

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

wer als Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2025 ein höheres Gehalt beziehen möchte, sollte noch bis Ende 2024 tätig werden (Nr. 1). Entsprechendes gilt, wenn für 2025 erstmals eine Tantieme vereinbart oder eine bereits zugesagte Tantieme angehoben werden soll (Nr. 2). Welche steuerlichen Änderungen mit dem im Entwurf vorliegenden Steuerfortentwicklungsgesetz auf die Unternehmen zukommen werden, lesen Sie in Nr. 3. Können sich künftig GmbH-Geschäftsführer auf einen fehlenden Zuwendungswillen berufen, wenn der Betriebsprüfer eine verdeckte Gewinnausschüttung an einen Gesellschafter festgestellt hat (Nr. 7)?

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gehaltserhöhung für 2025:** Handlungsbedarf für Gesellschafter-Geschäftsführer bis Ende 2024
- 2 Tantiemevereinbarung für 2025:** Welche Tantieme ist angemessen?
- 3 Steuerfortentwicklungsgesetz:** Geplante Steueränderungen
- 4 Häusliches Arbeitszimmer:** Keine Anerkennung bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten
- 5 Elektronische Kassen(-systeme):** Pflicht zur elektronischen Meldung an das Finanzamt ab 31.7.2025
- 6 Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH:** Übertragung eines Investitionsabzugsbetrags möglich?
- 7 Verdeckte Gewinnausschüttung:** Ohne Zuwendungswille keine verdeckte Gewinnausschüttung

1 Gehaltserhöhung für 2025: Handlungsbedarf für Gesellschafter-Geschäftsführer bis Ende 2024

Wer als allein oder mehrheitlich beteiligter und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer für 2025 eine Gehaltserhöhung für sich beabsichtigt, sollte diese noch bis Ende Dezember 2024 unter Dach und Fach bringen und durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss absegnen lassen. Nur dann gilt die Erhöhung auch mit steuerlicher Wirkung ab Januar 2025.

Eine Gehaltserhöhung, die erst im Laufe des Jahres 2025 vereinbart wird, gilt wegen des **steuerlichen Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbots** für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an als Betriebsausgabe.

Zwar gilt das Verbot grundsätzlich nicht für Minderheitsgesellschafter. Trotzdem ist hier Vorsicht geboten: Nach geltender BFH-Rechtsprechung hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Minderheitsbeteiligung auch dann eine beherrschende Stellung, wenn er sich zusammen mit einem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer, der ebenfalls eine Minderheitsbeteiligung hält, eine Gehaltserhöhung genehmigt und die Anteile beider Geschäftsführer zusammengenommen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben. In einem solchen Fall unterstellt die Rechtsprechung eine **beherrschende Stellung wegen gleichgerichteter Interessen**.

Geschäftsführer und andere Mitarbeiter der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile halten, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige), werden ebenfalls steuerlich als beherrschend angesehen. Deshalb gilt auch für diesen Personenkreis das Rückwirkungsverbot.

Auch wer als **Mehrheitsgesellschafter** das Sagen in der GmbH hat, muss seine Gehaltserhöhung (oder ein anderes Gehalts-Extra, wie z.B. einen höherwertigen Dienstwagen) förmlich durch **Gesellschafterbeschluss** absegnen lassen. Zu diesem Zweck muss eine Gesellschafterversammlung einberufen und die Gehaltserhöhung auf die Tagesordnung gesetzt werden. Erscheint der Minderheitsgesellschafter nicht zur Gesellschafterversammlung, weil er meint, er könne die beabsichtigte Gehaltserhöhung doch nicht verhindern, kann der Mehrheitsgesellschafter die Gehaltserhöhung allein beschließen. Als Nachweis für einen ordnungsgemäß gefassten Gesellschafterbeschluss empfiehlt sich grundsätzlich ein von ihm erstelltes und unterschriebenes Versammlungsprotokoll.

Wichtig: Wird eine Gehaltserhöhung formal nicht korrekt „verabschiedet“, hat der Betriebsprüfer leichtes Spiel, ein steuerliches „Mehrergebnis“ einzufahren. Denn die Erhöhung kann von ihm „dem Grunde nach“ beanstandet werden, was zu einer 100-prozentigen verdeckten Gewinnausschüttung der künftig ausgezahlten Erhöhungsbeträge führt.

