

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Prognosen betreffend die wirtschaftliche Entwicklung im Jahr 2023 sind sehr gedämpft. Angesichts der hohen Inflation hat der Gesetzgeber den Unternehmen gestattet, ihren Mitarbeitern eine steuer- und sozialabgabenfreie Inflationsausgleichsprämie bis zu 3.000 Euro zu zahlen (Nr. 1), von der auch (Gesellschafter-)Geschäftsführer profitieren können (Nr. 2). Wegen der drohenden Rezession wird es auch viele Geschäftsführer geben, die sich nicht in der Lage sehen, diese Prämie zu zahlen. Sie erwägen möglicherweise sogar einen (teilweisen) Gehaltsverzicht im kommenden Jahr, um die Liquidität ihrer Gesellschaft zu schonen (Nr. 3).

Wir wünschen Ihnen ein gesundes und erfolgreiches Jahr 2023.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Inflationsausgleichsprämie (1):** Rechtsgrundlage und begünstigter Personenkreis
- 2 Inflationsausgleichsprämie (2):** Wie auch GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer davon profitieren
- 3 Gehaltsverzicht bei drohender Rezession:** Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist
- 4 Geschäftsführervergütung 2023:** Aktuelle Orientierungswerte aus 55 Branchen
- 5 Häusliches Arbeitszimmer:** Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch das Finanzamt ist unzulässig
- 6 Anforderung eines Führungszeugnisses:** Erstattung der Kosten kein Arbeitslohn
- 7 Geschäftsführerhaftung:** Haftung auch für nicht abgeführte pauschale Lohnsteuer
- 8 GmbH-Anteile:** Veräußerung von privaten Anteilen bei Überschreiten der steuerlichen Relevanzschwelle
- 9 Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen:** Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu gegründete GmbH

1 Inflationsausgleichsprämie (1): Rechtsgrundlage und begünstigter Personenkreis

Arbeitgeber können seit dem 26.10.2022 ihren Beschäftigten eine Inflationsausgleichsprämie von bis zu 3.000 Euro steuer- und sozialabgabenfrei zahlen. In dem neu geschaffenen § 3 Nr. 11c EStG heißt es: „Steuerfrei sind ... zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3.000 Euro.“

Die Prämie ist nur dann steuerfrei, wenn sie „**zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**“ ausgezahlt wird (§ 8 Abs. 4 EStG) Diese Bedingung macht die Steuerfreiheit davon abhängig, dass

- die Leistung nicht mit dem Anspruch auf Arbeitslohn verrechnet wird,
- der Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt wird,
- die Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Beispiele:

1. *Der Arbeitgeber ist verpflichtet, seinen Arbeitnehmern ein Weihnachtsgeld zu zahlen. Die Zahlung Ende 2022 unterbleibt im gegenseitigen Einverständnis. Stattdessen (ersatzweise) erhalten die Beschäftigten zusammen mit dem Januar Gehalt 2023 die Inflationsausgleichsprämie.*
2. *Arbeitgeber und Arbeitnehmer einigen sich auf eine Reduzierung des Gehalts für Januar 2023 um maximal 3.000 Euro. Dafür erhalten die Arbeitnehmer als Ausgleich die steuerfreie Prämie. Ab Februar 2023 wird wieder das alte Gehalt gezahlt.*

In beiden Fällen geht die Steuerfreiheit der Prämie verloren, weil ihre Zahlung gegen § 8 Abs. 4 EStG verstößt.

Zahlt ein Arbeitgeber dagegen ein **freiwilliges Weihnachtsgeld**, kann die Inflationsausgleichsprämie dafür genutzt werden, an die Stelle des Weihnachtsgelds zu treten und dieses zu ersetzen.

Bei der Prämie handelt es sich um einen **Freibetrag**. Zahlt der Arbeitgeber einen höheren Betrag zur Abmilderung der Inflation, ist der übersteigende Betrag lohnsteuerpflichtig. Die Lohnsteuerfreiheit der Prämie hat zur Folge, dass sie **auch sozialabgabenfrei** ausgezahlt werden kann.

