

Aktuelle Steuerinformationen für den GmbH-Geschäftsführer

Juni 2023

**Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,**

bei Hinzuschätzungen im Rahmen von **Betriebsprüfungen** greifen die Finanzämter für den „äußeren Betriebsvergleich“ auf die **amtliche Richtsatzsammlung** zurück. Dieses Hilfsmittel des Bundesfinanzministeriums wird jetzt im Hinblick auf seine Eignung untersucht. Wir stellen Ihnen dazu einen Beschluss vor. Zudem beantworten wir Zweifelsfragen zur **Inflationausgleichsprämie**. Der **Steuertipp** beleuchtet die **Hinzurechnung einer Gewinnausschüttung** bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.

BETRIEBSVERGLEICH

Amtliche Richtsätze kommen auf den Prüfstand

Bei Betriebsprüfungen nehmen die Finanzämter häufig Hinzuschätzungen vor, wenn sie die korrekten Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln können. Eine zulässige **Schätzungsmethode** ist der äußere Betriebsvergleich, bei dem die Ergebnisse anderer gleichartiger Betriebe herangezogen werden. Um die erklärten Umsätze und Gewinne des geprüften Betriebs mit „Normalbetrieben“ zu vergleichen, greift das Finanzamt dann auf amtliche Richtsätze zurück, die sich bei Prüfungen anderer gleichartiger Betriebe ergeben haben.

Ob diese amtlichen Richtsatzsammlungen eine tragfähige Grundlage für **Hinzuschätzungen** bilden können, wird nun erstmals vom Bundesfinanzhof (BFH) überprüft. Geklagt hatte ein Diskothekenbetreiber, dessen Getränkeumsätze das Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung mit einem der Richtsatzsammlung entnommenen Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % hochgerechnet hatte. Der Betreiber zog gegen diese Hinzuschätzung vor den BFH. Die amtlichen Richtsätze seien eine statistisch untaugliche Stichprobe, weil

nur 6 % der Betriebe als Prüfungsfälle überhaupt in die Datensammlung einfließen.

Der BFH hat das Bundesfinanzministerium aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Ein anhand der amtlichen Richtsatzsammlung angestellter äußerer Betriebsvergleich sei zwar eine anerkannte Schätzungsmethode. Bisher sei aber noch nicht höchstrichterlich betrachtet worden, nach welchen **Grundlagen und Parametern** die Richtsätze überhaupt zustande gekommen seien.

Hinweis: Die Finanzverwaltung muss nun also für Transparenz sorgen und darlegen, wie die Richtsätze aufgestellt werden.

PENSIONSZUSAGE

Keine Rückstellungsbildung bei uneingeschränktem Vorbehalt

Enthält eine Pensionszusage einen Vorbehalt, nach dem die Pensionsanwartschaft oder -leistung gemindert oder entzogen werden kann, darf eine Pensions-

In dieser Ausgabe

- ☑ **Betriebsvergleich:** Amtliche Richtsätze kommen auf den Prüfstand 1
- ☑ **Pensionszusage:** Keine Rückstellungsbildung bei uneingeschränktem Vorbehalt..... 2
- ☑ **Tarifermäßigung:** Fünftelregelung ist bei Teilzahlungen in mehreren Jahren nicht anwendbar 2
- ☑ **Soll-Besteuerung:** Steuerentstehung bei aufgeschobener Fälligkeit einer Einnahme 2
- ☑ **Haftung:** Geschäftsführer kann sich nicht auf eigene Unfähigkeit berufen..... 3
- ☑ **Inflationausgleichsprämie:** Bis zu 3.000 € bleiben weiterhin steuer- und sozialabgabenfrei 3
- ☑ **Niedrigzinsphase:** Säumniszuschläge von 12 % pro Jahr sind rechters..... 4
- ☑ **Steuertipp:** Wann das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg zum Tragen kommt 4

rückstellung nur in **Ausnahmefällen** gebildet werden. Dies geht aus einem neuen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) hervor.

