

**Hauptniederlassung Dresden:**  
Wagnerstraße 14  
01309 Dresden

**Telefon:** 0351 3146996-0  
**Telefax:** 0351 3146996-99  
**E-Mail:** info@ustb-beratung.de

**Geschäftsführer:**  
WP/StB Uwe P. Kerner  
StB Torsten Paul

Amtsgericht Dresden, HRB 26505  
Steuernummer: 203/121/08527  
UST-IdNr.: DE258777793

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

Urteile rund um den Geschäftsführer einer GmbH bilden den Schwerpunkt dieses Rundschreibens. Der Anscheinsbeweis dafür, dass ein Dienstwagen auch privat genutzt wird, kann erschüttert werden (Nr. 1). Eigenmächtige Sondervergütungen ohne Zustimmung der Gesellschafter verpflichten den Geschäftsführer zu Schadenersatz an die GmbH (Nr. 2). Unter welchen Voraussetzungen steht einem Geschäftsführer ein Anspruch auf Urlaubsabgeltung zu (Nr. 4)? Hat eine GmbH, die ihrem Geschäftsführer im Krankheitsfall das Gehalt weiterhin bezahlt, Anspruch auf Erstattung gegen die Krankenkasse (Nr. 3)?

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 **Dienstwagen:** Wie der Anscheinsbeweis der Privatnutzung erschüttert werden kann
- 2 **Geschäftsführervergütung:** Folgen einer eigenmächtigen Erhöhung der Vergütung
- 3 **GmbH-Geschäftsführer:** Im Krankheitsfall kein Anspruch der GmbH auf Erstattung der Entgeltfortzahlung gegen die Krankenkasse
- 4 **Urlaubsabgeltung für (Gesellschafter-)Geschäftsführer:** Voraussetzungen und steuerliche Behandlung
- 5 **Corona-Sonderzahlungen:** Rückwirkende Steuerbefreiung?
- 6 **Gewerbesteuer:** Steuererklärung und Erhalt des Steuerbescheids ab sofort digital möglich
- 7 **Verlustverrechnung eines Kommanditisten:** Gestaltung des Verlustausgleichsvolumens durch Einlagen
- 8 **Notarielle Online-Beglaubigung in Österreich:** Keine Anerkennung in Deutschland
- 9 **Lohnsteuer-Nachschau:** Zielsetzung und Ablauf

## 1 Dienstwagen: Wie der Anscheinsbeweis der Privatnutzung erschüttert werden kann

Bei der Prüfung, ob der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge erschüttert werden kann, müssen nach Auffassung des BFH (Urteil vom 22.10.2024) sämtliche Begleitumstände berücksichtigt werden.

Im Urteilsfall erzielte der Kläger in den Streitjahren (2011 bis 2013) Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (zur Bedeutung des Urteils für GmbH-Geschäftsführer siehe weiter unten). Im Jahr 2010 schloss der Kläger einen Leasingvertrag über einen BMW zum Preis von 89.563 Euro. Die Leasingraten machte der Kläger in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend. Im Jahr 2012 leaste der Kläger zusätzlich einen Lamborghini Aventador (Preis: 279.831 Euro netto). Auch die Leasingraten für diesen Wagen machte der Kläger als Betriebsausgaben geltend. Für beide Fahrzeuge führte er jeweils handschriftliche Fahrtenbücher, aus denen sich eine 100-prozentige betriebliche Nutzung für beide Fahrzeuge ergab.

In den Streitjahren besaß der Kläger außerdem zwei weitere Fahrzeuge im Privatvermögen, einen Ferrari 360 und einen Jeep Commander.

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die beiden handschriftlichen Fahrtenbücher des Klägers nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Fahrtenbuchprüfung entsprachen und deshalb nicht berücksichtigt werden könnten. Der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung der Fahrzeuge komme damit zum Tragen mit der Folge, dass der Gewinn des Klägers nach der 1-Prozent-Pauschalmethode zu erhöhen sei. Das Finanzgericht schloss sich dieser Auffassung an.

