

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

das erste Mandanten-Rundschreiben in diesem Jahr erinnert an wesentliche Eckpunkte bei der Ausgestaltung der Vergütung für Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2018 (Nr. 1) und informiert über eine aktuelle Vergütungsstudie (Nr. 2). Zum Vergütungsbestandteil „Pensionszusage“, hier insbesondere zur Frage der Kapitalabfindung, liegt aktuelle Rechtsprechung vor (Nr. 8, 9 und 10).

Weitreichende Folgen für GmbH-Gesellschafter dürfte die Änderung der BFH-Rechtsprechung haben, wonach eigenkapitaleretzende Gesellschafterhilfen (Darlehen und Bürgschaftsübernahmen) nicht mehr zu den Anschaffungskosten auf die Beteiligung rechnen (Nr. 3).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 **Geschäftsführervergütung 2018 (1):** Checkliste zur Überprüfung
- 2 **Geschäftsführervergütung 2018 (2):** Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen
- 3 **Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Krise keine nachträglichen Anschaffungskosten mehr**
- 4 **Geschenke an Geschäftsfreunde:** Steuerliche Behandlung der Pauschalsteuer
- 5 **Jahresabschluss 2016 – Offenlegung:** Konsequenzen bei Fristversäumnis
- 6 **GmbH als Vermieterin von Wohnraum an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer**
- 7 **Gesellschafterwechsel:** Auswirkungen auf den Verlustabzug einer GmbH
- 8 **Pensionszusage:** Konsequenz des Verzichts auf bereits erdiente Pensionsansprüche durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer
- 9 **Pensionszusage:** Anforderungen an eine Abfindungsklausel
- 10 **Pensionszusage:** Wann muss ein Geschäftsführer die Zahlung einer Kapitalabfindung hinnehmen?

## 1 Geschäftsführervergütung 2018 (1): Checkliste zur Überprüfung

Sollen Vergütungsvereinbarungen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer im neuen Jahr geändert werden, sollte alsbald gehandelt werden, insbesondere wenn der Geschäftsführer eine beherrschende Gesellschafterstellung innehat. Denn in diesem Fall gilt das steuerliche Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbot: Wird eine Anhebung des Festgehalts oder einer Tantieme erst im Laufe des Jahres 2018 vereinbart, wird der Mehraufwand nur für die verbleibenden Monate bzw. zeitanteilig als Betriebsausgabe der GmbH anerkannt. Dies gilt auch für Geschäftsführer und andere Arbeitnehmer der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile besitzen, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige). Die nachfolgende Checkliste bietet eine erste Orientierung.

### Checkliste: Vergütungsabreden für 2018

- Sind alle Vergütungsvereinbarungen schriftlich dokumentiert?
- Liegt für Vergütungsänderungen ein entsprechender Beschluss der Gesellschafterversammlung vor?
- Sind die höheren Gewinne der GmbH, die für das kommende Jahr erwartet werden, bereits so durch fundierte Ertragsprognosen untermauert, dass eine **Anhebung des Festgehalts** des (Gesellschafter-)Geschäftsführers oder anderer Gehaltsbestandteile (z.B. Urlaubsgeld) gerechtfertigt ist?
- Wird die **50-Prozent-Obergrenze für Gewinnantien** eingehalten? Sollte zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen eine Deckelung auf maximal 50 Prozent des Gewinns vereinbart werden?
- Erfordert die Expansion der geschäftlichen Tätigkeit der GmbH (z.B. Gründung einer GmbH-Tochter) ein zusätzliches Engagement des Geschäftsführers mit der Folge, dass das Gehalt aus diesem Grund aufgestockt oder eine **weitere Vergütungsabrede** mit der GmbH-Tochter getroffen werden kann?
- Kommt für eine bestimmte Zeit ab 2018 eine **Umsatztantieme** in Betracht (z.B. bei Neugründung, Expansion oder betrieblicher Sondersituation)?
- Sollen **Abschlagszahlungen** auf Gewinnantien im Anstellungsvertrag vereinbart werden?
- Gibt es **Verlustvorträge**, die ggf. tantiememindernd zu berücksichtigen sind?
- Sind alle **Tantiemebedingungen** eindeutig vertraglich formuliert, sodass keine Interpretationsspielräume verbleiben?
- Sind **Gewinnantien** steuerlich noch angemessen?
- Die Rechtsprechung verlangt im Allgemeinen alle drei Jahre eine Überprüfung der steuerlichen Angemessenheit.
- Wird sich das **Aufgabenfeld des Geschäftsführers 2018** ändern, sodass Vertragsänderungen notwendig werden (z.B. Gehaltserhöhung, Tantieme- oder Pensionszusage bei Aufgabenerweiterung; Gehaltsreduzierung bei fehlender betrieblicher Auslastung)?