Im Streitfall hatte ein Arbeitgeber eine betriebliche Altersversorgung für seine Mitarbeiter eingeführt und für die hieraus resultierenden Verpflichtungen Pensionsrückstellungen gebildet. Einzelheiten hierzu waren in einer Betriebsvereinbarung geregelt. Die Höhe der Versorgungsleistungen ergab sich aus Versorgungsbausteinen, die aus einer „Transformationstabelle“ abzuleiten waren. Der Arbeitgeber hatte sich vorbehalten, diese Transformationstabelle einseitig ersetzen zu können. Wegen dieses Vorbehalts erkannte das Finanzamt die Pensionsrückstellungen nicht an, so dass es in den jeweiligen Jahren zu **Gewinnerhöhungen** kam.

Der BFH war ebenfalls der Ansicht, dass die Rückstellungen aufgrund des umfassenden Vorbehalts nicht gebildet werden durften. Die Bildung einer Pensionsrückstellung sei nur zulässig, wenn der Vorbehalt ausdrücklich auf eine nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannte, eng begrenzte Fallkonstellation bezogen sei, die nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder -leistung gestatte. Dagegen seien uneingeschränkte Widerrufsvorbehalte, deren **arbeitsrechtliche Gültigkeit** oder Reichweite zweifelhaft oder ungeklärt sei, steuerrechtlich nicht zulässig. Ein solcher uneingeschränkter Widerrufsvorbehalt, der eine Änderung der Pensionszusage in das Belieben des Arbeitgebers gestellt hatte, lag laut BFH im Streitfall vor. Damit war der Vorbehalt keiner in der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten Fallgruppe zuzuordnen.

TARIFERMÄSSIGUNG

Fünftelregelung ist bei Teilzahlungen in mehreren Jahren nicht anwendbar

Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit kann nach der Fünftelregelung tarifermässig besteuert werden, wenn er **in einem Kalenderjahr** zufließt und es durch diese „zusammengeballte“ Zahlung zu einer erhöhten steuerlichen Belastung kommt. Laut Bundesfinanzhof kommt die Tarifermässigung nach der Fünftelregelung somit nicht in Betracht, wenn der Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit in Teilbeträgen - im Streitfall in drei Kalenderjahren - ausgezahlt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlung ursprünglich in einer Summe vereinbart war und die über drei Kalenderjahre verteilte Auszahlung auf Gründen beruht, die der Gestaltungsfreiheit des Arbeitnehmers entzogen sind.

Im Streitfall wurde der Kapitalbetrag einer Pensionszusage über drei Jahre verteilt ausgezahlt. Die Summe der im zweiten und dritten Jahr ausgezahlten Teilbeträge betrug **mehr als 10 %** der Hauptleistung des ersten Jahres und war höher als die Steuerentlastung der Hauptleistung. Damit konnte nicht von nur geringfügigen

gen Nebenleistungen ausgegangen werden. Auch die Annahme einer für die Fünftelregelung unschädlichen sozialen Fürsorgeleistung kam nicht in Betracht.

SOLL-BESTEuerung

Steuerentstehung bei aufgeschobener Fälligkeit einer Einnahme

Die Umsatzsteuer entsteht in der Regel mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die jeweilige Leistung ausgeführt worden ist (Berechnung der Steuer nach **vereinbarten Entgelten**). Die Steuerschuld wird in diesem Fall also bereits auf Beträge berechnet, die das Unternehmen noch gar nicht erhalten hat.

Hinweis: Da diese Soll-Besteuerung die Liquidität bedrohen kann, dürfen kleinere Unternehmen eine Sonderregelung nutzen und die Umsatzsteuer unter gewissen Voraussetzung auf Antrag nach vereinnahmten Entgelten berechnen (Ist-Besteuerung). Die Steuerschuld entsteht dann erst, wenn das Entgelt tatsächlich vereinnahmt ist.