2 Tantiemevereinbarung für 2025: Welche Tantieme ist angemessen?

Ebenso wie eine Gehaltserhöhung muss auch eine für 2025 erstmals zu zahlende Tantieme oder eine Tantiemeerhöhung vor Beginn des Jahres vereinbart werden. Der Grund: Die Rechtsprechung geht davon aus, dass eine Tantieme – ebenso wie ein Urlaubs- oder Weihnachtsgeld – während des gesamten Kalenderjahres verdient wird. Da auch für diesen Vergütungsbestandteil das Rückwirkungsverbot gilt, wird eine erst im Mai 2025 vereinbarte Tantieme(-erhöhung) nur mit sieben Zwölftel (für die Monate Juni bis Dezember) als Betriebsausgabe anerkannt. Wird Anfang 2026 die volle (Jahres-)Tantieme für 2025 gezahlt, gelten fünf Zwölftel (für die Monate Januar bis Mai 2025) als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2025 erstmals eine Tantieme vereinbaren oder eine solche anheben möchte, muss die nachstehenden, von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze beachten.

Viele Jahre lang vertrat der BFH die Auffassung, dass die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zumindest zu **75 Prozent** aus einem **Festgehalt** und in der Regel höchstens zu **25 Prozent** aus einer **Tantieme** bestehen darf. Seit 2003 hat die BFH-Rechtsprechung dann mehr Freiräume für die Ausgestaltung von Gewinnbeteiligungen eröffnet. So wurde zunächst eine Gewinnbeteiligung von 30 Prozent, selbst bei durchschnittlicher Ertragslage, als noch üblich bezeichnet, wie sich anhand der vom BFH ausgewerteten Gehaltsstrukturuntersuchungen belegen lässt. Und wenn der wirtschaftliche Erfolg einer GmbH zunächst nicht absehbar ist, besteht auch keine Pflicht, die Tantieme auf 30 Prozent der Gesamtvergütung zu begrenzen.

Die Finanzverwaltung behandelt heute das 75:25-Verhältnis als **Nichtaufgriffsgrenze**. Erst wenn die variable Vergütung 25 Prozent der Gesamtvergütung übersteigt, soll im Einzelfall ermittelt werden, ob die Tantieme betrieblich oder gesellschaftlich (= vGA) veranlasst ist.

Wesentlich hartnäckiger verteidigen Finanzverwaltung und BFH die 50-Prozent-Grenze bei Gewinnbeteiligungen. Danach darf die Gewinnbeteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers maximal 50 Prozent des Jahresüberschusses der GmbH betragen. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern gilt dies für die Summe aller Gewinnbeteiligungen. Darüber hinausgehende Erfolgsbeteiligungen sind nach Ansicht des BFH regelmäßig unüblich und insoweit vGA. Dahinter steht die durchaus nachvollziehbare Überlegung, dass sich Unternehmen und Geschäftsführer einen erzielten (Mehr-)Gewinn allenfalls hälftig teilen.

Eine höhere, **über 50 Prozent liegende Gewinnbeteiligung**, so der BFH, sei nur anzuerkennen, wenn es besondere Gründe für eine solche außergewöhnlich hohe Erfolgsbeteiligung gebe. Zu den **Ausnahmesituationen**

zählen beispielsweise die ersten fünf Jahre nach der GmbH-Gründung oder eine grundlegende Betriebsumstrukturierung mit abgesenktem Festgehalt. Als Nachweis für den Ausnahme-Charakter einer Tantiemeregelung, die die 50-Prozent-Grenze überschreitet, sollten entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden.

Umsatzbeteiligungen werden nach wie vor steuerlich nur anerkannt, wenn sie zeitlich und betragsmäßig begrenzt sind. Außerdem muss es für diese Form der Beteiligung eine besondere Rechtfertigung geben, z.B. eine Aufbau- oder Expansionsphase oder die Branchenüblichkeit.