- Soll ab 2018 die **Privatnutzung des Dienstwagens** auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden Fahrtenbuchs versteuert werden statt pauschal mit 1 Prozent des Listenpreises eines Neuwagens im Anschaffungsjahr?

## 2 Geschäftsführervergütung 2018 (2): Aktuelle Orientierungswerte aus 68 Branchen

Auch im Jahr 2017 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden rund 2.833 Geschäftsführer aus den Bereichen Industrie, Handwerk, Dienstleistung, Einzel- und Großhandel.

Der spezielle Nutzen der BBE-Gehälter-Dokumentation, auf deren Zahlen und Daten auch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte regelmäßig zurückgreifen, liegt in den **zahlreichen Detaildaten**, die sie enthält. So sind wichtige Orientierungswerte **für 68 Branchen** aufbereitet. Spezifiziert werden die Geschäftsführer-Gehälter unter anderem nach dem GmbH-Umsatz, der Anzahl der Beschäftigten und dem Geschäftsführer-Status (Allein-, Mitgeschäftsführer, Vorsitzender). Darüber hinaus bietet die Studie interessantes Anschauungsmaterial über Trends in den Bereichen Erfolgsbeteiligungen, betriebliche Altersversorgung und Dienstwagen.

Wann die Vergütung für Gesellschafter-Geschäftsführer im Bereich des noch Angemessenen liegt und damit in voller Höhe als Betriebsausgabe abgesetzt werden kann, kann auch mithilfe **betriebsinterner Daten** ermittelt werden. Orientierungswert ist dann das Gehalt des nach dem Geschäftsführer zweitbestbezahlten Angestellten der GmbH – zum Beispiel des Prokuristen. Rechtsprechung und Verwaltung halten das bis zu **2,5-Fache** seines Lohns als Geschäftsführergehalt für noch angemessen.

### Beispiel:

*Der Prokurist einer GmbH verdient 50.000 Euro im Jahr. Dann kann das Gehalt des (Gesellschafter-)Geschäftsführers das 2,5-Fache dieses Gehalts betragen, also bei maximal 125.000 Euro liegen.*

Gerechtfertigt wird dieses Mehrgehalt des Geschäftsführers mit seiner umfassenden Zuständigkeit für alle Fragen der Gesellschaft und mit seiner uneingeschränkten persönlichen Verantwortung für alles, was im Unternehmen schiefläuft.

Im Wesentlichen wird dieser 2,5-Faktor auch durch die BBE-Gehälterstudie für das Jahr 2017 bestätigt – allerdings gibt es in zwei Wirtschaftszweigen „Ausreißer“. Dies sind die Wirtschaftszweige Dienstleistung und Industrie. Die Ergebnisse der Untersuchung:

- Im Wirtschaftszweig Industrie liegt der Multiplikator für das Geschäftsführergehalt – und zwar im Durchschnitt (Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer) – mit dem 2,3-Fachen am niedrigsten und im Einzelhandel

mit dem 2,45-Fachen ebenso „in der Normgröße“ wie gerade noch im Großhandel mit dem 2,56-Fachen.

- Im Wirtschaftszweig Dienstleistung dagegen liegt der Multiplikator mit dem 2,86-Fachen mit Abstand am höchsten.

### 3 Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Krise keine nachträglichen Anschaffungskosten mehr

Ein Gesellschafter, der „seiner“ GmbH in der Krise oder zur Rettung vor einem drohenden Insolvenzverfahren ein Darlehen gewährte oder die persönliche Bürgschaft für eine Verbindlichkeit der Gesellschaft übernahm, dann aber im Insolvenzverfahren dafür in Anspruch genommen wurde, konnte nach der bisherigen Rechtsprechung davon ausgehen, dass seine Aufwendungen steuerlich als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung gewertet wurden. Ein eventueller Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn nach § 17 Abs. 1 EStG wurde dadurch entsprechend gemindert oder ein entsprechender Verlust erhöht.

