

## Mandanteninformationen für GmbH-GF/ Gesellschafter

### April 2024

---

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

#### 1. Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung kein Arbeitslohn

**Der Gewinn aus der marktüblichen Veräußerung einer Mitarbeiterbeteiligung ist kein lohnsteuerbarer Vorteil, auch wenn der Arbeitnehmer die Beteiligung an seinem Arbeitgeber zuvor verbilligt erworben hat.**

##### Hintergrund

Der Kläger war in leitender Position bei der A GmbH beschäftigt. Die Anteile an der A GmbH wurde von der Y AG gehalten, welche von einer Investorengruppe mittelbar über mehrere Tochtergesellschaften, letztlich über die S Kapitalgesellschaft mit dem Ziel erworben wurde, diese nach einer Umstrukturierung an die Börse zu bringen. Um dieses Ziel bestmöglich zu erreichen, wurde ausgesuchten Führungspersonen der A GmbH (Managern), darunter auch dem Kläger, die Möglichkeit eingeräumt, sich an dem Investment über ein sog. Managementbeteiligungsprogramm zu beteiligen. Dazu wurde den Managern im September 2006 u. a. die Beteiligung an einer sog. Manager KG ermöglicht, die ihrerseits Anteile an der S Kapitalgesellschaft erwarb.

Der Kläger beteiligte sich mit einer Einlage von 25.000 EUR an der KG und war durch diese vermittelt mit ca. 0,15% an der S Kapitalgesellschaft beteiligt. Tatsächlich konnte die Y AG nach einem Jahr erfolgreich an der Börse platziert werden. Wie zuvor vertraglich vereinbart schied die Manager KG nach dem Börsengang wieder aus der S Kapitalgesellschaft aus und erhielt dafür die ihrem Anteil entsprechenden Aktien an der Y AG. Entsprechend seiner Kommanditbeteiligung wurden sodann dem Kläger Aktien der Y-AG im Wert von über 3.000.000 EUR in sein Depot übertragen. Das Finanzamt behandelte die Differenz aus Aktienwert und Kommanditeinlage als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

##### Entscheidung

Der Erlös aus der Veräußerung der über die Manager KG gehaltenen Anteile an S stellt keinen geldwerten Vorteil bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

Zwar können auch durch Dritte gewährte Vorteile, soweit diese durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind, zu Arbeitslohn führen. Beruht der zugewendete Vorteil auf anderen (Sonder)Rechtsbeziehungen, scheidet die Annahme von Arbeitslohn dagegen aus.

Vorliegend war zwar nicht streitig, dass dem Kläger die Beteiligung nur aufgrund seines Arbeitsverhältnisses angeboten worden ist. Ein Vorteil, der zu steuerbarem Arbeitslohn führt, ist aber nur inso-

weit zu bejahen, wie die Beteiligung verbilligt eingeräumt wurde (Differenz des tatsächlichen Werts der KG-Beteiligung zu den Anschaffungskosten der Beteiligung). Ob der Kläger die Beteiligung an der Manager KG verbilligt erlangt hat, konnte im Urteilsfall aber dahinstehen, da ein dadurch bedingter Lohnzufluss im Steuerbescheid für das Vorjahr zu erfassen gewesen wäre. Dieser Bescheid war aber nicht Gegenstand des Rechtsstreits.

Die Beteiligung an der Manager KG und die dadurch vermittelte (mittelbare) Beteiligung am Arbeitgeber, ist zivilrechtlich wirksam begründet worden. Daher liegt eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige Einkunftsquelle vor. Dadurch veranlasste Erwerbseinnahmen – hier der marktübliche Veräußerungserlös durch den Tausch der (mittelbar gehaltenen) Anteile der S Kapitalgesellschaft gegen die Aktien der Y-AG – werden nicht "für" eine Beschäftigung gewährt und stellen folglich keinen Arbeitslohn dar. Erträge (z. B. in Form von Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen), die der Steuerpflichtige aus einer solchen Beteiligung erzielt, sind daher – selbst wenn die Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers besteht – nicht nach § 19 EStG, sondern allein nach den insoweit einschlägigen Tatbeständen des Einkommensteuergesetzes steuerbar.