Die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie darf in dem Zeitraum vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 maximal 3.000 Euro betragen. Sie kann in diesem Zeitraum auch in Teilbeträgen ausgezahlt werden. Die **Zahlung** durch den Arbeitgeber **ist freiwillig**, Arbeitnehmer haben also keinen Anspruch auf die Prämie.

Die Prämie muss nicht als Geldleistung gewährt werden. Auch Sachleistungen kommen in Betracht.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt einem Arbeitnehmer für die nächste Grippewelle einen Firmenwagen unentgeltlich zur Verfügung, damit er eine Ansteckung bei der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel vermeiden kann. Den Wagen darf der Arbeitnehmer auch privat nutzen. Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung beläuft sich nach der Ein-Prozent-Pauschalmethode auf 500 Euro monatlich.

Der Arbeitgeber kann die Dienstwagenüberlassung als Sachleistung für die Dauer von sechs Monaten steuerfrei belassen.

Alle Arbeitnehmer können die Inflationsausgleichsprämie steuerfrei erhalten unabhängig davon, in welcher Branche sie tätig sind und ob sie unbeschränkt oder nur beschränkt im Inland steuerpflichtig sind. Auch **geringfügig Beschäftigte** (520-Euro-Kräfte) sind begünstigt. Durch die Zahlung der steuer- und sozialabgabenfreien Prämie wird ihr Arbeitsverhältnis nicht abgabenpflichtig. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist eine Leistung „zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise“. Weitere Anforderungen stellt das Gesetz nicht. Der begünstigte Arbeitnehmer muss nicht konkret von der Inflation betroffen sein. Es reicht also aus, dass die Zahlung der Prämie auf der Lohnabrechnung versehen wird mit dem Vermerk „Prämie gemäß § 3 Nr. 11c EStG“ oder „Prämie wegen gestiegener Verbraucherpreise“.

2 Inflationsausgleichsprämie (2): Wie auch GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer davon profitieren

Da GmbH-Geschäftsführer Arbeitnehmer ihrer GmbH sind und als solche Arbeitslohn beziehen, können sie grundsätzlich ebenfalls von der Steuerfreiheit der Prämie profitieren. Das gilt unstrittig für Geschäftsführer von GmbHs und Unternehmergesellschaften (UG) (haftungsbeschränkt) ohne gleichzeitige Beteiligung an der Gesellschaft (sogenannte **Fremdgeschäftsführer**). Die Gesellschafter können beschließen, die Prämie ausschließlich an den Fremdgeschäftsführer der Gesellschaft zu zahlen.

Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH oder UG beziehen zwar ebenfalls Arbeitslohn, müssen aber eine Reihe weiterer Vorgaben beachten, damit die Sonderzahlung bei ihnen nicht in eine **verdeckte Gewinnausschüttung** (vGA) umqualifiziert wird. Wird die Prämie vom Finanzamt als vGA an den Gesellschafter eingestuft, zählt sie bei diesem zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Dafür gibt es keine Steuerbegünstigung. Die Gesellschaft kann die Zahlung nicht als Betriebsausgabe absetzen. Aus den vorgenannten Gründen muss der Eindruck vermieden werden, die Zahlung sei durch das Gesellschaftsverhältnis, d.h. durch die Gesellschafterstellung des Begünstigten, veranlasst worden.

Eine **Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis** liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) die Vermögensminderung (also die Auszahlung der Prämie) gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (sogenannter Fremdvergleich).

Eindeutig dürfte die Rechtslage sein, wenn die Gesellschaft nicht nur von einem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern zusätzlich von einem Fremdgeschäftsführer oder einem Prokuristen geleitet wird und der Fremdmanager ebenfalls die Inflationsausgleichsprämie erhält. Durch den damit möglichen **betriebsinternen Fremdvergleich** kann die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis widerlegt werden.

