

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Jahressteuergesetz 2024 hat für die Zeit ab 2025 eine Vielzahl von Gesetzesänderungen gebracht, die sich überwiegend bereits in 2025 auswirken. Dazu gehören die umsatzsteuerlichen Regelungen für Kleinunternehmer, die umfassend geändert wurden (Nr. 1 und 2). Aber auch die Rechtsprechung hat in den letzten Monaten zu Urteilen geführt, die GmbH-Geschäftsführer kennen sollten. Dazu gehören u.a. Urteile zur Privatnutzung eines Dienstwagens (Nr. 3 und 4) sowie zur Haftung bei einem Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht, um die fälligen Steuern der Gesellschaft zahlen zu können (Nr. 9), und zu fehlerhaften Ausschüttungen an die Gesellschafter aus dem steuerlichen Einlagekonto (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Kleinunternehmer:** Umsatzsteuerliche Änderungen seit dem 1.1.2025
- 2 Umsatzsteuer:** Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Ist-Versteuerung des Leistenden
- 3 Dienstwagen, Privatnutzung:** Welche Aufwendungen des Geschäftsführers mindern den geldwerten Vorteil?
- 4 Private Fahrzeugnutzung:** Erschütterung des Anscheinsbeweises
- 5 Auslandsreisen:** Neue Pauschbeträge ab 2025
- 6 Bewirtungskosten:** Zur geschäftlichen oder betrieblichen Veranlassung einer Bewirtung
- 7 Steuerliches Einlagekonto:** Folgen einer falsch bescheinigten Einlagenrückgewähr
- 8 GmbH-Mantel:** Verwendung birgt große Risiken
- 9 Geschäftsführer-Haftung:** Wann die Voraussetzungen für eine Haftung für Steuerschulden vorliegen

1 Kleinunternehmer: Umsatzsteuerliche Änderungen seit dem 1.1.2025

Nach den Änderungen im Jahressteuergesetz 2024 kann die Kleinunternehmerregelung ab 2025 nicht nur von Unternehmen in Anspruch genommen werden, die im Inland ansässig sind, sondern auch von Unternehmen im übrigen (EU-)Gemeinschaftsgebiet. Erforderlich ist jedoch immer, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Inland vorliegen. Wer die Kleinunternehmerregelung in einem anderen EU-Land anwenden will, muss an einem **besonderen Meldeverfahren** teilnehmen. Zuständig für die Durchführung des Meldeverfahrens und die unionsrechtlich vorgeschriebene Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten ist das Bundeszentralamt für Steuern. Neben dieser zwingend erforderlichen Umsetzung wurde die Sonderregelung für Kleinunternehmer neu konzipiert.

Die Umsätze, die von inländischen Kleinunternehmern bewirkt werden, sind von der Umsatzsteuer befreit. Ab dem 1.1.2025 ist Voraussetzung, dass der inländische Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr **25.000 Euro** (bisher 22.000 Euro) nicht überschreitet und im laufenden Kalenderjahr **100.000 Euro** (bisher 50.000 Euro) voraussichtlich nicht überschreiten wird (Prognosewert). Wird der untere inländische **Grenzwert von 25.000 Euro im laufenden Kalenderjahr überschritten**, kommt **im Folgejahr** eine Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht mehr in Betracht.

Anders als es bisher bei der 50.000-Euro-Grenze war, kommt es nunmehr bei dem neuen oberen inländischen **Grenzwert von 100.000 Euro** darauf an, **ob und zu welchem Zeitpunkt** der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 100.000 Euro überschreitet. Wird der Grenzwert von 100.000 Euro überschritten, endet die weitere Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung **exakt zu diesem Zeitpunkt**.

Beginnt eine GmbH oder Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ihre berufliche Tätigkeit, darf der **Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr** den Betrag von 25.000 Euro nicht überschreiten. Bereits ab dem Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, ist die Regelbesteuerung anzuwenden. Das heißt, dass bei Neugründungen mit dem Überschreiten des unteren inländischen Grenzwerts die Steuerbefreiung nicht mehr anwendbar ist.

