

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in einem Schreiben vom 21.9.2017 erläutert, welche Zuzahlungen eines GmbH-Geschäftsführers (allgemein: eines Arbeitnehmers) zur Nutzung eines Firmenwagens auch im Privatbereich den zu versteuernden geldwerten Vorteil mindern (Nr. 1). Wie die Vergütung von Arbeitnehmern verstärkt steuerbegünstigt oder sogar steuerfrei ausgestaltet werden kann, zeigt ein Urteil des Finanzgerichts Münster (Nr. 6). Geschäftsführer mit Mehrheitsbeteiligung, müssen beachten, dass eine Pensionserhöhung steuerlich nur anerkannt wird, wenn sie noch in den nächsten zehn Jahren verdient werden kann (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Privatnutzung des Dienstwagens:** BMF-Schreiben schließt sich der BFH-Rechtsprechung an
- 2 Dienstwagen:** Steuerfreier Auslagenersatz bei Nutzung eines Elektrofahrzeugs
- 3 Finanzierungshilfen des Gesellschafters:** Konsequenzen der neuen BFH-Rechtsprechung
- 4 Bürgschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers zugunsten der GmbH:** Steuerliche Berücksichtigung der Bürgschaftsaufwendungen
- 5 Zeitwertkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer:** Rückstellungen für Arbeitszeitguthaben als verdeckte Gewinnausschüttung?
- 6 Steuerbegünstigte Gehaltsextras:** Vereinbarung nach einer vorausgegangenen Lohnherabsetzung steuerlich zulässig?
- 7 Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer:** Erhöhung kurz vor Erreichen der Altersgrenze als vGA
- 8 Geschäftsführerhaftung gegenüber dem Finanzamt:** Zum Umfang der Vermögensvorsorgepflicht

## 1 Privatnutzung des Dienstwagens: BMF-Schreiben schließt sich der BFH-Rechtsprechung an

In unserem Mandanten-Rundschreiben Nr. 6/2017, S. 3 haben wir darüber berichtet, dass sich nach neuerer BFH-Rechtsprechung der steuerpflichtige geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung eines Firmenwagens auch dadurch verringert, dass der Geschäftsführer (allgemein: ein Arbeitnehmer) **einzelne Pkw-Kosten** (z.B. die Treibstoffkosten) **aus eigener Tasche zahlt**.

Zu dieser Rechtsprechung ist ein BMF-Schreiben mit Datum vom 21.9.2017 ergangen. Darin werden die Finanzämter angewiesen, die neue BFH-Rechtsprechung allgemein anzuwenden. Die Abzugsfähigkeit der vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen wird an die Voraussetzung geknüpft, dass er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und „belastbar nachweist“.

Darüber hinaus stellt das BMF-Schreiben Folgendes klar: Das vom Arbeitnehmer getragene Nutzungsentgelt kann ein nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. eine monatliche Pauschale), ein an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. eine Kilometerpauschale), die übernommenen Leasingraten oder einzelne Fahrzeugkosten (Beispiele siehe unten) sein.

Zum Nutzungsentgelt gehören auch einzelne Kfz-Kosten, die zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder – wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet – die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kosten abgerechnet werden.

In allen Fällen ist darauf zu achten, dass die Zuzahlung eines Nutzungsentgelts **im Arbeitsvertrag dokumentiert** ist oder dass eine andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage dafür existiert.

Vom Arbeitnehmer selbst getragene **einzelne Kraftfahrzeugkosten** sind Kosten, die zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören, z.B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/-wäsche, Ladestrom.

**Unberücksichtigt bleiben Kosten**, die nicht zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören, z.B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren, Parkgebühren, Aufwendungen für Inassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder). **Kein Nutzungsentgelt** ist insbesondere der **Barlohnverzicht** des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung.

## 2 Dienstwagen: Steuerfreier Auslagenersatz bei Nutzung eines Elektrofahrzeugs

Die Nutzung von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen wird in den nächsten Jahren zunehmen. Stellt eine GmbH

ihrem Geschäftsführer und anderen Mitarbeitern ein Elektrofahrzeug als Dienstwagen zur Verfügung, stellt sich die Frage, wo die Fahrzeuge aufgeladen werden und wer die Kosten dafür trägt.