Unabhängig davon, ob die Gesellschaft auch von einem Fremdgeschäftsführer geleitet wird, der ebenfalls die Prämie erhält, sollte ein Gesellschafter-Geschäftsführer zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Sonderzahlung an sich selbst Folgendes beachten: In seinem Dienstvertrag – oder in einer Ergänzung dazu – sollte vermerkt sein, dass auch er alle steuerfreien Leistungen beziehen kann, die das Gesetz für Arbeitnehmer vorsieht. Zahlt unter diesen Umständen die GmbH allen oder einzelnen Arbeitnehmern die Inflationsausgleichsprämie, kann dies steuerfrei auch an den Gesellschafter-Geschäftsführer geschehen.

Für den Nachweis der betrieblichen Veranlassung ist es ferner wichtig, die Zahlung auf der Lohnabrechnung mit dem Hinweis zu versehen, dass sie „zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise“ erfolgt. Die Kurzform „Zahlung gemäß § 3 Nr. 11c EStG“ dürfte ausreichen.

Enthält der Dienstvertrag keinen Hinweis auf den Bezug steuerfreier Leistungen (siehe oben), ist vor der Zahlung der Inflationsausgleichsprämie an einen Gesellschafter-Geschäftsführer die einschlägige BGH- und ihr folgend die BFH-Rechtsprechung zu beachten. Danach ist die Gesellschafterversammlung nicht nur für die Bestellung und den Abschluss des Dienstvertrags mit dem Geschäftsführer zuständig, sondern auch für jede Änderung oder Ergänzung seiner vertraglich vereinbarten Vergütung.

Will die Gesellschaft also ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer die steuerfreie Prämie zahlen, muss zunächst die **Gesellschafterversammlung** einen **entsprechenden Beschluss** fassen. Entscheidet der Gesellschafter-Geschäftsführer darüber „in eigener Regie“, also ohne Gesellschafterbeschluss, ist die Vereinbarung zivilrechtlich nicht wirksam zustande gekommen und die Sonderzahlung damit eine vGA.

Wenn die vorstehenden Anforderungen erfüllt sind, kann sich auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer **Einmann-GmbH** die steuerfreie Prämie auszahlen lassen. Und ist der Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer in mehreren GmbHs – was durchaus nicht selten ist –, kann er die Inflationsprämie auch mehrfach (nämlich von jeder Gesellschaft) beziehen.

3 Gehaltsverzicht bei drohender Rezession: Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist

Angesichts der in 2023 drohenden Rezession kann es empfehlenswert sein, auf einen Teil des Geschäftsführergehalts zu verzichten, um drohende Verluste der Gesellschaft zu beschränken. Dies bietet sich vor allem für inhabergeführte Familienunternehmen an. Hier stehen **zwei Wege** 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 befindet sich in 2023 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Deshalb verzichtet A jeweils kurz vor Monatsende auf die Auszahlung seines monatlichen Gehalts in Höhe von 5.000 Euro für die Monate März bis Juni 2023.

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 (= Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit). Die Vergütungen sind von der GmbH als Betriebsausgaben zu verbuchen und die Lohnsteuer darauf ist abzuführen.

Die **stillschweigende Nichtauszahlung** der Vergütungen im Fälligkeitszeitpunkt ohne vertragliche Regelung könnte zur Folge haben, dass der Betriebsprüfer in der nächsten Außenprüfung die gesamte Vergütungsvereinbarung nicht anerkennt und deshalb auch die tatsächlich gezahlten Gehälter **in voller Höhe als verdeckte Gewinnausschüttungen** behandelt. Denn die Nichtauszahlung verstößt gegen das für beherrschende Gesellschafter geltende **Durchführungsgebot**. Diese Gefahr ist umso größer, wenn im Prüfungszeitraum wiederholt auf die Auszahlung des Gehalts verzichtet wurde.

Es sollte deshalb zeitnah unter Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft ein Verzicht auf die Auszahlung der Vergütung gegen Besserungsklausel in schriftlicher Form aufgesetzt werden. Der „**Besserungsfall**“, also der Eintritt der Bedingung, unter der die Gehaltsforderung wieder auflebt, muss **eindeutig** und für Dritte nachvollziehbar **umschrieben** werden.

