

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

zwei Themen bilden die Schwerpunkte dieses Rundschreibens:

(1) Die Wegzugsbesteuerung, wenn ein GmbH-Gesellschafter seinen Wohnsitz in Deutschland aufgibt und ins Ausland verlagert (Nr. 1 und 2).

(2) Die Darlehensgewährung einer GmbH an einen ihrer Gesellschafter; dabei geht es um die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung der Darlehensgewährung (Nr. 3) und um die Angemessenheit des Zinses aus steuerlicher Sicht (Nr. 4). Überraschenderweise erkennt der Bundesfinanzhof auch solche Zusammenkünfte von Mitarbeitern als Betriebsveranstaltungen an, die nicht allen Mitarbeitern offenstehen; für die in diesem Zusammenhang anfallenden Aufwendungen kann die Gesellschaft die pauschale Lohnsteuer von 25 Prozent übernehmen und als Betriebsausgabe absetzen (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 **Wegzugsbesteuerung (1):** Wohnsitzverlagerung eines GmbH-Gesellschafters ins Ausland aus steuerlicher Sicht
- 2 **Wegzugsbesteuerung (2):** Ermittlung des Vermögenszuwachses
- 3 **Darlehen der GmbH an Gesellschafter (1):** Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung
- 4 **Darlehen der GmbH an Gesellschafter (2):** Welcher Zins ist angemessen?
- 5 **Dienstwagen:** Trotz Verbots gilt Anscheinsbeweis für die Privatnutzung durch einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer
- 6 **Mitarbeiterbeteiligung:** Gewinn aus der Veräußerung ist kein Arbeitslohn
- 7 **Betriebsveranstaltungen:** Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung
- 8 **E-Rechnungen:** Verwendung ab 2025
- 9 **GmbH-Geschäftsführer:** Keine Haftung für gegen die GmbH verhängte Bußgelder

## 1 Wegzugsbesteuerung (1): Wohnsitzverlagerung eines GmbH-Gesellschafters ins Ausland aus steuerlicher Sicht

Wer als GmbH-Gesellschafter seinen Wohnsitz ins Ausland verlagern will, muss eine Wegzugsteuer zahlen. Der Fiskus besteuert die Wertsteigerung der GmbH-Beteiligung seit der Gründung der Gesellschaft bzw. seit dem Erwerb der Beteiligung.

Geregelt ist die Wegzugsbesteuerung in § 6 Abs. 1 Außensteuergesetz (AStG). Dort heißt es u.a.: Endet die unbeschränkte Steuerpflicht eines GmbH-Gesellschafters im Inland aufgrund der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts, so wird dies einer Veräußerung seiner Beteiligung zum gemeinen Wert gemäß § 17 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) gleichgesetzt.

Ob ein Steuerpflichtiger einen **Wohnsitz in Deutschland** hat, bestimmt sich nach der Wohnsitzdefinition in § 8 Abgabenordnung (AO). Danach besteht ein Wohnsitz im Inland, wenn der Steuerpflichtige hier „eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Was die Finanzverwaltung unter „Innehaben einer Wohnung“ versteht, ergibt sich aus dem Anwendungserlass zur AO: Die Wohnung muss dem Steuerpflichtigen jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen. Außerdem muss die Wohnung zu Wohnzwecken genutzt werden.

### Beispiel:

*GmbH-Gesellschafter M wohnt in München in einer Eigentumswohnung. Er möchte seinen Lebensabend in Dubai verbringen, gleichzeitig aber die Wegzugsbesteuerung vermeiden. Er beauftragt eine Hausverwaltung, seine Eigentumswohnung künftig zu vermieten. Mit dem Wegzug nach Dubai endet der Wohnsitz in Deutschland und mit der künftigen Vermietung das „Innehaben“ der Wohnung.*

Wer aufgrund eines Auslandsaufenthalts seine Wohnung vorübergehend (bis zu sechs Monate) vermietet oder untermietet, um sie nach seiner Rückkehr wieder selbst zu nutzen, gibt seinen Wohnsitz in Deutschland nicht auf. Maßgeblich sind immer die Umstände des Einzelfalls wie z.B. die tatsächliche Nutzung der Wohnung, ihre Ausstattung, der Familienstand und die persönliche Bindung des Steuerpflichtigen zum Wohnort.