Der BFH verwies den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurück mit der Begründung, es habe nicht alle Umstände hinreichend berücksichtigt, die den Anscheinsbeweis der Privatnutzung entkräften könnten. Es müsse nach der Überzeugung des Gerichts feststehen, dass eine private Nutzung der betrieblichen Fahrzeuge tatsächlich stattgefunden habe. Die allgemeine Lebenserfahrung – und damit der Anscheinsbeweis –, dass betriebliche Fahrzeuge auch privat genutzt würden, könne erschüttert werden. Zu diesem Zweck müsse der Steuerpflichtige nicht etwa den Gegenbeweis führen, dass eine private Nutzung nicht stattgefunden hat. Für die Erschütterung des Anscheinsbeweises könne es aber ausreichen, wenn der Steuerpflichtige auf ein oder zwei gleichwertige Fahrzeuge im Privatvermögen verweisen könne. Allein auf die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbücher abzustellen und damit den Anscheinsbeweis zu rechtfertigen, genüge nicht. Vielmehr müssten sämtliche Begleitumstände berücksichtigt werden, die den Anscheinsbeweis erschüttern könnten. Dazu gehöre auf jeden Fall der Umstand, dass der Kläger im Urteilsfall für seine Privatfahrten auf zwei gleichwertige Fahrzeuge im Privatvermögen zurückgreifen konnte.

Das Urteil betraf zwar einen Freiberufler, es dürfte **aber auch für GmbH-Geschäftsführer relevant** sein, denen die Gesellschaft einen Dienstwagen gestellt hat. Bei der Beurteilung, ob sie das Fahrzeug auch privat nutzen und dafür nach der 1-Prozent-Methode einen geldwerten Vorteil zu versteuern haben, sind ebenfalls sämtliche Begleitumstände zu berücksichtigen, wenn sie den Anscheinsbeweis der privaten Nutzung des Fahrzeugs erschüttern möchten.

Im Anschluss an die Urteilsbegründung könnte der Anscheinsbeweis wie folgt erschüttert werden:

- (1) Der Geschäftsführer zeichnet – nach dem Vorbild im Urteilsfall – sämtliche Fahrten auf. Dabei müssen die strengen Anforderungen, die das Gesetz an die Anerkennung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs stellt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Einkommensteuergesetz), nicht erfüllt sein. Die Aufzeichnungen müssen lediglich in sich stimmig sein.
- (2) Der Geschäftsführer kann auf ein gleichwertiges Fahrzeug in seinem Privatvermögen verweisen, mit dem er oder seine Ehefrau alle privaten Fahrten zurücklegt.
- (3) Im Dienstwagenüberlassungsvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer wird vereinbart, dass die private Nutzung des Fahrzeugs ausgeschlossen ist. Auch eine solche Vereinbarung wäre nach der Urteilsbegründung als „Umstand“ zu berücksichtigen, der den Anscheinsbeweis der Privatnutzung entkräften kann. Zumal das Finanzamt nicht unterstellen darf, dass ein Geschäftsführer seinen Dienstwagen vertragswidrig einsetzt, indem er ihn – trotz des Verbots – auch privat nutzt.

## 2 Geschäftsführervergütung: Folgen einer eigenmächtigen Erhöhung der Vergütung

Mit eigenmächtigen Sonderzahlungen an sich ohne Zustimmung der Gesellschafter macht sich ein GmbH-Geschäftsführer schadenersatzpflichtig gegenüber der Gesellschaft. Dies bestätigte das Oberlandesgericht Brandenburg in einem Urteil vom 24.1.2024.

Im Urteilsfall war der alleinige Geschäftsführer (A) einer GmbH zugleich mit 40 Prozent am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Er bezog laut Dienstvertrag vom 1.4.2000 ein Jahresgehalt von 60.000 DM und erhielt eine garantierte Tantieme von 12.000 DM.

In den Jahren 2015 bis 2019 veranlasste A ohne Rücksprache mit den Gesellschaftern mehrere Einmalzahlungen der GmbH an sich in Höhe von ca. 30.000 Euro, die jeweils zusammen mit dem Novembergehalt ausgezahlt wurden. Die Jahresabschlüsse der Gesellschaft für die Jahre 2015 bis 2017 wurden von der Gesellschafterversammlung festgestellt, wobei dem A Entlastung für diese Jahre erteilt wurde.

