

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

wieder einmal musste sich der BFH mit den Aufwendungen für die Geburtstagsfeier eines GmbH-Geschäftsführers auseinandersetzen – mit einem erfreulichen Ergebnis für den Geschäftsführer (Nr. 2). Im Bereich der betrieblichen Altersversorgung von Gesellschafter-Geschäftsführern verfolgt die Rechtsprechung allerdings weiterhin eine „harte“ Linie: Die Anforderungen an die Erdienbarkeit sind unvermindert hoch (Nr. 3) und eine Überversorgung will der BFH weiterhin nicht akzeptieren (Nr. 4).

Des Weiteren informieren wir über Wesen und steuerliche Auswirkungen von verdeckten Einlagen (Nr. 6, 7).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Erwerb von GmbH-Beteiligungen:** Wegfall des anteiligen Verlustvortrags ist verfassungswidrig
- 2 Geburtstagsfeier des GmbH-Geschäftsführers:** Aufwendungen können abzugsfähig sein
- 3 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer:** Beendigung des Dienstvertrags vor Ablauf der Zehnjahresfrist löst verdeckte Gewinnausschüttungen aus
- 4 Gesellschafter-Geschäftsführer:** Bei betrieblicher Überversorgung drohen verdeckte Gewinnausschüttungen
- 5 Gewinnbeteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers:** Wann ist sie angemessen?
- 6 Verdeckte Einlagen in eine GmbH (1):** Wesen und Erscheinungsformen
- 7 Verdeckte Einlagen in eine GmbH (2):** Steuerliche Folgen bei der GmbH und beim Gesellschafter
- 8 GmbH-Publizität:** Konkurrenz hat Anspruch auf Offenlegung von Jahresabschlüssen

1 Erwerb von GmbH-Beteiligungen: Wegfall des anteiligen Verlustvortrags ist verfassungswidrig

Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des Stammkapitals einer GmbH an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen („schädlicher Beteiligungserwerb“), so sind insoweit die bis zu diesem schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. Unabhängig davon gehen nicht genutzte Verluste bei einem Beteiligungserwerb von mehr als 50 Prozent des Stammkapitals vollständig unter. Lediglich bei einer Anteilsübertragung von 25 Prozent oder weniger bleiben die Verluste unangetastet und damit im Wege des Verlustvortrags verrechenbar (§ 8c Abs. 1 KStG).

Es ist nicht verwunderlich, dass die gesetzliche Regelung in der Praxis erhebliche Kritik ausgelöst hat, da die Sanierung einer GmbH durch Anteilsübertragung oder im Wege einer Kapitalerhöhung zum Untergang des gesamten Verlustvortrags führen kann – ein betriebswirtschaftlich widersinniges Ergebnis.

Zu verstehen ist diese Regelung nur, wenn man den Beweggrund des Gesetzgebers für die Einführung dieser Regelung betrachtet. Der Gesetzgeber wollte seinerzeit den Handel mit GmbH-Mänteln unterbinden, also mit GmbHs, deren einziger „Vermögensgegenstand“ ein Verlustvortrag war.

Mit Beschluss vom 29.3.2017 hat das Bundesverfassungsgericht § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für **verfassungswidrig** erklärt. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens **bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 1.1.2008 eine Neuregelung** zu treffen. Sollte der Gesetzgeber seiner Verpflichtung nicht nachkommen, tritt am 1.1.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt ihres Inkrafttretens **die Nichtigkeit** von § 8c Satz 1 bzw. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ein.

Es ist festzuhalten, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts sich nicht auf den gesamten § 8c Abs. 1 KStG bezieht, sondern nur auf den ersten Satz von Abs. 1. Betroffen sind also nur Fälle, in denen innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent der Anteile an einer GmbH auf einen neuen Anteilseigner (Erwerber) oder eine ihm nahestehende Person übertragen werden.

Es bleibt die Frage, ob die steuerliche Regelung bei Übertragungen von mehr als 50 Prozent **der Anteile** gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG ebenfalls verfassungswidrig ist.

