlichen Investitionsfristen für Reinvestitionen nach § 6b EStG (Übertragung stiller Reserven) und § 7g EStG (Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe) werden ebenfalls um ein weiteres Jahr verlängert.

**Abzinsung:** Unverzinsliche Verbindlichkeiten müssen nunmehr nach der Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht mehr abgezinst werden. Begründet wird dies mit der Niedrigzinsphase. Allerdings müssen Rückstellungen weiterhin abgezinst werden. Die Neuregelung gilt für Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2022, kann aber auf Antrag auch auf frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden.

## 2 Minijob: Was ab 1.10.2022 zu beachten ist

**Bis zum 30.9.2022 gilt:** Ein Minijob liegt vor, wenn der regelmäßige Arbeitslohn im Monat nicht mehr als 450 Euro beträgt. Die Dauer der täglichen, wöchentlichen oder monatlichen Arbeitszeit spielt grundsätzlich keine Rolle. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der **Mindestlohn** nicht unterschritten werden darf. Der Mindestlohn beträgt vom 1.1.2022 bis 30.6.2022 pro Stunde 9,82 Euro und vom 1.7.2022 bis 30.9.2022 pro Stunde 10,45 Euro.

**Ab dem 1.10.2022 gilt:** Der Mindestlohn beträgt **12 Euro** und der regelmäßige Arbeitslohn darf im Monat nicht

mehr als **520 Euro** betragen. Bei einer Arbeitszeit von 43 Stunden im Monat ergibt sich bei einem Stundenlohn von 12 Euro ein monatlicher Arbeitslohn von (43 x 12 Euro =) 516 Euro. Ab dem 1.10.2022 sollten also **maximal 43 Stunden im Monat** vereinbart werden.

Unverändert fallen folgende Abgaben an, die der Arbeitgeber zusätzlich zu tragen hat:

– Pauschalbeiträge zur Rentenversicherung	15,00 Prozent
– Pauschalbeiträge zur Krankenversicherung	13,00 Prozent
– Pauschale Lohnsteuer	2,00 Prozent
– Umlage 1 bei Krankheit	0,09 Prozent
– Umlage 2 für Schwangerschaft/ Mutterschaft	0,29 Prozent
– Insolvenzgeldumlage	0,09 Prozent

Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung sind nach wie vor individuell an den zuständigen Unfallversicherungsträger zu leisten.

Der **Minijobber** ist **grundsätzlich rentenversicherungspflichtig**, sodass er die verbleibenden 3,6 Prozent bis zum vollen Beitragssatz selbst übernehmen muss. Der Minijobber kann sich jedoch von der Versicherungspflicht **befreien** lassen (Opt-out). Bei einer Befreiung von der Versicherungspflicht zahlt der Arbeitgeber nur den Pauschalbeitrag zur Rentenversicherung. Minijobber, die nicht anderweitig der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung unterliegen, verlieren dadurch die Ansprüche auf einen Großteil der Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung.

Die Zahlung der pauschalen Krankenversicherung bringt dem Minijobber keine Vorteile, weil er dadurch keinen Versicherungsschutz erhält.

## 3 Investitionsabzugsbetrag (1): Wer ist anspruchsberechtigt?

Grundsätzlich können nur Betriebe (Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften) Investitionsabzugsbeträge in Anspruch nehmen, die aktiv am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und eine in diesem Sinne werbende Tätigkeit ausüben. Steuerpflichtige, die ihren Betrieb ohne Aufgabeklämung durch **Verpachtung im Ganzen** fortführen (sogenannte Betriebsverpachtung im Ganzen), können keinen Investitionsabzugsbetrag beanspruchen. Im Falle einer **Betriebsaufspaltung** können sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Investitionsabzugsbeträge beanspruchen. Entsprechendes gilt bei **Organschaften** für Organträger und Organgesellschaften.