Der Verzicht auf die Auszahlung der Nettovergütung stellt eine verdeckte Einlage dar, um die sich die steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile des Gesellschafter-

ter-Geschäftsführers erhöhen. Dies wirkt sich allerdings nur im Fall der Veräußerung der Anteile oder der Liquidation der Gesellschaft aus.

Ist die verdeckte Einlage jedoch wertlos, weil der Gehaltsverzicht z.B. in einer tiefen wirtschaftlichen Krise der GmbH ausgesprochen wurde, erhöht er auch nicht die steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile.

Beispiel 2: Gehaltsverzicht im Voraus

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1 nur mit der Maßgabe, dass A bereits im Januar 2023 in einem schriftlichen Vermerk erklärt, er werde mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft für die Monate März bis Juni 2023 auf das ihm zustehende Festgehalt 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.

Anders als beim 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.

4 Geschäftsführervergütung 2023: Aktuelle Orientierungswerte aus 55 Branchen

Auch im Jahr 2022 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden 2.532 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 55 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 schiefläuft.

Im Wesentlichen wird dieser 2,5-Faktor auch durch die BBE-Gehälterstudie für das Jahr 2022 bestätigt.

5 Häusliches Arbeitszimmer: Unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch das Finanzamt ist unzulässig

Trotz der erheblich beschränkten Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gibt es auch heute noch zahlreiche Steuerpflichtige – auch GmbH-Geschäftsführer und GmbH-Gesellschafter –, die ein häusliches Arbeitszimmer für eine freiberufliche Tätigkeit oder die Verwaltung einer vermieteten Immobilie nutzen und in den gesetzlichen Grenzen steuerlich geltend machen. Darf das Finanzamt einen Mitarbeiter ohne vorherige Ankündigung vorbeischieken, um die steuerliche Absetzbarkeit des Arbeitszimmers zu überprüfen? Diese Frage hatte der BFH in einem Urteil vom 12.7.2022 zu entscheiden.

Im Urteilsfall machte die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2015 erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Auf Nachfrage des Finanzamts reichte sie eine Skizze der Wohnung ein, die der Sachbearbeiter für klärungsbedürftig hielt. Er bat einen sogenannten Flankenschutzprüfer um Besichtigung der Wohnung. Dieser erschien unangekündigt, wies sich als Steuerfahnder aus und betrat unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren die Wohnung. Die Steuerpflichtige hatte der Besichtigung nicht widersprochen. Die von ihr erhobene Klage auf Feststellung, dass die Besichtigung rechtswidrig war, wurde vom Finanzgericht in der ersten Instanz als unzulässig abgewiesen. Nach Auffassung des Gerichts sei ein Feststellungsinteresse nicht gegeben, da die Klägerin den Steuerfahnder zur Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers freiwillig in die Wohnung eingelassen hatte.

Nach Ansicht der BFH-Richter war die Ortsbesichtigung rechtswidrig. Zur Überprüfung der Angaben zum häusli-

chen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren ist angesichts des in Art. 13 Abs. 1 Grundgesetz verbürgten Schutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung eine Besichtigung in der Wohnung eines mitwirkungsbereiten Steuerpflichtigen erst dann erforderlich, wenn die Unklarheiten durch weitere Auskünfte oder andere Beweismittel (z.B. Fotografien) nicht mehr sachgerecht aufgeklärt werden können. Dies war vorliegend nicht der Fall. Das Finanzamt hätte die Unklarheiten in Bezug auf die Wohnungsskizze zunächst durch eine weitere Nachfrage bei der Steuerpflichtigen klären können.

Die Finanzbehörde kann von dem allgemeinen Grundsatz bei der Auswahl ihrer Ermittlungsmaßnahme nicht deshalb entbunden werden, weil der Betroffene später in die rechtswidrige Durchführung der Ortsbesichtigung eingewilligt hat. Darüber hinaus war die Ermittlungsmaßnahme auch deshalb rechtswidrig, weil sie von einem Steuerfahnder und nicht von einem Mitarbeiter der Veranlagungsstelle durchgeführt wurde. Das persönliche Ansehen eines Steuerpflichtigen kann dadurch gefährdet werden, dass zufällig anwesende Dritte (z.B. Besucher oder Nachbarn) glauben, dass beim Steuerpflichtigen strafrechtlich ermittelt werde.