Bei Benzin- und Dieselfahrzeugen ist die Frage geklärt: Entstehen einem Mitarbeiter im Zusammenhang mit der Nutzung eines Firmenwagens Kosten (z.B. Benzinkosten), die ihm vom Arbeitgeber ersetzt werden, liegt steuer- und sozialversicherungsfreier Auslagenersatz vor. Handelt es sich um regelmäßig wiederkehrende Kosten, ist ein pauschaler Auslagenersatz steuer- und beitragsfrei, wenn der Arbeitnehmer die entstandenen Kosten für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachweist (§ 3 Nr. 50 EStG).

Zum Jahreswechsel wurde in § 3 Nr. 46 EStG eine Steuerbefreiung für das kostenlose oder verbilligte Aufladen von privaten Elektrofahrzeugen an Stromladestationen beim Arbeitgeber eingeführt. Aufgrund dieser Neuregelung entstand in der Praxis die Frage, ob ein Mitarbeiter, der einen dienstlichen Firmenwagen gegen Entgelt oder bei sich zu Hause über eine private Ladestation auflädt, hierfür Auslagenersatz erhalten und ob dieser gegebenenfalls auch pauschaliert werden kann.

Insoweit hat die Finanzverwaltung Folgendes beschlossen (vgl. BMF-Schreiben vom 26.10.2017): Zur Vereinfachung des steuer- und beitragsfreien Auslagenersatzes für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) beim Arbeitnehmer lässt die Finanzverwaltung **für den Zeitraum vom 1.1.2017 bis 31.12.2020 folgende monatlichen Pauschalen** zu:

- mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber
  - für Elektrofahrzeuge **20 Euro monatlich**,
  - für Hybridelektrofahrzeuge **10 Euro monatlich**;
- ohne zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber
  - für Elektrofahrzeuge **50 Euro monatlich**,
  - für Hybridelektrofahrzeuge **25 Euro monatlich**.

Die vorstehenden Beträge mindern den geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers aus der Firmenwagengestellung, wenn die Kosten für den Ladestrom nicht vom Arbeitgeber erstattet, sondern vom Arbeitnehmer selbst getragen werden (vgl. auch Beitrag Nr. 1).

## 3 Finanzierungshilfen des Gesellschafters: Konsequenzen der neuen BFH-Rechtsprechung

Gesellschafter geben ihrer GmbH in einer wirtschaftlichen Krise häufig ein Darlehen oder übernehmen zu ihren Gunsten eine Bürgschaft. Fiel der Gesellschafter mit dieser Finanzierungshilfe in der Vergangenheit aus, weil die GmbH insolvent wurde, konnte sich der Gesellschafter damit trösten, dass er seinen Aufwand als nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung steuerlich geltend machen konnte. Dies erhöhte seinen Auflösungsverlust gemäß § 17 EStG.

Wir berichteten im Mandanten-Rundschreiben Nr. 1/2018, S. 3 über die **neue BFH-Rechtsprechung**, wonach der Ausfall derartiger Finanzierungshilfen künftig nicht mehr

als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung berücksichtigt werden kann. **Berücksichtigt werden können** insofern nur solche Aufwendungen die zu offenen oder verdeckten Einlagen in das Eigenkapital der Gesellschaft führen. Solche „einlagebedingten“ Anschaffungskosten entstehen durch:

- eine ordentliche Kapitalerhöhung im Wege einer Bar- oder Sacheinlage,
- Nachschüsse im Sinne der §§ 26 ff. GmbHG,
- sonstige Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH,
- Barzuschüsse oder
- den Verzicht auf eine noch werthaltige Forderung.

Wir hatten ferner kurz über die **Vertrauensschutzregelung** informiert, die der BFH zugunsten von Gesellschaftern getroffen hat, die ihrer GmbH in der Vergangenheit Finanzierungshilfen gewährt haben. Danach sind die in der Vergangenheit geltenden Grundsätze weiter anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige **bis einschließlich zum 27.9.2017** (Tag der Veröffentlichung des Urteils vom 11.7.2017) die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat.

Nach den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen erfolgte die endgültige wirtschaftliche Disposition

- entweder im Zeitpunkt der Hingabe einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe oder
- im Zeitpunkt des Stehenlassens einer Finanzierungshilfe bei Eintritt der Krise.