Begünstigt sind auch Betriebe, die sich noch **in der Eröffnungsphase** befinden. Die Betriebseröffnungsphase beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige erstmals Tätigkeiten ausübt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der beabsichtigten betrieblichen Tätigkeit ge-

richtet sind und endet erst, wenn alle wesentlichen Grundlagen vorhanden sind (Abschluss der Betriebseröffnung). Demzufolge darf auch eine sogenannte Vorgesellschaft oder **Vor-GmbH** einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Eine solche Gesellschaft existiert in der Zeit zwischen dem Notarvertrag über die Gründung einer GmbH und deren Eintragung im Handelsregister.

In Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige die Betriebseröffnungsabsicht glaubhaft darzulegen. **Indizien für eine Betriebseröffnung** sind beispielsweise eine Gewerbeanmeldung, beantragte Kredite oder Unterlagen, aus denen sich die geplante Anschaffung oder Herstellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ergibt (z.B. Kostenvorschläge, Informationsmaterial, konkrete Verhandlungen oder Bestellungen). **Für eine beabsichtigte Betriebseröffnung** spricht außerdem,

- dass der Steuerpflichtige bereits selbst und endgültig mit Aufwendungen belastet ist, oder
- die einzelnen zum Zwecke der Betriebseröffnung bereits unternommenen Schritte sich als sinnvolle, zeitlich zusammenhängende Abfolge mit dem Ziel des endgültigen Abschlusses der Betriebseröffnung darstellen.

Für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist der Nachweis oder eine Glaubhaftmachung von Investitionsabsichten nicht erforderlich.

#### **Beispiel:**

*Ein GmbH-Gesellschafter lässt sich im Jahr 2022 über die Installation einer Solaranlage auf seinem privaten Wohnhaus informieren, die er als Unternehmer betreiben möchte. Er lässt sich nach seinen Vorstellungen einen Kostenvorschlag erstellen. Die Bestellung erfolgt im Dezember 2022. Installiert wird die Anlage im März 2023.*

**Konsequenz:** Der Gesellschafter kann für das Jahr 2022 einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen, weil genügend Indizien für eine Betriebseröffnungsphase vorhanden sind.

## **4 Investitionsabzugsbetrag (2): Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen**

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen, ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags in wesentlichen Punkten neu geregelt worden. Das BMF hat hierzu ausführlich mit Schreiben vom 15.6.2022 Stellung genommen. Unternehmen haben unabhängig von der Rechtsform die Möglichkeit, **50 Prozent** der voraussichtlichen **Anschaffungs- und Herstellungskosten** von Investitionen, die für die nächsten drei Jahre geplant sind, gewinnmindernd abzuziehen. Es 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. Die Vermietung eines Wirtschaftsguts (**Nutzungsüberlassung gegen Entgelt**) ist dem gleichgestellt. Dabei ist die betriebliche Nutzung funktional zu prüfen, sodass ein Wirtschaftsgut (z.B.

Werkzeug) auch dann einer inländischen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen sein kann, wenn es sich räumlich im Betrieb eines anderen befindet. Anhaltspunkt für die betriebliche Nutzung des Wirtschaftsguts in einer inländischen Betriebsstätte des begünstigten Betriebs im Verbleibens- und Nutzungszeitraum ist regelmäßig die **Erfassung im Bestandsverzeichnis** (Anlagenverzeichnis), es sei denn,

- es handelt sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut oder
- um ein Wirtschaftsgut, das in einem Sammelposten erfasst wurde.

Soweit das **Wirtschaftsgut vermietet** wird, muss die Miete als Betriebseinnahme erfasst sein. Die Angemessenheit der Miete ist hierbei unbeachtlich (bei nicht fremdüblichen und unangemessenen Mieten sind die für verdeckte Gewinnausschüttungen geltenden Grundsätze anzuwenden).

Eine **schädliche Verwendung** liegt insbesondere dann vor, wenn das betreffende Wirtschaftsgut vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres aus dem begünstigten Betrieb ausscheidet, dort nicht mehr zu mindestens 90 Prozent betrieblich genutzt oder vermietet wird. Die außerbetriebliche Nutzung eines Wirtschaftsguts ist zeitraumbezogen und nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen. Eine schädliche Verwendung liegt nicht vor, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung zwar zu mehr als 10 Prozent privat genutzt wird, die außerbetriebliche Nutzung aber bezogen auf den gesamten Nutzungszeitraum (von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung folgt) die 10 Prozent-Grenze nicht übersteigt.

Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung gelten auch dann als erfüllt, wenn das vorzeitige Ausscheiden des Wirtschaftsguts unmittelbar auf einem nicht vom Willen des Steuerpflichtigen abhängigen Ereignis beruht, z.B. infolge

- des Ablaufs der Nutzungsdauer wegen wirtschaftlichen Verbrauchs,
- des Umtauschs wegen Mängel gegen ein anderes Wirtschaftsgut gleicher oder besserer Qualität oder
- höherer Gewalt oder behördlicher Eingriffe.

Die Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung werden insbesondere dann nicht mehr erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb des Verbleibens- und Nutzungszeitraums veräußert, entnommen, in einen anderen Betrieb, in eine ausländische Betriebsstätte oder in das Umlaufvermögen überführt wird.

## **5 Pensionszusage: Was bei der Übertragung auf einen Pensionsfonds steuerlich zu beachten ist**

In der Unternehmenspraxis werden GmbHs häufig deshalb verkauft, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer kei-

nen Nachfolger, etwa im Kreis der eigenen Familie, finden kann. Potenzielle Käufer prüfen die GmbH sodann auf „Herz und Nieren“, um Haftungsrisiken und versteckte finanzielle Belastungen zu identifizieren. Hierbei bestimmen recht häufig auch Versorgungsverpflichtungen der GmbH den Kaufpreis zu einem nicht unerheblichen Teil. Gesellschaftern kann daher daran gelegen sein, Pensionsverpflichtungen vorher oder auch als Teil des Kaufvertrags abzulösen – etwa durch Übertragung auf einen Pensionsfonds. Was dabei aus steuerlicher Sicht zu beachten ist, verdeutlicht ein BFH-Urteil vom 19.4.2021.

Im Urteilsfall wurde anlässlich des Verkaufs der Anteile die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers beendet und die ihm gegenüber bestehende Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds übertragen. Pensionsfonds sind selbstständige Versorgungseinrichtungen, die etwa bei Versicherungskonzernen angesiedelt sind. Als Gegenleistung tritt die GmbH ihre Ansprüche aus einer zur späteren Finanzierung der Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeschlossenen Lebensversicherung (sogenannte Rückdeckungsversicherung) an den Pensionsfonds ab.

In dieser Konstellation führt die Übertragung auf den Pensionsfonds allerdings bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe der zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung erforderlichen und getätigten Leistungen zum Zufluss von Arbeitslohn. Mit anderen Worten: Die GmbH hat dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Übertragung der Pensionszusage auf den Pensionsfonds gegen **Zahlung der Ablöseleistung steuerlich betrachtet Arbeitslohn** gezahlt. Zwar ist steuerrechtlicher „Zufluss“ grundsätzlich erst gegeben, wenn ein Anspruch erfüllt wird – also etwa die Betriebsrente gezahlt wird. Allerdings werde vorliegend bereits durch die Leistung der GmbH ein eigenständiger Rechtsanspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers gegen den Pensionsfonds auf Versorgung erlangt (§ 236 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Versicherungsaufsichtsgesetz). Der Wechsel des Durchführungswegs mit nachgelagerter Besteuerung (ursprüngliche Direktzusage) zu einem Durchführungsweg mit vorgelagerter Lohnbesteuerung (Pensionsfonds) führt zu lohnsteuerpflichtigen Leistungen, da vom Gesellschafter-Geschäftsführer ein eigenständiger Versorgungsanspruch gegen den Pensionsfonds erworben wird.

Es besteht allerdings eine Möglichkeit, **Steuerfreiheit des zugeflossenen Arbeitslohns** nach § 3 Nr. 66 EStG zu erreichen: Es muss ein **Antrag** nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt werden, wonach die bei Übertragung erforderlichen Leistungen an den Pensionsfonds nicht im Wirtschaftsjahr der Übertragung, sondern erst in den auf das Jahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren abgezogen werden. Korrespondierend zur Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG besteht auch Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 10 Sozialversicherungsentgeltverordnung).