Nach einem Urteil des BFH vom 11.7.2017, das eine Änderung der Rechtsprechung bedeutet, gilt dies nur noch in Fällen, in denen der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe **bis zum 27.9.2017** (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch die GmbH-Novelle von 2008 ist – so der BFH – die gesetzliche Grundlage für die bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG entfallen. Aufwendungen des Gesellschafters aus seiner Inanspruchnahme als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft führen nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten für seine Beteiligung, wenn die Bürgschaft nach dem 27.9.2017 übernommen worden ist. Entsprechendes gilt, wenn eine vor diesem Datum übernommene Bürgschaft erst danach zu Eigenkapitalersatz wurde.

### 4 Geschenke an Geschäftsfreunde: Steuerliche Behandlung der Pauschalsteuer

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde können nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 35 Euro nicht überschreiten (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Dieser Wert bezieht sich auf das gesamte Wirtschaftsjahr. Zwei Geschenke im Jahr 2017 im Wert von insgesamt 36 Euro an denselben Geschäftsfreund führen dazu, dass die gesamten Aufwendungen nicht abzugsfähig sind. Der Wert des Geschenks richtet sich bei Geschenken von zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen nach dem Nettowert, bei Geschenken von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen nach dem Bruttowert.

Die Geschenke einer GmbH an Geschäftsfreunde sind für den Empfänger steuerpflichtig. Damit die Freude über das Geschenk aber nicht gleich getrübt wird, hat der Gesetzgeber vorgesehen, dass die GmbH (das schenkende Unternehmen) nach § 37b EStG die Aufwendungen für Geschenke pauschal mit 30 Prozent versteuern kann.

Lange Zeit war strittig, ob diese Pauschalsteuer ebenfalls als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. Der **BFH** hat in seinem **Urteil vom 30.3.2017** entschieden, dass sich die vom Schenker übernommene Pauschalsteuer zwar nicht auf die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 EStG auswirkt, sie ertragsteuerlich jedoch ein zusätzliches Geschenk („**Steuer Geschenk**“) darstellt. Danach würde der Wert eines Geschenks von 40 Euro brutto zu Aufwendungen von 33,61 Euro (Nettowert des Geschenks) zzgl. 12 Euro (übernommene Pauschalsteuer) = 45,61 Euro betragen. Die Folge: Weder die Aufwendungen für das Geschenk noch die übernommene Steuer sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die GmbH bliebe auf den gesamten Kosten für Geschenke an Geschäftsfreunde sitzen.

Die Finanzverwaltung hat sich erfreulicherweise dazu entschlossen, trotz des BFH-Urteils vom 30.3.2017 an ihrer bisherigen Handhabung (Vereinfachungsregelung) festzuhalten. Diese besagt: Sofern die 35-Euro-Grenze für das Geschenk nicht überschritten wird, bleibt auch die 30-prozentige **Pauschalsteuer als Betriebsausgabe abziehbar**. Das BFH-Urteil wurde inzwischen im Bundessteuerblatt veröffentlicht. In einer Fußnote zum Urteil wird jedoch auf die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung hingewiesen, die weiterhin angewendet werden soll. Es bleibt also dabei, dass auch die Pauschalsteuer als Betriebsausgabe abgezogen werden darf und nicht den Nettowert von 35 Euro erhöht.

### 5 Jahresabschluss 2016 – Offenlegung: Konsequenzen bei Fristversäumnis

Offenlegungspflichtige Unternehmen müssen ihre Jahresabschlussunterlagen regelmäßig **spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag** beim Betreiber des Bundesanzeigers elektronisch offenlegen – also den Jahresabschluss für 2016 bis zum 31.12.2017. Diese Fristen gelten auch für Kleinstunternehmen, die diese Pflicht durch Hinterlegung ihrer Bilanz erfüllen wollen. Für börsennotierte Unternehmen gelten kürzere Fristen. Im Falle der Säumnis leitet das Bundesamt für Justiz von Amts wegen ein Ordnungsgeldverfahren ein.