6 Anforderung eines Führungszeugnisses: Erstattung der Kosten kein Arbeitslohn

Wenn eine GmbH von ihren Arbeitnehmern die Vorlage eines Führungszeugnisses verlangt und die damit verbundenen Kosten erstattet, stellt sich die Frage, ob die Erstattung zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. Diese Frage hatte das FG Münster in einem Urteil vom 23.3.2022 zu entscheiden.

Im Urteilsfall gehörte die X-GmbH zum Arbeitskreis des Generalvikariats des Bistums X-Stadt. Sie beschäftigt als freie Trägerin Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen im sozialen Bereich. Nach § 5 der Präventionsordnung gegen sexualisierte Gewalt an Minderjährigen und schutz- oder hilfsbedürftigen Erwachsenen (PrävO) trifft den Arbeitgeber die Verpflichtung, sich im regelmäßigen Abstand von fünf Jahren ein erweitertes Führungszeugnis vorlegen zu lassen und die hierfür anfallenden Kosten zu tragen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die erstatteten Aufwendungen für die Erteilung der erweiterten Führungszeugnisse als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen sind und erließ einen entsprechenden Nachforderungsbescheid. Das FG gab der X-GmbH mit folgender Begründung Recht:

Erstattet ein kirchlicher Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Kosten für die Einholung eines erweiterten Führungszeugnisses, handelt es sich nicht um Arbeitslohn, **sondern um steuerfreien Auslagenersatz** gemäß § 3 Nr. 50 EStG. Die Einholung der erweiterten Führungszeugnisse erfolgte vor dem Hintergrund eines überwiegend betrieblichen Interesses der X-GmbH. Hierfür spricht bereits, dass sich die Regelungen der PrävO an die X-GmbH (Arbeit-

geber) und nicht an die Beschäftigten richten. Zudem hatten die Arbeitnehmer kein bedeutsames Interesse an der Einholung eines Führungszeugnisses. Die mit der Kostenersatzung einhergehende Bereicherung ist als sehr gering einzustufen. Denn bei der Einholung erweiterter Führungszeugnisse durch die Arbeitnehmer und dem daraus folgenden Kostenersatz der X-GmbH für die Mitarbeiter handelt es sich nicht um eine Entlohnung, sondern um eine **notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen**. Die betreffenden Erstattungen stellen lediglich einen Vermögensausgleich der im Interesse des Arbeitgebers getätigten Aufwendungen dar und führen nicht zu einer Bereicherung der Arbeitnehmer.

7 Geschäftsführerhaftung: Haftung auch für nicht abgeführte pauschale Lohnsteuer

Führt eine GmbH die Lohnsteuer auf die Arbeitnehmervergütungen nicht ordnungsgemäß ab, haftet der Geschäftsführer dafür persönlich (§§ 34 und 69 AO). Dies gilt auch für die pauschale Lohnsteuer, die die Gesellschaft gemäß § 40 Abs. 3 EStG schuldet. So entschied der BFH in einem Urteil vom 14.12.2021.

Im Urteilsfall war A die alleinige Geschäftsführerin der X-GmbH. Im Rahmen einer bei der X-GmbH durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass für die private Nutzung eines Firmen-Pkw sowie für die Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen in den Prüfungsjahren keine Lohnsteuer angemeldet und abgeführt wurde. Das Finanzamt führte im Einvernehmen mit der X-GmbH eine pauschale Nachversteuerung durch und setzte die pauschale Lohnsteuer fest. Im Festsetzungszeitpunkt war für die X-GmbH ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt worden.

Nachdem die Forderung von der X-GmbH nicht beigetrieben werden konnten, nahm das Finanzamt die A in Haftung. Einspruch und Klage der A hatten keinen Erfolg.