Steuerbescheide für den betroffenen Zeitraum 2008 bis 2015 sollten daher vor Ablauf der Festsetzungsfrist **durch Einspruch offengehalten** werden. Dem Antrag auf Ruhen des Verfahrens gemäß § 363 Abs. 2 AO dürfte das Finanzamt folgen.

In laufenden Verfahren darf § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht mehr angewendet werden. Die **Steuerfestsetzung**

wird in diesen Fällen **vorläufig** im Sinne von § 165 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgen.

2 Geburtstagsfeier des GmbH-Geschäftsführers: Aufwendungen können abzugsfähig sein

Wenn ein GmbH-Chef anlässlich seines Geburtstags Mitarbeiter zu seiner Feier einlädt, sind die Aufwendungen in der Regel nicht steuerlich abzugsfähig. Der Grund ist der private Anlass der Feier. Aber es gibt Ausnahmen, wie ein BFH-Urteil vom 10.11.2016 zeigt.

Im Urteilsfall ist A alleiniger (Fremd-)Geschäftsführer der X-GmbH, einer kommunalen Wohnungsbaugesellschaft. Anlässlich seines 60. Geburtstags lud A alle GmbH-Mitarbeiter sowie den Aufsichtsratsvorsitzenden (insgesamt ca. 70 Personen) in eine Werkshalle der X-GmbH ein. Die X-GmbH war in die Organisation der Geburtstagsfeier eingebunden. Die Werkshalle wurde mit Mobiliar der X-GmbH (Bierzeltgarnituren) ausgestattet. Die Feier fand an einem Freitag von 12 bis 17 Uhr statt. Ein Teil der Gäste erschien in Arbeitskleidung. Die Kosten der Feier beliefen sich auf ca. 35 Euro pro Person. Außerdem fanden für A private Geburtstagsfeiern mit deutlich höheren Kosten statt.

Das Finanzamt erkannte die von A als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die Feier nicht als Werbungskosten an. Das Finanzgericht gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage statt.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück.

Zwar habe der Feier ein privater Anlass – ein runder Geburtstag – zugrunde gelegen. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem solchen Ereignis seien regelmäßig auch durch die gesellschaftliche Stellung des Arbeitnehmers veranlasst und daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Allerdings könne sich trotz eines herausragenden persönlichen Ereignisses aus den übrigen Umständen des Einzelfalls ergeben, dass die Kosten für die Feier eines Arbeitnehmers ausnahmsweise ganz oder teilweise beruflich veranlasst sind.

Diese Voraussetzung habe im Streitfall vorgelegen. Denn neben dem Aufsichtsratsvorsitzenden, einer Person aus dem beruflichen Umfeld des A, seien nur Mitarbeiter der X-GmbH eingeladen gewesen. Die X-GmbH sei in die Organisation der Feier eingebunden und damit zumindest mittelbar an den Kosten beteiligt gewesen.

Des Weiteren sei der **berufliche Bezug** aus den maßvollen **Kosten** (ca. 35 Euro pro Person), aus dem **Veranstaltungsort** (mit Bierzeltgarnituren hergerichtete und einfach geschmückte Werkshalle) und der **Zeit** (Freitag von 12 bis 17 Uhr, d.h. teilweise während der Arbeitszeit) sowie der Billigung der Feier durch die X-GmbH abzuleiten. Dementsprechend hätte die Feier trotz der gehobenen beruflichen Position des A keine repräsentativen, sondern einen **betriebsinternen Charakter** gehabt, was sich auch daraus ergebe, dass die Gäste teilweise in Arbeitskleidung

erschienen seien. Auch habe A seinen Geburtstag im privaten Rahmen mit deutlich höheren Kosten gefeiert. Angesichts dessen seien die Aufwendungen des A für seine Geburtstagsfeier in der Werkshalle der X-GmbH als Werbungskosten anzuerkennen.

3 Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer: Beendigung des Dienstvertrags vor Ablauf der Zehnjahresfrist löst verdeckte Gewinnausschüttungen aus

Eine Versorgungszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer wird steuerlich nur anerkannt, wenn zwischen der Erteilung der Pensionszusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren liegt. Welche „Fallstricke“ mit dieser Erdienensdauer verbunden sein können, verdeutlicht ein erst kürzlich veröffentlichtes Urteil des Finanzgerichts München.