Das Ordnungsgeldverfahren beginnt mit der Aufforderung, innerhalb einer **Nachfrist von sechs Wochen** den gesetzlichen Offenlegungspflichten nachzukommen oder durch Einspruch zu rechtfertigen, warum dies unterlassen worden ist. Bei dieser Aufforderung droht das Bundesamt für Justiz ein **Ordnungsgeld** an, das sich auf **mindestens 2.500 Euro** beläuft. Kommt das Unternehmen der Aufforderung nicht nach, ist das Ordnungsgeld festzusetzen.

Das Unternehmen kann daher ein Ordnungsgeld noch vermeiden, wenn es **innerhalb der gesetzten sechswöchigen**

**gen Nachfrist** die Offenlegung nachholt. Die Gebühren und Auslagen des Verfahrens entstehen allerdings bereits durch die Einleitung des Verfahrens. Bei verspäteter Offenlegung, die aber noch vor Festsetzung des Ordnungsgelds erfolgt, setzt das Bundesamt das Ordnungsgeld herab, und zwar für Kleinunternehmen auf 500 Euro und für kleine Unternehmen auf 1.000 Euro.

Etwa 1,2 Mio. Unternehmen in Deutschland sind dazu verpflichtet, den Jahresabschluss im Bundesanzeiger zu veröffentlichen, oder als Kleinunternehmen zumindest die Bilanz im Unternehmensregister zum Abruf zu hinterlegen. Auch Kleinunternehmen, Gesellschaften, die aktuell keine Geschäftstätigkeit entfalten, sowie Gesellschaften in Insolvenz oder Liquidation sind offenlegungspflichtig. Welche Unterlagen offenzulegen sind, hängt grundsätzlich von der Größe des Unternehmens ab.

Bei der Offenlegung der Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, sind wichtige Neuregelungen des **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes** (BilRUG) zu beachten. Insbesondere bezieht die Pflicht zur Offenlegung sich künftig auf den festgestellten oder gebilligten Jahresabschluss; die bisherige Möglichkeit, den Jahresabschluss bereits vor der Feststellung oder Billigung fristwährend beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen, entfällt.

## 6 GmbH als Vermieterin von Wohnraum an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer

Vermietet eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Wohnraum, so ist **Vorsicht geboten**. Während die Fremdvermietung einer Wohnung **zur ortsüblichen Miete** bei allen anderen Steuerpflichtigen problemlos anerkannt wird, kann sie bei der GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung** führen.

Der BFH geht davon aus, dass eine GmbH Wohnraum nur vermietet, wenn sie sämtliche Aufwendungen für die Wohnsubstanz plus einen Gewinnzuschlag erstattet erhält. Das Finanzamt setzt also als Maßstab die **Kostenmiete, nicht die ortsübliche Miete** an. Die allgemeinen Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von privaten Vermietungseinkünften gelten nicht für die GmbH bei Vermietung an Gesellschafter oder nahestehende Personen.

Ein Fall, der kürzlich vom Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg entschieden wurde, zeigt, wie gravierend die Folgen sein können. Die monatliche (ortsübliche) Miete betrug 4.900 Euro, während die Kostenmiete 9.000 Euro betrug. Das FG sah darin eine verbilligte Überlassung und setzte die Differenz zwischen tatsächlicher Mietzahlung und Kostenmiete als **verdeckte Gewinnausschüttung** an.

## 7 Gesellschafterwechsel: Auswirkungen auf den Verlustabzug einer GmbH

Der Verlustabzug bei GmbHs ist ebenso wie der Verlustvortrag in Wirtschaftsjahren, in denen neue Gesellschaf-

ter hinzugekommen sind, besonders umstritten. Nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gehen die Verluste der GmbH teilweise unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des Stammkapitals einer GmbH an einen Erwerber oder eine diesem nahestehende Person übertragen werden (**schädlicher Beteiligungserwerb**). Mit Beschluss vom 29.3.2017 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) diese Regelung für **verfassungswidrig** erklärt. Ferner wurde der Gesetzgeber verpflichtet, spätestens **bis zum 31.12.2018 rückwirkend** ab dem 1.1.2008 eine **Neuregelung zu treffen**.

