

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

Arbeitgeber sind verpflichtet, auf der Lohnabrechnung für September die Energiepreispauschale von 300 Euro an ihre Arbeitnehmer auszuzahlen (Nr. 1). Begünstigt sind auch GmbH-Geschäftsführer. Überlässt eine GmbH ihren Arbeitnehmern ein betriebliches Fahrrad/E-Bike auch zur Privatnutzung, ist die zutreffende steuerliche Behandlung zu beachten (Nr. 3). Über die Zulässigkeit inkongruenter Gewinnausschüttungen und die damit erzielbaren Steuervorteile informieren wir Sie in den Beiträgen Nr. 4 und 5.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Energiepreispauschale:** Höhe, begünstigter Personenkreis, Auszahlungsmodalitäten
- 2 Steuernachzahlungen und Steuererstattungen:** Verzinsung neu geregelt
- 3 Überlassung eines Fahrrads/E-Bike:** Steuerliche Behandlung der Privatnutzung
- 4 Inkongruente Gewinnausschüttungen (1):** Steuerliche Zulässigkeit
- 5 Inkongruente Gewinnausschüttungen (2):** Mögliche Motive der Gesellschafter
- 6 Dienstreise kombiniert mit privatem Urlaub:** Welche Zuwendungen sind steuerlich absetzbar?
- 7 Urlaubsreise des Gesellschafter-Geschäftsführers:** Übernahme der Kosten durch die GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung
- 8 Betriebsaufspaltung:** Beendigung durch Übertragung des Betriebsgrundstücks

1 Energiepreispauschale: Höhe, begünstigter Personenkreis, Auszahlungsmodalitäten

Alle unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Erwerbspersonen haben einen Anspruch auf eine einmalige, steuerpflichtige Energiepreispauschale in Höhe von 300 Euro, wenn sie

- **Gewinneinkünfte** erzielen (§§ 13, 15, 18 EStG), oder
- **Arbeitslohn** aus einem gegenwärtigen ersten Dienstverhältnis beziehen und in die Steuerklassen I bis V eingereiht sind, oder
- als geringfügig Beschäftigte unter § 40a Abs. 2 EStG fallen, d.h. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit 2 Prozent pauschal übernimmt.

Der Arbeitgeber hat die Energiepreispauschale im September 2022 auszuführen. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer am 1.9.2022 in einem gegenwärtigen ersten Dienstverhältnis steht. Das gilt nicht, wenn der Arbeitgeber keine Lohnsteuer-Anmeldung abgibt. Der Anspruch von geringfügig Beschäftigten, die nach § 40a Abs. 2 EStG mit 2 Prozent pauschal besteuert werden, besteht nur, wenn der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt. Der Arbeitgeber hat die Energiepreispauschale gesondert aus dem Gesamtbetrag der einbehaltenen Lohnsteuer zu entnehmen, die

- bei monatlicher Abgabe der Lohnsteueranmeldung bis zum 10.9.2022,
- bei vierteljährlicher Abgabe der Lohnsteueranmeldung bis zum 10.10.2022 und
- bei jährlicher Abgabe der Lohnsteueranmeldung bis zum 10.1.2023

anzumelden und abzuführen ist.

Bei vierteljährlicher Abgabe darf der Arbeitgeber die Energiepreispauschale abweichend vom Septembertermin erst im Oktober ausführen. Übersteigt die insgesamt zu zahlende Energiepreispauschale den Betrag, der insgesamt an Lohnsteuer abzuführen ist, dann wird der übersteigende Betrag dem Arbeitgeber vom Finanzamt erstattet.

Die gewährte Energiepreispauschale ist **in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen** und mit dem Buchstaben E zu kennzeichnen. Wird die Energiepreispauschale nicht vom Arbeitgeber ausgezahlt, wird sie mit der Einkommensteuerveranlagung 2022 festgesetzt und auf die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet. Ergibt sich nach der Anrechnung ein Erstattungsbetrag, so wird dieser an den Anspruchsberechtigten ausgezahlt.