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer sollte deswegen sein Einverständnis zur Übertragung der Pensionsverpflichtung gegenüber der GmbH nur unter der Bedingung der beschriebenen Antragsstellung erteilen. Der Antrag ist un-

widerruflich und bindet nach der gesetzlichen Regelung auch den Rechtsnachfolger.

## 6 Zeitwertkonto: Zufluss von Arbeitslohn auch ohne Zeitwertkontengarantie?

Seit der Verabschiedung des sogenannten Flexigesetzes im Jahr 1998 können Arbeitnehmer geleistete Arbeitszeiten in einem besonderen Wertguthaben (Zeitwertkonto) ansammeln und zu einem späteren Zeitpunkt zur kurz-, mittel- oder langfristigen Freistellung von der Arbeit einsetzen. Das Gesetz schreibt zu diesem Zweck eine **obligatorische Insolvenzsicherung des Guthabens** vor, damit dem Arbeitnehmer im Fall der Insolvenz des Arbeitgebers zumindest die angesparten Beträge zur Verfügung stehen (§ 7e SGB IV, sogenannte Zeitwertkontengarantie).

Ob diese im Sozialrecht verankerte Garantie auch aus lohnsteuerlicher Sicht zu beachten ist, hatte das Finanzgericht Thüringen in einem Urteil vom 25.11.2021 zu entscheiden.

Im Urteilsfall hatte die K-GmbH im Einvernehmen mit ihren Mitarbeitern Gehaltsteile nicht ausgezahlt, sondern auf Zeitwertkonten eingezahlt. Der Prüfer vertrat bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass die Wertgutschriften steuerrechtlich nur dann keinen Zufluss von Arbeitslohn auslösen, wenn im Hinblick auf die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen zum Zeitpunkt der planmäßigen Inanspruchnahme des Guthabens mindestens ein Rückfluss der Beträge gewährleistet sei (Zeitwertkontengarantie). Das Finanzamt ging daher von einem Zufluss des Arbeitslohns aus, setzte Lohnsteuer fest und nahm die K-GmbH wegen nicht einbehaltener und abgeführter Lohnsteuer durch Lohnsteuer-Haftungsbescheide in Anspruch.

Das Finanzgericht hielt die Klage der K-GmbH für begründet. Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung fließt Arbeitslohn erst mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu (Barauszahlung oder Überweisung auf ein Konto des Empfängers). Allerdings kann auch bei einer Gutschrift in den Büchern des Arbeitgebers ein Zufluss angenommen werden, wenn damit zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht.

Wird der Arbeitslohn nicht an den Arbeitnehmer ausgezahlt, sondern auf dessen Weisung anderweitig verwendet, so liegt eine Abkürzung des Zahlungswegs vor, die als Lohnverwendungsabrede einen Zufluss bewirkt. Ein Zufluss von Arbeitslohn ist letztlich dann zu bejahen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft. Da bei der Gutschrift auf einem Zeitwertkonto im Streitfall keiner dieser Fälle gegeben ist, liegt nach Auffassung des Finanzgerichts **kein Zufluss von Arbeitslohn** vor.

Die Finanzverwaltung hat sich mit BMF-Schreiben vom 17.6.2009 auf die Regelungen im Sozialrecht berufen. Fehlt es an der sogenannten Zeitwertkontengarantie, geht



die Finanzverwaltung bei entsprechender Zuführung zu einem Zeitwertkonto von einem Zufluss von Arbeitslohn bereits im Zuführungszeitpunkt aus. Das Finanzgericht sieht für diese Regelung keine nachvollziehbare Begründung; ebenso wenig ergebe sich eine Begründung aus der BFH-Rechtsprechung.

Da die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen wurde, bleibt abzuwarten, ob der BFH der Auffassung des Finanzgerichts folgt.