3 Steuerfortentwicklungsgesetz: Geplante Steueränderungen

Am 24.7.2024 hat die Bundesregierung den Entwurf eines Steuerfortentwicklungsgesetzes beschlossen. Der bisherige Kabinettsentwurf eines Zweiten Jahressteuergesetzes 2024 ist in diesen Entwurf aufgegangen.

Die Steuermindereinnahmen der vorgeschlagenen Gesetzesänderungen sollen knapp 21 Mrd. Euro jährlich betragen, wovon allein auf die **Erhöhung und Verlängerung der degressiven Abschreibung** (von 20 auf 25 Prozent bis 2028) knapp 7 Mrd. Euro entfallen. Die **Poolabschreibung** soll zukünftig für Anschaffungskosten von 800 bis 5.000 Euro gelten und sich lediglich über drei statt fünf Jahre erstrecken. Für die Poolabschreibung und auch für die **Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter** soll die gesonderte Aufzeichnungspflicht entfallen. Ebenfalls enthalten ist die Anhebung der maximalen Bemessungsgrenze bei der **Forschungszulage** von 10 auf 12 Mio. Euro.

Ein „Wermutstropfen“ ist in dem Gesetzentwurf jedoch immer noch enthalten: Erneut aufgenommen wurde die **Mitteilungspflicht innerstaatlicher Steuergestaltungen**, die bereits im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes vom 30.8.2023 enthalten war, jedoch im parlamentarischen Verfahren herausgenommen wurde. Diese Pflicht würde mit einem deutlichen Aufbau von Steuerbürokratie verbunden sein und wird deshalb von den Unternehmen abgelehnt. Diese Maßnahme passt nicht zu den zahlreichen aktuellen Initiativen der Bundesregierung, Bürokratie abzubauen und damit Unternehmen und Verwaltungen zu entlasten.

Folgende **weitere Maßnahmen** sind im Gesetzentwurf enthalten:

- Überführung der Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren;
- Anpassung der übrigen Eckwerte des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2025 und ab 2026 (mit Ausnahme des Eckwerts der sogenannten „Reichensteuer“);
- Anhebung der Freigrenzen beim Solidaritätszuschlag für die Veranlagungszeiträume 2025 und ab 2026;

- Anhebung des Grundfreibetrags der Einkommensteuer um 300 Euro auf 12.084 Euro im Jahr 2025 und ab 2026 um weitere 252 Euro auf 12.336 Euro;
- Anhebung des steuerlichen Kinderfreibetrags für den Veranlagungszeitraum 2025 um 60 Euro auf 6.672 Euro und ab dem Veranlagungszeitraum 2026 um 156 Euro auf 6.828 Euro;
- Anhebung des Kindergelds ab Januar 2025 von 250 Euro auf 255 Euro monatlich sowie Anhebung des Kindergelds ab Januar 2026 auf 259 Euro monatlich;
- Anpassungen bei den Regelungen zur Gemeinnützigkeit;
- Steuerbefreiung der Stiftung Generationenkapital.

4 Häusliches Arbeitszimmer: Keine Anerkennung bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten

Für pensionierte GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer, die sich weiterhin im häuslichen Arbeitszimmer unternehmerisch betätigen, dürfte ein Urteil des Finanzgerichts (FG) Hessen von Interesse sein.

Das FG hat entschieden, dass die Aufzeichnungspflichten für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nur dann erfüllt seien, wenn der Steuerpflichtige sämtliche Aufwendungen von Anfang an, fortlaufend und zeitnah, gesondert von den sonstigen Betriebsausgaben und in einer einzigen Aufstellung schriftlich festhält.

Der Fall: Unternehmer U beantragte bei der Einkommensteuer 2017 (Streitjahr) den Abzug weiterer Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben. Er bewohnte im Streitjahr ein Eigenheim bestehend aus Keller, Erd- und Obergeschoss sowie ausgebautem Dachgeschoss. Er bezog im Streitjahr ein Ruhegehalt aus einer früheren Tätigkeit und war weiterhin unternehmerisch tätig. Diese Tätigkeit übte er in dem als Arbeitszimmer eingerichteten Dachgeschoss seines Eigenheims aus. Daneben nutzte der Kläger eine im Erdgeschoss gelegene Bibliothek.