Die Wegzugsbesteuerung wird nur dann ausgelöst, wenn der Wegzügler zuvor **sieben Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig** war (§ 6 Abs. 2 AStG). Außerdem muss die unbeschränkte Steuerpflicht innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem Wegzug bestanden haben.

## 2 Wegzugsbesteuerung (2): Ermittlung des Vermögenszuwachses

Die **Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögenszuwachses** der Beteiligung erfolgt gemäß § 17 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG). Danach ist der Veräuße-

rungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigt. Liegt keine Veräußerung vor – wie im Fall der Wegzugsbesteuerung – tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzugs, also praktisch ihr Verkehrswert. Seine Ermittlung erfolgt nach § 11 Bewertungsgesetz, vorrangig unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft.

Der Vermögenszuwachs der Beteiligung ist nach dem **Teileinkünfteverfahren** zu versteuern, d.h. es sind nur 60 Prozent des gemeinen Werts und der Anschaffungskosten anzusetzen.

### Schema zur Ermittlung des Vermögenszuwachses:

Gemeiner Wert der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Wegzugs

- steuerfreier Teil (40 Prozent nach § 3 Nr. 40 Buchstabe c EStG)

- Abschaffungskosten der Beteiligung

+ nicht abziehbarer Teil der Anschaffungskosten

= **Vermögenszuwachs/fiktiver Veräußerungsgewinn zum Zeitpunkt des Wegzugs**

### Beispiel:

*A lebte von Geburt an in Frankfurt a.M. Er hegte den Traum, nach Dubai auszuwandern und erfüllt sich diesen Traum am 1.7.2023. Er löst seinen Wohnsitz in Deutschland auf. Seitdem wohnt er dauerhaft in Dubai. A ist seit 2008 mit 4 Prozent an der B-GmbH mit Sitz in München beteiligt. Die Beteiligung (Anschaffungskosten: 100.000 Euro, Verkehrswert im Jahr 2023: 400.000 Euro) gehört zu seinem Privatvermögen. Im Jahr 2023 erhielt er keine Gewinnausschüttung auf seine Beteiligung.*

**Lösung:** A war im Jahr 2023 bis zu seinem Wegzug nach Dubai unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da er als natürliche Person einen Wohnsitz im Inland hatte. Deutschland besteuerte bis zum 30.6.2023 sein gesamtes Welteinkommen. Ab dem 1.7.2023 ist A nur noch beschränkt einkommensteuerpflichtig mit seinen inländischen Einkünften gemäß § 49 EStG, da er ab diesem Zeitpunkt im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Beim Wegzug aus Deutschland wäre zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 6 Außensteuergesetz (AStG) vorliegen. Bei A handelt es sich um eine natürliche Person, die insgesamt mindestens sieben Jahre lang unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Seine unbeschränkte Steuerpflicht beendete er dauerhaft durch die Aufgabe seines Wohnsitzes. Zum Zeitpunkt des Wegzugs hielt er eine Beteiligung an einer GmbH im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Privatvermögen. Er war innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt.

Der Vermögenszuwachs der Beteiligung des A im Zeitpunkt des Wegzugs errechnet sich wie folgt:

Gemeiner Wert der Beteiligung	400.000 Euro
abzüglich steuerfreier Teil (40 Prozent)	160.000 Euro

abzüglich Anschaffungskosten	100.000 Euro
zuzüglich nicht abziehbarer Teil der Anschaffungskosten (40 Prozent)	<u>40.000 Euro</u>
<b>= zu versteuern</b>	<b>180.000 Euro</b>

§ 6 AStG verlangt nicht, dass die natürliche Person die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt oder eine Verlegung des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts in einen niedrig besteuerten Staat erfolgt. Auch befasst sich § 6 AStG nicht mit der Besteuerung nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht, sondern regelt eine Exit-Steuerung vor Eintritt in die beschränkte Steuerpflicht.