Der Fall: A ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH. Er erhielt am 21.10.1985 von der X-GmbH eine Versorgungszusage, wonach er ab Erreichen des 65. Lebensjahres eine lebenslängliche Altersrente von monatlich 3.500 DM erhält. Mit Gesellschafterbeschluss vom 10.1.1994 wurde die Altersrente auf 5.000 DM monatlich angehoben.

Nach Aufgabe der aktiven Tätigkeit im Jahr 2000 zahlte die X-GmbH an A keine Geschäftsführerbezüge mehr aus. Mit Vollendung des 65. Lebensjahres im Dezember 2008 begann die X-GmbH mit Pensionszahlungen an A.

Im Januar 2012 wurde bei der X-GmbH eine betriebsnahe Veranlagung für die Jahre 2007 bis 2011 durchgeführt. Das Finanzamt setzte für die Jahre 2009 bis 2011 verdeckte Gewinnausschüttungen an A im Zusammenhang mit den Auszahlungen der Pensionen an. Nach Auffassung des Finanzamts wurde an A für die Jahre 2009 bis 2011 eine zu hohe Pension ausgezahlt. Es war der Auffassung, dass der Erdienenszeitraum für die zugesagte Pension 278 Monate (Oktober 1985 bis Dezember 2008), der tatsächliche Erdienenszeitraum jedoch nur 194 Monate (Oktober 1985 bis Dezember 2001) umfasst hat.

Der Einspruch blieb erfolglos. Das FG München wies die Klage der X-GmbH als unbegründet zurück.

Es ist zu prüfen, ob A während der ihm voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch noch verdienen konnte. Das ist nicht anzunehmen, wenn er im Zusagezeitpunkt das 60. Lebensjahr vollendet hatte oder wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nur noch eine kurze Zeitspanne – weniger als zehn Jahre – lag.

Im Streitfall waren die am 21.10.1985 erteilte Pensionszusage und die am 10.1.1994 beschlossene Erhöhung jeweils **eigenständig auf ihre Erdienbarkeit zu prüfen**. Während bei der Pensionszusage vom 21.10.1985 der Erdienenszeitraum (zehn Jahre) erfüllt war, lag diese

Voraussetzung für die Pensionserhöhung am 10.1.1994 nicht vor. Zwar lagen zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mit Vollendung des 65. Lebensjahres des A mehr als zehn Jahre. Allerdings wurde der **Anstellungsvertrag mit A** mit Aufgabe der aktiven Geschäftstätigkeit der X-GmbH im Jahr 2000 **faktisch beendet**. Dass A weiterhin die Organstellung als Geschäftsführer nach § 35 GmbH-Gesetz innehatte, ändert hieran nichts. Denn für die Frage der Erdienbarkeit kommt es auf den bestehenden Anstellungsvertrag an. A hat daher durch die Beendigung des Anstellungsvertrags vor Ablauf der Zehnjahresfrist die Erhöhung der Pensionszusage nicht verdient. Die monatlichen Erhöhungsbeträge waren damit verdeckte Gewinnausschüttungen.

4 Gesellschafter-Geschäftsführer: Bei betrieblicher Überversorgung drohen verdeckte Gewinnausschüttungen

Die Versorgungszusage einer GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer darf nach ständiger BFH-Rechtsprechung zusammen mit einer Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung maximal 75 Prozent der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge betragen. Liegt die Summe der (betrieblichen und gesetzlichen) Versorgungsanwartschaften über 75 Prozent der Aktivbezüge am Bilanzstichtag, werden die Pensionsrückstellungen bzw. Pensionszahlungen anteilig gekürzt. Diese Rechtsprechung hat der BFH in seinem Urteil vom 20.12.2016 bestätigt.

Im Urteilsfall klagte die C-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer C ein Bruttomonatsgehalt von 7.000 Euro sowie eine Tantieme von „bis zu 50 Prozent vom Jahresüberschuss vor Steuern“ bezog.