Im Fall der Soll-Besteuerung müssen Leistungen laut Bundesfinanzhof (BFH) auch dann schon **mit Leistungsausführung** versteuert werden, wenn das Entgelt aufgrund einer Vereinbarung mit dem Leistungsempfänger unter Bedingungen und zeitverzögert fällig wird.

Im Streitfall hatte ein **Generalunternehmer** eine Photovoltaikanlage errichtet. Mit dem Kunden war vereinbart, dass das Entgelt hierfür nur insoweit zur Zahlung fällig wird, als der Kunde es aus den laufenden Einnahmen der Stromeinspeisung begleichen kann. Das Generalunternehmen stellte 2011 eine erste Rechnung über 450.000 € zuzüglich Umsatzsteuer aus. Der Kunde zahlte daraufhin nur 77.350 €, da nur in dieser Höhe Einspeisevergütungen geflossen waren. Das Generalunternehmen wollte seine Umsatzsteuer für 2011 auf Grundlage des tatsächlich vereinnahmten Betrags berechnen, obgleich es an die Soll-Versteuerung gebunden war. Das Finanzamt ging allerdings davon aus, dass die Umsatzsteuer auf die vollen 450.000 € zu zahlen war.

Der BFH hat dem Finanzamt recht gegeben. Die Umsatzsteuer entsteht auch dann bei Leistungsausführung (ohne Steuerberichtigung), wenn der Unternehmer mit dem Kunden vereinbart, dass das Entgelt nur insoweit geschuldet wird, als es durch Einnahmen aus der Stromeinspeisung beglichen werden kann. Aus dem EU-Recht folgt, dass die Soll-Besteuerung nicht dergestalt einzuschränken ist, dass der Unternehmer nur bereits fällige Entgeltansprüche zu versteuern hat.

Der Generalunternehmer musste also für 2011 85.500 € (19 % auf 450.000 €) Umsatzsteuer abführen, obwohl er für die zugrundeliegende Leistung nur 77.350 € vereinnahmt hatte.

HAFTUNG

Geschäftsführer kann sich nicht auf eigene Unfähigkeit berufen

„Mein Name ist Hase, ich weiß von nichts.“ Wenn diese Redewendung auf einen GmbH-Geschäftsführer zutrifft, schützt ihn das nach einem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht vor einer **Haftungsinsprachnahme**.

Der Kläger war von seinem Sohn als alleiniger Geschäftsführer einer GmbH eingesetzt worden. Der Sohn selbst war faktischer Geschäftsführer und zog im Hintergrund die Fäden. Prüfungen der Steuerfahndung deckten später auf, dass die GmbH zahlreiche Scheinrechnungen und beleglose Buchungen in ihre Buchführung eingestellt hatte. Tatsächlich lagen diesen Vorgängen jedoch keine Leistungen zugrunde. Nachdem über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, nahm das Finanzamt den Vater als Geschäftsführer für die **Steuerschulden der GmbH** in Haftung. Hiergegen wandte dieser ein, er sei aufgrund seines fortgeschrittenen Alters, seiner persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten gar nicht in der Lage gewesen, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen.

Der BFH hat jedoch bestätigt, dass die Haftungsinsprachnahme gerechtfertigt war. GmbH-Geschäftsführer haften für Steuerschulden ihrer Gesellschaft, soweit die Steuern infolge **vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung** der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Sie haben die Pflicht, Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben und unzutreffende Erklärungen unverzüglich zu berichtigen. Diese Pflicht hatte der Geschäftsführer verletzt, weil er die Steuererklärungen der GmbH entweder gar nicht oder in unzutreffender Form abgegeben hatte.

Er hatte überdies auch schuldhaft gehandelt. Denn er war verpflichtet, sich ständig so eingehend über den Geschäftsgang der GmbH zu unterrichten, dass ihm das Fehlverhalten beauftragter Dritter rechtzeitig hätte auffallen müssen. Werden zur Pflichterfüllung (hier: zur Buchführung) herangezogene Personen mangelhaft überwacht, liegt regelmäßig eine grob fahrlässige Pflichtverletzung (**Überwachungsverschulden**) vor. Unerheblich war laut BFH, dass der Vater vorgeblich nicht in der Lage war, die EDV der Firma zu bedienen. Niemand könne sich auf das eigene Unvermögen berufen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer den Anforderungen an einen gewissen-

haften Geschäftsführer nicht entsprechen könne, dürfe eine solche Position einfach nicht übernehmen.