Die Vertrauensschutzregelung führt dazu, dass der Ausfall einer eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe weiterhin **auch für die Zeit nach dem Inkrafttreten der GmbH-Reform am 1.11.2008** steuerlich als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung berücksichtigt wird, wenn die Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 gewährt wurde oder bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

**Von der Vertrauensschutzregelung ausgeschlossen** sind nicht geschäftsführende Gesellschafter mit einer Beteiligung von 10 Prozent oder weniger, die unter das sogenannte **Kleinanlegerprivileg** nach § 39 Abs. 5 InsO fallen und somit nicht in der Finanzierungsverantwortlichkeit für die Gesellschaft stehen. Für diese Kleinanleger konnten auch nach bisheriger Ansicht der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung keine nachträglichen Anschaffungskosten berücksichtigt werden, wenn es zum Ausfall einer Finanzierungshilfe kam.

#### 4 Bürgschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers zugunsten der GmbH: Steuerliche Berücksichtigung der Bürgschaftsaufwendungen

Benötigt eine GmbH einen Bankkredit, erhält sie diesen häufig nur dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer sich gegenüber der Bank für die GmbH verbürgt. Wird er später aus dieser Bürgschaft in Anspruch genommen, stellt sich die Frage, ob und wie der Aufwand des Bürgen

steuerlich zu behandeln ist. Dazu hat sich der BFH mit Beschluss vom 16.2.2017 geäußert.

Im Urteilsfall war A zu 50 Prozent an der X-GmbH beteiligt und zugleich deren Geschäftsführer. Für einen der X-GmbH gewährten Kredit hat sich A bei der Y-Bank verbürgt. Da die X-GmbH die Kreditraten nicht aufbringen konnte, nahm die Y-Bank A aus der Bürgschaft persönlich in Anspruch.

A machte die aus der Bürgschaftsübernahme resultierenden Ausgaben in seiner Steuererklärung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt lehnte das ab und qualifizierte die Ausgaben als **nachträgliche Anschaffungskosten** der GmbH-Beteiligung. Nach erfolglosem Einspruch schloss sich das FG der Auffassung des Finanzamts an und ließ die Revision gegen sein Urteil nicht zu.

Der BFH wies die Nichtzulassungsbeschwerde des A als unbegründet zurück, da seiner Auffassung nach die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat. Denn die Frage, ob Ausgaben, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer für eine der GmbH gewährte Bürgschaft zu tragen hat, bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abziehbar sind, ist nicht klärungsbedürftig, weil sie **durch die Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt** ist.

Ist danach ein Arbeitnehmer zugleich als Gesellschafter an seiner in Form einer Kapitalgesellschaft betriebenen Arbeitgeberin beteiligt, spricht um so mehr für eine wirtschaftliche Verbindung **zu den Einkünften aus Kapitalvermögen** und damit für nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung, **je höher die Beteiligung** des Gesellschafter-Geschäftsführers ist. Denn ein fremder, nicht mit dem Arbeitgeber durch eine Kapitalbeteiligung verbundener Arbeitnehmer wird nur in Ausnahmefällen bereit sein, zugunsten seines offenbar gefährdeten Arbeitsplatzes das Risiko einer Bürgschaft zu übernehmen.

Umgekehrt bedeutet das zugleich, dass bei einem an der Gesellschaft in **nur sehr geringem Umfang beteiligten Arbeitnehmer**, der eine Bürgschaft für seinen Arbeitgeber übernimmt, dies als Indiz dafür gilt, dass diese Bürgschaftsübernahme **durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist**. Dies gilt erst recht, wenn der Arbeitnehmer an der Gesellschaft überhaupt nicht beteiligt ist, durch die Bürgschaftsübernahme keine weiteren Einkünfte erzielt und dementsprechend damit ausschließlich seine Lohneinkünfte zu sichern und zu erhalten versucht.

Infolge der 50-prozentigen Beteiligung des A an der X-GmbH führten die betreffenden Ausgaben aus der Bürgschaft im Urteilsfall **zu nachträglichen Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung**. Hier ist freilich jetzt die neue BFH-Rechtsprechung zu beachten (vgl. Beitrag 3).

#### 5 Zeitwertkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer: Rückstellungen für Arbeitszeitguthaben als verdeckte Gewinnausschüttung?