1993 erteilte die C-GmbH dem C eine Versorgungszusage (unabänderliches Ruhegehalt von 6.000 DM) ab Vollendung des 65. Lebensjahres. Die C-GmbH schloss eine dynamisierte Rückdeckungsversicherung ab. Im Jahr 1998 machte die C-GmbH Zuführungen zu Pensionsrückstellungen von 54.444 DM geltend.

Im November 1999 übertrug C die GmbH-Anteile auf seine beiden Söhne D und E. In diesem Zusammenhang wurde seine Arbeitszeit reduziert und das Bruttogehalt auf 6.000 Euro herabgesetzt. Im Streitjahr 2006 erhielt C bis einschließlich Februar 3.790 Euro Gehalt und ab März eine Pension in Höhe von 3.067 Euro (6.000 DM). Er erhielt zudem eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (selbstfinanzierte Beiträge) von monatlich 831,46 Euro.

Nach dem Bericht des Prüfers liegt für C eine Überversorgung vor, die sich wie folgt ermittelt:

letzte Aktivbezüge (brutto in 2005)	46.765 Euro
davon 75 Prozent	35.074 Euro
abzgl. SV-Rente	./ 9.977 Euro
abzgl. Direktversicherung mtl.	./ 447 Euro
maximale Betriebsrente	24.650 Euro

Von den an C ausgezahlten Pensionsleistungen (2006 30.667 Euro und 2007 36.813 Euro) wurden die Differenzbeträge zur maximalen Betriebsrente dem Einkommen der GmbH hinzugerechnet.

Gegen die Änderungsbescheide des Finanzamts wurde erfolglos Einspruch erhoben. Das FG Berlin-Brandenburg hat der Klage stattgegeben.

Der BFH sah die Revision des Finanzamts als begründet an, da das FG rechtsfehlerhaft von einer Kürzung der Rückstellung für die Pensionsverpflichtung dem Grunde nach abgesehen hatte. Die Sache wurde allerdings an das FG zurückverwiesen, da bei der Berechnung der sogenannten Überversorgung zugunsten der GmbH die Aktivbezüge des Begünstigten in einem größeren Umfang einzubeziehen sind.

Die Rückstellung für Pensionsleistungen ist höchstens mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6a Abs. 3 EStG). Veränderungen der Pensionsleistungen sind bei der Berechnung des Barwerts erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind. Dies gilt auch für die Zeit nach Beendigung des Dienstverhältnisses. Die sich hieraus ergebende Berechnung des Teilwerts nach dem Stichtagsprinzip lässt sich bei Zusage in Höhe fester Beträge nicht durch eine entsprechend höhere Versorgung umgehen. Eine solche Höherbemessung führt zur anteiligen Kürzung der Pensionsrückstellung soweit die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 Prozent der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt.

Bei der Feststellung der Aktivbezüge gilt der lohnsteuerliche Arbeitslohnbegriff. **Alle Bezüge werden ausgespart, die nicht im Arbeitsverhältnis veranlasst sind.** Es sind ebenso variable Gehaltsbestandteile einzubeziehen wie zum Beispiel eine Tantieme. Dabei ist eine Fünfjahres-Durchschnittsberechnung zugrunde zu legen.

Der Senat erkennt an, dass es **in einer Unternehmenskrise** bei einer Verminderung des Gehalts nicht zwingend sofort zu einer Absenkung der Versorgung kommen muss, um die Überversorgungsgrundsätze nicht zu verletzen. Ein solcher Ausnahmefall lag aber im Streitfall nicht vor.

Besonders zu beachten bei der Prüfung ist, dass sämtliche am Stichtag durch den Arbeitgeber vertraglich zugesagten Altersversorgungsansprüche (u.a. Direktzusage, Direktversicherung) einschließlich der zu erwartenden Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung herangezogen werden. Dabei ist es nach Auffassung des BFH unerheblich, ob die **Ansprüche** aus der gesetzlichen Rentenversicherung **auf eigenen Leistungen des Versorgungswärters** – wie im Urteilsfall – beruhen.