Anfang 2020 berief die Gesellschafterversammlung A als Geschäftsführer ab und kündigte den Dienstvertrag

mit ihm außerordentlich. In derselben Versammlung beschlossen die Gesellschafter, Schadenersatzansprüche gegenüber A gemäß § 43 Abs. 2 GmbH-Gesetz (GmbHG) wegen der eigenmächtigen Auszahlungen in den zurückliegenden Jahren geltend zu machen.

Das Gericht stellte zunächst fest, dass die GmbH einen Anspruch gegen A auf Ersatz der aufsummierten Einmalzahlungen hat, da A mit diesen Zahlungen gegen seine Sorgfaltspflicht gemäß § 43 Abs. 2 GmbHG verstoßen hat. Für derartige Zahlungen über die vertraglich vereinbarte Vergütung hinaus sei nach der Rechtsprechung des BGH die Gesellschafterversammlung zuständig. Dies ergebe sich als Konsequenz aus § 46 Nr. 5 GmbHG, wonach die Gesellschafterversammlung für die Bestellung von Geschäftsführern zuständig ist. Dann obliegt es ihr auch, die Vergütung der Geschäftsführer zu regeln. Ein solcher Beschluss lag im Urteilsfall hinsichtlich der Sonderzahlungen nicht vor.

Die **Haftung des A** für die bezogenen Einmalzahlungen in den Jahren 2015 bis 2017 ist allerdings **durch seine Entlastung ausgeschlossen**. Mit der Entlastung des Geschäftsführers sprechen die Gesellschafter diesem einerseits ihr Vertrauen für seine bisherige Geschäftsführung aus und schließen damit andererseits Schadenersatzansprüche und Abberufungsgründe aus. **Inhaltlich bezieht sich die Entlastung** auf alle Geschäftsvorgänge, die für die Gesellschafter bei sorgfältiger Prüfung der ihnen vorgelegten Unterlagen erkennbar waren, die sie also durch Nachfragen oder Nachrechnen überprüfen konnten (z.B. überhöhte Spesenabrechnungen). Die Entlastung erstreckt sich nicht auf Geschäftsvorfälle, zu denen Informationen für die Gesellschafter vom Geschäftsführer verschleiert wurden.

Im Urteilsfall konnte aus den Unterlagen, die dem Gericht vorlagen, nicht nachvollzogen werden, wie weit die Einmalzahlungen für die übrigen Gesellschafter bei sorgfältiger Prüfung erkennbar waren. In der Bilanz für 2017 waren allerdings unter „Personalaufwand“ ein Geschäftsführergehalt von 87.300 Euro und eine Tantieme von 45.734 Euro ausgewiesen. Diese Zahlen korrespondierten offensichtlich nicht mit der Vergütung laut Anstellungsvertrag. Hier hätten die Gesellschafter nachfragen können und müssen, wie sich diese Gehaltsbestandteile zusammensetzen. Da sie gleichwohl Entlastung erteilt haben, erstreckte sich diese auf die ausgewiesene Summe, auch ohne dass eine Einmalzahlung extra ausgewiesen wurde.

Für die Jahre 2018 und 2019 wurde keine Entlastung erteilt, sodass die Gesellschaft den durch die Einmalzahlungen in diesen Jahren erlittenen Schaden gegenüber A erfolgreich geltend machen konnte.

Das Urteil verdeutlicht die große **Bedeutung einer Entlastung** des Geschäftsführers für das jeweils abgelaufene Geschäftsjahr sowohl für diesen als auch für die Gesellschaft. Auch wenn Gesellschafter und Geschäftsführer harmonisch zusammenwirken – was die Regel sein dürfte –, sollte sich die Entlastung nicht auf eine bloße Entgegennahme des Jahresabschlusses beschränken.

Fühlt sich ein Gesellschafter bei der Prüfung von Bilanz und Erfolgsrechnung überfordert, kann er einen Berater seines Vertrauens (z.B. seinen persönlichen Steuerberater) mit der Prüfung beauftragen. Darüber hinaus sei auf § 51a GmbHG verwiesen, wonach jeder Gesellschafter das Recht auf unverzügliche Auskunft über alle Angelegenheiten der Gesellschaft gegenüber der Geschäftsführung hat.

### 3 GmbH-Geschäftsführer: Im Krankheitsfall kein Anspruch der GmbH auf Erstattung der Entgeltfortzahlung gegen die Krankenkasse

So entschied das Landessozialgericht (LSG) Berlin-Brandenburg in seinem Urteil vom 4.7.2024.