In seiner Einkommensteuererklärung erklärte U einen Verlust aus unternehmerischer Tätigkeit. In den Erläuterungen zum ESt-Bescheid führte das Finanzamt aus, der Gewinn aus der selbstständigen Tätigkeit sei korrigiert worden. Der Anteil des Arbeitszimmers am Gebäude betrage 31,5 Prozent, die Absetzungen für Abnutzungen somit ... Euro. U legte Einspruch ein mit der Begründung, bei dem Anteil des Arbeitszimmers sei zu berücksichtigen, dass insoweit nicht die Wohnfläche, sondern die Nutzfläche maßgebend sei. Dies führe im Streitfall zu einer zu berücksichtigenden Fläche des Dachgeschosses von 95qm.

Das Finanzamt lehnte den Einspruch ab mit der Begründung, der Anteil der Arbeitszimmer im Dachgeschoss und in einem Raum des Erdgeschosses an dem gesamten Gebäude betrage 30,02 Prozent. Dabei sei der Anteil der Arbeitszimmer anhand der Wohnflächenverhältnisse zu ermitteln; diese werden entsprechend der vorliegenden Baupläne zugrunde gelegt. Da der Kläger weder Angaben über die lichte Höhe der Räume im Dachgeschoss gemacht noch eine detaillierte Grundrisszeichnung und detaillierte Berechnungen der Fläche vorgelegt habe, werde die Grundfläche des Dachgeschosses aufgrund der durch Dachschrägen verminderten Raumhöhe mit 60 Prozent der Grundfläche von 100qm geschätzt.

Das FG wies die Klage des U zurück und ließ die steuerliche Berücksichtigung der Arbeitszimmer-Aufwendungen bereits an den fehlenden Aufzeichnungen scheitern. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann auch in Bagatellfällen bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung von den besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG nicht abgesehen werden, in diesen Fällen genügt daher eine (im Allgemeinen zulässige) geordnete Belegsammlung nicht. Vor allem im Hinblick auf eine klare Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre wird dieser Aufzeichnungspflicht nur dann hinreichend entsprochen, wenn die betroffenen Aufwendungen jeweils von Anfang an, fortlaufend und zeitnah, getrennt von sonstigen Betriebsausgaben schriftlich festgehalten werden.

5 Elektronische Kassen(-systeme): Pflicht zur elektronischen Meldung an das Finanzamt ab 31.7.2025

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.6.2024 darauf hingewiesen, dass ab dem 1.1.2025 eine elektronische Meldemöglichkeit für elektronische Kassen(-systeme) sowie für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler zur Verfügung stehen wird. Entsprechende Systeme sind bis spätestens 31.7.2025 über das Programm „Mein ELSTER“ und die ERiC-Schnittstelle den Behörden zu melden.

Mit dem sogenannten „Kassengesetz“ vom 22.12.2016 und der Einfügung von § 146a Abgabenordnung wurden Unternehmen verpflichtet, ihre elektronischen Aufzeichnungssysteme ab dem 1.1.2020 mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) vor nachträglichen Datenmanipulationen zu schützen. Zugleich wurde eine Belegausgabepflicht eingeführt, um durch einen Abgleich des Bons mit den Aufzeichnungen der Kassensoftware mögliche Manipulationen leichter feststellen zu können.

Zudem wurden Unternehmen verpflichtet, die eingesetzten Aufzeichnungssysteme und die verwendete TSE innerhalb eines Monats nach Anschaffung auf elektronischem Weg dem zuständigen Finanzamt zu melden. Die Meldepflicht wurde mit BMF-Schreiben vom 6.11.2019 aufgehoben, da die Finanzverwaltung noch kein elektronisches Meldeverfahren bereitstellen konnte. Nunmehr

steht zum 1.1.2025 eine entsprechende elektronische Meldemöglichkeit über das Programm „Mein ELSTER“ und die ERiC-Schnittstelle zur Verfügung.