Der BFH bestätigte die Auffassung des FG. Danach richtet sich für die pauschale Lohnsteuer die Frage der Pflichtverletzung und der Haftung nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuer und somit nach dem Zeitpunkt des Zuflusses der zugewendeten geldwerten Vorteile.

Bei der **pauschalen Lohnsteuer** handelt es sich um eine von der Steuer des Arbeitnehmers abgeleitete Steuer. Die **Steuerschuldnerschaft des Arbeitgebers** ist lediglich steuertechnischer Art. Die Pflichtverletzung, welche die Haftung begründet, liegt in der Nichtanmeldung und Nichtabführung der Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten.

Neben dem Arbeitgeber haften auch die gesetzlichen Vertreter der GmbH für nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer. Reichen die Mittel der GmbH nicht aus, um Arbeitslohn auszuzahlen und Lohnsteuer abzuführen, ist der Nettolohn so zu kürzen, dass die Mittel auch für die Abführung der Lohnsteuer ausreichen.

8 GmbH-Anteile: Veräußerung von privaten Anteilen bei Überschreiten der steuerlichen Relevanzschwelle

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gemäß § 17 EStG auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar

- bis zum 31.12.1998 zu einem Viertel (25 Prozent),
- vom 1.1.1999 bis 31.12.2000 zu 10 Prozent und
- ab dem 1.1.2001 zu mindestens 1 Prozent

beteiligt war (= Relevanzschwelle). Eigene Anteile der Kapitalgesellschaft sind bei der Bestimmung der relevanten Beteiligungsquote nicht zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist von den **tatsächlichen Anschaffungskosten** auszugehen (BFH, Urteil vom 5.4.2022). Der Ansatz des **gemeinen Werts** der Beteiligung im Zeitpunkt des Erreichens der Relevanzschwelle kommt nicht in Betracht. Dies gilt auch für § 17 EStG in der seit 1999 geltenden Fassung.

Beispiel:

Die Kläger waren zu 25 Prozent (Kläger) bzw. 8 Prozent (Klägerin) an der GmbH seit deren Gründung in 1988 beteiligt. Der Kläger war zugleich Geschäftsführer der GmbH. Die Anschaffungskosten der Anteile betragen 127.822,97 Euro (Kläger) bzw. 40.903,36 Euro (Klägerin). Vom 20.2.2007 bis zum 16.2.2011 hielt die GmbH eigene Anteile, sodass sich unter Außerachtlassung dieser eigenen Anteile eine Beteiligungsquote von 37,88 Prozent (Kläger) bzw. 12,12 Prozent (Klägerin) ergab. Mit notarieller Urkunde vom 16.2.2011 veräußerten die Kläger ihre Geschäftsanteile an der GmbH zum 1.1.2013.

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2013 machten sie Verluste aus der Veräußerung der Anteile geltend. Diese ergaben sich, indem die Kläger dem Veräußerungserlös den gemeinen Wert der Anteile zum 31.3.1999 gegenüberstellten. Dem folgte das Finanzamt nicht und setzte im Einkommensteuerbescheid 2013 einen Veräußerungsgewinn des Klägers von 995.460 Euro (1.799.242,42 Euro Veräußerungserlös abzüglich 127.822,97 Euro Anschaffungskosten und 12.319,08 Euro Rechtsanwaltskosten; Ansatz nach § 3 Nr. 40 Buchstabe c, § 3c Abs. 2 EStG zu 60 Prozent) sowie einen Veräußerungsgewinn der Klägerin in Höhe von einem Euro an. Den Einspruch der Kläger, mit dem diese die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts verlangten, wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Der BFH hat entschieden, dass für die **Ermittlung des Veräußerungsgewinns** von den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen ist. Eine unwesentliche Beteiligung, die durch Überschreitung der Relevanzschwelle in die Wesentlichkeit hineingewachsen ist, ist **im Fall ihrer Veräußerung mit den historischen Anschaffungskosten anzusetzen** und nicht mit ihrem tatsächlichen Wert,

den sie im Zeitpunkt der Begründung der Wesentlichkeit hatte.