Im Urteilsfall war Frau N alleinige Gesellschafterin der X-GmbH. Herr N war alleiniger Geschäftsführer der GmbH.

Die GmbH hat von der Krankenkasse auf entsprechende Anträge hin nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz (AAG) für verschiedene Zeiträume, in denen der Geschäftsführer krank war, Auszahlungen in einer Höhe von rund 18.000 Euro erhalten, und zwar als Ersatz der Arbeitgeberaufwendungen für die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall.

Die Krankenkasse hat diese Beträge durch Bescheid von der GmbH zurückverlangt, da die Voraussetzungen für eine Erstattung nicht vorgelegen hätten. Dagegen hat die GmbH Klage erhoben. Das Sozialgericht hat die Klage abgewiesen.

Das LSG Berlin-Brandenburg hat das Urteil der Vorinstanz bestätigt und insoweit den Rückzahlungsanspruch der Krankenkasse bejaht.

Nach Auffassung des LSG besteht ein Rückforderungsanspruch der Krankenkasse aufgrund des im öffentlichen Recht zwar nicht normierten, aber seit langem anerkannten öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs in Verbindung mit § 4 Abs. 2 AAG. Danach ist die Krankenkasse verpflichtet, Erstattungsbeträge vom Arbeitgeber insbesondere dann zurückzufordern, wenn der Arbeitgeber erstens schuldhaft falsche oder unvollständige Angaben gemacht hat oder zweitens Erstattungsbeträge gefordert hat, obwohl er wusste oder wissen musste, dass ein Anspruch nach den §§ 3 Abs. 1 und 2 oder 9 Abs. 1 Entgeltfortzahlungsgesetz nicht besteht.

Insoweit hat das LSG festgestellt, dass der **Geschäftsführer** der Klägerin **kein Arbeitnehmer** im Sinne von § 1 Abs. 1 AAG gewesen ist. Der **Begriff des Arbeitnehmers** im AAG werde nicht eigenständig, sondern nach den Grundsätzen des Arbeitsrechts bestimmt. Danach ist nach allgemeiner Auffassung Arbeitnehmer, wer durch den Arbeitsvertrag im Dienste eines anderen zur Leistung weisungsgebundener, fremdbestimmter Arbeiten in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet ist. Weisungsgebunden

ist insoweit, wer nicht im Wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann.

Nach diesen Kriterien ist ein **Geschäftsführer** als Vertretungsorgan einer GmbH **eine arbeitgeberähnliche Person** und grundsätzlich kein Arbeitnehmer.

Dies bedeutet, dass eine GmbH von der Krankenversicherung nicht die Erstattung von Entgeltfortzahlungen, die sie aufgrund einer Erkrankung ihres Geschäftsführers an diesen gezahlt hat, verlangen kann. Diese Leistungen sind nicht erstattungsfähig, weil der Geschäftsführer nicht unter das AAG fällt.

#### 4 Urlaubsabgeltung für (Gesellschafter-) Geschäftsführer: Voraussetzungen und steuerliche Behandlung

Erhalten Arbeitnehmer eine Urlaubsabgeltung, beziehen sie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die lohnsteuerpflichtig sind. Das gilt nicht nur für Fremdgeschäftsführer, sondern grundsätzlich auch für Gesellschafter-Geschäftsführer. Bei letztgenanntem Personenkreis ist allerdings zu prüfen, ob die **Urlaubsabgeltung** nicht eine **verdeckte Gewinnausschüttung** darstellt und damit der **Betriebsausgabenabzug** bei der GmbH ausgeschlossen ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH setzt eine als Betriebsausgabe absetzbare Urlaubsabgeltung voraus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einen in seinem Dienstvertrag eindeutig geregelten Urlaubsanspruch hat; die Möglichkeit der Urlaubsabgeltung muss im Dienstvertrag nicht vereinbart sein (BFH, Urteil vom 10.1.1973). Kann der Urlaub aus betrieblichen Gründen nicht genommen werden, wandelt sich der Urlaubsanspruch automatisch in einen Zahlungsanspruch (BFH, Urteil vom 28.1.2004).