Bei der Bildung von Rückstellungen für Zeitwertkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer ist **Vorsicht geboten**.

**ten.** Auch bei mehreren, jeweils nicht beherrschenden geschäftsführenden Gesellschaftern lässt sich nach der Rechtsprechung der Verzicht auf eine Vergütung zugunsten später zu vergütender Freizeit nicht mit dem Aufgabenbild eines Geschäftsführers vereinbaren. Dies gilt nach dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 21.12.2016 (Az. 1 K 1381/14) zumindest dann, wenn jedem der Geschäftsführer die eigenverantwortliche Leitung und Überwachung des gesamten Geschäftsbetriebs der GmbH übertragen wurde. Die **Bildung von Rückstellungen** für die Arbeitszeitguthaben führte daher **zu einer verdeckten Gewinnausschüttung**.

Das FG Rheinland-Pfalz hat sich damit dem Urteil des BFH vom 11.11.2015 (Az. I R 26/15) angeschlossen, in dem der BFH die Auffassung vertreten hatte, Vereinbarungen über die Ansammlung von Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos würden nicht dem entsprechen, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde.

Umso überraschender ist nun ein Urteil des FG Baden-Württemberg: Wird das angesammelte Zeitwertkontoguthaben eines Geschäftsführers **im Zuge eines Arbeitgeberwechsels** auf einen neuen Arbeitgeber übertragen, löst dieser Vorgang noch keinen Zufluss von Arbeitslohn aus. Im Streitfall konnte eine Auszahlung vom Zeitwertkonto nur durch Antrag des Geschäftsführers bei seinem Arbeitgeber und dessen Abruf bei der Lebensversicherung erfolgen. Nachdem der Arbeitgeber jahrelang Teile des Bruttogehalts auf das Konto eingezahlt hatte, kündigte er dem Geschäftsführer im Jahr 2014 fristlos. Der Arbeitgeber übertrug das angesammelte Guthaben des Zeitwertkontos von 39.000 Euro später auf den neuen Arbeitgeber. Das Finanzamt ging davon aus, dass dem (früheren) Geschäftsführer durch diese Übertragung steuerpflichtiger Arbeitslohn zugeflossen war, sodass es Einkommensteuer nachforderte.

Das FG urteilte, dass infolge der Übertragung des Guthabens noch **kein Lohnzufluss** erfolgt sei. Ein (Lohn-)Zufluss finde erst statt, wenn der Arbeitnehmer wirtschaftlich über die Einnahme verfügen kann. Einen Anspruch auf Auszahlung hatte der Geschäftsführer erst in der späteren Freistellungsphase. Infolgedessen sei nicht die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto zu versteuern, sondern erst die spätere Auszahlung im Vorruhestand.

Der Bundesfinanzhof muss bereits in einem anderen anhängigen Verfahren (Az. VI R 17/16) prüfen, ob der Lohnzufluss bei GmbH-Geschäftsführern schon durch Gutschrift von Arbeitslohn auf einem Zeitwertkonto erfolgt. Die Finanzverwaltung nimmt bereits zu diesem frühen Zeitpunkt einen Lohnzufluss an. In gleichgerichteten Fällen sollten die Verfahren auf jeden Fall offengehalten werden.

## 6 Steuerbegünstigte Gehaltsextras: Vereinbarung nach einer vorausgegangenen Lohnherabsetzung steuerlich zulässig?

Arbeitgeberzuschüsse zur Internetnutzung, zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und zur

Kinderbetreuung können trotz vorausgegangener Lohnherabsetzung steuerlich begünstigt sein. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 28.6.2017 entschieden. Diese Gehaltsextras werden dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

### Beispiel:

*Ein Arbeitgeber schloss mit seinen Arbeitnehmern ergänzende Vereinbarungen zum Arbeitsvertrag. Der Arbeitgeber hatte mit seinen Arbeitnehmern zunächst eine Absenkung des Gehalts vereinbart. Kurze Zeit später haben Arbeitgeber und Arbeitnehmer Gehaltsextras vereinbart, die dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wurden. Diese Gehaltsextras wurden dann als steuerbegünstigte bzw. steuerfreie Zahlungen behandelt.*