Ab dem 1.7.2025 angeschaffte Systeme müssen innerhalb eines Monats nach Anschaffung gemeldet werden. Gleiches gilt für die Außerbetriebnahme. Die Mitteilungspflicht besteht sowohl für angeschaffte als auch für gemietete und geleaste Systeme.

Ab dem 1.7.2025 angeschaffte oder mit einer TSE ausgerüstete EU-Taxameter und Wegstreckenzähler sind ebenfalls spätestens innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Ausrüstung zu melden.

6 Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH: Übertragung eines Investitionsabzugsbetrags möglich?

Nicht selten wird eine GmbH durch Umwandlung eines Einzelunternehmens gegründet. Kann dann der im Einzelunternehmen gebildete Investitionsabzugsbetrag (IAB) auf die GmbH übertragen werden?

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 30.11.2023 ist ein im Einzelunternehmen gebildeter IAB rückgängig zu machen, wenn das Unternehmen rückwirkend zum Buchwert in eine GmbH eingebracht wurde und die GmbH die Investitionen nach dem steuerlichen Übertragungstichtag tätigt. Denn dann hat das Einzelunternehmen die Investitionen nicht bis zum Ablauf der Investitionsfrist getätigt; die GmbH kann den IAB nicht fortführen.

Der Kläger betrieb ein Einzelunternehmen, für das er in den Jahren 2016 und 2017 jeweils einen IAB bildete. Im Jahr 2018 gründete der Kläger eine GmbH und brachte im Folgejahr 2019 sein Einzelunternehmen rückwirkend zum Jahr 2018 gemäß § 20 Abs. 5 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) zum Buchwert ein. Die GmbH erwarb in den Jahren 2018 bis 2021 nach dem steuerlichen Übertragungstichtag die Wirtschaftsgüter.

Das Finanzamt erkannte die geltend gemachten IAB nicht an und begründete dies damit, dass die geplanten Investitionen, für welche die beiden IAB gebildet wurden, wegen der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH nicht mehr im Einzelunternehmen durch den Kläger realisierbar seien.

Das Finanzgericht entschied wie folgt: Bei der Betriebsveräußerung bzw. einem veräußerungs- oder tauschähnlichen Vorgang in Form einer Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 UmwStG scheidet – anders als bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils mit Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz – die Übertragung eines IAB aufgrund des Rechtsträgerwechsels aus.

Durch die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 UmwStG als veräußerungsähnlichen Vorgang ändert sich ebenso wie bei einer Veräußerung der Rechtsträger des Betriebs, auch wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens ansetzt. Die übernehmende Gesellschaft tritt nicht in die Rechtsstellung des Einbringenden im Hinblick auf den IAB ein, da dieser lediglich einen außerbilanziellen Abzugsposten zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns darstellt.

7 Verdeckte Gewinnausschüttung: Ohne Zuwendungswille keine verdeckte Gewinnausschüttung

Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) auch dann vor, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet und dies irrtümlich geschieht, also ohne dass der Geschäftsführer der GmbH einen entsprechenden Zuwendungswillen hatte? Einen solchen Fall hatte der BFH mit Urteil vom 22.11.2023 zu entscheiden.

Im Urteilsfall wurde die A-GmbH (Klägerin) von der alleinigen Gesellschafterin B gegründet. Zu diesem Zweck brachte die B ihre 100-prozentige Beteiligung an der T-GmbH ein und leistete eine Bareinlage.

Im Jahr 2008 wurde bei der T-GmbH eine Kapitalerhöhung durchgeführt. Der neu gebildete Geschäftsanteil wurde irrtümlicherweise nicht von der A-GmbH, sondern von ihrer Gesellschafterin B übernommen. Die notarielle Beschlussurkunde wurde von B unterzeichnet und die Kapitalerhöhung nach entsprechender Anmeldung in das Handelsregister eingetragen.

Die A-GmbH bilanzierte in der Folgezeit beide Geschäftsanteile an der T-GmbH in ihrem Anlagevermögen. Alle danach gefassten Beschlüsse in den Gesellschafterversammlungen der T-GmbH wurden alleine von der A-GmbH gefasst. In den Protokollen der betreffenden Versammlungen war die A-GmbH als alleinige Gesellschafterin aufgeführt.