Dies gilt selbst dann, wenn der Kläger die (Kapital-)Beteiligung zuvor verbilligt erworben haben sollte. Ist der verbilligte Erwerb durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, führt dies – wie ausgeführt – zu einem lohnsteuerbaren Vorteil, der bei Zufluss als Arbeitslohn zu versteuern ist. Damit ist der Erwerbsvorgang steuerlich abgeschlossen. Denn Erwerb und Veräußerung einer (Kapital-) Beteiligung (am Arbeitgeber) sind zwei unterschiedliche – steuerlich voneinander getrennt und unabhängig zu betrachtende – Sachverhalte. Deshalb wirkt ein ggf. bei Erwerb der Beteiligung bestehender arbeitslohnbe gründender Veranlassungszusammenhang nicht im Rahmen eines späteren Veräußerungsvorgangs fort. Nach dem Erwerb eintretende Wertänderungen, aber auch (Veräußerungs-)Gewinne wie Verluste sind regelmäßig nicht (mehr) durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, sondern durch das Sonderrechtsverhältnis "Beteiligung".

## 2. Verdeckte Gewinnausschüttung: Finanzamt in der Beweispflicht

**Die Beweislast für eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) trägt das Finanzamt. Aus hohen Barrückführungen auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann nicht gefolgert werden, dass zusätzliche Betriebseinnahmen vorliegen. Kann die Herkunft dieser Zugänge nicht geklärt werden, kann diese nur dem Gesellschafter zugerechnet werden.**

### Hintergrund

B war Gesellschafter-Geschäftsführer der XY GmbH. Aufgrund einer Anzeige, nach der B Einnahmen der XY GmbH veruntreut und dadurch Steuern hinterzogen haben soll, ermittelte die Steuerfahndungsstelle, dass sich die Aufwendungen für den privaten Lebensunterhalt des B und dessen versteuerte Einkünfte nicht deckten. Ferner hatte B in bar Verbindlichkeiten gegenüber der XY GmbH auf den dortigen Verrechnungskonten getilgt und auch erhebliche Beträge auf seine privaten Konten eingezahlt.

Das Finanzamt behandelte diese Beträge als Betriebseinnahmen der XY GmbH und als vGA an B.

Gegen die entsprechenden Bescheide legte die XY GmbH Einspruch ein. B sei schon vor seinem Aufenthalt in Deutschland ein vermögender Mann gewesen. Auch habe er von Personen in Osteuropa wiederholt private Darlehen in bar erhalten. Hierzu wurden Darlehensverträge vorgelegt. Die angeforderten Nachweise über den Geldfluss der Barzahlungen aus den Darlehen wurden jedoch nicht vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Einsprüche als unbegründet zurück. B habe seine privaten Vermögensverhältnisse mit der betrieblichen Sphäre der XY GmbH verknüpft. Die Bareinzahlungen seien als nicht verbuchte betriebliche Einnahmen zu behandeln.

B habe keine plausiblen und nachvollziehbaren Angaben über die Herkunft der Barmittel gemacht. Da er über keine anderweitigen Einkunftsquellen verfügte, sei der Schluss gerechtfertigt, dass diese aus un versteuerten Einnahmen der XY GmbH stammen.

## **Entscheidung**

Das FG hat der Klage stattgegeben. Die Beweislast für das Vorliegen einer vGA trage das Finanzamt. Dieses habe bei der XY GmbH keine verhinderte Vermögensmehrung nachweisen können, die als vGA zu werten seien.

Die unaufgeklärten Kapitalzuführungen rechtfertigten nicht den Schluss, dass diese auf nicht versteuerten Einnahmen der XY GmbH beruhen, die für Zwecke des B verwendet wurden. Diese könnten auch auf eine eigene, bislang steuerlich nicht erfasste gewerbliche Tätigkeit des B zurückzuführen sein. Das gelte auch für die Rückführungen auf dem Verrechnungskonto bei der XY GmbH. Bei diesem handele es sich um ein Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer, das wie ein Girokonto bei einer Bank geführt wird. Aus hohen Barrückführungen auf dem Verrechnungskonto könne nicht unbedingt gefolgert werden, dass die Kapitalgesellschaft zusätzliche Betriebseinnahmen erzielt habe.

Die fehlende Aufklärung der Herkunft von beim Gesellschafter-Geschäftsführer festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächsen kann nach Auffassung des FG regelmäßig nur diesem persönlich zugerechnet werden.