Die Wegzugsteuer kann **auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten zinsfrei entrichtet** werden. Das Finanzamt soll diesem Antrag in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung (z.B. Hinterlegung von Zahlungsmitteln) stattgeben. Die noch nicht entrichtete Steuer ist in einer Summe fällig, wenn u.a. eine Jahresrate nicht fristgemäß gezahlt wird, der Gesellschafter Insolvenz anmeldet oder wenn die Beteiligung veräußert oder übertragen wird (§ 6 Abs. 4 AStG).

### 3 Darlehen der GmbH an Gesellschafter (1): Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Eine GmbH kann einem ihrer Gesellschafter ein Darlehen z.B. für den Erwerb einer Immobilie gewähren. Kommt es zu einer solchen Darlehenshingabe, ist eine kritische Überprüfung der Vereinbarung durch die Finanzverwaltung vorprogrammiert. Ein Dauerbrenner im Rahmen von Betriebsprüfungen sind Diskussionen über den angemessenen Zins bei der Darlehensvergabe. Ist dieser nicht fremdüblich, hat das zumeist verdeckte Gewinnausschüttungen (vGa) zur Folge.

Ein Darlehensvertrag zwischen der GmbH als Darlehensgeber und einem Gesellschafter als Darlehensnehmer wird steuerlich dem Grunde und der Höhe nach anerkannt, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- zivilrechtliche Wirksamkeit,
- ernsthaft gewollte Darlehensvereinbarung,
- Konditionen wie unter fremden Dritten und
- keine Indizien, die eine Rückzahlung des Darlehens als unwahrscheinlich erscheinen lassen.

An der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Darlehensvereinbarung wird die Finanzverwaltung stets dann zweifeln, wenn der Darlehensantrag nicht schriftlich vereinbart wurde. Die Schriftform sollte stets gewahrt sein.

Des Weiteren muss der Gesellschafter die Rückzahlung des Darlehens tatsächlich beabsichtigen. Nur wenn dies der Fall ist, geht die Finanzverwaltung von einem steuerlich anzuerkennenden Darlehen aus. Bei steuerlicher Nichtanerkennung der Auszahlung als Darlehen liegt eine vGA vor, für die grundsätzlich Kapitalertragsteuer abzuführen ist.

Außerdem muss absehbar sein, dass der gesamte Darlehensbetrag samt Zinsen bis zum vereinbarten Ablauf der

Kreditdauer beglichen werden kann. Das setzt eine Bonitätsprüfung des Gesellschafters voraus. Bei der Prüfung der Bonität des Gesellschafters sieht der Betriebsprüfer genau hin. Zur Beurteilung der Bonität wird er sowohl das laufende Einkommen als auch erwartbare Veränderungen des künftigen Einkommens berücksichtigen, wie beispielsweise Einkommensverschlechterungen durch Pensionierung oder Verpflichtungen durch Scheidung und Unterhaltszahlungen.

Bei nicht ausreichender Bonität können Sicherheiten das Ausfallrisiko absichern. Die Kreditsicherheiten müssen so ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung durch Zugriff oder Verwertung zu befriedigen.

Bei einer Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters, ohne dass die Gesellschaft darauf mit einer Darlehenskündigung reagiert, und dem Fehlen von Sicherheiten unterstellt die Finanzverwaltung häufig eine vGA – jedenfalls bei höheren Darlehensbeträgen.

### 4 Darlehen der GmbH an Gesellschafter (2): Welcher Zins ist angemessen?

Bei einem Darlehen der GmbH an einen ihrer Gesellschafter nimmt das Finanzamt (FA) am häufigsten Anstoß an der Zinshöhe. Ein unverzinsliches oder zu niedrig verzinsliches Darlehen führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe der gegenüber der üblichen Verzinsung eingeräumten Zinsvergünstigung.