Außerdem wurden für Kleinunternehmer **neue Vorschriften für vereinfachte Rechnungen** eingeführt (nicht zu verwechseln mit Kleinbetragsrechnungen). Die dort genannten Mindestangaben wurden im Rahmen der Ausschussberatungen nochmals geringfügig angepasst, sodass ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nicht mehr erforderlich ist.

Besonders wichtig ist außerdem, dass Kleinunternehmer **keine E-Rechnungen** ausstellen müssen. Zum **Empfang**

von **E-Rechnungen** müssen sie allerdings in der Lage sein.

Hinweis: Ein einmal, ggf. auch konkludent, erklärter Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung, z.B. durch Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Jahreserklärung mit Berechnung der Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, bindet die Gesellschaft mindestens für fünf Kalenderjahre.

2 Umsatzsteuer: Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Ist-Versteuerung des Leistenden

Unternehmer müssen bei der Umsatzsteuer zwischen Soll- und Ist-Besteuerung unterscheiden.

- **Soll-Besteuerung:** Diese bezeichnet die Versteuerung der Umsätze nach **vereinbarten** Entgelten. **Nachteil** ist, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss, sobald er diese in Rechnung gestellt hat, auch wenn der Kunde noch nicht gezahlt hat.
- **Ist-Besteuerung:** Diese bezeichnet die Versteuerung nach **vereinnahmten** Entgelten. **Vorteil** ist, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer erst dann an sein Finanzamt zahlt, nachdem seine Rechnungen bezahlt wurden. Er braucht also die Umsatzsteuer nicht vorzufinanzieren.

Bisher können Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen, sobald sie eine ordnungsgemäße Rechnung erhalten haben. Das ändert sich erstmals ab dem 1.1.2028 für Rechnungen, die nach dem 31.12.2027 ausgestellt werden. Ab dann gilt, dass ein Unternehmer, der eine Rechnung von einem Unternehmer erhält und die Ist-Besteuerung anwendet, die Vorsteuer erst nach der Zahlung des Rechnungsbetrags abziehen darf. Das heißt, dass der **Vorsteuerabzug** bei Leistungsbezug von einem Ist-Versteuerer **erst** dann möglich ist, **wenn und soweit eine Zahlung auf die ausgeführte Leistung geleistet worden ist**.

Wichtig: Damit der Leistungsempfänger erfährt, dass der leistende Unternehmer die Ist-Versteuerung anwendet, muss dieser in seiner Rechnung angeben, dass er seine Umsätze nach dem Ist-Prinzip versteuert. Diese **neue Rechnungspflichtangabe** wird entsprechend **auch für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise** umgesetzt.

3 Dienstwagen, Privatnutzung: Welche Aufwendungen des Geschäftsführers mindern den geldwerten Vorteil?

Diese Frage hat der BFH in einem Urteil vom 18.6.2024 beantwortet. Im Urteilsfall machte ein Geschäftsführer in seiner Einkommensteuererklärung geltend, dass der geldwerte Vorteil aus der Nutzung eines Dienstwagens zur

Privatnutzung um selbst getragene Kosten zu mindern sei. Das Finanzamt lehnte dies ab und berücksichtigte nur den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Daraufhin erhob der Geschäftsführer Klage, die vom Finanzgericht abgewiesen wurde. Nach seiner Entscheidung können nur solche vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen den geldwerten Vorteil mindern, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber von der Abgeltungswirkung der 1-Prozent-Regelung erfasst werden.

Der BFH bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts und wies die Revision des Geschäftsführers zurück. Die Begründung des Gerichts: Bei den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit kann der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines Dienstfahrzeugs zur privaten Nutzung nicht um vom Arbeitnehmer getragene Einzelkosten gemindert werden, wenn diese Kosten bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil eines eigenen geldwerten Vorteils neben der Fahrzeugüberlassung und nicht von der Abgeltungswirkung der 1-Prozent-Regelung erfasst wären.