Parallel zu diesem Verfahren hat der Gesetzgeber den neuen § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG) am 20.12.2016 durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften eingeführt. Nunmehr kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Verlustuntergang nach § 8c KStG verhindert werden.

Die Regelung des § 8c KStG war jahrelang ein Hemmnis – gerade für Start-ups oder für sanierungsbedürftige Unternehmen –, um Investoren zu finden, die sich an der Gesellschaft beteiligen. Deshalb ermöglicht § 8d Abs. 1 KStG nunmehr auf Antrag einen Ausschluss des § 8c KStG. Dafür wird aber ein sogenannter **fortführungsgebundener Verlustvortrag** festgestellt, der zur Verrechnung mit künftigen Gewinnen genutzt werden kann.

Der neue Verlustvortrag kann jedoch seinerseits untergehen, wenn bestimmte schädliche Maßnahmen, die in § 8d Abs. 2 KStG genannt sind, im sogenannten Beobachtungszeitraum (vier Jahre) durchgeführt werden.

**Mit Beschluss vom 29.8.2017** hat das Finanzgericht Hamburg das BVerfG zu der Frage angerufen, ob auch **§ 8c Satz 2 KStG** in der alten Fassung (a.F.) (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) **verfassungswidrig** ist. Hiervon ist das Gericht überzeugt.

Gegenstand der neuen Vorlage an das BVerfG ist die Regelung in § 8c Satz 2 KStG a.F., wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft sogar vollständig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 Prozent der Anteile übertragen werden. Damit wird eine weitere Variante der höchst umstrittenen Verlustabzugsbeschränkung auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt.

## 8 Pensionszusage: Konsequenz des Verzichts auf bereits erdiente Pensionsansprüche durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer

Wer als GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer auf bereits erdiente und werthaltige Pensionsansprüche verzichtet, muss auf das Schlimmste gefasst sein. So ist nicht nur die **Pensionsrückstellung** bei der GmbH **gewinnerhöhend aufzulösen**, der Gesellschafter muss **zusätzlich fiktiven Arbeitslohn** in Höhe des Barwerts der Anwartschaft als Arbeitslohn versteuern. Dabei dürfte es kaum ein Trost sein, dass die fiktiv zugeflossene Pensionsanwartschaft steuerlich als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit behandelt werden kann, für die die **Fünftelregelung nach**

§ 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG anwendbar ist, die zu einer gewissen Progressionsmilderung führt.

So lautet die Entscheidung des BFH in seinem Urteil vom 23.8.2017 (Az. VI R 4/16): Wurzelt die Zusage der Altersversorgung im Anstellungsvertrag, führt der Verzicht auf die erdiente und werthaltige Anwartschaft zu einem Lohnzufluss in Höhe des Teilwerts.

**Im Streitfall** war für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH im Anstellungsvertrag bei Vollendung des 65. Lebensjahres und Ausscheiden aus der Geschäftsführung eine Pension auf Lebenszeit in Höhe von 45 Prozent seiner ihm zuletzt gezahlten monatlichen Bezüge vereinbart. Die Bezüge wurden später reduziert. Um eine Überversorgung zu verhindern, wurde das monatliche Ruhegehalt auf 75 Prozent des zuletzt bezogenen Gehalts angepasst.

Das Finanzamt setzte daraufhin höhere Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit beim Kläger an, da durch den Verzicht Arbeitslohn zugeflossen sei.

Nach Auffassung des BFH ist ein solcher Verzicht regelmäßig **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** und daher eine **verdeckte Einlage**. Eine andere Wertung kommt nur in Betracht, wenn auch ein fremder Geschäftsführer unter sonst gleichen Umständen die Pensionsanwartschaft aufgegeben hätte. Es gilt auch nichts anderes, wenn der Pensionsverzicht mit einer dauerhaften Kürzung der Aktivvergütung einhergeht. Denn selbst wenn die Absenkung der Aktivvergütung zu einer teilweisen Auflösung der bisherigen Pensionsrückstellung beim Arbeitgeber gemäß § 6a EStG führte, nähme dies ein fremder Arbeitnehmer nicht zum Anlass, den bereits erdienten Teil der Versorgungsanwartschaft aufzugeben. Die Annahme einer verdeckten Einlage ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Pensionszusage angepasst wurde, um eine steuerliche Überversorgung zu vermeiden.