Hat die Gesellschaft die Möglichkeit, mit ihren freien Mitteln einen Kredit gegenüber der Hausbank zu tilgen, gibt aber stattdessen dem Gesellschafter ein Darlehen, muss sie diesem den Zins für den weiterlaufenden Bankkredit in Rechnung stellen.

#### **Beispiel:**

*Die X-GmbH verfügt über freie Mittel von 80.000 Euro. Bei einer Festgeldanlage für ein Jahr bei einer Bank könnte sie 3 Prozent Zinsen erhalten.*

*Im Fall einer guten Bonität des Gesellschafters kann die Gesellschaft ihm ein Darlehen über 80.000 Euro mit einer vergleichbaren Laufzeit zu einem Zins von 3 Prozent gewähren, ohne dass eine vGA zu befürchten ist.*

In GmbHs ist es üblich, dass die Gesellschaft für ihre Gesellschafter Verrechnungskonten führt. Diese sind ein beliebtes Mittel, um Zahlungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern abzuwickeln. Andernfalls müsste für jede Kleinigkeit ein Darlehensvertrag abgeschlossen werden. Jedoch zeigt die Praxis, dass der Umgang mit Verrechnungskonten oftmals fahrlässig ist. So werden diese beispielsweise nicht oder zu gering verzinst bzw. die Rückzahlung mehr oder weniger ins Belieben des Gesellschafters gestellt.

Aber der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung einer Darlehensforderung der GmbH auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann eine vGA darstellen. So hat

der BFH mit Urteil vom 22.2.2023 entschieden, dass eine GmbH fiktive Zinsen (= vGA) auf ein nicht oder nicht ausreichend verzinstes Verrechnungskonto zu versteuern hat. Dabei ist der angemessene Zinssatz, auf den die GmbH verzichtet und in dessen Höhe die vGA vorliegt, zu schätzen. Hat die GmbH selbst keinen Kredit aufgenommen, erfolgt die Schätzung innerhalb einer Marge, deren Untergrenze die banküblichen Habenzinsen und deren Obergrenze die banküblichen Sollzinsen bilden.

Im Urteilsfall führte die GmbH ein Verrechnungskonto für einen Gesellschafter-Geschäftsführer, das nicht verzinst wurde. Das FA und ihm folgend das Finanzgericht (FG) schätzten den Zinssatz auf 4,5 Prozent. Das hatte Steuerforderungen gegen die GmbH zur Folge. Dabei ging das FA von einer Bandbreite von banküblichen Habenzinssätzen aus, die in den Streitjahren 2014 und 2015 nur wenig über der 0-Prozent-Marke lagen. Als bankübliche Sollzinssätze wurden revolvernde Kredite und Überziehungskredite an Privathaushalte herangezogen, die etwas über 9 Prozent lagen.

Mit o.a. Urteil hat der **BFH** die Anwendung des sogenannten **Margenteilungsgrundsatzes bestätigt**. Er sieht in seiner Entscheidung keinen Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung, wonach der Preisvergleich als vorrangige Methode zur Ermittlung der fremdüblichen Zinsen angesehen wurde (vgl. BFH, Urteil vom 18.5.2021, Az. I R 62/17, GmbH-Stpr 2022, S. 50). Diese Methode sei aber nur anwendbar, wenn es andere Anhaltspunkte für eine Schätzung (etwa Kreditgeschäfte) gebe. Derartige Anhaltspunkte seien aber im Urteilsfall nicht erkennbar gewesen, sodass der Margenteilungsgrundsatz zu Recht zur Anwendung gekommen sei. Kennzeichnend sei hier die private Gelegenheitskreditvergabe durch eine personalistisch strukturierte Gesellschaft an ihren beherrschenden Gesellschafter und das Fehlen anderer Anhaltspunkte.