Im entschiedenen Fall hatte der Kläger und Revisionskläger danach keinen Erfolg mit dem Begehren, den nach der 1-Prozent-Methode ermittelten Vorteil der Überlassung des Fahrzeugs für Privatfahrten um Maut-, Fäh- und Parkkosten zu mindern, die ihm auf privaten Fahrten entstanden waren. Ebenso wenig konnte er die Absetzung für Abnutzung für einen privat genutzten Fahrradträger für sein Dienstfahrzeug vom geldwerten Vorteil abziehen.

4 Private Fahrzeugnutzung: Erschütterung des Anscheinsbeweises

Bei der Prüfung, ob der Anscheinsbeweis für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge erschüttert ist, müssen sämtliche Umstände berücksichtigt werden. Ein Fahrtenbuch darf nicht von vornherein mit der Begründung außer Betracht gelassen werden, dass es nicht ordnungsgemäß geführt worden ist.

Beispiel:

Der Kläger hatte zwei hochwertige Firmenfahrzeuge im Betriebsvermögen. Außerdem hatte er zwei weitere Fahrzeuge im Privatvermögen, die in etwa den gleichen Wert besaßen. Für die beiden betrieblichen Fahrzeuge führte der Kläger jeweils handschriftlich Fahrtenbücher, aus denen sich eine hundertprozentige betriebliche Nutzung ergab. Finanzamt und Finanzgericht (FG) hatten entschieden, dass die handschriftlichen Fahrtenbücher des Klägers nicht den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch entsprachen und daher nicht berücksichtigt werden konnten. Sie sahen darin eine Erschütterung des Anscheinsbeweises für eine private Nutzung der betrieblichen Fahrzeuge.

Der BFH entschied jedoch in seinem Urteil vom 22.10.2024, dass das FG zu Unrecht angenommen hatte, dass der Anscheinsbeweis (= die Vermutung der privaten Nutzung) nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch widerlegt

werden könne. Der BFH betonte, dass alle Umstände berücksichtigt werden müssen und dass das FG deshalb den Fall erneut prüfen muss, wobei auch andere Beweismittel in Betracht zu ziehen sind.

Darüber hinaus entschied der BFH, dass das FG nicht ausreichend begründet hatte, warum die Privatfahrzeuge des Klägers nicht geeignet sein sollten, die Vermutung der privaten Nutzung der Firmenfahrzeuge zu widerlegen. Der Fall wurde zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen, wobei die richtigen rechtlichen Maßstäbe angewendet werden müssen.

Das Urteil betraf zwar einen Einzelunternehmer, es dürfte aber auch für GmbH-Geschäftsführer relevant sein, die einen Dienstwagen fahren. Wurde für diesen Pkw eine private Nutzung schriftlich ausgeschlossen, weil dem Geschäftsführer privat ein gleichwertiges Fahrzeug zur Verfügung steht, ist diese Vereinbarung nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung ebenfalls als Beweismittel zu berücksichtigen.

5 Auslandsreisen: Neue Pauschbeträge ab 2025

Das BMF hat die neuen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen bekannt gemacht, die **ab dem 1.1.2025** gelten. Es ändern sich nicht alle Pauschbeträge, sondern nur ein Teil. In diesem Zusammenhang ist Folgendes zu beachten.

Bei eintägigen Reisen ins Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend. Bei mehrtägigen Reisen in verschiedenen Staaten gilt für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und Abreisetag sowie an den Zwischentagen (Tagen mit 24 Stunden Abwesenheit) insbesondere Folgendes:

- Bei der Anreise vom Inland ins Ausland oder vom Ausland in das Inland ist jeweils **ohne Tätigwerden** der Pauschbetrag des Orts maßgebend, der vor 24:00 Uhr Ortszeit erreicht wird.
- Bei der Abreise vom Ausland in das Inland oder vom Inland ins Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des **letzten Tätigkeitsorts** maßgebend.
- Für die Zwischentage ist in der Regel der entsprechende Pauschbetrag des Orts maßgebend, den der Geschäftsführer vor 24:00 Uhr Ortszeit erreicht.
- Schließt sich an den Tag der Rückreise von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit zur Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte eine weitere ein- oder mehrtägige Auswärtstätigkeit an, ist für diesen Tag nur die **höhere Verpflegungspauschale** zu berücksichtigen.