## 9 Pensionszusage: Anforderungen an eine Abfindungsklausel

Häufig ist in einer Pensionszusage eine Abfindungsklausel enthalten, wonach der Ex-Geschäftsführer anstelle laufender Pensionszahlungen einen Kapitalbetrag als Abfindung wählen kann. Welchen Anforderungen muss eine solche Klausel genügen, damit sie auch steuerlich anerkannt wird?

Das FG Schleswig-Holstein hatte zu dieser Rechtsfrage gleich zwei Fälle zu entscheiden. In beiden Streitfällen lagen jeweils nicht beitragsfinanzierte Pensionszusagen vor, die Abfindungsklauseln enthielten. Im Verfahren mit dem Az. 1 K 68/14 sah die Abfindungsklausel eine Barwertabfindung vor, deren Kapitalbetrag anhand eines Rechnungszinses von 6 Prozent und der anerkannten Grundsätze der Mathematik ermittelt werden sollte. Im Verfahren mit dem Az. 1 K 141/15 verwies die Abfindungsregelung für die Berechnung der Kapitalabfindung auf die im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechtsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen.

Das Finanzamt lehnte die steuerliche Anerkennung der für die Pensionszusagen gebildeten Pensionsrückstellungen ab, weil die Pensionszusagen nicht die nach den hierzu ergangenen BMF-Schreiben erforderlichen Angaben zum Rechnungszins und zur Sterbetafel enthielten.

Nach Auffassung des FG Schleswig-Holstein verstoßen die in den Pensionszusagen enthaltenen Abfindungsklauseln nicht gegen das Schriftform- und Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Diese Vorschrift ist einschränkend dahin auszulegen, dass die in einer Pensionszusage enthaltene Abfindungsklausel nicht die Festlegung des für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendenden Rechnungszinses und der Sterbetafel verlangt. Ein solches Erfordernis ergibt sich weder aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift noch aus dem systematischen Zusammenhang zu § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die Abfindungsklausel wirkt sich zudem nicht auf die Höhe der Pensionsrückstellung aus, sodass eindeutige Angaben zur Berechnung der Abfindungshöhe nach der mit dem Schriftform- und dem Eindeutigkeitsgebot bezweckten Beweissicherung über den Umfang der Pensionszusage nicht erforderlich sind.

Da die FG-Urteile nicht auf der Linie der Finanzverwaltung liegen, hat das Finanzamt in beiden Verfahren Revision eingelegt.

## 10 Pensionszusage: Wann muss ein Geschäftsführer die Zahlung einer Kapitalabfindung hinnehmen?

Diese Frage hat der BGH in einem Urteil vom 23.5.2017 entschieden.

Im Urteilsfall war A mit 35 Prozent am Stammkapital der X-GmbH beteiligt und 22 Jahre lang deren Geschäftsführer. Ihm war eine betriebliche Altersversorgung durch monatliche Zahlung von ursprünglich 3.500 DM zugesagt worden. Auf die Versorgungszusage sollte das Betriebsrentengesetz (BetrAVG) mit Ausnahme des Abfindungsverbots aus § 3 Anwendung finden.

Drei Jahre nach Eintritt des A in den Ruhestand beschloss die Gesellschafterversammlung mehrheitlich die Abfindung der Versorgungsansprüche durch eine einmalige Kapitalzahlung.

A hat gegen den Beschluss Anfechtungsklage erhoben. Das Landgericht hat der Klage stattgegeben, das OLG hat sie abgewiesen.

Der BGH hat die Klageabweisung bestätigt. Auch er hält den **Beschluss** der Gesellschafterversammlung **für rechtmäßig**.

Im Ergebnis hat der BGH einen Verstoß des Gesellschafterbeschlusses gegen § 3 BetrAVG verneint. Diese Regelung enthält ein Abfindungsverbot. Würde also § 3 BetrAVG gelten, hätte die zugesagte Versorgung nicht in eine Kapitalabfindung umgewandelt werden dürfen. In der Ver-

sorgungszusage selbst war allerdings die Geltung dieser Regelung ausdrücklich ausgeschlossen worden.