Im Jahr 2010 übertrug B ihren Anteil an der T-GmbH an die A-GmbH. In der notariellen Urkunde war vermerkt, dass die Übernahme des Anteils aus der Kapitalerhöhung bei der T-GmbH im Jahr 2008 durch die B irrtümlich erfolgte.

Im Jahr 2013 fand bei der A-GmbH eine Außenprüfung statt. Der Prüfer – und ihm folgend das Finanzamt – gelangte zu der Ansicht, die A-GmbH habe im Jahr 2010 auf eine Teilnahme an der Kapitalerhöhung bei der T-GmbH verzichtet und die Teilnahme stattdessen unentgeltlich der B ermöglicht. In diesem Verzicht liege eine vGA zugunsten der B vor, die mit dem Teilwert des von der B neu erworbenen Geschäftsanteils zu bewerten sei.

Der Einspruch gegen die geänderten Steuerbescheide und die Klage der A-GmbH vor dem Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein blieben erfolglos.

Der BFH hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurück.

Der BFH konnte nicht abschließend darüber entscheiden, ob der Verzicht der A-GmbH auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis gehabt hat. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei anzunehmen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwende, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Allerdings gelte dieser Grundsatz nicht uneingeschränkt. Vielmehr sei – wie bei einer offenen Gewinnausschüttung – **ein Zuwendungswille erforderlich**. Kann der Gesellschafter-Geschäftsführer – hier also die B – glaubhaft darlegen, dass eine Vermögensverschiebung an sie nicht stattfinden sollte und damit kein Zuwendungsbewusstsein bei ihr vorhanden war, liegt auch keine vGA vor.

Das FG hat nunmehr zu klären, ob B bei der Kapitalerhöhung im Jahr 2008 tatsächlich einem Irrtum über den Inhalt des Erhöhungsbeschlusses unterlag.

8 Schenkungsteuer: Wann ein Schenkungssteuerbescheid nichtig ist

Entrichtet ein Schenker in vollem Umfang die Schenkungsteuer, die das Finanzamt (FA) ihm gegenüber festgesetzt hat, erlischt die Schenkungsteuerschuld auch gegenüber dem Beschenkten, der ebenfalls Gesamtschuldner der Steuer ist. Das FA darf dann gegenüber dem Beschenkten keine Schenkungsteuer mehr festsetzen. Außerdem ist ein Schenkungssteuerbescheid nichtig, wenn ihm nicht mit hinreichender Sicherheit die Höhe der festgesetzten Schenkungsteuer entnommen werden kann (BFH-Urteil vom 8.11.2023).

Sachverhalt: Mit notariell beurkundetem Vertrag schenkte ein Vater 6,5 Prozent seiner 15-prozentigen Beteiligungen an vier Gesellschaften seinem Sohn (Kläger). Der Kläger war zum damaligen Zeitpunkt als Minderjähriger durch einen Ergänzungspfleger vertreten worden. Der Vater behielt sich das lebenslange Nießbrauchsrecht an den Beteiligungen vor und übernahm im Vertrag eine etwaig anfallende Schenkungsteuer. Das FA setzte ihm gegenüber die Schenkungsteuer erklärungsgemäß mit Bescheid vom 9.10.2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

Mit Bescheid vom 26.10.2010 setzte das FA die Schenkungsteuer erneut fest. Dabei gewährte es die beantragten steuerlichen Vergünstigungen nur noch für die GmbH-Beteiligungen und nicht mehr für die Übertragung der KG-Beteiligung. Der Bescheid vom 26.10.2010 erging „für Herrn (Vater) als gesetzlicher Vertreter von

Herrn (Kläger)“. Im einleitenden Text heißt es wörtlich: „Der Bescheid ändert den Bescheid vom 9.10.2009 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung.“ Im Verlauf des Einspruchsverfahrens ergingen am 16.12.2013 und am 3.2.2014 weitere Änderungsbescheide.

Sowohl der Vater als auch der Kläger erhoben Klage. Sie trugen vor, dass die Berichtigungsbescheide nicht den Bescheid vom 9.10.2009 geändert haben, der gegenüber dem Vater ergangen ist. Die Berichtigungsbescheide seien nur an den Kläger gerichtet gewesen und nicht an den Vater.