Bei der Gestellung von Mahlzeiten durch die GmbH oder auf deren Veranlassung durch einen Dritten ist die **Kürzung der Verpflegungspauschale** tagesbezogen vorzunehmen, d.h. von der für den jeweiligen Reisetag maßgebenden Verpflegungspauschale für eine 24-stündi-

ge Abwesenheit, unabhängig davon, in welchem Land die jeweilige Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde.

Beispiel:

Ein Geschäftsführer kehrt an einem Dienstag von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit in Straßburg (Frankreich) zu seiner Wohnung zurück. Nachdem er Unterlagen und neue Kleidung eingepackt hat, reist er noch am selben Tag zu einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit nach Kopenhagen (Dänemark) weiter. Er erreicht Kopenhagen um 23:00 Uhr. Die Übernachtungen – jeweils mit Frühstück – wurden von der GmbH im Voraus gebucht und bezahlt.

Für den Dienstag als Rückreisetag von Straßburg gilt eine Pauschale von 36 Euro und am Anreisetag nach Kopenhagen eine Pauschale von 50 Euro. Für den Dienstag ist daher nur die höhere Verpflegungspauschale von 50 Euro anzusetzen. Aufgrund der Gestellung des Frühstücks im Rahmen der Übernachtung in Straßburg ist die Verpflegungspauschale um 15 Euro (20 Prozent der Verpflegungspauschale Kopenhagen für einen vollen Kalendertag: 75 Euro) auf 35 Euro zu kürzen.

Für die in der Bekanntmachung der nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend; für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. Die Pauschbeträge für **Übernachungskosten** sind ausschließlich bei Arbeitgebererstattungen anwendbar. Für den Betriebsausgabenabzug können nur die tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten angesetzt werden.

6 Bewirtungskosten: Zur geschäftlichen oder betrieblichen Veranlassung einer Bewirtung

Ob eine Bewirtung durch eine GmbH betrieblich oder geschäftlich veranlasst ist, hat jeweils unterschiedliche steuerliche Konsequenzen. Dies hat ein Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg deutlich gemacht. Im Urteilsfall führte eine GmbH jährlich für ihre Kunden sowie für Gäste, zu denen Geschäftsbeziehungen angebahnt werden sollten, eine sogenannte Kick-Off-Veranstaltung durch. Mitarbeiter sowie Geschäftsführer nutzten diese Veranstaltungen für Kontaktgespräche. Zu Cateringzwecken waren provisorische Tresen aufgebaut; die reinen Cateringkosten betragen bis zu 80 Euro je Teilnehmer.

Die Namen der teilnehmenden Gäste wurden erst nach Beanstandung durch die Außenprüfung dokumentiert. Demnach waren von den insgesamt 200 bis 240 Teilnehmern rund 20 bis 25 Prozent Mitarbeiter gewesen. Die Kosten für das Catering bei den drei Veranstaltungen in den Streitjahren waren nicht im Sinne des § 4 Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) einzeln und getrennt von den anderen Betriebsausgaben aufgezeichnet. Daher beurteilte das Finanzamt die Aufwendungen in vollem Umfang als nichtabziehbar.

Das FG wies die Klage aus dem gleichen Grund ab. Nach Auffassung des Senats fallen die Aufwendungen in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG, wonach nur 70 Prozent der Bewirtungskosten abzugsfähig sind, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden (§ 4 Abs. 7 EStG).