Der BFH billigt dem Geschäftsführer einen Ermessensspielraum zu bei der Einschätzung, ob ein betrieblicher Grund vorliegt, der die Inanspruchnahme des Urlaubs verhindert (BFH, Urteil vom 28.1.2004). Das kann z.B. ein erhöhter Arbeitsanfall sein, der auch anhand erhöhter Umsatzzahlen belegt werden kann. Mögliche Verhinderungsgründe für einen Urlaub müssen im Anstellungsvertrag nicht aufgeführt werden.

GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer können häufig aus betrieblichen Gründen ihren Urlaub nicht oder nur teilweise nehmen. Sind der Urlaubsanspruch und eine eventuelle Abgeltung des Anspruchs im Dienstvertrag geregelt, kann die gezahlte Abgeltung als Betriebsausgabe abgezogen werden. Von der Auszahlung an den Geschäftsführer ist die Lohnsteuer einzubehalten.

Arbeitnehmer müssen ihren Urlaubsabgeltungsanspruch innerhalb der im Arbeitsvertrag vereinbarten Ausschlussfrist geltend machen. Im Übrigen unterfällt der Geldanspruch der dreijährigen Verjährung. Für GmbH-Geschäftsführer gelten Ausschlussfristen nicht, weil derartige Regelungen nach der Rechtsprechung eine Besonderheit des Arbeitsrechts sind. Der Anspruch eines GmbH-Geschäftsführers auf Urlaubsabgeltung kann also nur verjähren.

#### 5 Corona-Sonderzahlungen: Rückwirkende Steuerbefreiung?

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 wurde in § 3 Nr. 11a Einkommensteuergesetz (EStG) eine Steuerbefreiung für Corona-Sonderzahlungen eingeführt, die bis zum 31.3.2022 an Arbeitnehmer gezahlt wurden. Diese Steuerbefreiung ist nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen rückwirkend für ab dem 1.3.2020 gewährte Corona-Sonderzahlungen anwendbar. Im konkreten Fall hat es jedoch die Anwendung der Steuerbefreiung mangels Vorliegens der Voraussetzungen abgelehnt.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11a EStG kam dann zum Tragen, wenn der Arbeitgeber die Sonderzahlungen aufgrund der Corona-Krise auszahlte. Dabei musste aus den Gesamtumständen erkennbar sein, dass der Arbeitgeber die konkrete Leistung gewährt hat, um die beim Arbeitnehmer wegen der Corona-Krise entstandenen Mehrbelastungen zu mildern oder auszugleichen.

Im konkreten Fall war streitig, ob die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 11a EStG auf die von der Klägerin in 2020 angekündigte Auszahlung von Urlaubsgeld bzw. Bonus, verbunden mit dem aus steuerlichen Gründen versehentlichen Hinweis der Deklaranten auf eine Corona-Sonderzahlung, anwendbar ist.

Das Finanzamt hat die Steuerbefreiung verneint. Ein Teil des Urlaubsgelds bzw. Bonus sei nur aus dem Grund in eine Corona-Sonderzahlung umgewandelt worden, um eine höhere Nettoauszahlung derselben zu erreichen.

Auch nach Auffassung des Finanzgerichts liegen hinsichtlich der von der Klägerin für ihre Arbeitnehmer als „Corona-Sonderzahlungen“ bezeichneten Leistungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht vor. Es sei erforderlich, dass die betreffenden Leistungen zusätzlich zum Arbeitslohn gewährt wurden, um die beim Arbeitnehmer wegen der Corona-Pandemie entstandenen Mehrbelastungen auszugleichen oder abzumildern. Diese Voraussetzung sei vorliegend aber nicht feststellbar. Denn eine Klarstellung, dass ein Teil der Zahlungen als Corona-Sonderzahlung gewährt worden sei, sei seitens der Klägerin nicht erfolgt.

Das letzte Wort hat nun der BFH. Er muss klären, ob ein Arbeitgeber Sonderzahlungen wie etwa Urlaubsgeld, worauf arbeitsrechtlich noch kein Anspruch bestand, teilweise als Corona-Sonderzahlung behandeln durfte.

#### 6 Gewerbesteuer: Steuererklärung und Erhalt des Steuerbescheids ab sofort digital möglich

Berlin setzt konsequent auf Digitalisierung, um das Steuerverfahren einfacher und effizienter zu gestalten. Ab sofort können Gewerbesteuerbescheide sowie weitere steuerliche Bescheide digital über ELSTER zugestellt werden.