*Vereinbart wurde ein Bündel von Gehaltsextras, unter anderem die arbeitgeberseitige Bereitstellung von Handys samt Übernahme der laufenden Kosten (insbesondere der privaten Handyvertragsgebühren), die Zahlung eines Arbeitgeberzuschusses für die Internetnutzung und die Kinderbetreuung sowie die Kostenübernahme für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Zuschüsse zur Internetnutzung versteuerte der Arbeitgeber pauschal mit 25 Prozent, die **Fahrtkostenübernahme** wurde mit 15 Prozent pauschaliert. Die **Zuschüsse zur Kinderbetreuung** behandelte der Arbeitgeber als steuerfreie Zuwendung gemäß § 3 Nr. 33 EStG und die **Zuschüsse zu den Telefonkosten** ebenfalls als steuerfreie Zuwendung nach § 3 Nr. 45 EStG.*

*Das Finanzamt lehnte die Steuervergünstigungen ab, weil die Zuschüsse zur Internetnutzung, zu den Fahrtkosten und zur Kinderbetreuung nach seiner Auffassung „nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ gezahlt wurden.*

Das Finanzgericht entschied, dass für die Zuschüsse zur Internetnutzung, zu den Fahrtkosten und zur Kinderbetreuung die lohnsteuerlichen Begünstigungen beansprucht werden durften. Diese Leistungen wurden – so das Finanzgericht – zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, weil der Arbeitnehmer nach dem Wortlaut der Vereinbarungen im Zeitpunkt der Zahlung keinen verbindlichen Rechtsanspruch auf die gezahlten Zuschüsse hatte. Dass der Zuschussgewährung eine Lohnherabsetzung vorausgegangen war, sah das Finanzgericht als unerheblich an.

**Hinweis:** Das Finanzamt sah in den Zuschusszahlungen, denen eine Lohnherabsetzungen vorausgegangen war, einen Gesamtplan und somit ein einheitliches Vorgehen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt.

## 7 Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer: Erhöhung kurz vor Erreichen der Altersgrenze als vGA

So mancher Gesellschafter-Geschäftsführer mit langjähriger Pensionszusage mag angesichts der nahenden Pensionierung zu der Erkenntnis kommen, dass die seinerzeit

vereinbarte Betriebsrente für den Lebensabend nicht ausreichen könnte. Was liegt also näher, als kurz vor der Pensionierung das Altersruhegeld vorsorglich aufzustocken. Einen solchen Fall hatte das Finanzgericht Köln in einem Urteil vom 6.4.2017 zu entscheiden.

Im Urteilsfall war A beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH. Diese hatte A am 1.9.1991 eine Pensionszusage erteilt und ihm feste monatliche Versorgungsbezüge in Höhe von 4.601 Euro ab Erreichen des 65. Lebensjahres zugesagt. Eine Anpassung laufender Renten war nicht vorgesehen, d.h. es handelte sich um eine sogenannte Festbetragszusage. Der Eintritt des Versorgungsfalls war allein an das Erreichen der Altersgrenze geknüpft.

Im Januar 2009, d.h. eine Woche vor dem 65. Geburtstag des A, wurde die Versorgungszusage dergestalt geändert, dass sich der Versorgungsanspruch ab dem 1.1.2010 auf 4.877 Euro monatlich erhöhte.

Am 30.11.2009 trat die X-GmbH der Unterstützungskasse Y bei und übertrug ihr ab dem 1.1.2010 die laufende Versorgungsverpflichtung gegenüber A gegen Zahlung einer Einmalprämie von 643.860 Euro. Der Prämienberechnung waren an A zu zahlende monatliche Versorgungsbezüge von 4.877 Euro zugrunde gelegt worden.

Am 21.12.2009 wurde zwischen der X-GmbH und A ein neuer Geschäftsführervertrag mit Wirkung vom 1.1.2010 geschlossen, wonach A weiterhin als Geschäftsführer tätig sein sollte, allerdings als freier Mitarbeiter.

Im Zuge einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Erhöhung der Versorgungsbezüge wegen Weiterbeschäftigung des A stelle eine Anpassung der künftigen Rentenleistungen dar, die eine vGA zur Folge habe, weil ein Verstoß gegen das bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu beachtende Rückwirkungsverbot vorliege. Daher sei die an die Unterstützungskasse gezahlte Einmalprämie nur in Höhe von 614.672 Euro als betrieblich veranlasst anzusehen (ursprünglich zugesagte Versorgung von monatlich 4.601 Euro). In Höhe des darüber hinausgehenden Betrags liege eine vGA vor, da zwischen dem Zeitpunkt der Erhöhung und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen müssten.