Wer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder freiberuflicher bzw. selbstständiger Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG erzielt, erhält die Energiepreispauschale, indem seine Einkommensteuer-Vorauszahlung zum 10.9.2022 um die Energiepreispauschale gemindert wird. Beträgt die Vorauszahlung weniger als 300 Euro, wird die Einkommensteuer-Vorauszahlung auf 0 Euro gemindert. Die Minderung der Einkommensteuer-Voraus-

zahlung erfolgt entweder durch eine **Allgemeinverfügung** oder durch einen geänderten Vorauszahlungsbescheid. Die Allgemeinverfügung wird im Bundessteuerblatt veröffentlicht, sodass in der Regel ein Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung nicht erforderlich sein wird.

Steuerpflicht der Energiepreispauschale: Bei Anspruchsberechtigten, die Einkünfte aus **nichtselbstständiger Arbeit erzielen**, ist die Energiepreispauschale als Einnahme bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu erfassen. Das gilt nicht für den pauschal versteuerten Arbeitslohn nach § 40a EStG. Das heißt, bei einem Minijob wird die Energiepreispauschale nicht als steuerpflichtige Einnahme erfasst. Außerdem ist die Energiepreispauschale bei der Berechnung der Vorsorgepauschale nicht zu berücksichtigen. Bei den **übrigen Anspruchsberechtigten** ist die Energiepreispauschale bei den **sonstigen Einkünften** nach § 22 Nr. 3 EStG zu erfassen, wobei die Freigrenze von 256 Euro nicht anzuwenden ist.

Hinweis: Die Energiepreispauschale ist bei einkommensabhängigen Sozialleistungen **nicht** als Einkommen zu berücksichtigen.

Keinen Anspruch auf die Energiepreispauschale haben Körperschaftsteuerliche Unternehmen (alle GmbHs) sowie Rentner und Personen, die andere sonstige Einkünfte, Kapitaleinkünfte und/oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen. Wer aber daneben begünstigte Einkünfte erzielt, hat einen Anspruch auf die Energiepreispauschale. Das ist z.B. der Fall, wenn ein Rentner zusätzlich einen Minijob ausübt.

2 Steuernachzahlungen und Steuererstattungen: Verzinsung neu geregelt

Das Bundesverfassungsgericht hat die **Höhe der Verzinsung** von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen **als verfassungswidrig beanstandet**. Der Zinssatz von 0,5 Prozent je vollem Zinsmonat (= 6 Prozent pro Jahr) darf nur bis zum 31.12.2018 angewendet werden. Der Gesetzgeber muss für alle offenen Fälle eine rückwirkende verfassungsgemäße Neuregelung des Zinssatzes für Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 treffen.

Nach dem „Zweiten Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ wird der Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen rückwirkend ab dem 1.1.2019 auf **0,15 Prozent pro Monat (= 1,8 Prozent pro Jahr)** gesenkt. Künftig soll die Angemessenheit des Zinssatzes alle drei Jahre mit Wirkung für die nachfolgenden Verzinsungszeiträume überprüft und ggf. angepasst werden, erstmals also zum 1.1.2026. Hierbei ist die Entwicklung des Basiszinssatzes zu berücksichtigen.

Die bisherige einjährige Verjährungsfrist für Zinsen wird auf zwei Jahre verlängert. Die Neuregelung gilt in allen Fällen, in denen die Festsetzungsfrist am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes noch nicht abgelaufen ist.

Die Neuregelungen sind grundsätzlich in allen Verfahren anzuwenden, die am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes anhängig sind. Bei der Festsetzung von Erstattungszinsen in Änderungsfällen ist für die Minderung von Nachzahlungszinsen der Zinssatz maßgeblich, der bei der ursprünglichen Festsetzung der Nachzahlungszinsen zugrunde gelegt worden ist.

Die Neuregelung des Zinssatzes für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 gilt für alle Steuern, auf die die Vollverzinsung anzuwenden ist. Der Erlass von Nachzahlungszinsen für Zahlungen, die vor der Fälligkeit freiwillig geleistet wurden, wird im Gesetz verankert und gilt damit auch für die Gewerbesteuer, die von den Kommunen verwaltet wird.