Remmer  
2025-04-10 07:56:58  
Trennung:  
Betriebsausgabenabzug  
Steuerbefreiung verneint. Ein Teil der Bonuszahlung sei nur aus dem Grund in eine Corona-Sonderzahlung umgewandelt worden, um eine höhere Nettoauszahlung derselben zu erreichen.



Dies ermöglicht Unternehmen und Steuerberatern eine medienbruchfreie und zeitsparende Bearbeitung. Nachdem die digitale Übermittlung bei der Einkommensteuer bereits praktiziert wird, wird dieser Service nun auch für die Gewerbesteuer ausgerollt – ein weiterer Schritt hin zu einer modernen und nutzerfreundlichen Steuerverwaltung.

Gewerbesteuermessbescheide, die Bescheide über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags, über die Feststellung des Gewerbeverlusts sowie die Gewerbesteuerbescheide können nun vollständig digital in ELS-TER zugestellt werden. Bei der Einkommensteuer ist es bereits seit längerer Zeit möglich, Steuerbescheide digital über ELSTER zu empfangen. Damit können nun sowohl die Unternehmen als auch die Angehörigen der steuerberatenden Berufe diese Bescheide elektronisch erhalten, wodurch eine medienbruchfreie Weiterverarbeitung ermöglicht wird.

Die **Einwilligung für die elektronische Bekanntgabe** ist dabei **unbedingt erforderlich**. In Zerlegungsfällen muss dafür zusätzlich zur Steuererklärung die „Anlage Bekanntgabe“ ausgefüllt werden, damit allen anderen an der Zerlegung beteiligten Kommunen die für die elektronische Bekanntgabe notwendigen Daten übermittelt werden können. Ansonsten könnten die beteiligten Kommunen nur dann elektronische Steuerbescheide versenden, wenn bei ihnen selbst eine eigene Einwilligung zur elektronischen Bekanntgabe hinterlegt wurde.

Berlin erstellt – anders als die Flächenländer – auch die Gewerbesteuerbescheide durch die Finanzämter. Im Rahmen des Onlinezugangsgesetzes ist ein verbindlicher, einheitlicher, maschinenlesbarer Teil für den Steuerbescheid entwickelt worden, der zukünftig ebenfalls mit dem digitalen Steuerbescheid mitgeliefert werden soll. Dies wird eine große Erleichterung insbesondere für Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten bedeuten, da dieser Datensatz überall denselben Aufbau hat und damit direkt maschinell weiterverarbeitet werden kann.

**Hintergrund:** Nach dem digitalen Empfang der Steuerbescheide bei der Einkommensteuer über ELSTER zieht nun auch die Gewerbesteuer mit der digitalen Zustellung der Bescheide nach. Über ELSTER können damit nicht nur wie bisher die Erklärungen zur Gewerbesteuer und zur Gewerbesteuerzerlegung abgegeben werden; nun ist auch der Empfang der verschiedenen Bescheide digital möglich.

Im Jahr 1996 wurde ELSTER (Elektronische Steuererklärung) als gemeinsames E-Government-Projekt der Steuerverwaltungen von Bund und Ländern ins Leben gerufen. Seitdem hat sich das Dienstleistungsangebot kontinuierlich weiterentwickelt, stets mit dem Fokus auf die Bedürfnisse der Nutzer und einer serviceorientierten Ausrichtung. Aktuell gibt es über 22 Mio. registrierte Benutzerkonten bei ELSTER.

Im Jahr 2024 wurden bereits fast drei Mio. Bescheide digital bekannt gegeben. Dieser Service soll zukünftig auf weitere Steuerbescheide und Dokumente des Finanzamts ausgedehnt werden.

## 7 Verlustverrechnung eines Kommanditisten: Gestaltung des Verlustausgleichsvolumens durch Einlagen

Der BFH hatte einen Sachverhalt zu beurteilen, in dem ein Kommanditist einer GmbH & Co. KG sein Verlustverrechnungsvolumen durch eine Einlage erhöhte, wobei er in den Vorjahren Mehrentnahmen getätigt hatte.