5 Gewinnantiente eines Gesellschafter-Geschäftsführers: Wann ist sie angemessen?

Die Gewinnantiente ist ein beliebtes Gehalts-Extra für GmbH-Geschäftsführer und entsprechend weit verbreitet.

Ist der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter, droht allerdings das Verbot des Betriebsausgabenabzugs insoweit, wie die Tantieme unangemessen hoch ist.

Für die Beurteilung der Angemessenheit der Gesamtvergütung und der Gewinnantiente eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers sind nach dem Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 29.11.2016 die Verhältnisse zum Zeitpunkt der jeweiligen (Tantieme-) Vereinbarung maßgebend. Eine zeitliche oder betragsmäßige Deckelung der Gewinnantiente ist nur dann erforderlich, wenn in diesem Zeitpunkt ernsthaft mit einem sprunghaften Anstieg des Gewinns der GmbH zu rechnen ist.

In die **Bemessungsgrundlage für eine Tantieme** fließen auch Gewinne aus der Veräußerung des Anlagevermögens der GmbH ein. Als Bemessungsgrundlage und zur Prüfung, ob die Tantieme mehr als 50 Prozent des Jahresgewinns ausmacht – und damit nach ständiger BFH-Rechtsprechung unangemessen ist –, ist auf den steuerlichen Gewinn vor Abzug der Steuern und der Tantieme abzustellen.

6 Verdeckte Einlagen in eine GmbH (1): Wesen und Erscheinungsformen

In der Satzung einer GmbH ist explizit geregelt, welche Einlagen die Gesellschafter anlässlich der Gründung oder einer Kapitalerhöhung zu leisten haben. Leistet ein Gesellschafter weitere Einlagen, werden diese in aller Regel als verdeckte Einlagen bezeichnet. Aber worin kann eine verdeckte Einlage bestehen?

Eine gesetzliche **Definition des Begriffs „verdeckte Einlage“** sucht man vergeblich. Anhaltspunkte dafür, wann eine verdeckte Einlage vorliegt, finden sich in R 40 Abs. 1 der Körperschaftsteuer-Richtlinien. Danach liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür eine Gegenleistung erhält, und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Die letztgenannte Voraussetzung ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft den Vermögensvorteil bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht eingeräumt hätte. Mit anderen Worten: Eine verdeckte Einlage ist zu bejahen, wenn der Gesellschafter seiner GmbH Wirtschaftsgüter ohne Gegenleistung zuwendet, wobei eine nicht beteiligte Person keine derartigen unentgeltlichen Zuwendungen machen würde.

Die verdeckte Einlage ist das Spiegelbild zur Vermögensminderung bei der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA). Bei der verdeckten Einlage kommt es mithin zu einer Vermögensmehrung bei der Gesellschaft.

Beispiel: Verdeckte Gewinnausschüttung

Herr Maier ist Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Er veräußert der X-GmbH ein ihm gehörendes Grundstück zwecks Errichtung einer Produktionshalle zum

Preis von 200.000 Euro. Der reguläre Grundstückspreis beträgt 100.000 Euro.

Folge: In Höhe des überhöhten Kaufpreises von 100.000 Euro liegt eine vGA vor.

Beispiel: Verdeckte Einlage

Herr Maier überträgt der X-GmbH das Grundstück für 50.000 Euro. Der reguläre Preis beträgt 100.000 Euro.

Folge: In Höhe der Differenz von 50.000 Euro zwischen tatsächlich gezahltem Kaufpreis und dem tatsächlichen Wert des Grundstücks liegt eine verdeckte Einlage vor.

Voraussetzung einer verdeckten Einlage ist u.a. die Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils an die GmbH. Daher sind als verdeckte Einlagen nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehren. Dies kann geschehen durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens.

Mit anderen Worten: Einlagefähig ist nur ein **bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut**. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Bilanzrecht. Es kann sich dabei um die Zuwendung eines materiellen oder immateriellen Wirtschaftsguts handeln oder um die Entlastung der Gesellschaft von einer Verbindlichkeit. Nutzungs- und Leistungsvorteile sind dagegen nicht bilanzierungs- und damit nicht einlagefähig.