Insoweit war vom BGH zu klären, ob die Außerkraftsetzung des Abfindungsverbots zulässig war. Nach § 17 Abs. 3 Satz 3 BetrAVG kann von den Bestimmungen des BetrAVG grundsätzlich nicht zuungunsten der Arbeitnehmer abgewichen werden. Zu den Arbeitnehmern im Sinne des Gesetzes gehört gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG auch der Kläger als Organmitglied der beklagten GmbH. Könnte gegenüber diesen Personen durch eine vertragliche Vereinbarung ohne Weiteres von den gesetzlichen Schutzregelungen abgewichen werden, liefe die Erstreckung der arbeitsrechtlichen Regelungen des BetrAVG insoweit ins Leere. Von dieser Wertung kann nicht abgewichen werden, nur weil Organmitglieder zunächst typischerweise eine stärkere Verhandlungsposition als normale Arbeitnehmer haben.

Eine Abdingbarkeit der arbeitsrechtlichen Regelungen kommt dann in Betracht, wenn eine entsprechende tarifliche Regelung dies ermöglicht (§ 17 Abs. 2 BetrAVG). Der Gesetzgeber räumt den Tarifvertragsparteien daher eine entsprechende Verhandlungsmacht ein. Diese Regelung hat der BGH auf Organmitglieder übertragen. Seiner Meinung nach ist das **Betriebsrentenrecht für Organmitglieder insoweit abdingbar**, als auch den Tarifvertragsparteien Abweichungen erlaubt sind. Die übliche Verhandlungsunterlegenheit von Arbeitnehmern sieht der BGH bei Organmitgliedern so nicht. Diese könnten nicht stärker geschützt sein als ein Arbeitnehmer.

## 11 Abberufung des Geschäftsführers: Zum Nachweis eines wichtigen Grundes

Mit der Frage, wann ein Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung abberufen werden kann, hatte sich der BGH in seinem Urteil vom 4.4.2017 zu befassen.

Im Urteilsfall waren am Stammkapital der X-GmbH A zu 49 Prozent und S mit 51 Prozent beteiligt. S war zugleich alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Auf Antrag des A wurde in einer Gesellschafterversammlung vom 13.11.2014 über die sofortige Abberufung des S als Geschäftsführer und die fristlose Kündigung seines Anstellungsvertrags aus wichtigem Grund abgestimmt. Mit den Gegenstimmen des S wurde der Antrag abgelehnt. S als Versammlungsleiter stellte die Ablehnung des Beschlussantrags fest.

A hat die ablehnenden Beschlüsse angefochten und entsprechende positive Beschlussfeststellungsanträge gestellt.

Die Vorinstanzen haben die Klage des A abgewiesen.

Auch der **BGH** hat die **Klage für unbegründet gehalten** und die Revision zurückgewiesen. Er hat dies eingehend damit begründet, dass im Zeitpunkt der Abstimmung kein

wichtiger Grund zur Abberufung des Geschäftsführers und zur Kündigung seines Anstellungsvertrags vorlag.

Zunächst einmal hat der BGH festgestellt, wann ein betroffener Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH bei Fragen, die seine Bestellung und seinen Anstellungsvertrag betreffen, einem Stimmverbot unterliegt. Bei der Beschlussfassung über die **gewöhnliche Abberufung** eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH und/oder über die ordentliche Kündigung seines Anstellungsvertrags unterliegt dieser nach gängiger Rechtsprechung **keinem Stimmverbot**.

Einem **Stimmverbot** unterliegt er aber, wenn es bei der Beschlussfassung über die **Abberufung** des Gesellschafter-Geschäftsführers **aus wichtigem Grund** und/oder über die außerordentliche Kündigung seines Anstellungsvertrags geht. Würde hier der Gesellschafter-Geschäftsführer mitstimmen, würde er Richter in eigener Sache sein. Hinsichtlich der konkreten Voraussetzungen für das Eingreifen des Stimmverbots ist es allerdings in der Rechtsprechung und Literatur außerordentlich streitig, ob hierzu bereits der Beschlussgegenstand (Abberufung oder Kündigung aus wichtigem Grund) ausreicht oder ob ein wichtiger Grund zumindest substantiiert bzw. schlüssig oder nachvollziehbar behauptet wird oder wenn – noch weitergehend – ein wichtiger Grund auch objektiv vorliegt.