Im Urteilsfall erwirtschaftete die GmbH & Co. KG in 2016 einen Verlust. Der auf den Kommanditisten (Kläger) entfallende Verlustanteil überstieg seine im Handelsregister eingetragene Außenhaftung und würde zu einem negativen Kapitalkonto führen.

Um seinen Verlust mit anderen positiven Einkünften verrechnen zu können und darüber hinaus einen – nur mit künftigen Gewinnen – verrechenbaren Verlust zu vermeiden, leistete der Kläger eine Einlage in Höhe von 140.000 Euro im Verlustjahr in die KG. Er vermied dadurch ein negatives Kapitalkonto und die damit verbundene Beschränkung der Verlustverrechnung. Die Besonderheit lag darin, dass der Kläger in den Vorjahren Mehrentnahmen (d.h. Entnahmen über die von ihm geleisteten Einlagen hinaus) in Höhe von 35.000 Euro getätigt hatte.

Das Finanzamt (FA) stellte in seinem Verlustfeststellungsbescheid einen verrechenbaren Verlust in Höhe von 35.000 Euro fest, erkannte also die geleistete Einlage, soweit sie die Mehrentnahmen ausglich, nicht als Ausgleichspotenzial an, sondern wertete die Einlage in dieser Höhe als verrechenbaren Verlust.

Die dagegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

Der BFH wies die Revision des FA zurück.

Anlass des Streits war, dass der Kläger die streitigen 35.000 Euro in den Vorjahren aus der KG entnommen hatte und nunmehr als Einlage und damit als Verlustausgleichspotenzial einsetzte. Der BFH entschied aber gegen die Rechtsmeinung des FA. Ausgangspunkt war § 15a Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Danach darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG nicht mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Gemäß § 15 Abs. 4 EStG ist der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichsfähige, sondern (nur) verrechenbare Verlust jährlich gesondert festzustellen. Entscheidend ist somit der Vergleich der steuerlichen Kapitalkonten zum Ende des Verlustjahres mit dem Stand des Vorjahres.

Einfluss auf die Höhe des Kapitalkontos am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung haben grundsätzlich auch Einlagen und Entnahmen, die im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung erfolgen. Eine Einlage hatte der Kläger im Streitfall geleistet.

Auch das FA räumte ein, durch die Einlage von Mehrentnahmen würde ein negatives Kapitalkonto vermieden,

wandte sich aber gegen die Anerkennung der Verluste als ausgleichsfähig, weil der Gesellschaft insoweit kein „neues Kapital“ zugeführt worden sei.

Dem widersprach der BFH und führte an, dass allein die wortgetreue Auslegung des § 15a EStG von Bedeutung ist. Das ungeschriebene Erfordernis der „Zuführung neuen Kapitals“ spielt hier keine Rolle.

## 8 Notarielle Online-Beglaubigung in Österreich: Keine Anerkennung in Deutschland

Es kommt nicht selten vor, dass GmbH-Geschäftsführer Anträge auf Änderungen zur Eintragung in das Handelsregister aus Kostengründen von einem österreichischen Notar beglaubigen lassen. Ob eine solche online erfolgte Beglaubigung den Anforderungen nach deutschem Recht genügt, hatte das Kammergericht Berlin (KG) in seinem Urteil vom 17.7.2024 zu entscheiden.

Im Urteilsfall meldete der Geschäftsführer einer GmbH am 4.10.2023 die Änderung der inländischen Geschäftsanschrift der Gesellschaft zur Eintragung beim zuständigen Amtsgericht in Berlin an. Bei dem eingereichten Dokument handelte es sich um eine von einem Notar mit Amtssitz in Österreich im Online-Verfahren erstellte Urkunde, die neben der handschriftlichen Unterzeichnung vom Geschäftsführer auch elektronisch signiert wurde und einen diesbezüglichen Beglaubigungsvermerk des Notars auswies. Das Amtsgericht hat am 15.3.2024 die Eintragung mit der Begründung abgelehnt, dass eine im Ausland vorgenommene Beglaubigung im Online-Verfahren nur dann anerkannt werden könne, wenn das Verfahren den §§ 40a und 16a Abs. 1 Beurkundungsgesetz (BeurkG) gleichstünde, was im Falle einer nach österreichischem Recht vorgenommenen Online-Beglaubigung nicht der Fall sei. Gegen den Beschluss hat der Geschäftsführer am 15.4.2024 Beschwerde eingelegt.

