

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Angemessenheit der Verzinsung von Gesellschafterdarlehen (Nr. 1) und unverzinsliche Gesellschafterdarlehen (Nr. 2) spielen in der Praxis eine bedeutsame Rolle und sind demzufolge häufig Gegenstand von Verfahren vor den Finanzgerichten.

Warum es steuerlich sinnvoll sein kann, das private Handy an die eigene GmbH zu verkaufen bzw. eine inkongruente Gewinnausschüttung zusammen mit den anderen Gesellschaftern zu beschließen, erfahren Sie in den Beiträgen Nr. 5 und 7.

Welche Vorgaben die Finanzverwaltung zur Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Firmenwagens durch den Geschäftsführer und weitere Mitarbeiter der Gesellschaft macht, erläutern wir in den Beiträgen Nr. 3 und 4.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gesellschafterdarlehen:** Welcher Zins ist fremdüblich und damit angemessen?
- 2 Unverzinsliche Darlehen:** Abzinsungssatz von 5,5 Prozent ist verfassungsgemäß
- 3 Firmenwagen:** Besteuerung der Privatnutzung bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen
- 4 Fahrzeugpool:** Bewertung der Privatnutzung durch mehrere Arbeitnehmer
- 5 Inkongruente Gewinnausschüttung:** Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor
- 6 Betriebsaufspaltung:** Personelle Verflechtung bei Beteiligung minderjähriger Kinder an der GmbH
- 7 Übernahme von Telefonkosten** für Mobilfunkverträge durch den Arbeitgeber ist lohnsteuerfrei

1 Gesellschafterdarlehen: Welcher Zins ist fremdüblich und damit angemessen?

Gesellschafterdarlehen an die eigene GmbH sind als Finanzierungsinstrument weit verbreitet. Dabei stellt sich häufig die Frage, welcher an den Gesellschafter zu zahlende Zins angemessen und damit auch in voller Höhe als Betriebsausgabe absetzbar ist. Mit dieser Frage hat sich der BFH in einem Urteil vom 18.5.2021 zu beschäftigen.

Im Sachverhalt nahm eine GmbH (Klägerin) ein Darlehen bei ihrer Gesellschafterin zum Erwerb einer Beteiligung auf, das mit 8 Prozent jährlich zu verzinsen war. Die Zinsen waren nicht laufend, sondern erst mit der vollständigen Tilgung des Darlehensvertrags am 31.12.2021 zu entrichten. Sicherheiten waren keine vereinbart. Daneben erhielt die Klägerin ein Bankdarlehen, das mit durchschnittlich 4,78 Prozent p.a. verzinst wurde und vollumfänglich besichert war. Das Gesellschafterdarlehen war gegenüber allen sonstigen Verbindlichkeiten der Klägerin nachrangig.

Das Finanzamt vertrat hinsichtlich des Gesellschafterdarlehens die Auffassung, dass fremde Dritte einen Zinssatz von 5 Prozent vereinbart hätten. In Höhe der Differenz zum tatsächlich vereinbarten Zinssatz von 8 Prozent liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Daher sei das Einkommen der GmbH entsprechend zu erhöhen. Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Gegen das Urteil des Finanzgerichts (FG) richtete sich die Revision der Klägerin.

Der BFH fällt das folgende Urteil: Die **Revision wurde als begründet** angesehen, das FG-Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Das FG-Urteil genügt den Rechtsgrundsätzen zur Anwendung des Fremdvergleichs nicht. Die Schlussfolgerung, dass ein fremder Dritter das streitige Darlehen (Gesellschafterdarlehen, Zinssatz 8 Prozent) zu einem Zinssatz von lediglich 5 Prozent gewährt hätte, ist rechtsfehlerhaft.

Das FG hat übersehen, dass sich der gedachte gewissenhafte Geschäftsleiter nicht ohne Weiteres an dem Zinssatz für das Bankdarlehen (4,8 Prozent) orientiert hätte. Die Bankkredite waren besichert und vorrangig zu bedienen. Das streitige Darlehen war hingegen unbesichert und nachrangig. Es widerspricht allgemeinen Erfahrungssätzen, dass ein fremder Dritter für ein nachrangiges und unbesichertes Darlehen denselben Zins vereinbaren würde wie für ein besichertes und vorrangiges Darlehen.

Damit wurde die Klägerin mit einem Urteil in ihrem Sinne vom BFH „belohnt“. Zugleich macht der Rechtsstreit die Realitätsferne deutlich, mit der Betriebsprüfer bisweilen ein Mehrsteuerergebnis anstreben.