Das FG Köln wies die hiergegen gerichtete Klage als unbegründet zurück. Nach dem FG-Urteil ist insbesondere bei Verträgen mit beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern das sogenannte **Nachzahlungs- und Rückwirkungsverbot** zu beachten. Hiernach sind nachträgliche Pensionszusagen gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ebenso untersagt wie die nachträgliche Erhöhung von Pensionszahlungen, wenn die Zusage für bereits in der Vergangenheit geleistete Dienste erteilt wurde. Derartige nachträgliche Vereinbarungen führen grundsätzlich zur Annahme einer vGA.

Ferner kann eine gesellschaftliche Veranlassung von Versorgungszusagen dann gegeben sein, wenn die Zusage bei Erteilung **nicht mehr erdienbar** ist. So kann eine vor dem 60. Lebensjahr erteilte Pensionszusage nur erdient

werden, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Zusage und dem Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand **mindestens zehn Jahre liegen**.

Somit ist die erst unmittelbar vor Vollendung des vereinbarten Pensionsalters von 65 Jahren geschlossene Vereinbarung vom Januar 2009 über Zuschläge zur Pension nicht mit dem Nachzahlungsverbot und den Grundsätzen der Erdienbarkeit vereinbar. Der grundsätzlich zu beachtende Zehnjahreszeitraum wurde nicht eingehalten.

## 8 Geschäftsführerhaftung gegenüber dem Finanzamt: Zum Umfang der Vermögensvorsorgepflicht

Entstehen aufgrund einer Außenprüfung Steueransprüche, muss der Geschäftsführer dafür sorgen, dass nach positiver Kenntnis die Mittel zur Zahlung der Steuernachforderungen bereitgehalten werden. So entschied das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 21.2.2017.

Im Urteilsfall war A alleiniger Geschäftsführer der X-GmbH. Da die Körperschaftsteuererklärung und die Bilanz für 2007 nicht eingereicht wurden, schätzte das Finanzamt das Betriebsergebnis und erließ einen entsprechenden Körperschaftsteuer-(KSt-)Bescheid.

Am 3.8.2009 ging beim Finanzamt die KSt-Erklärung 2007 nebst Bilanz ein. Im Jahresabschluss ist ein Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung an der Y-GmbH in Höhe von 46.500 Euro enthalten. Der Erlös wurde von der X-GmbH gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei behandelt.

Im Jahr 2011 führte das Finanzamt bei der X-GmbH eine Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 durch. Der Prüfer war der Auffassung, die Voraussetzung für eine Steuerbefreiung nach § 8b KStG sei nicht gegeben. Eine Schlussbesprechung wurde nicht durchgeführt, da die X-GmbH hierauf verzichtete.

Daraufhin änderte das Finanzamt am 6.6.2012 die festgesetzte KSt. Der Nachzahlungsbetrag betrug einschließlich Solidaritätszuschlag und Zinsen rund 6.200 Euro, fällig am 11.7.2012. Da die X-GmbH diese Steuernachzahlung nicht leistete und Vollstreckungsversuche in das Vermögen der X-GmbH erfolglos blieben, erließ das Finanzamt am 26.3.2013 gegenüber A einen Haftungsbescheid.

A legte dagegen Klage ein. Begründung: Es habe keine Möglichkeit bestanden, die geschuldeten Steuern aufzubringen, da die GmbH in dem vom Finanzamt benannten Haftungszeitraum 11.7.2012 bis 30.5.2013 nicht über ausreichende Mittel zur Tilgung verfügt habe.

Das FG Berlin-Brandenburg wies die Klage als unbegründet zurück, da A **zumindest grob fahrlässig** nicht für eine Tilgung der Körperschaftsteuer 2007 nebst Zinsen und Solidaritätszuschlag im Zeitpunkt der tatsächlichen Fälligkeit (11.7.2012) gesorgt habe.