Ein wichtiger Grund sowohl für die Abberufung als auch für die Kündigung liegt nur dann vor, wenn die weitere Tätigkeit des Geschäftsführers **für die GmbH**, insbesondere aufgrund grober Pflichtverletzungen, **unzumutbar** geworden ist. Dies kann nur aufgrund einer Abwägung der betroffenen Interessen unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls festgestellt werden. Das Vorliegen des wichtigen Grundes hat derjenige darzulegen und zu beweisen, der sich auf diesen Grund beruft.

## 12 Prokuraerteilung an Gesellschafter: Darf der Gesellschafter mitstimmen?

Die Gesellschafter einer GmbH entscheiden durch Gesellschafterbeschluss, wem sie Prokura erteilen wollen (§ 46 Nr. 7 GmbHG). Auch ein Gesellschafter kann zum Prokuristen bestellt werden. Dann stellt sich die Frage, ob der betreffende Gesellschafter bei seiner eigenen Bestellung mitstimmen darf.

Nach einer Entscheidung des OLG München vom 21.1.2017 kann einem Gesellschafter einer GmbH auch dann Prokura erteilt werden, wenn die Gesellschafter vereinbart haben, dass er nicht zum Geschäftsführer bestellt werden soll. Bei der Abstimmung in der Gesellschafterversammlung über die Erteilung der Prokura ist der Betroffene ähnlich wie bei der Bestellung eines Geschäftsführers stimmberechtigt. Entsprechendes gilt bei der Entscheidung über den Entzug der Prokura. Ein Stimmverbot besteht nur dann, wenn der Entzug der Prokura auf einer Pflichtverletzung des Gesellschafter-Prokuristen beruht.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Geschäftsführer-Vergütung 2018/Checkliste</b>	–	2017, S. 358
2 <b>Geschäftsführer-Vergütung/Gehaltsstudie</b>	BBE-Gehaltsstudie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2018“ (zu beziehen über den Online-Shop des VSRW-Verlags <a href="http://www.vsrw.de">www.vsrw.de</a> )	2018, S. 1
3 <b>Gesellschafterdarlehen</b>	BFH, Urteil vom 11.7.2017, Az. IX R 36/15 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2017, S. 322
4 <b>Geschenke an Geschäftsfreunde</b>	BFH, Urteil vom 30.3.2017, Az. IV R 13/14 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2017, S. 322
5 <b>Jahresabschluss 2016/Offenlegung</b>	OLG Köln, Urteil vom 14.7.2016, Az. 28 Wx 6/16 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a> OLG Köln, Urteil vom 5.10.2016, Az. 28 Wx 18/16 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a> OLG Bonn, Urteil vom 30.1.2017, Az. 36 T 435/16 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	2017, S. 125 2017, S. 190 2017, S. 351 2014, S. 330
6 <b>GmbH als Vermieterin</b>	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 24.4.2017, Az. 10 V 1044/17 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	2017, S. 327 2017, S. 132
7 <b>Gesellschafterwechsel</b>	§§ 8c, 8d KStG BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, Az. 2 BvL 6/11 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	2017, S. 326
8 <b>Pensionszusage/Verzicht</b>	BFH, Urteil vom 23.8.2017, Az. VI R 4/16 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
9 <b>Pensionszusage/Abfindungsklausel</b>	FG Schleswig-Holstein, Urteile vom 21.2.2017, Az. 1 K 68/14 und Az. 1 K 141/15 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a> BFH-Az. I R 26/17 und BFH-Az. I R 28/17	2017, S. 344
10 <b>Pensionszusage/Kapitalabfindung</b>	BGH, Urteil vom 23.5.2017, Az. II ZR 6/16 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	2017, S. 347
11 <b>Geschäftsführer/Abberufung</b>	BGH, Urteil vom 4.4.2017, Az. II ZR 77/16 <a href="http://www.bundesgerichtshof.de">www.bundesgerichtshof.de</a>	2017, S. 284
12 <b>Prokuraerteilung</b>	§ 46 Nr. 7 GmbHG OLG München, Urteil vom 12.1.2017, Az. 23 K 1994/16 <a href="http://www.gesetze-bayern.de">www.gesetze-bayern.de</a>	–