3 Überlassung eines Fahrrads/E-Bike: Steuerliche Behandlung der Privatnutzung

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein betriebliches Fahrrad oder E-Bike auch zur privaten Nutzung, wendet er ihm einen geldwerten Vorteil zu. Bei der Überlassung eines E-Bike, das als **Fahrrad** zu klassifizieren ist, ist der geldwerte Vorteil wie folgt zu behandeln:

- Der geldwerte Vorteil ist **seit dem 1.1.2019 lohnsteuerfrei**, wenn der Arbeitgeber diesen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt. Das gilt auch für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Der Arbeitnehmer kann die **Entfernungspauschale** geltend machen, obwohl er die Nutzung nicht versteuert.
- Wird die Nutzungsüberlassung nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt, ist die private Nutzung mit 1 Prozent vom Listenpreis anzusetzen (Listenpreis ist die Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer).
- Wird ein E-Bike erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 zur privaten Nutzung überlassen, wird der monatliche Durchschnittswert
 - **2019** mit 1 Prozent des auf volle 100 Euro abgerundeten halben Listenpreises und
 - **ab 1.1.2020** mit 1 Prozent des auf volle 100 Euro abgerundeten Viertels des Listenpreises angesetzt.

Ist das E-Bike nicht als **Fahrrad**, sondern verkehrstechnisch **als Kfz** zu klassifizieren (weil der Motor auch Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt), gelten die Regelungen, die für Elektroautos anzuwenden sind.

Umsatzsteuer: Darf der Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad/E-Bike auch für Privatfahrten und Fahrten zur Arbeitsstätte verwenden, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung insoweit ein **umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch** vor. Die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung besteht in der anteiligen Arbeits-

leistung, die er gegenüber seinem Arbeitgeber erbringt, sodass ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt.

Als **Wert der privaten Nutzung** kann die sogenannte 1-Prozent-Regelung, die für ertragsteuerliche Zwecke gilt, auch für umsatzsteuerliche Zwecke übernommen werden. Allerdings ist der auf volle 100 Euro abgerundete Listenpreis zugrunde zu legen und nicht die Hälfte bzw. ein Viertel des Listenpreises. Bei der Umsatzsteuer bemisst sich die unternehmensfremde Nutzung grundsätzlich nach den Ausgaben, die auf die private Verwendung entfallen, soweit diese Ausgaben zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Bei der Ermittlung dieser Ausgaben ist eine Pauschalierung zulässig, sofern sichergestellt ist, dass die „Pauschalierung in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang der privaten Nutzung steht“ und somit verhältnismäßig ist. Da der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs dem Unternehmer regelmäßig in voller Höhe zusteht, würde (nach Auffassung der Finanzverwaltung) eine Übernahme der ertragsteuerlichen Regelungen nach der sogenannten 1-Prozent-Regelung aus umsatzsteuerlicher Sicht zu einer Begünstigung des Unternehmers führen, die den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Sie ist daher nicht zu übernehmen.

Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrrads ist als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die **Fahrtenbuchmethode** ist für ein Fahrrad **nicht geeignet**, da eine objektive Überprüfung anhand eines Tachometers nicht möglich ist.

Fazit: Überlässt der Unternehmer seinem Arbeitnehmer ein (Elektro-)Fahrrad auch zur privaten Nutzung, ist dies regelmäßig eine **entgeltliche Leistung** (Arbeitsleistung gegen Fahrradgestellung). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Fahrräder kann aus Vereinfachungsgründen ebenfalls nach der sogenannten 1-Prozent-Regelung ermittelt werden. Als Bemessungsgrundlage für die entgeltliche Nutzungsüberlassung sind monatlich 1 Prozent der auf volle 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads zu berücksichtigen. Dieser Wert ist als **Bruttowert** anzusehen, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Wenn der **anzusetzende Wert** des Fahrrads (= unverbindliche Preisempfehlung) **weniger als 500 Euro beträgt**, wird es nicht beanstandet, wenn von einer **nicht entgeltlichen Überlassung** des Fahrrads ausgegangen wird. In diesen Fällen ist keine Umsatzbesteuerung der Leistung an den Arbeitnehmer erforderlich.

4 Inkongruente Gewinnausschüttungen (1): Steuerliche Zulässigkeit

Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer GmbH haben nach § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile, also quotaal bzw. kongruent, zu erfolgen. In der Praxis stellt sich aber

immer wieder die Frage, ob auch quotenabweichende bzw. inkongruente Gewinnausschüttungen vorgenommen werden dürfen. Zivilrechtlich ist dies zu bejahen, wobei die zivilrechtliche Wirksamkeit gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG voraussetzt, dass im Gesellschaftsvertrag ein vom Gesetz abweichender Maßstab festgesetzt worden ist. Die Finanzverwaltung steht inkongruenten Gewinnausschüttungen regelmäßig kritisch gegenüber und versucht, diesen mit dem Hinweis auf einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abgabenordnung (AO) zu begegnen. Ein Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30.6.2021 ist dieser Ansicht in erfreulicher Klarheit entgegengetreten und erkennt inkongruente Gewinnausschüttungen auch aus steuerlicher Sicht grundsätzlich an.