INFLATIONS AUSGLEICHSPRÄMIE

Bis zu 3.000 € bleiben weiterhin steuer- und sozialabgabenfrei

Arbeitgeber können ihren Beschäftigten auch in diesem Jahr und noch bis Ende nächsten Jahres eine steuer- und sozialabgabenfreie **Inflationausgleichsprämie** von bis zu 3.000 € (für alle Jahre in Summe) auszahlen. Entscheidend ist, dass die Prämie den Beschäftigten zwischen dem 26.10.2022 und dem 31.12.2024 zufließt.

Das Bundesfinanzministerium beantwortet in einem FAQ-Katalog wichtige Fragen in Zusammenhang mit dieser Prämie. Demnach gilt:

- **Empfängerkreis:** Die Prämie darf nur an Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne ausgezahlt werden (z.B. an Vollzeit- oder Teilzeitbeschäftigte, Minijobber, Aushilfskräfte, Auszubildende und Arbeitnehmer in Kurzarbeit oder Elternzeit). Als Empfänger begünstigt sind auch Arbeitnehmer in Altersteilzeit, Bezieher von Vorruhestandsgeld und Versorgungsempfänger. Seit wann und wie lange ein Arbeitsverhältnis besteht, ist unerheblich. Gezahlte Prämien sind auch bei Arbeitsverhältnissen zwischen nahestehenden Personen steuer- und abgabenfrei, wenn die Arbeitsverhältnisse und die Prämienauszahlungen fremdüblich sind.
- **Auszahlung von Teilbeträgen:** Hat ein Arbeitnehmer die Prämie bereits im Jahr 2023 erhalten, darf er sie 2024 nicht erneut beziehen. Zulässig ist es aber, den Betrag von 3.000 € in mehreren Teilbeträgen auszuzahlen (z.B. jeweils 1.500 € über zwei Jahre). Geht aber beispielsweise eine Prämienzahlung für Dezember 2024 erst im Januar 2025 auf dem Konto des Arbeitnehmers ein, wird sie lohnsteuer- und sozialabgabenpflichtig.
- **Zweckbindung:** Die Prämie muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden. Hierfür genügt es, wenn sich dieser Zusammenhang aus der Bezeichnung „Inflationausgleichsprämie“ (z.B. auf den Gehaltsabrechnungen) ergibt. Eine gesonderte schriftliche Vereinbarung zwischen den Arbeitsparteien ist nicht erforderlich.
- **Mehrere Dienstverhältnisse:** Je Dienstverhältnis darf die Prämie nur einmal gewährt werden. Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen dürfen die Inflationausgleichsprämie hingegen mehrfach beziehen.
- **Keine Lohnumwandlung:** Die Prämie muss in jedem Fall zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Ar-

beitslohn gewährt werden, um steuer- und sozialabgabenfrei zu sein. Der Arbeitgeber darf also nicht den regulären Lohn des Arbeitnehmers herabsetzen und die Minderung dann im Anschluss als steuer- und abgabenfreie Inflationsausgleichsprämie auszahlen. Der Arbeitgeber darf aber eine freiwillige Sonderzahlung aussetzen, die er ansonsten regelmäßig gewährt, und stattdessen eine Inflationsausgleichsprämie zahlen.

NIEDRIGZINSPHASE

Säumniszuschläge von 12 % pro Jahr sind rech- tens

Auf Druck des Bundesverfassungsgerichts hat der Gesetzgeber den Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungsinsen von 6 % auf 1,8 % pro Jahr gesenkt. Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass gegen die Höhe von Säumniszuschlägen **keine** solchen **verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen. Während die Zinsen einen Ausgleich für die Kapitalnutzung darstellen, sollen Säumniszuschläge in erster Linie ein Druckmittel sein, um fällige Steuerzahlungen durchzusetzen. Die Höhe der Säumniszuschläge ist auch in einer Niedrigzinsphase nicht anzupassen.