## 5 Dienstwagen: Trotz Verbots gilt Anscheinsbeweis für die Privatnutzung durch einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer

Kann die Privatnutzung eines Dienstwagens durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund eines Anscheinsbeweises auch dann unterstellt werden, wenn mit der Gesellschaft ein Verbot der Privatnutzung vereinbart worden ist? Das Finanzgericht (FG) Köln hat dies in einem erst jetzt bekannt gewordenen Urteil jedenfalls für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer bejaht.

Im Urteilsfall war C alleiniger Gesellschafter der C-GmbH und deren Geschäftsführer. Neben seinem Gehalt wurde ihm ein Dienstwagen gestellt. Zwischen der GmbH und C wurde vertraglich vereinbart, dass ihm die private Nutzung des Firmenwagens (Porsche Cayenne) ab dem 1.1.2004 nicht mehr gestattet war.

Im Jahr 2018 fand bei der GmbH eine steuerliche Außenprüfung betreffend die Jahre 2014 bis 2016 statt, in der

der Prüfer u.a. die Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge aufgriff. Er vertrat die Auffassung, dass hinsichtlich des betrieblichen Fahrzeugs des C das im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag vereinbarte Verbot der Privatnutzung nicht zu akzeptieren sei, da C privat über kein gleichwertiges Fahrzeug verfüge. Der betriebliche Pkw Porsche Cayenne sei deutlich hochwertiger als das Porsche Boxster Cabriolet, das ihm privat zur Verfügung stehe.

Die Klägerin wandte ein, dass die Existenz eines gleichwertigen privaten Kfz nach der einschlägigen BFH-Rechtsprechung keine Voraussetzung dafür sei, dass ein vertraglich fixiertes privates Nutzungsverbot zu akzeptieren sei. Den BFH-Urteilen lasse sich entnehmen, dass der Anscheinsbeweis einer privaten Nutzung nicht zur Anwendung gelange, wenn die private Nutzung vertraglich untersagt sei und keine objektiven Anhaltspunkte für eine Privatnutzung vorlägen.

Das Finanzamt (FA) setzte gleichwohl in den Jahren 2014 bis 2016 ungeachtet des im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag ausgesprochenen Nutzungsverbots eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an. Die Vereinbarung eines privaten Nutzungsverbots stehe dem Ansatz einer vGA nicht entgegen, wenn dieses Verbot von der Kapitalgesellschaft nicht überwacht und durchgesetzt werde. Das FA wies die Einsprüche der Klägerin sodann als unbegründet zurück.

Das FG wies die Klage gegen den Ansatz einer vGA trotz vertraglichem privaten Nutzungsverbot für C als unbegründet zurück. Nach Auffassung des FG hat das FA dem Grunde nach zu Recht vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz sowie unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 Umsatzsteuergesetz berücksichtigt.

Hinsichtlich des dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer von der Klägerin überlassenen Pkw Porsche Cayenne geht das FG von dem auf die allgemeine Lebenserfahrung gestützten Grundsatz aus, dass ein zur Verfügung stehender Pkw des Betriebsvermögens regelmäßig nicht ausschließlich betrieblich, sondern tatsächlich auch privat genutzt wird, wenn die Möglichkeit dazu besteht. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich – wie hier – um ein repräsentatives, neuwertiges und hochpreisiges Fahrzeug handelt, auf das der Geschäftsführer jederzeit zugreifen kann.

## 6 Mitarbeiterbeteiligung: Gewinn aus der Veräußerung ist kein Arbeitslohn

Eine zunehmende Zahl von GmbHs ist bereit, ihren bisherigen Fremd-Geschäftsführer an der Gesellschaft für die Dauer des Dienstverhältnisses zu beteiligen. Davon versprechen sich die Gesellschafter eine höhere Motivation des Managers, sich für die Belange der Gesellschaft einzusetzen. Endet das Dienstverhältnis und veräußert der Manager seine im Wert gestiegene GmbH-Beteiligung an einen anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, stellt



sich die Frage, ob der dabei erzielte Gewinn lohnsteuerpflichtig ist.

Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 14.12.2023 zu entscheiden. Er kam zu dem Ergebnis, dass der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung (als Differenz zwischen dem Verkaufspreis und den Anschaffungskosten) nicht lohnsteuerpflichtig ist, auch wenn der Arbeitnehmer die Beteiligung an seinem Arbeitgeber zuvor verbilligt erworben hat. Ein steuerpflichtiger Vorteil kann nur insoweit vorliegen, als der Arbeitnehmer aus der Veräußerung der Mitarbeiterbeteiligung einen durch das Arbeitsverhältnis veranlassten marktunüblichen Überpreis erzielt.

Aus der Urteilsbegründung ist ersichtlich, dass kein lohnsteuerlicher Fortsetzungszusammenhang bei Mitarbeiterbeteiligungen gesehen wird. Das ist die – in dieser Deutlichkeit erstmals formulierte – Kernaussage der Entscheidung. Nach dem Erwerb eintretende Wertänderungen, aber auch (Veräußerungs-)Gewinne sind regelmäßig nicht (mehr) durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, sondern durch das Sonderrechtsverhältnis „Beteiligung“.

Ab 2018 werden derartige Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert; allerdings nur mit dem gesonderten Steuertarif von 25 Prozent. Die Attraktivität derartiger Beteiligungsmodelle wird damit eingeschränkt, sinkt aber angesichts des regelmäßig höheren individuellen Steuersatzes der an solchen Gestaltungen beteiligten Arbeitnehmer aus der Führungsebene nicht.

## 7 Betriebsveranstaltungen: Voraussetzungen für die Lohnsteuerpauschalierung

Eine Betriebsveranstaltung kann auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. So entschied der BFH mit Urteil vom 27.3.2024.

### Sachverhalt:

*Die Klägerin veranstaltete in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Die Kosten betragen insgesamt 8.034 Euro. Darüber hinaus richtete die Klägerin im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter des oberen Führungskreises bzw. Konzernführungskreises an einem anderen Standort aus. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten. Für diese Veranstaltung wendete die Klägerin insgesamt 168.439 Euro auf. Die ihren Vorstandsmitgliedern und dem Führungskreis mit den jeweiligen Weihnachtsfeiern zugewandten Vorteile unterwarf die Klägerin nicht dem Lohnsteuerabzug. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat das Finanzamt (FA) die Auffassung, die Klägerin habe die Lohnsteuerpauschalierung mit einem Pauschsatz von*

*25 Prozent gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) lehnte das FA ab.*

Der BFH hat entschieden, dass es sich bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte um Betriebsveranstaltungen handelte, die pauschal versteuert werden können. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht entgegen. Die Lohnsteuernachforderung beim Arbeitgeber kommt in Betracht, wenn die Lohnsteuer vorschriftswidrig nicht angemeldet worden ist und es sich um eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers handelt. Eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers liegt u.a. vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG gegeben sind.

Bis zu der gesetzlichen Neuregelung zum 1.1.2015 hat der BFH in ständiger Rechtsprechung unter den Begriff der Betriebsveranstaltung nur Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter erfasst, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offenstand. Das bisherige Begriffsverständnis des „Offenstehens“ hat in der gesetzlichen Definition der Betriebsveranstaltung keinen Niederschlag gefunden. Diese Voraussetzung findet sich nunmehr in § 19 Abs. 1 EStG wieder und gilt damit nur noch in Verbindung mit der Gewährung des Freibetrags in Höhe von 110 Euro.

Eine Betriebsveranstaltung setzt ab 2015 mithin nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht.

## 8 E-Rechnungen: Verwendung ab 2025

Mit dem Wachstumschancengesetz wurde die Verpflichtung, E-Rechnungen im Business-to-Business (B2B)-Bereich auszustellen, vom Bundesrat verabschiedet. Danach muss jedes Unternehmen im B2B-Bereich ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, E-Rechnungen zu erhalten und zu verarbeiten. Damit entfällt der Vorrang von Papierrechnungen, weil jedes Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen versenden kann. Unternehmen mit einem **Vorjahresumsatz von mehr als 800.000 Euro sind ab dem 1.1.2027** zum Versand von E-Rechnungen verpflichtet. Ab dem 1.1.2028 müssen dann alle Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen versenden. Steuerfreie Lieferungen und Leistungen sowie Kleinbetragsrechnungen bis 250 Euro und Fahrausweise sind von dieser Verpflichtung ausgenommen.