Nach Auffassung des KG hat das Registergericht zu Recht den Antrag auf Eintragung der Änderung der inländischen Geschäftsanschrift abgelehnt. Es bleibt abzuwarten, wie der BGH entscheiden wird.

**Das KG hat die Gleichwertigkeit** des Verfahrens der deutschen Online-Beglaubigung mit dem Verfahren nach dem österreichischen Gesetz **aus drei Gründen verneint**. **Erstens** reicht es in Österreich aus, dass für eine Identifizierung allein ein optischer Abgleich des per Video sichtbaren Ausweisdokuments mit der per Video zugeschalteten Person stattfindet. In Deutschland dagegen ist gemäß § 16c Satz 2 BeurkG erforderlich, dass das dem Notar zu übermittelnde Lichtbild nebst Vornamen, Familiennamen, Tag der Geburt, ausstellendem Staat, Gültigkeitsdauer sowie derjenigen Daten, die zur Überprüfung der Echtheit des Dokuments erforderlich sind, aus dem elektronischen Speicher- und Verarbeitungsmedium des elektronischen Identifizierungsmittels auszulesen sind. **Zweitens** muss nach deutschem Recht (§ 16c Satz 1 BeurkG) die Identifizierung durch einen Notar erfolgen, während in Österreich auch geschulte und zuverlässige Mitarbeiter diese Prüfung erledigen dürfen. **Drittens** schreibt das deutsche Recht (§ 78p Bundesnotarordnung) vor, dass das für die Urkundstätigkeit nach § 16c BeurkG eingesetzte Videokommunikationssystem von der Bundesnotarkammer betrieben wird, während sich österreichische Notare hierzu externer Dienstleister bedienen können (§ 5 Notar-E-Identifikations-Verordnung).

Für die Praxis (bis zur endgültigen Klärung durch den BGH) kann nur eine Beurkundung in Deutschland empfohlen werden. Es ist derzeit nicht ersichtlich, dass eine ausländische Verfahrensordnung die Anforderungen an eine Online-Beurkundung nach dem BeurkG und der Bundesnotarordnung erfüllt.

## 9 Lohnsteuer-Nachschau: Zielsetzung und Ablauf

Neben der Lohnsteuer-Außenprüfung, bei der es sich in der Regel um turnusmäßige Anschlussprüfungen der GmbH im zeitlichen Abstand von vier Jahren handelt, steht der Finanzverwaltung auch die Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g Einkommensteuergesetz (EStG) als zusätzliches Prüfinstrument zur Verfügung. Die Lohnsteuer-Nachschau dient insbesondere dazu, **Schwarzarbeit** zu erkennen und **Scheinarbeitsverhältnisse aufzudecken**. Sie ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung lohnsteuerlich relevanter Sachverhalte. Eine Lohnsteuer-Nachschau kommt bei GmbHs in Betracht

- bei Ermittlungen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit,
- zur Feststellung der Arbeitgeber- oder Arbeitnehmergemeinschaft,
- zur Feststellung der Anzahl der insgesamt beschäftigten Arbeitnehmer,
- zur Ermittlung, ob eine Person selbstständig oder als Arbeitnehmer tätig ist sowie
- zur Prüfung der steuerlichen Behandlung von Minijobs.

Im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau dürfen – während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten – die hiermit beauftragten Amtsträger des Finanzamts **ohne vorherige Ankündigung** Grundstücke und Räume der GmbH betreten. Die GmbH hat der Prüfbehörde auf Verlangen Lohn- und Gehaltsunterlagen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen und ggf. weitere Auskünfte zu erteilen (§ 42g Abs. 3 EStG). Die Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG stellt zwar eine Sonderprüfungsform dar, ein Durchsuchungsrecht durch die Außenprüfer begründet sie jedoch nicht.

Auf elektronische Daten der GmbH darf der mit der Lohnsteuer-Nachschau beauftragte Außenprüfer nur dann zugreifen, wenn die GmbH zustimmt. Sollten jedoch Unterlagen ausschließlich in elektronischer Form geführt werden, muss die GmbH diese unverzüglich ausdrucken und dem Amtsträger zur Verfügung stellen.