2 Unverzinsliche Darlehen: Abzinsungssatz von 5,5 Prozent ist verfassungsgemäß

Erhält ein Unternehmen unverzinsliche Darlehen mit unbe-

stimmter Laufzeit, so gibt es immer wieder Unverständnis darüber warum diese Darlehen mit 5,5 Prozent gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen sind, zumal die Zinsen auf dem Kreditmarkt seit langem wesentlich niedriger liegen und die Verzinsung von Steuernachforderungen bzw. -erstattungen gemäß § 238 Abgabenordnung (AO) vor einiger Zeit für verfassungswidrig erklärt wurde.

Beispiel:

Unternehmer U betreibt einen Autohandel. In seiner auf den Schluss des Streitjahres 2016 erstellten Bilanz wies er zwei Darlehensverbindlichkeiten, die bereits seit ca. 20 Jahren bestanden, zum Nennwert aus. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Erkenntnis, dass es sich hierbei um unverzinsliche Darlehen mit unbestimmter Laufzeit handele, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit einem Rechnungszinsfuß von 5,5 Prozent abzuzinsen und entsprechend niedriger zu bewerten seien. Den Differenzbetrag erfasste es gewinnerhöhend.

Hiergegen wandte U ein, dass der Zinssatz von 5,5 Prozent wegen der seit mehreren Jahren andauernden Nullzinsphase verfassungswidrig sei.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 22.7.2021 bei einer solchen Fallkonstellation entschieden, dass gegen den Abzinsungssatz von 5,5 Prozent für unverzinsliche Darlehensverbindlichkeiten für das Jahr 2016 keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen und hat die Klage abgewiesen.

Das Gebot der Abzinsung von Verbindlichkeiten beruhe auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belaste als eine sofortige Leistungspflicht. Dieser **Minderaufwand** wurde kapitalisiert und **als Ertrag** vorweggenommen, während gegenläufig aufgrund der sich stetig verkürzenden Restlaufzeit ein **Aufzinsungsaufwand** entstehe, bis der Rückzahlungszeitpunkt erreicht sei. Die Abzinsung bewirke daher im Ergebnis lediglich eine temporäre Gewinnverschiebung. Die bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Zinssatzhöhe nach § 238 AO seien nicht auf den Abzinsungssatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG übertragbar.

3 Firmenwagen: Besteuerung der Privatnutzung bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

Das Bundesfinanzministerium hat in seinem Schreiben vom 5.11.2021 umfassend zum Thema „Ermittlung des geldwerten Vorteils bei der Privatnutzung von Elektrofahrzeugen“ Stellung genommen. Danach gilt u.a. Folgendes:

Stellt eine GmbH ihrem Geschäftsführer einen Firmenwagen zur Verfügung, den er auch privat nutzen darf, wird dieser Vorteil grundsätzlich mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises versteuert (sogenannte Listenpreismethode).

Bei nach dem 31.12.2018 angeschafften **Plug-In-Hybrid-elektrofahrzeugen** ist der Bruttolistenpreis zur Hälfte anzusetzen (sogenannte 0,5-Prozent-Regelung), wenn die (rein elektrisch betriebene) Mindestreichweite **40 km** beträgt oder ein maximaler CO₂-Ausstoß von 50 g/km vorliegt. Diese Regelung gilt **bis zum Jahr 2030**. Allerdings wurden die technischen Anforderungen erhöht, um die umweltpolitischen Ziele erreichen zu können und die weitere technische Entwicklung voranzutreiben. **Ab dem Jahr 2022** muss die (rein elektrisch betriebene) **Mindestreichweite** der geförderten Hybrid-Fahrzeuge von **60 km** eingehalten werden oder ein maximaler CO₂-Ausstoß von 50 g/km gelten. **Ab 2025** steigt die **Mindestreichweite dann auf 80 km** (oder maximaler CO₂-Ausstoß von 50 g/km).

Bei **reinen Elektrofahrzeugen** ist der **Bruttolistenpreis mit 25 Prozent anzusetzen**, wenn der Bruttolistenpreis den Grenzwert von 60.000 Euro nicht überschreitet. Diese 60.000-Euro-Grenze gilt ab 2020, auch wenn das Fahrzeug bereits 2019 angeschafft wurde.

Beispiel:

Eine GmbH hat im Januar 2019 einen rein elektrisch betriebenen Firmenwagen erworben, den sie ihrem Geschäftsführer auch zur privaten Nutzung überlässt. Der Bruttolistenpreis hat 56.000 Euro betragen.