Die zwingende Verwendung von E-Rechnungen ist Voraussetzung für die geplante Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung im B2B-Bereich. Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU), wird als E-Rechnung gelten.

Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, fallen unter den neuen Begriff der „sonstigen Rechnung“.

Für Kleinbetragsrechnungen und für Fahrausweise können weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden. Die Übergangsregelungen wurden nochmals erweitert. Zu einem zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2026 ausgeführten Umsatz kann befristet bis zum 31.12.2026 statt einer E-Rechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format (mit Zustimmung des Empfängers) ausgestellt werden.

**Fazit:** Da jedes Unternehmen im B2B-Bereich ab dem 1.1.2025 in der Lage sein muss, E-Rechnungen zu erhalten und zu verarbeiten, muss die Umstellung im Laufe des Jahres 2024 erfolgen, selbst wenn man selber noch nicht verpflichtet ist, E-Rechnungen auszustellen.

## 9 GmbH-Geschäftsführer: Keine Haftung für gegen die GmbH verhängte Bußgelder

**Der Fall:** Der beklagte Geschäftsführer Z war zugleich Vorstandsvorsitzender einer mit der GmbH verbundenen Aktiengesellschaft (AG), welche ebenfalls an dem betreffenden Bußgeldverfahren beteiligt war. Der von den beiden Gesellschaften in Anspruch genommene Z hatte in seiner Funktion als Vorstandsvorsitzender der AG und Geschäftsführer der GmbH in der Zeit von Juli 2002 bis Ende 2015 an einem rechtswidrigen Austausch von wettbewerblich sensiblen Informationen im Rahmen eines Kartells mitgewirkt. In dem Bußgeldverfahren gegen die an dem Kartell beteiligten Personen hat das Bundeskartellamt Geldbußen gegen insgesamt zehn Unternehmen und siebzehn verantwortliche Personen – darunter auch Z – verhängt.

Das **gegen die klagende GmbH verhängte Bußgeld** belief sich auf 4,1 Mio. Euro. Ein weiteres Bußgeld hat das Bundeskartellamt gegen Z persönlich verhängt. Mit der Klage begehrte die GmbH von Z den Ersatz der von ihr gezahlten Geldbuße.

**Das Urteil:** Das Landgericht hat die Klage der GmbH abgewiesen. Das Oberlandesgericht (OLG) hat das erstinstanzliche Urteil in wesentlichen Punkten bestätigt.

Mit seiner Entscheidung hat das OLG zu der bislang in der Literatur und Rechtsprechung umstrittenen Frage einer persönlichen Haftung von Geschäftsführern für Geldbußen ihrer Gesellschaft Stellung genommen. Nach Ansicht des OLG scheidet ein Regress der GmbH hinsichtlich des gegen sie festgesetzten Bußgeldes aus. Die Ersatzpflicht des Geschäftsführers gegenüber der GmbH für die gegen sie verhängte Kartellbuße unterliefe die kartellrechtliche Wertung, wonach aufgrund von verschiedenen Bußgeldnormen jeweils gegen die verantwortliche Person und das beteiligte Unternehmen – auch der Höhe nach – getrennte Bußgelder festzusetzen seien. Durch den Rückgriff auf den Geschäftsführer bestehe darüber hinaus die Gefahr,

dass der Sanktionszweck der Geldbuße gegen die GmbH gefährdet wäre. Unternehmen könnten sich sonst faktisch ihrer kartellrechtlichen Bußgeldverantwortung entziehen.