Der **BFH** hat entschieden, dass der **Schenkungssteuerbescheid nichtig** und daher aufzuheben war. Ein Verwaltungsakt muss inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Er ist nichtig und damit unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei Würdigung aller Umstände offenkundig ist. Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm mit Sicherheit entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Hierbei kommt es grundsätzlich auf die Überschrift und den verfügenden Teil (Tenor) des Bescheids an. Widerspricht die Begründung dem verfügenden Teil des Bescheids, kann der Bescheid aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit nicht aufrechterhalten werden.

Ausgehend von diesen Grundsätzen **war der Schenkungssteuerbescheid nichtig**, da aus diesem nicht eindeutig hervorging, in welcher Höhe die Schenkungssteuer gegen den Vater festgesetzt wurde. Der Tenor des Schenkungssteuerbescheids stand im Widerspruch zu dessen Begründung. Es wurde ausdrücklich zunächst Schenkungssteuer in Höhe von 15.800.340 Euro gegen den Kläger im Tenor festgesetzt und sodann in der Begründung unter der Überschrift „Steuerfestsetzung“ ein niedrigerer Betrag als „festgesetzte Steuer“ in Höhe von 6.829.463,31 Euro ausgewiesen. Das ist widersprüchlich und führt dazu, dass die festgesetzte Steuer für den Kläger als Adressaten des Steuerbescheids nicht hinreichend bestimmbar ist.

9 Nachvertragliches Wettbewerbsverbot: Wann der Anspruch auf eine Karenzentschädigung entfällt

Mit GmbH-Geschäftsführern wird häufig ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot für die Zeit nach dem Ausscheiden aus der Gesellschaft vereinbart. Ergänzt wird das Verbot häufig durch die Vereinbarung einer Karenzentschädigung zugunsten des Geschäftsführers. Die erhält der Ex-GmbH-Chef allerdings nur dann, wenn er sich vertragsgemäß verhält. Dies hat der BGH mit Urteil vom 23.4.2024 erneut bestätigt.

Sachverhalt: Zwischen der X-GmbH und ihrem Ende Mai 2012 ausgeschiedenen Geschäftsführer G war im Geschäftsführeranstellungsvertrag ein zweijähriges nachvertragliches Wettbewerbsverbot vereinbart. Unterneh-

mensgegenstand der X-GmbH ist der Betrieb von Kur- und Rehabilitationseinrichtungen, Seniorenwohn- und Pflegeheimen. Dem G war insoweit eine Tätigkeit für alle Konkurrenzunternehmen, die räumlich und gegenständlich im Geschäftszweig der X-GmbH tätig sind oder werden können, untersagt. Als Entschädigung für die Einhaltung des Wettbewerbsverbots war vertraglich eine Zahlung von monatlich 50 Prozent der zuletzt bezogenen Monatsbezüge des Geschäftsführers vereinbart. Im Vertrag war insoweit ausdrücklich geregelt: „Der Verstoß gegen das Wettbewerbsverbot führt rückwirkend zum Wegfall der Karenzentschädigung; bereits gezahlte Teile der Karenzentschädigung wird G an die Gesellschaft zurückzahlen.“

Ab Mitte Juni 2013 ist G als Geschäftsführer der C-GmbH tätig geworden. Die C ist eine Unternehmensberatungsgesellschaft, zu deren Kunden u.a. Unternehmen der Gesundheits- und Sozialwirtschaft sowie der Altenhilfe, Altenpflege und Seniorenwirtschaft gehören.

G hat die X-GmbH auf Zahlung der Karenzentschädigung für den Zeitraum seines Ausscheidens bis zur Aufnahme seiner neuen Tätigkeit in einer Gesamthöhe von rund 47.900 Euro nebst Zinsen verklagt.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen, das Oberlandesgericht ihr stattgegeben.