Typische Fälle verdeckter Einlagen sind beispielsweise:

- Ein Gesellschafter überträgt seiner GmbH einen Gegenstand zu einem unter dem Marktniveau liegenden Preis oder unentgeltlich.
- Die GmbH verkauft dem Gesellschafter Gegenstände zu überhöhten Preisen.
- Der Gesellschafter verzichtet auf Forderungen gegenüber seiner GmbH.

7 Verdeckte Einlagen in eine GmbH (2): Steuerliche Folgen bei der GmbH und beim Gesellschafter

Spiegelbildlich zu verdeckten Gewinnausschüttungen dürfen verdeckte Einlagen das Einkommen der GmbH nicht erhöhen. Grund hierfür ist, dass sie ihre Veranlassung nicht im betrieblichen, sondern im gesellschaftlichen Bereich haben. Die Vermögensmehrung wurde von der GmbH nicht erwirtschaftet.

Zwar führt die verdeckte Einlage bei der GmbH handelsrechtlich zu einem außerordentlichen Ertrag, hat also eine Gewinnerhöhung zur Folge. Da sich die verdeckte Einlage aber nicht auf das steuerliche Einkommen der GmbH auswirken darf, wird sie – spiegelbildlich zur vGA – außerhalb der Bilanz wieder abgezogen.

Beispiel:

Herr Maier und seine Ehefrau sind zu jeweils 50 Prozent an der X-GmbH beteiligt. Sie übertragen ein ihnen gemeinsam gehörendes Grundstück unentgeltlich auf die X-GmbH. Das Grundstück hat einen Wert von 250.000 Euro. Das führt zu folgenden Konsequenzen:

Steuerbilanzgewinn:	+ 250.000 Euro
Einkommenskorrektur:	./ 250.000 Euro
Steuerliche Auswirkungen	0 Euro

Das zugeführte Wirtschaftsgut ist bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft in der Regel zum Teilwert (Verkehrswert) anzusetzen.

Die aus der verdeckten Einlage resultierende Vermögensmehrung erhöht das **steuerliche Einlagekonto** gemäß § 27 Körperschaftsteuergesetz. Das steuerfrei zugeführte Vermögen kann später, wenn es nicht mehr benötigt wird, **steuerfrei** an die Gesellschafter **ausgeschüttet** werden.

Durch die verdeckte Einlage erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts (= **nachträgliche Anschaffungskosten**).

Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung mindern auch die nachträglichen Anschaffungskosten den entstehenden Veräußerungsgewinn gemäß § 17 Abs. 1 EStG.

Beispiel:

Herr Maier ist an der X-GmbH zu 50 Prozent beteiligt. Bei Gründung der X-GmbH hat er einen Geschäftsanteil von 25.000 Euro (= Anschaffungskosten) übernommen. Er überträgt der X-GmbH einen Pkw, dessen Wert 15.000 Euro beträgt, ohne Gegenleistung.

Später veräußert er seinen Anteil für 50.000 Euro.

Folge: Die Anschaffungskosten für den Geschäftsanteil von 25.000 Euro erhöhen sich durch die verdeckte Einlage (= nachträgliche Anschaffungskosten) um 15.000 Euro, betragen also 40.000 Euro. Der Veräußerungsgewinn beträgt 10.000 Euro (50.000 Euro ./ 40.000 Euro). Ohne verdeckte Einlage hätte der Veräußerungsgewinn 25.000 Euro betragen (50.000 Euro ./ 25.000 Euro).

8 GmbH-Publizität: Konkurrenz hat Anspruch auf Offenlegung von Jahresabschlüssen

Das Landgericht (LG) Bonn hat in einem Urteil vom 31.8.2016 den Konkurrenten einer GmbH das Recht zugestanden, von der GmbH die Offenlegung des Jahresabschlusses einzufordern.

Der Fall: Die Klägerin mit Sitz in G. in der Nähe von T. vertreibt national sowie international ein Vakuum- und Dampfreinigungssystem für Luft und Raum. Die in 2004 gegründete Beklagte mit Sitz in T., deren einer Geschäftsführer früher bei der Klägerin angestellt war, vertreibt weltweit Haushaltsprodukte, darunter einen Wasserfilter, ein Dampfreinigungsgerät sowie einen Wasserstaubsauger. Ein Vertrieb für Deutschland findet nicht statt.