Der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung nach der 1-Prozent-Regelung beträgt somit ab dem Jahr 2020: 56.000 Euro x 25 Prozent = 14.000 Euro x 1 Prozent = 140 Euro monatlich bzw. 1.680 Euro jährlich.

4 Fahrzeugpool: Bewertung der Privatnutzung durch mehrere Arbeitnehmer

Überlässt eine GmbH einem Arbeitnehmer einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung, muss der geldwerte Vorteil als Arbeitslohn erfasst werden. Als geldwerter Vorteil wird regelmäßig 1 Prozent vom Bruttolistenpreis zuzüglich Sonderausstattung pro Monat angesetzt. Stehen den Arbeitnehmern aus einem Fahrzeugpool mehrere Kraftfahrzeuge auch zur Privatnutzung zur Verfügung, ist der **pauschale Nutzungswert** für die Privatfahrten mit 1 Prozent der Listenpreise **aller Fahrzeuge zu ermitteln** und die Summe entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen.

Können Arbeitnehmer **mehrere Elektrofahrzeuge** aus einem Fahrzeugpool des Arbeitgebers privat nutzen, von denen ein Teil bereits vor und ein Teil nach dem 1.1.2019 angeschafft worden ist, ist ein Durchschnittswert zu ermitteln, wenn keine Fahrtenbücher geführt werden. Das heißt, dass der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 Prozent und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte grundsätzlich mit 0,03 Prozent der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln ist.

Der Listenpreis ist für jedes Elektrofahrzeug (Plug-In-Hybridfahrzeug) gesondert zu ermitteln und mit dem entsprechend reduzierten Wert (25 Prozent oder 50 Prozent) an-

zusetzen (vgl. Beitrag Nr. 3). Anschließend ist die Summe der gesondert ermittelten Listenpreise entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen.

Beispiel:

Fünf Arbeitnehmern stehen für geschäftliche und private Fahrten aus einem Fahrzeugpool insgesamt fünf Fahrzeuge zur Verfügung, die von ihnen auch privat genutzt werden dürfen. Bei zwei Fahrzeugen handelt es sich um Elektrofahrzeuge, die im Jahr 2020 angeschafft wurden und deren Bruttolistenpreise 48.000 Euro und 52.000 Euro betragen. Diese sind bei der Ermittlung der privaten Nutzung im Jahr 2021 mit einem Viertel (= 12.000 Euro und 13.000 Euro) anzusetzen. Die drei Fahrzeuge mit Verbrennungsmotor haben einen Listenpreis von 32.000 Euro, 36.000 Euro und 38.000 Euro.

Bei jedem der fünf Arbeitnehmer ist dann ein geldwerter Vorteil von (12.000 Euro + 13.000 Euro + 32.000 Euro + 36.000 Euro + 38.000 Euro =) 131.000 Euro : 5 = 26.200 Euro x 1 Prozent = 262 Euro pro Monat als Arbeitslohn zu erfassen.

Bei den Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte ist der 0,03-Prozent-Wert bei dem einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl seiner Entfernungskilometer zu multiplizieren.

5 Inkongruente Gewinnausschüttung: Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor

Schüttet eine GmbH ihren mit dem Jahresabschluss festgestellten Gewinn aus, erhält in der Regel jeder Gesellschafter einen Gewinnanteil, der seiner Beteiligungsquote am Stammkapital der Gesellschaft entspricht. Das muss aber nicht sein. Denkbar ist es auch, dass die Gesellschafter sich einvernehmlich auf eine von der Beteiligungsquote **abweichende (sogenannte inkongruente) Gewinnverteilung** einigen. Ein **Motiv** dafür könnte die unterschiedliche Steuerbelastung der Gesellschafter sein. Ein anderer Grund könnte darin liegen, dass einzelne Gesellschafter ihre Beteiligung über eine zwischengeschaltete Beteiligungs-GmbH halten. Denn Ausschüttungen einer GmbH an eine andere Kapitalgesellschaft (Mutter), die eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Stammkapital der Tochter-GmbH hält, sind bis auf 5 Prozent bei der Mutter steuerfrei.

Gesellschaftsrechtlich sind derartige inkongruente Gewinnausschüttungen zulässig. In § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG heißt es, dass im Gesellschaftsvertrag – z.B. in Form einer Öffnungsklausel – ein abweichender Maßstab für die Gewinnverteilung getroffen werden kann.