Die Abzugsbeschränkung auf 70 Prozent der Aufwendungen umfasst Bewirtungen von Personen „**aus geschäftlichem Anlass**“. Dagegen ist die Bewirtung von ausschließlich Arbeitnehmern des bewirtenden Unternehmens nicht geschäftlich, sondern allgemein **betrieblich veranlasst** und unterliegt damit nicht der betragsmäßigen Beschränkung.

Nach Ansicht des FG betrafen die strittigen Cateringkosten vor allem die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollten. Die Anwendung des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG scheidet nicht deshalb aus, weil die Verköstigung in einen anderen betrieblichen Vorgang eingebunden und diesem gegenüber untergeordnet ist. Daher lässt sich das Urteil in folgenden Sätzen zusammenfassen:

- Die **Abzugsbeschränkung** von Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG) **gilt nicht** bei rein betriebsinternen Veranstaltungen, an denen nur eigene Arbeitnehmer teilnehmen.
- Die **Abzugsbeschränkung gilt** für solche Veranstaltungen, an denen sowohl Dritte (Geschäftspartner, Kunden, etc.) als auch eigene Arbeitnehmer des Unternehmens teilnehmen.
- Die Aufwendungen für die im Streitfall vorliegende Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass sind mithin nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn die vom Gesetz geforderten Nachweis- und Aufzeichnungspflichten (§ 4 Abs. 7 EStG) erfüllt worden sind.

7 Steuerliches Einlagekonto: Folgen einer falsch bescheinigten Einlagerückgewähr

Ausschüttungen an die Gesellschafter einer GmbH aus dem steuerlichen Einlagekonto sind nur dann steuerfrei, soweit kein ausschüttbarer Gewinn zur Verfügung steht. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 1.10.2024 erneut bestätigt.

Im Urteilsfall beschlossen die Gesellschafter einer GmbH im Jahr 2006 eine Ausschüttung. Da der ausschüttbare Gewinn nicht ermittelt worden ist, sollte die gesamte Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto erbracht werden. Demgemäß bescheinigte die Klägerin den Gesellschaftern eine steuerfreie Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto in Höhe der Ausschüttung.

Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass bei der Klägerin am 31.12.2005 entgegen bisheriger Annahme ein ausschüttbarer Gewinn in Höhe von rund 12.000 Euro zur Verfügung stand, der gemäß § 27

Abs. 1 Satz 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) vorrangig für die Gewinnausschüttung als verwendet gilt. Die Klägerin berichtigte die fehlerhaft zu hoch ausgestellte Bescheinigung über die Leistung aus dem steuerlichen Einlagekonto nicht.

Darauffin nahm das Finanzamt die Klägerin mit einem als „Nachforderungsbescheid“ überschriebenen Bescheid auf Zahlung der zu Unrecht nicht abgeführten Kapitalertragsteuer in Anspruch. Die dagegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Der BFH gab der Klage – allerdings aus formellen Gründen – statt.

Unstreitig war vorliegend der Umstand, dass die GmbH die steuerfreie Einlagenrückgewähr in den an die Gesellschafter erteilten Bescheinigungen gemäß § 27 Abs. 3 KStG überhöht ausgewiesen hatte. Den Ausgangspunkt dieser Prüfung bildet insofern der gesondert festgestellte Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss des vorangegangenen Jahres (hier: 2005). Da der ausschüttbare Gewinn vorrangig für die Gewinnausschüttung als verwendet gilt, ist das steuerliche Einlagekonto durch die in Rede stehende Gewinnausschüttung um 12.000 Euro geringer gemindert worden. Richtigerweise hätte die GmbH für die Ausschüttung den ausschüttbaren Gewinn (Folge: Zahlung der Kapitalertragsteuer) verwenden müssen und (nur) im Übrigen auf das Einlagekonto zurückgreifen dürfen.