Die Klägerin mahnte die Beklagte im Hinblick darauf ab, dass diese ihrer Publizitätspflicht nach §§ 325 ff. HGB für 2014 nicht nachgekommen sei. Deshalb forderte sie diese zur Abgabe einer strafbewehrten Unterlassungserklärung und den Ersatz außergerichtlicher Rechtsanwaltskosten auf. Eine Reaktion der Beklagten erfolgte nicht.

Im Wege einer einstweiligen Verfügung hat das LG Bonn der Beklagten bei Vermeidung eines für jeden Fall der Zuwiderhandlung festzusetzenden Ordnungsgeldes bis zu 250.000 Euro aufgegeben, im elektronischen Bundesanzeiger die gesetzlich vorgesehenen Informationen im Sinne von § 325 Abs. 1 HGB zu veröffentlichen bzw. – wenn die gesetzlichen Voraussetzungen zutreffen (§ 326 Abs. 2 HGB) – dort zu hinterlegen. Es bleibt abzuwarten, wie das OLG Köln entscheiden wird.

Nach Auffassung des LG sind die Parteien Mitbewerber im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 3 UWG, weil sie auf demselben sachlich und räumlich relevanten Markt tätig sind und in einem konkreten Wettbewerbsverhältnis stehen.

Die Vorschriften der §§ 325 ff. HGB sind Marktverhaltensregelungen im Sinne von § 3a UWG. **Zweck einer Offenlegung der Jahresabschlüsse** ist zum einen der Funktionsschutz des Marktes und zum anderen der **Individualschutz der Marktteilnehmer**. Offenlegung bzw. Publizität bildet das Korrelat der Marktteilnahme. Die Publizitätspflichten dienen insbesondere dem **Schutz der Gläubiger** und der übrigen Teilnehmer am Wirtschaftsleben, die so einen Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse erhalten.

9 Gesellschafter-Geschäftsführer mit Minderheitsbeteiligung und Sperrminorität: Besteht Sozialversicherungspflicht?

Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH möchten in der Regel eine abhängige Beschäftigung und damit eine Pflichtmitgliedschaft in der gesetzlichen Sozialversicherung vermeiden. Ob dies mithilfe einer Minderheitsbeteiligung in Kombination mit einer Sperrminorität gelingt, musste das Landessozialgericht Baden-Württemberg in einem Urteil vom 23.11.2016 entscheiden.

Im Urteilsfall wurde die Z-GmbH (Kläger) am 21.9.2010 gegründet; sie betreibt einen Restaurantbetrieb. Gesellschafter ist A mit einem Anteil von 20 Prozent. Er ist gleichzeitig Geschäftsführer. Nach seinem Dienstvertrag ist er hinsichtlich des Zeitpunkts, der Dauer, des Umfangs und des Orts seiner Tätigkeit weisungsfrei und übt gegenüber den Angestellten der Z-GmbH die Rechte eines Arbeitgebers aus. An bestimmte Arbeitszeiten ist er nicht gebunden.

Der Geschäftsführervertrag kann von beiden Seiten nur aus wichtigem Grund aufgelöst werden. Eine ordentliche Kündigung ist ausgeschlossen. Entsprechendes ist für die (organschafliche) Abberufung des A als Geschäftsführer der Z-GmbH vereinbart. Er erhält zwar ein Festgehalt, kann aber über dessen Höhe maßgeblich mitbestimmen. So darf sein Gehalt einen von ihm vorgegebenen Mindestbetrag nicht unterschreiten.

A ist außerdem am Gewinn beteiligt, bestimmt über Dauer und Lage seines Urlaubs und seine Vergütung wird im Krankheitsfall drei Monate fortgezahlt. Er verfügt nach dem Gesellschaftsvertrag über eine **Sperrminorität für eine Vielzahl von Gesellschafterbeschlüssen** (z.B. Einstimmigkeit bei Abschluss sowie Änderung von Geschäftsführeranstellungsverträgen und Auflösung der Gesellschaft).