## 7 Betriebsvermögen und Kapitalbeteiligung im Erbfall: Steuerbefreiung abhängig von der Mindestlohnsumme

Wird Betriebsvermögen oder eine Kapitalbeteiligung an einer GmbH im Umfang von mehr als 25 Prozent vererbt oder verschenkt, hängt die Steuerbefreiung davon ab, dass die Mindestlohnsumme innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb nicht unterschritten wird (§ 13a Abs. 3 ErbStG).

Die **obersten Finanzbehörden der Länder** haben mit gleich lautenden Erlassen vom 30.12.2021 eine lang ersehnte **Billigkeitsregelung** bei Unterschreitung der Mindestlohnsumme infolge der Corona-Pandemie veröffentlicht.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 3 Satz 5 ErbStG führt eine Unterschreitung der Mindestlohnsumme verschuldensunabhängig zum rückwirkenden Wegfall des erbschaftsteuerpflichtigen Verschonungsabschlags im Umfang der Unterschreitung. In Zeiten von Corona, Kurzarbeit und Betriebsschließungen bedeutete dies ein erhebliches Nachversteuerungsrisiko für Erwerber unternehmerischen Vermögens. Die Finanzverwaltung eröffnet für diese Fälle nun die Möglichkeit, eine abweichende Steuerfestsetzung oder einen Steuererlass zu erwirken, wenn die Lohnsummenunterschreitung allein durch die Corona-Pandemie verursacht wurde. Folgende **Voraussetzungen** müssen vorliegen:

- die tatsächliche Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen enthält Lohnsummen aus dem Zeitraum 1.3.2020 bis 30.6.2022,
- die Mindestlohnsumme wurde ausschließlich aufgrund der durch das Coronavirus SARS-CoV-2 ausgelösten Corona-Pandemie unterschritten und
- allein deshalb kommt es zu einer Nachbelastung mit Erbschaftsteuer.

Dabei wird die Kausalität zwischen Corona-Pandemie und Unterschreiten der Mindestlohnsumme laut Ländererlass unterstellt, wenn

- a) in dem o.g. Zeitraum die rechnerisch erforderliche durchschnittliche Lohnsumme zur Einhaltung der Mindestlohnsumme unterschritten wurde,
- b) für den o.g. Zeitraum Kurzarbeitergeld an den Betrieb gezahlt wurde und

- c) der Betrieb einer Branche angehört, die von einer verordneten Schließung wegen der COVID-19-Pandemie unmittelbar betroffen war.

Sofern die Anforderungen a) bis c) nicht kumulativ vorliegen, wird im Einzelfall geprüft, ob dennoch von der erforderlichen Kausalität ausgegangen werden kann.

## 8 Bewirtungskosten: Handgeschriebener Bewirtungsbeleg steuerlich anzuerkennen?

Bei Bewirtungsrechnungen, die über den Grenzwert für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen von 250 Euro hinausgehen, muss der Bewirtende (= Rechnungsempfänger) vom Gastwirt auf der Rechnung eingetragen werden. Es reicht nicht aus, wenn der Bewirtende selbst seinen Namen in das Bewirtungsformular einträgt. Im Gegensatz zur Auffassung der Finanzverwaltung reichen nach einem Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg aber auch handschriftliche Rechnungen formell als Bewirtungsrechnungen aus. Die Rechnung des Gastwirts muss nicht maschinengedruckt sein.

### Beispiel:

*Das Finanzamt hatte einzelne Bewirtungsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Bei zwei Belegen hat es die formelle Ordnungsgemäßheit verneint, weil die Gaststättenbelege handgeschrieben und nicht maschinengedruckt waren.*

Der Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug von Bewirtungsaufwendungen ist gesetzlich geregelt. Die Forderung der Finanzverwaltung, dass die Bewirtungsrechnung maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet sein muss, findet nach dem Urteil des Finanzgerichts im Gesetzeswortlaut keine Stütze. Soweit die Finanzverwaltung allein aus dem Sinn und Zweck der Regelung die Notwendigkeit einer maschinellen Rechnung herleiten will, interpretiert sie in das Gesetz einen Zweck hinein, den dieses nach seiner Entstehungsgeschichte nie hatte.