In diesem Fall haftet nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG die Klägerin für die überhöht ausgewiesene Einlagenrückgewähr, und zwar verschuldensunabhängig. Die Rückforderung seitens des Finanzamts ist gemäß § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG zwingend **durch Haftungsbescheid geltend zu machen**. Im vorliegenden Fall hatte die Klägerin aber einen Nacherhebungsbescheid erlassen und dies war formell unzulässig. Die zwingende verfahrensrechtliche Vorgabe ergibt sich aus dem Wortlaut des § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG: „... ist durch Haftungsbescheid geltend zu machen.“ Insofern war das Urteil aufzuheben.

8 GmbH-Mantel: Verwendung birgt große Risiken

Wer schnell eine GmbH benötigt, um damit eine neue Geschäftsidee zu verwirklichen, kann bisweilen über den Kleinanzeigenteil einer Zeitung einen GmbH-Mantel käuflich erwerben. Dabei handelt es sich um eine GmbH, die inaktiv ist, also kein Unternehmen mehr führt. Kann ein solcher GmbH-Mantel im Anschluss an eine notarielle Änderung des Unternehmensgegenstands in der Satzung und die Berufung des Mantelkäufers zum neuen Geschäftsführer für die Umsetzung einer neuen Geschäftsidee genutzt werden?

Mit den damit zusammenhängenden Fragen hat sich das Oberlandesgericht Düsseldorf in einem Urteil vom 22.3.2024 auseinandergesetzt und Folgendes entschieden:

1. Eine als wirtschaftliche Neugründung anzusehende Mantelverwendung liegt in Abgrenzung zu der Umorganisation oder Sanierung einer noch aktiven GmbH vor, wenn eine **GmbH eine „leere Hülse“ geworden** ist, die kein aktives Unternehmen mehr betreibt.
2. Auf die Wiederverwendung einer unternehmenslos gewordenen GmbH sind die der Gewährleistung der Kapitalausstattung dienenden **Gründungsvorschriften** des GmbH-Gesetzes einschließlich der registergerichtlichen Kontrolle **entsprechend anzuwenden**.
3. Außerdem ist die Wiederverwendung des alten Gesellschaftsmantels gegenüber dem Registergericht offenzulegen. Mit der Offenlegung ist die – am satzungsmäßigen Stammkapital auszurichtende – Versicherung gemäß § 8 Abs. 2 GmbH-Gesetz zu verbinden, wonach die Leistungen auf das Stammkapital sich **in der freien Verfügung der Geschäftsführung** befinden.
4. Wird die Mantelverwendung nicht offengelegt, ist zu prüfen, ob hinreichend tragfähige Indizien auf eine solche hinweisen. Es ist zu prüfen, ob die Gesellschaft im Augenblick ihrer Wiederbelebung noch ein Unternehmen betrieb oder bereits tatsächlich stillgelegt war. Von einer **Inaktivität ist dann auszugehen**, wenn die GmbH keine Tätigkeit entfaltet, welche über die bloße Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtungen hinausgeht. Dabei deuten eintragungspflichtige Abänderungen des Gesellschaftsvertrags wie die Änderung des Unternehmensgegenstands, die Neufassung der Firma, die Sitzverlegung, die Bestellung eines neuen Geschäftsführers sowie eine Veräußerung der Geschäftsanteile typischerweise (aber nicht notwendig) auf eine Mantelverwendung hin. Hingegen ist allein ein Gesellschafterwechsel oder eine vorangegangene Vermögenslosigkeit der Gesellschaft unverdächtig.

9 Geschäftsführer-Haftung: Wann die Voraussetzungen für eine Haftung für Steuerschulden vorliegen

Der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg hat in einem Urteil vom 10.10.2024 einen GmbH-Geschäftsführer zur Haftung wegen nicht gezahlter Gewerbesteuer verurteilt, weil dieser gegen seine Mittelvorsorgepflicht verstoßen hat.