In ständiger Rechtsprechung werden inkongruente Gewinnausschüttungen **vom BFH grundsätzlich anerkannt**.

Bereits mit Urteil vom 19.8.1999 hatte der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und entschieden, dass inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen steuerrechtlich anzuerkennen sind und grundsätzlich auch dann keinen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO darstellen, wenn andere als steuerliche Gründe für solche Maßnahmen nicht erkennbar sind. Mit dem BMF-Schreiben vom 17.12.2013 hat die Finanzverwaltung zur steuerlichen Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen Stellung genommen und sich der BFH-Rechtsprechung weitestgehend angeschlossen.

Nach der Verwaltungsauffassung setzt die **steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung** bei einer GmbH voraus, dass

- **im Gesellschaftsvertrag** abweichend vom Verhältnis der Geschäftsanteile nach § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG **ein anderer Maßstab** der Verteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt wurde. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist gemäß § 53 Abs. 3 GmbHG die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich.
- **Alternativ** kann die Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs auch eine Öffnungsklausel enthalten, wonach alljährlich mit Zustimmung der benachteiligten Gesellschafter über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden ist.

Ob eine inkongruente Gewinnausschüttung auch ohne Satzungsregelung oder ohne Öffnungsklausel steuerlich Anerkennung findet, ist derzeit noch ungeklärt.

Bis zur Entscheidung des BFH in einem anhängigen Revisionsverfahren sollten bei inkongruenten Gewinnausschüttungen sicherheitshalber die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben beachtet und rechtzeitig entweder eine entsprechende Satzungsregelung oder zumindest eine Öffnungsklausel vereinbart werden. Trotz ihrer zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung führen inkongruente Gewinnaus-

schüttungen in der Praxis oftmals zu einem Streitpunkt mit der Finanzverwaltung, weil nach der Verwaltungsauffassung regelmäßig die Grundsätze des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO zu beachten sind.

Ein **Gestaltungsmissbrauch liegt** allerdings **nicht vor**, wenn für eine disquotale Gewinnausschüttung **beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe** nachgewiesen werden (siehe dazu Nr. 5). Andererseits kann ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.

5 Inkongruente Gewinnausschüttungen (2): Mögliche Motive der Gesellschafter

In der Praxis werden inkongruente Gewinnausschüttungen oftmals vorgenommen, um damit besondere Umstände zu berücksichtigen oder bestimmte Sonderleistungen einzelner Gesellschafter abzugelten. **Folgende Motive** können Anlass für inkongruente Gewinnausschüttungen sein:

- a) Ein Gesellschafter überlässt seiner GmbH Wirtschaftsgüter unentgeltlich zur Nutzung oder übernimmt unentgeltlich die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft und erhält als Ausgleich dafür eine höhere (inkongruente) Gewinnausschüttung.
- b) Hat ein Gesellschafter Einlagen in die GmbH geleistet, die in eine gesellschafterbezogene Kapitalrücklage eingestellt worden sind und zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos geführt haben, können inkongruente Gewinnausschüttungen zum Zwecke der Entsperrung des steuerlichen Einlagekontos eingesetzt werden, damit der Gesellschafter seine Einlage steuerneutral zurückerhält.
- c) Oftmals können Gesellschafter einer GmbH wegen unterschiedlicher Interessen über die Vornahme von Gewinnausschüttungen keine Einigkeit erzielen, weil z.B. ein Gesellschafter bzw. eine Gesellschaftergruppe sich für eine Gewinnthesaurierung ausspricht, während andere Gesellschafter eine Gewinnausschüttung benötigen, um damit persönliche Verluste auszugleichen bzw. den persönlichen Finanzierungsbedarf oder den einer nahestehenden Gesellschaft zu decken. In solchen Fällen ist eine inkongruente Gewinnausschüttung nur an bestimmte Gesellschafter ein probates Mittel. Regelmäßig wird dann mit den „leer ausgehenden“ Gesellschaftern ein Nachteilsausgleich vereinbart.