**Fazit des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg:** Der Anforderung einer maschinellen Rechnung der Gaststätte für die Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwendungen fehlt jede Rechtsgrundlage.

**Hinweis:** Liegen handgeschriebene Bewirtungsbelege vor, die das Finanzamt beanstandet, dann sollte man sich hierauf berufen. Um unnötigen Ärger mit dem Finanzamt zu vermeiden, ist es zumindest zurzeit sinnvoll, wenn die Gaststättenrechnungen

- **maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet** sind; das ist der Fall, wenn sich eine Registriernummer auf der Rechnung befindet,
- den **Namen und die Anschrift der Gaststätte** sowie die
- **Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** des Restaurants ausweisen,

- den **Namen und die Anschrift des Unternehmers** enthalten (diese Angaben dürfen handschriftlich oder durch Stempelaufdruck ergänzt werden, d.h. Name und Anschrift der Gaststätte und des bewirtenden Unternehmers müssen nicht durch die Registrierkasse ausgedruckt sein),
- das **Ausstellungsdatum** sowie die **Rechnungsnummer** angeben, die durch die Registrierkasse aufgedruckt werden müssen (handschriftliche Ergänzungen oder Stempel werden von der Finanzverwaltung derzeit als unzulässig angesehen),
- den Verzehr (von Speisen und Getränken) **einzeln aufschlüsseln** und bezeichnen (Sammelbezeichnungen reichen nicht aus).

## 9 Umsatzsteuer: Privatnutzung von Elektrofahrzeugen

Die Finanzverwaltung bezieht mit BMF-Schreiben vom 7.2.2022 Stellung zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die private Nutzung von Elektrofahrzeugen, Hybridelektrofahrzeugen, Elektrofahrrädern und Fahrrädern sowie für die Überlassung von Elektrofahrrädern und Fahrrädern an Arbeitnehmer.

Danach ist die unternehmensfremde (private) Nutzung eines Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern. Der Begriff Fahrzeug ist dabei gleichzusetzen mit dem Begriff Kraftfahrzeug und umfasst damit auch Elektrofahrräder, die einer Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinplicht unterliegen.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils kann von den für ertragsteuerliche Zwecke nach der sogenannten 1 Prozent-Regelung ermittelten Beträgen ausgegangen werden. In dem Schreiben werden auch die Grundsätze zum Bruttolistenpreis und Vorsteuerabzug erläutert. Entsprechende Regelungen werden auch für Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Fahrrad (keine Kennzeichen-, Versicherungs- oder Führerscheinplicht) einzuordnen sind, erläutert.

Die Grundsätze des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Finanzverwaltung weist jedoch bereits darauf hin, dass die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 20.1.2021 derzeit noch mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert werden und ggf. ein gesonderter Schreiben dazu ergehen wird.

## 10 GmbH-Anteile: Zurechnung der Kapitalerträge bei einem Nießbrauch

Ist an einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft ein Nießbrauch bestellt worden, der dem Nießbrauchberechtigten ausschließlich einen Anspruch auf einen Gewinnanteil einräumt, sind die Kapitaleinahmen ertragsteuerlich weiterhin dem Anteilseigner und nicht dem Nießbraucher zuzurechnen (BFH, Urteil vom 14.2.2022). Das ist jeden-

falls dann der Fall, wenn der Anteilseigner die wesentlichen Verwaltungsrechte, insbesondere die Stimmrechte, ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. In diesem Fall kann die direkte Auszahlung der **Ausschüttungen an den Nießbrauchberechtigten** zu einer **mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung** führen, wenn es sich beim Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und beim Nießbrauchberechtigten um Personen handelt, die einander nahestehen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat.

## 11 GmbH-Geschäftsführer: Inhaltliche Anforderungen an die anlässlich der Bestellung abzugebende Versicherung

Bei der Anmeldung eines GmbH-Geschäftsführers zur Eintragung in das Handelsregister muss dieser versichern, dass keine Bestellungshindernisse im Sinne des § 6 Abs. 2 GmbHG (insbesondere keine Verurteilung wegen einer der im Gesetz aufgezählten Straftaten) vorliegen. Das Oberlandesgericht (OLG) Hamm hatte sich in einem Beschluss vom 19.5.2021 mit der Frage zu befassen, welche inhaltlichen Anforderungen an diese Versicherung zu stellen sind.