Der Geschäftsführer einer GmbH ist bereits vor Fälligkeit der Steuern – hier Gewerbesteuern – allgemein verpflichtet, die Mittel der GmbH als Steuerschuldnerin so zu verwalten, dass diese zur pünktlichen Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist (Mittelvorsorgepflicht). Er verletzt deshalb seine ihm gegenüber dem Fiskus obliegenden Pflichten dann, wenn er die GmbH durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außer Stande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, mit denen er rechnen muss, zu tilgen. Behauptet der Geschäftsführer wegen ausreichender Erträge im jeweiligen Steuerjahr, er ha-

be die ihm obliegende Mittelvorsorgepflicht nicht verletzt, hat er detailliert und substantiiert vorzutragen (und ggf. zu belegen), aus welchen Gründen die Gesellschaft ungeachtet dessen nicht in der Lage gewesen ist, finanzielle Mittel zur Begleichung der bereits absehbaren künftigen Steuerschulden zurückzulegen.

Das Verwaltungsgericht kann sich die tatsächlichen Feststellungen und Beweiswürdigungen einer vorangegangenen strafgerichtlichen Entscheidung zu eigen machen, wenn nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis gewonnenen Überzeugung diese Feststellungen zutreffend sind und keine substantiierten Einwendungen gegen diese Feststellungen erhoben wurden.

10 Vesting-Regelung: Zulässigkeit einer Hinauskündigungsklausel bei einem Start-up-Unternehmen

Nach dem Einstieg von Investoren in ein Start-up-Unternehmen ist es üblich, für Gründer sogenannte **Vesting-Klauseln** zu vereinbaren. Hierbei handelt es sich um eine vertragliche Regelung, die festlegt, dass ein Gründer das Recht auf bestimmte Anteile erst über einen festgelegten Zeitraum erwirbt, der meist über drei bis vier Jahre dauert. Vesting-Regelungen sollen die Gründer an das Unternehmen binden und sie motivieren, weiterhin ihr gesamtes Know-how einzubringen. Verlässt ein Gründer das Unternehmen vor dem Ende des Vesting-Zeitraums, behält er nur die Anteile, die er bis zu diesem Zeitpunkt während des Vestings verdient hat.

Über die rechtliche Zulässigkeit einer solchen Vesting-Klausel hatte das Kammergericht Berlin (KG) in seinem Urteil vom 12.8.2024 zu entscheiden. Im Urteilsfall stritten die Beteiligten über die Gesellschafterstellung des Klägers, der Mitbegründer der C-GmbH war. Diese Gesellschaft, ursprünglich als Unternehmergeinschaft gegründet, schloss einen Investmentvertrag mit Investoren ab, die 1,373 Mio. Euro gegen Ausgabe von Anteilen investierten. Im Rahmen des Vertrags unterwarfen sich die Gründer einer Vesting-Klausel, die vorsah, dass die Gründer bei ordentlicher Kündigung ihrer Beschäftigungsverhältnisse im ersten Jahr des dreijährigen Vesting-Zeitraums sämtliche Geschäftsanteile verlieren.

Der Kläger wurde freigestellt und verhandelte ein halbes Jahr über sein Ausscheiden, das schließlich durch eine ordentliche Kündigung bestätigt wurde. Der Kläger war der Ansicht, dass seine Hinauskündigung gegen die

guten Sitten verstoße und damit unwirksam sei. Beide Instanzen wiesen seine Klage ab.

Das KG entschied, dass eine **Hinauskündigungsklausel in Form einer Vesting-Regelung** eines Start-up-Unternehmens **wirksam** sein kann. Die gegenständliche Klausel sah vor, dass ein Gründungsgesellschafter bei ordentlicher Kündigung seines Beschäftigungsverhältnisses mit der Gesellschaft im ersten Jahr des Vesting-Zeitraums seine Anteile auf Wunsch der Mitgesellschafter an diese abtreten muss.