Beispiel:

Die Gesellschafter A und B sind zu je 50 Prozent an der X-GmbH beteiligt, die im Jahre 2021 einen Jahresüberschuss in Höhe von 500.000 Euro erwirtschaftet hat. Gesellschafter A hat im Jahre 2022 einen steuerlich abzugsfähigen Verlust aus der Beteiligung an der gewerblich tätigen V-KG in Höhe von 500.000 Euro erzielt, während B im selben Jahr erhebliche positive Einkünfte erwirtschaftet

hat. Die Gesellschafter beschließen daher in 2022 eine inkongruente Gewinnausschüttung dergestalt, dass der gesamte Jahresüberschuss in Höhe von 500.000 Euro (d.h. auch der auf B entfallende Anteil von 250.000 Euro) nur an A ausgeschüttet wird. Gleichzeitig wird als Nachteilsausgleich vereinbart, dass B spätestens bei der Liquidation der X-GmbH vorab und beschränkt auf den Liquidationserlös einen Betrag von 250.000 Euro erhält.

A kann die sogenannte Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG beantragen, bei der an die Stelle der Abgeltungsteuer von 25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag auf die Gewinnausschüttung eine individuelle Besteuerung unter Einbeziehung sämtlicher anderen Einkünfte und sämtlicher Kapitalerträge (hier annahmegemäß: 0 Euro) und unter Anwendung des Sparer-Pauschbetrags gemäß § 20 Abs. 9 EStG von 801 Euro tritt. Die Gewinnausschüttung führt bei A aufgrund des Verlusts aus der V-KG von 500.000 Euro zu einer Steuerfestsetzung für 2022 von 0 Euro. Die bei der Ausschüttung einbehaltene Kapitalertragsteuer wird an A erstattet. A kann über den ausgeschütteten Betrag von 500.000 Euro vollständig verfügen und damit z.B. den Liquiditätsbedarf bei der V-KG ausgleichen.

6 Dienstreise kombiniert mit privatem Urlaub: Welche Zuwendungen sind steuerlich absetzbar?

Ein GmbH-Geschäftsführer kann eine Dienstreise mit einem privaten Urlaub verbinden, ohne steuerliche Nachteile in Kauf nehmen zu müssen, denn die Aufwendungen können aufgeteilt werden.

Bei **gemischt veranlassten Reisen** ist Folgendes zu beachten:

- Kosten, die ausschließlich betrieblich veranlasst sind, kann die GmbH lohnsteuerfrei zu 100 Prozent übernehmen bzw. erstatten.
- Die Übernachtungskosten lassen sich in der Regel eindeutig zuordnen, sodass die Aufwendungen für Übernachtungen während der Zeit der beruflichen Veranstaltung bzw. des geschäftlichen Treffens von der GmbH lohnsteuerfrei übernommen bzw. erstattet werden können.
- Die Kosten, die eindeutig privat sind, darf die GmbH nicht lohnsteuerfrei erstatten; übernimmt die GmbH die privaten Kosten, handelt es sich insoweit um lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn, soweit es sich um einen Fremdgeschäftsführer handelt. Die Übernahme privater Reisekosten eines Gesellschafter-Geschäftsführers stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dar.
- Die verbleibenden Reisekosten sind im Wege einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen. Der Aufteilungsmaßstab richtet sich in der Regel nach dem Verhältnis der Zeiten, die auf den privaten und den betrieblichen Aufenthalt entfallen.

Beauftragt die GmbH ihren Geschäftsführer, einen beruflichen Termin wahrzunehmen, darf die GmbH die **Fahrtkosten immer zu 100 Prozent lohnsteuerfrei** erstatten. Daran ändert sich nichts, wenn der Geschäftsführer den beruflichen Pflichttermin mit einem vorhergehenden oder **nachfolgenden Privataufenthalt** verbindet. Es spielt keine Rolle, ob der private Teil der Reise zeitlich kürzer oder länger ist als der berufliche Teil.

Nimmt der Geschäftsführer seinen **Ehegatten aus privaten Gründen mit auf eine Dienstreise**, darf er sich die Aufwendungen, die auf den Ehegatten entfallen, nicht von der GmbH erstatten lassen. Andernfalls liegt ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil (bei einem Fremdgeschäftsführer) oder eine vGA (bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer) vor.