Für die Frage der Haftungsinanspruchnahme nach § 69 Abgabenordnung (AO) in Verbindung mit § 34 AO komme es nicht auf die tatsächliche Leistungsfähigkeit der GmbH im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabeverbindlichkeiten

(11.7.2012), sondern auf deren **finanzielle Leistungsfähigkeit im Zeitpunkt der positiven Kenntnis des GmbH-Geschäftsführers** von der Existenz der betreffenden Abgabeverbindlichkeiten an.

Die Pflicht eines GmbH-Geschäftsführers, finanzielle Mittel zur Entrichtung geschuldeter Steuern bereitzuhalten, besteht unabhängig von der Fälligkeit der Steuern. Sie setzt voraus, dass dem gesetzlichen Vertreter Umstände bekannt sind, die auf eine bevorstehende Entstehung von Steuern schließen lassen.

**Haftungsbegründend** ist die **Verletzung dieser sogenannten Vermögensvorsorgepflicht**, wenn der Geschäftsführer in der Lage gewesen wäre, die zur Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten der GmbH erforderlichen Beträge vollständig vorzuhalten, und dies schuldhaft unterlässt.

## 9 Stammeinlage: Anforderungen an eine wirksame Leistung der Einlage

Die Frage, ob die Gesellschafter einer GmbH ihre Stammeinlage wirksam geleistet haben, stellt sich häufig erst dann, wenn ein Insolvenzverwalter die Führung der Geschäfte übernommen hat. Zur Anreicherung der Insolvenzmasse fordert der Verwalter dann in Zweifelsfällen den Nachweis der Einlageleistung. So war es auch in einem Fall, den das OLG Jena am 19.4.2017 entschied.

Im Urteilsfall wurden die Zahlungen auf die Stammeinlage durch den Gesellschafter unmittelbar im Gründungsstadium erbracht und kurz danach wieder vom Geschäftskonto entnommen und in eine für die GmbH geführte Handkasse eingelegt. Neben dem Geschäftsführer verfügte der Gesellschafter über eine Kontoführungsbefugnis.

Die Gesellschaft hatte erst rund 3,5 Jahre nach ihrer Gründung und den Stammeinlagezahlungen eine wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen und das in der Handkasse verwahrte Bargeld nach dem Vortrag des Gesellschafters sukzessive für den laufenden Geschäftsbetrieb verwendet, ohne dass die entsprechenden Belege für die Verwendung noch vorhanden waren.

Die Jahresabschlüsse der GmbH, teilweise bis zu zwei Jahren nach Ablauf der gesetzlichen Aufstellungsfristen erstellt, wiesen keine ausstehenden Stammeinlageforderungen aus. Den Jahresabschlüssen war nicht zu entnehmen, ob und wie der beauftragte Steuerberater die tatsächliche Erbringung der Einlageleistungen geprüft hatte. Die Führung der verschiedenen Kassenbücher – die im Jahresabschluss zu einem Kassenbestand zusammengefasst waren – erfolgte durch den Geschäftsführer der GmbH.

Der Insolvenzverwalter nimmt den Gesellschafter auf Zahlung der nach seiner Auffassung noch ausstehenden Stammeinlagen in Anspruch. Landgericht und OLG haben die Klage abgewiesen.

Die Überführung einer Stammeinlagezahlung von einem Geschäftskonto in eine Kasse und das Belassen über einen Zeitraum von rund 3,5 Jahren, ohne dass dem ein im Geschäftsbetrieb der GmbH begründeter Anlass zu-

grunde liegt, lässt **erhebliche Zweifel an einer freien Verfügbarkeit der geleisteten Einlagen** entstehen. Der Nachweis für die Erfüllungswirkung der Einlageschuld (Beweislast beim Gesellschafter) durch Überführung und Verwendung in eine Handkasse kann durch Zeugnis des für die Gesellschaft beauftragten Steuerberaters geführt werden, wenn dieser trotz fehlender körperlicher Prüfung und Nachzählung einen rechnerischen Abgleich und eine Kontenabstimmung vorgenommen hat. In einem solchen Fall ist aber die Möglichkeit einer Plausibilitätsbetrachtung erforderlich, sodass die Kassenbuchentwicklung anhand der durch die Belege unteretzten Zahlungen nachvollzogen werden kann. Voraussetzung ist auch, dass keine Zweifel an der Einhaltung der Buchführungs- und Bilanzierungsbestimmungen, insbesondere keine Anhaltspunkte für einen fingierten Kassenbestand durch gefälschte Belege, bestehen.