Der **BGH** hat das Berufungsurteil aufgehoben und die **Klageabweisung durch das Landgericht bestätigt**. Nach Auffassung des BGH ist der Anspruch auf Karenzentschädigung mit der Aufnahme der neuen Geschäftsführertätigkeit durch den Kläger von Anfang an entfallen, sodass er keinerlei Zahlung verlangen kann.

Insbesondere hat der BGH die Vereinbarung über die Voraussetzungen der Karenzentschädigung für wirksam gehalten. Er hat im Ausgangspunkt noch einmal bestätigt, dass solche nachvertraglichen Wettbewerbsverbote nur unter bestimmten Voraussetzungen vereinbart werden dürfen. Unter Rücksicht auf die grundgesetzlich geschützte Berufsausübungsfreiheit sind **nachvertragliche Wettbewerbsverbote nur zulässig**, wenn und soweit sie notwendig sind, um einen Vertragspartner vor einer illoyalen Verwertung der Erfolge seiner Arbeit durch den anderen Vertragspartner zu schützen. Sie müssen unter Abwägung der beiderseitigen Interessen verhältnismäßig sein und dürfen daher in räumlicher, gegenständlicher und zeitlicher Hinsicht das notwendige Maß nicht überschreiten.

Auch die Vereinbarung über den **rückwirkenden Wegfall der Karenzentschädigung** ist – so der BGH – **wirksam**. Zum einen muss nämlich einem ausgeschiedenen Geschäftsführer einer GmbH für das nachvertragliche Wettbewerbsverbot überhaupt keine Karenzentschädigung zugesagt und gezahlt werden. Wenn die Parteien allerdings eine Karenzentschädigung vereinbaren, gibt es gegen die Vereinbarung über den rückwirkenden Wegfall einer solchen versprochenen Karenzentschädigung keine Bedenken.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Gehaltserhöhung	Rückwirkungsverbot: BFH, Urteil vom 23.2.2005, Az. I R 70/04, BStBl. II 2005, S. 882 Gesellschafterbeschluss: BMF-Schreiben vom 16.5.1994, Az. IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl. I 1994, S. 868 www.dejure.org	H 8.5 Abs. 3 KStR
2 Tantiemevereinbarung	75- zu 25-Prozent-Verhältnis: BFH, Urteil vom 5.10.1994, Az. I R 50/94, BStBl. II 1995, S. 549; BFH, Urteil vom 19.11.2003, Az. I R 42/03, BFH/NV 2004, S. 669 50-Prozent-Grenze: BFH, Urteil vom 17.12.2003, Az. I R 16/02, BFH/NV 2004, S. 817 Umsatztantieme: BFH, Beschluss vom 2.4.2008, Az. I B 208/07 www.dejure.org	H 8.8 KStR (Grundsätze)
3 Steuerfortentwicklungsgesetz	www.bundesfinanzministerium.de	-
4 Häusliches Arbeitszimmer, Aufzeichnungspflichten	FG Hessen, Urteil vom 13.10.2022, Az. 10 K 1672/19; Revision zugelassen: BFH-Az. VII R 6/24 www.rv.hessenrecht.hessen.de	BFH, Urteil vom 13.5.2004, Az. IV R 47/02
5 Elektronische Kas sen(-systeme)	BMF-Schreiben vom 18.6.2024, Az. IV D 2 - S 0316-a/19/10011 :009, „Beginn der Mitteilungsverpflichtung nach § 146a Abs. 4 AO“ www.bundesfinanzministerium.de	Vgl. auch BMF-Schreiben vom 13.10.2023
6 Einbringung, Investitionsabzugsbetrag	FG Köln, Urteil vom 30.11.2023, Az. 7 K 522/22 www.justiz.nrw.de	-
7 Verdeckte Gewinnausschüttung	BFH, Urteil vom 22.11.2023, Az. I R 9/20 www.bundesfinanzhof.de	GmbH-Stpr 2024, S. 218
8 Schenkungsteuerbescheid	BFH, Urteil vom 8.11.2023, Az. II R 22/20 www.bundesfinanzhof.de	-
9 Nachvertragliches Wettbewerbsverbot	BGH, Urteil vom 23.4.2024, Az. II ZR 99/22 www.bundesgerichtshof.de	GmbH-Stpr 2024, S. 254