7 Urlaubsreise des Gesellschafter-Geschäftsführers: Übernahme der Kosten durch die GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung

Eine „klassische“ verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an einen Gesellschafter-Geschäftsführer war Gegenstand eines Urteils des Finanzgerichts Nürnberg vom 13.10.2020.

Im Urteilsfall vereinbarte Anfang Juli 2014 der alleinige Geschäftsführer und beherrschende Gesellschafter mit „seiner“ Rechtsanwalts- und Wirtschaftsprüfungs-GmbH als Gegenleistung für seine „überobligatorische Anstrengung“ im Geschäftsjahr 2013 sowie im laufenden Geschäftsjahr 2014 die Übernahme der Kosten für eine Incentive-Reise bis zu 3.000 Euro durch die GmbH. Am 22.7.2014 buchte er die All-Inclusive-Reise für sich, seine Ehefrau als die Minderheitsgesellschafterin und das gemeinsame Kind. Die Rechnung für die Flugreise in Höhe von 2.878 Euro wurde von der GmbH beglichen. Das Finanzamt und das Finanzgericht (FG) sahen darin keine Betriebsausgabe, sondern eine vGA.

Die **Zuwendung** der Reise **führte zu einer vGA**, weil ihr keine klare, eindeutige und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung zugrunde lag. Denn die Vereinbarung

- beruhte nicht auf einer entsprechenden Regelung im Anstellungsvertrag des Geschäftsführers und basierte somit nicht auf dem vereinbarten Beschäftigungsverhältnis,
- wurde erst Anfang Juli 2014 getroffen, sollte aber die Leistung des Geschäftsführers in den Jahren 2013 und 2014 honorieren. Insoweit hätte die Vereinbarung bereits zu Beginn des Geschäftsjahres 2013 getroffen werden müssen,
- konnte auch nicht für den restlichen Teil des Jahres 2014 Wirkung entfalten, da die GmbH keine rechtsverbindliche Verpflichtung gegenüber dem Geschäftsführer eingegangen war,
- war nicht hinreichend klar und eindeutig, da sie nur eine Betragsobergrenze bis zu 3.000 Euro enthielt.

Darauf, dass die Vereinbarung vor der Buchung der Reise getroffen wurde, kommt es ebenfalls nicht an.

Die GmbH hat Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil eingelegt, dürfte damit aber keine Aussicht auf Erfolg haben. Denn die strittige Vereinbarung lässt sich mit der ständigen Rechtsprechung des BFH zum **Rückwirkungsverbot** nicht in Einklang bringen. Danach muss in dem Zeitpunkt, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer die Leistung erbringt, die vergütet werden soll, bereits eine eindeutige und klare Vereinbarung vorliegen.

Auch die nach der Vereinbarung vorzunehmende **Pauschalierung der Lohnsteuer** für eine Sachzuwendung an den Gesellschafter-Geschäftsführer **nach § 37b EStG** wird die GmbH wohl kaum durchsetzen können. Denn das FG hat zutreffend ausgeführt, dass diese Pauschalierung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Vorschrift nur bei betrieblich veranlassten Zuwendungen anwendbar ist, hier jedoch eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vorliegt.

Es sei daran erinnert, dass auch Gesellschafter-Geschäftsführer **Anspruch auf Urlaub und Urlaubsgeld** haben können. Doch auch hier gilt: Sowohl der Anspruch auf Urlaub als auch der auf Urlaubsgeld müssen auf einer vorherigen, klaren und eindeutigen Vereinbarung beruhen.

8 Betriebsaufspaltung: Beendigung durch Übertragung des Betriebsgrundstücks

Eine vorweggenommene Erbfolge bei bestehender Betriebsaufspaltung kann zu einer erheblichen Steuerbelastung führen, wie ein Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 1.12.2021 zeigt.

Im Urteilsfall gründete K (Kläger) im Jahr 1992 zusammen mit seinem Sohn F die E-GmbH. 75 Prozent des Stammkapitals entfielen auf K, 25 Prozent auf seinen Sohn. K überließ das bisher von seinem Einzelunternehmen genutzte Betriebsgrundstück entgeltlich der GmbH.