Das KG stützt sich in seiner Entscheidung auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung. Diese sieht **Hinauskündigungsklauseln**, bei denen den übrigen Gesellschaftern einer GmbH das Recht eingeräumt wird, einen Mitgesellschafter ohne sachlichen Grund aus der Gesellschaft auszuschließen, **grundsätzlich als nichtig** an. Der betroffene Mitgesellschafter ist nämlich nicht mehr in der Lage, von seinen Mitgliedschaftsrechten in der Gesellschaft Gebrauch zu machen und seine Mitgliedschaftspflichten zu erfüllen. Denn die freie Hinauskündigungsmöglichkeit kann von ihm als Disziplinierungsmittel empfunden werden und ihn hindern, seine Mitgliedschaftsrechte zu gebrauchen („Damoklesschwert“). **Hinauskündigungsklauseln** sind nur **ausnahmsweise gerechtfertigt**, wenn ein sachlicher Grund vorliegt. Liegt ein vorwerfbares Verhalten eines Gesellschafters vor, ist eine sachliche Rechtfertigung deutlich leichter zu begründen (Bad Leaver Event). Handelt es sich hingegen – wie hier bei einer ordentlichen Kündigung – um kein vorwerfbares Verhalten (Good Leaver Event), sind die Hürden für die sachliche Rechtfertigung einer Hinauskündigungsklausel höher. Stets ist jedoch eine Gesamtbewertung aller relevanten Umstände des Einzelfalls erforderlich.

Eine Vesting-Klausel trifft meist Regelungen zur **Abfindungshöhe**. Das KG lässt offen, ob bei einer Good-Leaver-Klausel eine Abfindung zum Nominalpreis angemessen ist, da eine angemessene Abfindung die vereinbarte ersetzen könnte. Als Regelfall gilt die Abfindung zum Verkehrswert. Einschränkungen sind nicht unbegrenzt zulässig. In der Praxis werden häufig je nach Leaver Event prozentuale Abschläge vom Verkehrswert vorgenommen. Denkbar sind etwa minus 40 Prozent beim Bad Leaver und minus 20 Prozent beim Good Leaver. Zudem unterscheidet man, ob bereits erdiente Anteile verloren gehen oder nicht erdiente Anteile zurück zu übertragen sind. **Beim Bad Leaver** ist eine **Abfindung zum Nominalwert** üblich, da dies den Anschaffungskosten der Beteiligung entspricht.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2025

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Kleinunternehmer	§ 19 UStG i.d.F. des JStG 2024 www.recht.bund.de	§ 34a UStDV; EU-Richtlinie RL 2020/285
2 Umsatzsteuer, Vorsteuerabzug	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG-neu www.recht.bund.de	§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a (neu) UStG
3 Dienstwagen, Privatnutzung	BFH, Urteil vom 18.6.2024, Az. VIII R 32/20 www.bundesfinanzhof.de	GmbH-Stpr 2025, S. 54
4 Private Kfz-Nutzung	BFH, Urteil vom 22.10.2024, Az. VIII R 12/21 www.bundesfinanzhof.de	-
5 Auslandsreisen	BMF-Schreiben vom 2.12.2024, Az. IV C 5 - S 2353/19/10010 :006 www.bundesfinanzministerium.de	-
6 Bewirtungskosten	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.10.2023, Az. 6 K 6089/20 www.gesetze.berlin.de	GmbH-Stpr 2025, S. 57
7 Steuerliches Einlagekonto	BFH, Urteil vom 1.10.2024, Az. VIII R 35/20 www.bundesfinanzhof.de	GmbH-Stpr 2025, S. 55
8 GmbH-Mantel	OLG Düsseldorf, Beschluss vom 22.3.2024, Az. 3 Wx 24/24 www.juris.de	-
9 Geschäftsführer-Haftung	VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 10.10.2024, Az. 2 S 1297/24 www.landesrecht-bw.de	-
10 Vesting-Regelung	KG Berlin, Beschluss vom 12.8.2024, Az. 2 U 94/21 www.gesetze.berlin.de	GmbH-Stpr 2025, S. 63