## 10 Veräußerung eines Kommanditanteils: Versteuerung nachträglicher umsatzabhängiger Kaufpreisteile

Häufig kommt es in der Praxis vor, dass ein Unternehmen oder eine Beteiligung an einem Unternehmen gegen einen festen Kaufpreis zuzüglich weiterer variabler Zahlungen in der Zukunft verkauft wird. Die künftigen Zahlungen hängen regelmäßig von der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung des betreffenden Unternehmens ab (sogenannte Earn-Out-Klausel). In diesem Fall stellt sich die Frage, wie diese weiteren Zahlungen zu versteuern sind.

Dies hatte der BFH in einem Urteil vom 9.11.2023 zu entscheiden. Im Urteilsfall veräußerte die alleinige Kommanditistin einer Kommanditgesellschaft (KG) in 2010 sämtliche Kommanditanteile. Vereinbart wurden ein fester Kaufpreis sowie ein Kaufpreisteil in Form eines variablen Entgelts, der sich vom Umsatz der KG in den nachfolgenden drei Geschäftsjahren ableitete.

In den Folgejahren kam es jeweils zu Zahlungen in sechsstelliger Höhe an die Ex-Kommanditistin. In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 waren diese nachträglichen Kaufpreiszahlungen in den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht erfasst.

Das Finanzamt (FA) sah dies anders und schloss sich der Meinung des Betriebsprüfers an, wonach diese nachträglichen Kaufpreiszahlungen gemäß § 175 Abgabenordnung im Jahr der Veräußerung 2010 zu berücksichtigen seien. Es änderte den Bescheid entsprechend. Die dagegen gerichtete Klage war in vollem Umfang erfolgreich.

Der **BFH wies die Revision des FA als unbegründet zurück**. Er bestätigte die Meinung des Finanzgerichts, dass die erfolgten variablen Kaufpreiszahlungen den Veräußerungsgewinn im Streitjahr nicht erhöhen.

**Für gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen** gelte, dass in diesen Fällen auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen sei, da der Veräußerer die Gewinne **erst im Zuflusszeitpunkt** erzielt. Eine stichtagsbezogene Rückwirkung wird nicht angestellt. Das liegt daran, dass es sich bei den gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche handelt, bei denen im Zeitpunkt der Veräußerung nicht feststeht, ob und in welcher Höhe sie tatsächlich entstehen.

Im vorliegenden Fall waren die Zahlungen der Folgejahre vom Nettoumsatz abhängig. Es handelte sich demzufolge um eine der vorgenannten gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen, die nicht zurückwirken. Demzufolge waren die variablen Vergütungen erst im Zuflusszeitpunkt zu versteuern.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Wegzugbesteuerung (1)</b>	§ 6 AStG; AEAO zu § 8 AO	GmbH-Stpr 2024, S. 129
2 <b>Wegzugbesteuerung (2)</b>	§ 6 AStG; § 17 EStG	GmbH-Stpr 2024, S. 131
3 <b>Darlehen der GmbH (1)</b>	§ 30 Abs. 1 GmbHG	GmbH-Stpr 2024, S. 134
4 <b>Darlehen der GmbH (2)</b>	BFH, Urteil vom 22.2.2023, Az. I R 27/20 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 135
5 <b>Dienstwagen</b>	FG Köln, Urteil vom 8.12.2022, Az. 13 K 1001/19 <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 186
6 <b>Mitarbeiterbeteiligung</b>	BFH, Urteil vom 14.12.2023, Az. VI R 1/21 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 186
7 <b>Betriebsveranstaltungen</b>	BFH, Urteil vom 27.3.2024, Az. VI R 5/22 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 199
8 <b>E-Rechnungen ab 2025</b>	§ 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2 und 3 UStG <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	§ 27 Abs. 38 UStG; §§ 33 und 34 UStDV
9 <b>GmbH-Geschäftsführer, Bußgelder</b>	OLG Düsseldorf, Urteil vom 27.7.2023, Az. 6 U 1/22 (Kart) <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 62
10 <b>Veräußerung, Kommanditanteil</b>	BFH, Urteil vom 9.11.2023, Az. IV R 9/21 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 120