Im Urteilsfall war A der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, die er zur Eintragung im Handelsregister angemeldet hat. Neben dem Gesellschaftsvertrag und der Gesellschafterliste war der Anmeldung eine Versicherung des A gemäß § 8 Abs. 3 GmbHG beigefügt.

Das Amtsgericht teilte ihm mit, dass seiner Anmeldung nicht entsprochen werden könne, weil in dieser die nach § 8 Abs. 3 Satz 1 GmbHG notwendige Versicherung des Geschäftsführers, keine der Straftaten laut Katalog in § 6 Abs. 2 Nr. 3 GmbHG begangen zu haben, fehle. Es genüge nicht die Wiedergabe des Gesetzestextes. Es sei vielmehr erforderlich, dass A in Bezug auf konkret genannte Strafvorschriften bekenne, dass er derentwegen nicht verurteilt worden sei. Alternativ stehe es ihm offen, sich pauschal dahingehend zu erklären, weder im Inland noch im Ausland jemals wegen einer Straftat verurteilt worden zu sein. Diesen Weg habe er jedoch nicht beschritten, da er eine entsprechende Erklärung nicht abgegeben habe.

Das OLG ist der Auffassung des Amtsgerichts nicht gefolgt, da der angegebene Grund die Ablehnung einer Eintragung nicht rechtfertige. Die Versicherung des A in seiner Erklärung vom 2.2.2021 genüge den gesetzlichen Anforderungen. Deshalb wies das OLG das Amtsgericht an, die Eintragung vorzunehmen.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2022

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Viertes Corona-Steuerhilfegesetz</b>	<a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
2 <b>Minijob</b>	Gesetz zur Erhöhung des Schutzes durch den gesetzlichen Mindestlohn und zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung (BGBl. 2022 I S. 959)	2022, S. 264
3 <b>Investitionsabzugsbetrag (1)/Anspruchsberechtigte</b>	BMF, Schreiben vom 15.6.2022, Az. IV C 6 - S 2139-b/21/10001 :001 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a> § 7g EStG	–
4 <b>Investitionsabzugsbetrag (2)/Nutzungsvoraussetzungen</b>	wie vorstehend	–
5 <b>Pensionszusage</b>	BFH, Urteil vom 19.4.2021, Az. VI R 45/18 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2021, S. 345 2022, S. 106
6 <b>Zeitwertkonto</b>	FG Thüringen, Urteil vom 25.11.2021, Az. 4 K 122/18; EFG 2022, S. 120 §§ 7d, 7e SGB IV BMF, Schreiben vom 17.6.2009; BStBl. 2009 I, S. 1286	2022, S. 146
7 <b>Betriebsvermögen</b>	Gleich lautende Ländererlasse vom 30.12.2021; BStBl. 2022 I S. 156; u.a. Finanzministerium NRW, Az. 3812a - 101 V A 6	–
8 <b>Bewirtungskosten</b>	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 8.11.2021, Az. 16 K 11381/18 <a href="http://www.gesetze.berlin.de">www.gesetze.berlin.de</a> Revision bim BFH: Az. VI B 3/22 § 4 Abs. 5 Nr. 2, § 9 Abs. 5 EStG; § 14 Abs. 4 UStG BMF, Schreiben vom 30.6.2021, Az. IV C 6 - S 2145/19/10003 :003 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
9 <b>Umsatzsteuer</b>	BMF, Schreiben vom 7.2.2022, Az. III C 2 - S 7300/19/10004 :001 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
10 <b>GmbH-Anteile/Nießbrauch</b>	BFH, Urteil vom 14.2.2022, Az. VIII R 29/18 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
11 <b>GmbH-Geschäftsführer</b>	OLG Hamm, Beschluss vom 19.5.2021, Az. 27 W 31/21 <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	2022, S. 56