Die Entscheidung des OLG macht deutlich, wie wichtig es für einen Gesellschafter ist, **Beweise/Belege** für die Erfüllung seiner Stammeinlageverpflichtung **sorgfältig aufzubewahren**, zumal die Zahlungszeitpunkte häufig sehr lange zurückliegen. Gleiches gilt dafür, dass die Zahlungen zur freien Verfügbarkeit der Gesellschaft standen. Regelmäßig wird die Erfüllungswirkung einer Stammeinlageverpflichtung **erst in einem Insolvenzverfahren geprüft**.

## 10 Prozesstermin: Konsequenzen bei Nichterscheinen des Geschäftsführers

Erscheint ein vom Gericht geladener Geschäftsführer nicht zum Termin, stellt sich die Frage, gegen wen das Gericht ein Ordnungsgeld festsetzen kann. Diese Frage hat der BGH mit Beschluss vom 30.3.2017 beantwortet.

Im Urteilsfall haben die früheren Verpächter die X-GmbH auf Zahlung einer Nutzungsentschädigung verklagt. Das Amtsgericht (AG) hat einen Termin zur Güteverhandlung und gegebenenfalls streitigen Verhandlung angesetzt. In der Terminverfügung hat das AG zum Zwecke der Aufklärung des Sachverhalts und eines Güteversuchs das persönliche Erscheinen der Parteien angeordnet. Für die X-GmbH wurde deren Geschäftsführer geladen, erschien aber nicht zu dem Termin. Das AG hat gegen den Geschäftsführer wegen des Ausbleibens im Termin unter anderem ein Ordnungsgeld in Höhe von 200 Euro verhängt.

Das LG hat die dagegen gerichtete Beschwerde zurückgewiesen. Der BGH hat der Rechtsbeschwerde des Geschäftsführers stattgegeben.

Gemäß § 141 Abs. 3 Satz 1 ZPO kann gegen eine Partei, die trotz persönlicher Ladung im Termin ausbleibt, ein Ordnungsgeld festgesetzt werden. Umstritten ist aber, gegen wen ein Ordnungsgeld festgesetzt werden kann, wenn eine GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer, persönlich geladen ist und zum Termin nicht erscheint. Der BGH hat sich insoweit der ganz herrschenden Auffassung in Rechtsprechung und Literatur angeschlossen, wonach das Ordnungsgeld ausschließlich gegen die GmbH als juristische Person verhängt werden kann und nicht gegen den geladenen und nicht erschienenen gesetzlichen Vertreter.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Dienstwagen/ Privatnutzung</b>	BMF-Schreiben vom 21.9.2017 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	2018, S. 17
2 <b>Dienstwagen/ Elektrofahrzeug</b>	BMF-Schreiben vom 26.10.2017, BStBl I 2017, S. 1439 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	2018, S. 20
3 <b>Finanzierungshilfen</b>	BFH, Urteil vom 11.7.2017, Az. IX R 36/15 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2018, S. 10
4 <b>Bürgschaft</b>	BFH, Beschluss vom 16.2.2017, Az. VI B 65/16 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2017, S. 278
5 <b>Zeitwertkonten</b>	FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.6.2017, Az. 12 K 1044/15 BMF-Schreiben vom 17.6.2009, BStBl I 2009, S. 1286	2017, S. 358, 367 2016, S. 133
6 <b>Gehaltsextras</b>	FG Münster, Urteil vom 28.6.2017, Az. 6 K 2446/15 L <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	2017, S. 355
7 <b>Pensionszusage</b>	FG Köln, Urteil vom 6.4.2017, Az. 10 K 2310/15 <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	2018, S. 28
8 <b>Geschäftsführerhaftung</b>	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21.2.2017, Az. 9 K 9259/13 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	2017, S. 345
9 <b>Stammeinlage</b>	OLG Jena, Urteil vom 19.4.2017, Az. 2 U 18/15 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	2017, S. 348
10 <b>Prozesstermin</b>	BGH, Beschluss vom 30.3.2017, Az. BLw 3/16 <a href="http://www.bundesgerichtshof.de">www.bundesgerichtshof.de</a>	2017, S. 316