9 Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen: Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu gegründete GmbH

Bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens mit Grundbesitz auf eine neu gegründete GmbH fällt keine Grunderwerbsteuer an; die Begünstigungsvorschrift des § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), die für diesen Fall eine Grunderwerbsteuerbefreiung vorsieht, findet Anwendung. So die Entscheidung des FG Münster mit Beschluss vom 3.5.2022.

Der Fall:

N war Alleineigentümer mehrerer Grundstücke, die er im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens hielt. Im März 2021 gliederte er sein Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva auf eine im Zuge der Ausgliederung neu gegründete N-GmbH aus. Mitübertragen wurden auch die Anteile an der A-GmbH, die Alleingesellschafterin weiterer grundbesitzender Kapitalgesellschaften war.

Das Finanzamt setzte im Hinblick auf die Ausgliederung und die Übertragung der Grundstücke auf die neu gegründete GmbH Grunderwerbsteuer fest. Hiergegen legte die N-GmbH Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Das Finanzamt lehnte die Aussetzung der Vollziehung ab.

Das Finanzgericht hielt den Antrag für begründet und hatte ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts. Die mit der Ausgliederung erfolgte Übertragung der Grundstücke und der Übergang der im Eigentum der Tochtergesellschaften stehenden Grundstücke fallen zwar grundsätzlich unter die Grunderwerbsteuerpflicht. Es greift aber der Befreiungstatbestand des § 6a Satz 1 GrEStG.

Die Voraussetzungen der Vorschrift sind erfüllt. Insbesondere ist die Anwendung des § 6a GrEStG nicht deshalb ausgeschlossen, weil der spätere Alleingesellschafter der Klägerin als Einzelunternehmer beteiligt gewesen ist.

Das FG Sachsen hatte bereits mit Urteil vom 30.6.2021 entschieden, dass diese Vorschrift auch auf die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft Anwendung findet. Gegen dieses Urteil hat die Finanzverwaltung Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

Es genügt, dass die Antragstellerin selbst wirtschaftlich tätig ist; N muss kein Unternehmer sein (vgl. BFH, Beschluss vom 25.11.2015). Die Verwaltungsauffassung, dass § 6a GrEStG auf Fälle der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft keine Anwendung findet (Ländererlasse vom 22.9.2022, Tz. 2.1), steht im Widerspruch zu dieser Rechtsprechung.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Inflationsausgleichsprämie (1)	§ 3 Nr. 11c EStG neu, BGBl. vom 25.10.2022, S. 1743 § 8 Abs. 4 EStG	2022, S. 357
2 Inflationsausgleichsprämie (2)	Wie vorstehend	2022, S. 359
3 Gehaltsverzicht	BFH, Urteil vom 3.2.2011, Az. VI R 4/10; BStBl. 2014 II, S. 493 H 8.9 KStR (Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen)	2022, S. 346 2011, S. 215
4 Geschäftsführervergütung 2023	BBE-Gehaltsstudie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2023“ (zu beziehen über den online-Shop des VSRW-Verlags auf www.vsrw.de)	2023, S.1
5 Häusliches Arbeitszimmer	BFH, Urteil vom 12.7.2022, Az. VIII R 8/19 (www.bundesfinanzhof.de)	2022, S. 366
6 Führungszeugnis	FG Münster, Urteil vom 23.2.2022, Az. 7 K 2350/19 AO (www.justiz.nrw.de)	-
7 Geschäftsführerhaftung	BFH, Urteil vom 14.12.2021, Az. VII R 32/20 www.bundesfinanzhof.de	2022, S. 273
8 GmbH-Anteile/Veräußerung	BFH, Urteil vom 5.4.2022, Az. IX R 19/20 (www.bundesfinanzhof.de)	2022, S. 272
9 Grunderwerbsteuer	FG Münster, Beschluss vom 3.5.2022, Az. 8 V 246/22 GrE (www.justiz.nrw.de) FG Sachsen, Urteil vom 30.6.2021, Az. 2 K 121/21 (www.juris.de)	2022, S. 306 2022, S. 115