STEUERTIPP

Wann das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg zum Tragen kommt

Haben Sie schon einmal vom „gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg“ gehört? Dabei geht es um die steuerliche Begünstigung von Ausschüttungen einer **Kapitalgesellschaft** an eine andere Kapitalgesellschaft. Damit die Ausschüttungen nicht doppelt besteuert werden, werden die Erträge unter bestimmten Voraussetzungen gekürzt. So muss die Beteiligungsquote zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % betragen haben. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, werden die Dividenden bei der Gewerbesteuer vollständig berücksichtigt. Das Finanzgericht Düsseldorf (FG) hat sich mit den Anforderungen an die **Beteiligungsquote** auseinandergesetzt.

Die Klägerin ist eine GmbH. Ihr alleiniger Gesellschafter A ist ebenfalls alleiniger Gesellschafter der B-GmbH. Die Klägerin ist zudem Komplementärin der C-GmbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist wiederum A ist. Die Gesellschafterversammlung der Klägerin beschloss am 18.04.2016, das Stammkapital durch Ausgabe eines neuen Geschäftsanteils zu erhöhen. Die Leistung der Stammeinlage sollte A durch die Einbringung der von ihm gehaltenen Beteiligung an der B-GmbH in die Klägerin erbringen. Die Anteile des A an der B-GmbH wurden zuvor in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der C-GmbH & Co. KG bilanziert.

Die eingebrachte Beteiligung setzte die Klägerin mit dem Buchwert an und behandelte sie als **qualifizierten Anteilstausch**. Im September 2016 erhielt die Klägerin als nunmehrige Alleingesellschafterin der B-GmbH eine Gewinnausschüttung. Im Gewerbesteuermessbescheid 2016 ließ das Finanzamt die Gewinnausschüttung (95 %) zunächst außer Ansatz, rechnete die Dividende aber dann zu 95 % wieder hinzu, da die Beteiligung nicht schon zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % betragen habe.

Das FG hielt die dagegen gerichtete Klage für begründet. Die Gewinnanteile seien zu kürzen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals betragen habe und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden seien. Ausschlaggebend sei nur, ob die Beteiligung „zu Beginn des Erhebungszeitraums“ bestanden habe. Der Zeitraum der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft sei dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen, wenn die Zugehörigkeitsdauer für die Besteuerung relevant sei. Maßgeblich für das Beteiligungserfordernis sei ein konkreter Zeitpunkt und kein Zeitraum. Die übernehmende Gesellschaft trete in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Der Eintritt in die Rechtsstellung umfasse alles, was von steuerlicher Bedeutung sei.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

IMPRESSUM

Herausgeber:

AWI TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg unter HRA 16827
vertreten durch AWI TREUHAND Unternehmensberatung GmbH Steuerberatungsgesellschaft, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg, HRB 24812,
Geschäftsführer Margot Liedl, Ulrich Raab, Marco Stanke und Markus Stötter
USt.-ID-Nr.: DE268560688

Ernst-Reuter-Platz 4, 86150 Augsburg | Telefon: +49 (0)821 90643-0 | Telefax: +49 (0)821 90643-20 | awi@awi-treuhand.de | www.awi-treuhand.de

Die gesetzliche Berufsbezeichnung lautet Steuerberatungsgesellschaft und wurde in der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Die Zulassung erfolgte durch die Steuerberaterkammer München, Niederlanger Str. 9, 80638 München, welche auch zuständige Aufsichtsbehörde ist. Die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen sind das Steuerberatungsgesetz, die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberatervergütungsverordnung.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung! Eine gesonderte Einzelfallprüfung nehmen wir gerne nach separater Beauftragung für Sie vor. Kommen Sie hierfür auf uns zu.