Ab 1.1.2006 wurde K als Geschäftsführer der GmbH abberufen; er gründete im Jahr 2007 ein neues Einzelunternehmen. Im Juli 2013 übertrug K das Grundstück (aufgrund einer Verpflichtung aus einem Scheidungsverfahren) unentgeltlich auf seinen Sohn. Damit endete auch der Pachtvertrag zwischen dem Kläger und der GmbH. In der Einkommensteuererklärung für 2013 erklärte der Kläger bis zum 1.8.2013 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung). Das Finanzamt erfasste zusätzlich einen Aufgabegewinn infolge der Beendigung einer Betriebsaufspaltung.

Die stillen Reserven im Betriebsgrundstück und in den GmbH-Anteilen des K waren steuerlich zu erfassen.

Der Kläger vertrat die Auffassung, dass die Betriebsaufspaltung noch bestehe, auch wenn er nicht mehr Eigentümer des Betriebsgrundstücks war. Es sei für die sachliche Verflechtung nicht erforderlich, dass die zur Nutzung überlassene wesentliche Betriebsgrundlage im Besitzunternehmen aktivierungsfähig sei. Es genüge, wenn derjenige, der die Nutzung überlasse, die wesentliche Betriebsgrundlage aus eigenem Recht nutzen, verpachten oder untervermieten dürfe. Dies sei hier der Fall.

Außerdem liege nur eine Betriebsunterbrechung vor, da die GmbH-Anteile auf den Sohn übertragen werden sollten. Sobald dies erfolgt sei, würde die Betriebsaufspaltung in ihrer ursprünglichen Form wiederaufleben. Es handle sich bei der Übertragung des Grundstücks mit anschließender Übertragung der GmbH-Anteile um eine Übertragung im Rahmen der Generationen-/Unternehmensnachfolge.

Das Finanzgericht hat die Klage (bis auf eine Korrektur des Entnahmegewinns) abgewiesen. Es sah sowohl eine sachliche wie auch eine personelle Verflechtung als gegeben an. Die sachliche Verflechtung wurde **durch die Übertragung des Betriebsgrundstücks** auf den Sohn beendet. Die vorgebrachten Einwendungen des Klägers wurden nicht akzeptiert. Weder kann das Grundstück aus eigenem Recht weitervermietet werden, noch liegen die Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung vor. Es liegt auch keine unentgeltliche Betriebsübertragung im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG vor, da das Grundstück in das Privatvermögen des Sohnes übertragen wurde.

Ist eine Betriebsaufspaltung begründet worden, führt die spätere unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks auf den Sohn (unabhängig vom Grund der Übertragung) zur Beendigung der Betriebsaufspaltung und **zur zwangsweisen Betriebsaufgabe des Verpachtungsbetriebs**. Die im Betriebsgrundstück und in den GmbH-Anteilen des Einzelunternehmers ruhenden stillen Reserven sind – unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens und der Vergünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG – der Besteuerung zugrunde zu legen.

Vermeiden lassen sich die vorstehenden Konsequenzen dadurch, dass die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens nach Beendigung der Betriebsaufspaltung anderweitig sichergestellt werden kann – entweder durch eine Betriebsverpachtung oder durch Umwandlung des Besitzunternehmens in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2022

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Energiepreispauschale	Steuerentlastungsgesetz 2022 (BR-Drucks. 205/22) www.bundesfinanzministerium.de	–
2 Steuernachzahlungen	Pressemitteilung des BMF vom 30.3.2022 www.bundesfinanzministerium.de	–
3 Überlassung Fahrrad/E-Bike	BMF, Schreiben vom 7.2.2022 www.bundesfinanzministerium.de § 3 Nr. 37 EStG	–
4 Inkongruente Gewinnausschüttung/ Zulässigkeit	FG Münster, Urteil vom 30.6.2021, Az. 13 K 272/19 G, F www.justiz.nrw.de BFH, Urteil vom 28.9.2021, Az. VIII R 25/19 www.bundesfinanzhof.de	2022, S. 121
5 Inkongruente Gewinnausschüttung/Motive	wie vorstehend	2022, S. 122
6 Dienstreise	R 9.7 LStR	2022, S. 131
7 Urlaubsreise	FG Nürnberg, Urteil vom 13.10.2020, Az. 1 K 1065/19 www.gesetze.bayern.de	2021, S. 349
8 Betriebsaufspaltung	FG Niedersachsen, Urteil vom 1.12.2021, Az. 9 K 18/19 www.rechtsprechung.niedersachsen.de	2022, S. 145