Die Beteiligten streiten über den sozialversicherungsrechtlichen Status des A. Nach Auffassung sowohl des Sozialgerichts als auch des Landessozialgerichts übt er keine abhängige sozialversicherungspflichtige Beschäftigung aus, sondern ist vielmehr **selbstständig erwerbstätig**.

Neben der Frage, ob ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist, muss bei einem Geschäftsführer auch berücksichtigt werden, ob und mit welchem **Anteil** dieser **am Stammkapital der GmbH** beteiligt ist. Bei einer Kapitalgesellschaft ist die Rechtsmacht in der Gesellschaft und damit auch die Rechtsstellung als selbstständig erwerbstätiger Unternehmer oder abhängig beschäftigter Arbeitnehmer grundsätzlich mit seiner Kapitalbeteiligung verknüpft.

Ist der Geschäftsführer am Stammkapital einer GmbH beteiligt, ist die ihm durch das Gesellschaftsrecht, insbesondere den Gesellschaftsvertrag, zugewiesene Rechtsmacht in der GmbH von maßgeblicher Bedeutung. Kann er aufgrund seiner Gesellschafterstellung wesentlichen rechtlichen Einfluss auf die Willensbildung der Gesellschaft ausüben, kommt ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis nicht in Betracht. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer **mindestens über die Hälfte des Stammkapitals** verfügt.

Ist sein Anteil am Stammkapital geringer (Minderheitsgesellschafter), kommt es darauf an, ob seine Rechtsmacht in der Gesellschaft aus anderen Gründen der Rechtsmacht eines Mehrheitsgesellschafters bzw. des mit mindestens 50 Prozent am Stammkapital der Gesellschaft beteiligten Gesellschafters vergleichbar ist. Das kann bei der **Einräumung von Sonderrechten** zur Herbeiführung oder Verhinderung von Gesellschafterbeschlüssen und insbesondere bei der Einräumung einer sogenannten „**Sperrminorität**“ der Fall sein. Erforderlich ist immer, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Ergebnis die Rechtsmacht zukommt, sich ihm nicht genehmer Weisungen hinsichtlich der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit zu erwehren. Eine „unechte Sperrminorität“, die sich nur in Minderheitenschutzklauseln hinsichtlich besonders wichtiger Geschäfte erschöpft, reicht nicht aus.

Die Tatsache, dass ein Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich „freie Hand“ hat und ohne ihn „nichts geht“, reicht für seine selbstständige Erwerbstätigkeit nicht aus, wenn den tatsächlichen Gepflogenheiten aufgrund der (fortbestehenden) Verteilung der Rechtsmacht im Unternehmen jederzeit ein Ende gesetzt werden kann (keine Anerkennung einer „Schönwetter-selbstständigkeit“).

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2017

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Erwerb von GmbH-Beteiligungen	BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, Az. 2 BvL 6/11	2017, S. 201
2 Geburtstagsfeier	BFH, Urteil vom 10.11.2016, Az. VI R 7/16	2017, S. 182
3 Pensionszusage	FG München, Urteil vom 20.12.2015, Az. 7 K 991/14	2017, S. 186
4 Gesellschafter-Geschäftsführer/Übersorgung	BFH, Urteil vom 20.12.2016, Az. I R 4/15	2017, S. 214
5 Gewinntantieme	FG Hamburg, Beschluss vom 29.11.2016, Az. 2 V 285/16	–
6 Verdeckte Einlagen (1)	R 40 Abs. 1 KStR BFH, Urteil vom 20.7.2005, Az. X R 22/02, BStBl II 2006, S. 457	2017, S. 161
7 Verdeckte Einlagen (2)	§ 27 KStG § 17 EStG	2017, S. 162
8 GmbH-Publizität	LG Bonn, Urteil vom 31.8.2016, Az. 1 O 2015/16	2017, S. 96
9 Gesellschafter-Geschäftsführer/Sozialversicherungspflicht	LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 23.11.2016, Az. L 5 R 50/16	2017, S. 189 2017, S. 76