Verständlich ist, dass die Finanzverwaltung einer derartigen Steuergestaltung skeptisch gegenübersteht. Sie will inkongruente Gewinnausschüttungen nur anerkennen, wenn sie zivilrechtlich wirksam vereinbart worden sind und alljährlich die Zustimmung der von der Ausschüttung benachteiligten Gesellschafter vorliegt.

Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 19.8.1999 inkongruente Gewinnausschüttungen für zulässig erklärt. Jetzt liegt ein weiteres Urteil vor, in dem diese **Gestaltung für zulässig erklärt** wird. Das Finanzgericht Münster rechtfertigt in seinem Urteil die Zulässigkeit u.a. damit, dass nahezu jede verdeckte Gewinnausschüttung eine inkongruente Ausschüttung darstelle.

6 Betriebsaufspaltung: Personelle Verflechtung bei Beteiligung minderjähriger Kinder an der GmbH

Ist eine GmbH auf ein Betriebsgrundstück angewiesen, wählen Eheleute häufig folgende Gestaltung: Alleiniger Gesellschafter ist z.B. der Ehemann; alleiniger Eigentümer des Grundstücks ist die Ehefrau, die das Grundstück an die GmbH vermietet oder verpachtet. Auf diese Weise vermeiden die Eheleute, dass die Immobilie zu Betriebsvermögen wird und die Mieteinnahmen gewerbesteuerpflichtig werden. Denn eine personelle Verflechtung zwischen Mieter und Vermieter – und damit eine Betriebsaufspaltung – wird vermieden.

Stirbt nun der Alleingesellschafter, kann es zu einer Betriebsaufspaltung kommen, wenn die Witwe zusammen mit ihren Kindern die GmbH-Anteile erben. Unter welchen Umständen dies der Fall ist, hatte der BFH in einem Urteil vom 14.4.2021 zu entscheiden.

Laut Sachverhalt war ein Vater (V) bis zu seinem Tod alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der V-GmbH. Seine Witwe (Klägerin) und ihre beiden Kinder sind mit dem Tod des Ehemanns Gesellschafter der Betriebs-GmbH geworden, die Witwe mit 50 Prozent und die beiden Kinder mit je 25 Prozent, davon ein minderjähriges Kind. Die Witwe hatte der GmbH bereits seit Jahren ein betrieblich genutztes Grundstück verpachtet.

Nachdem sie in einer Gesellschafterversammlung, in der eine Ergänzungspflegerin ihren minderjährigen Sohn vertrat, zur alleinigen Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden war, sah das Finanzamt die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung und damit einer Betriebsaufspaltung als erfüllt. Dies folge daraus, dass der Witwe aufgrund der Vermögenssorge zum einen die Stimmrechte des minderjährigen Kindes zuzurechnen seien, zum anderen daraus, dass sie zur alleinigen Geschäftsführerin bestellt worden sei. Das Finanzamt setzte daher aus der Grundstücksverpachtung gewerbliche Einkünfte an.

Der Einspruch der Witwe blieb erfolglos; das Finanzgericht gab ihrer Klage statt.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Die **personelle Verflechtung verlangt** (abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung), dass der das Besitzunternehmen (Verpächter) beherrschende Gesellschafter (hier: die Witwe) auch in der GmbH die Stimmenmehrheit innehat und dort in der Lage ist, seinen Willen durchzusetzen; eine Beteiligung von exakt 50 Prozent der Stimmen reicht dafür nicht aus.

Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der GmbH beteiligt, sind die **Stimmen des Kindes** jedenfalls dann **nicht dem Elternteil zuzurechnen**, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine **Ergänzungspflegschaft angeordnet** ist. Die Bestellung als Geschäftsführerin der GmbH ändert daran nichts. Die Anteile des minderjährigen Kindes können der Klägerin mangels gleichgelagerter Interessen nicht zugerechnet werden. Auch eine personelle Verflechtung aufgrund einer faktischen Beherrschung der GmbH durch die Klägerin lag nicht vor.

7 Übernahme von Telefonkosten für Mobilfunkverträge durch den Arbeitgeber ist lohnsteuerfrei

Die Vorteile eines Arbeitnehmers (auch eines GmbH-Geschäftsführers) aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör sind steuerfrei. Das gilt auch für die Übernahme von Telefonkosten aus einem Mobilfunkvertrag, der vom Arbeitnehmer abgeschlossen wurde und auf dessen Namen läuft, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon, das ursprünglich dem Arbeitnehmer gehörte, zivilrechtlich wirksam zu einem niedrigen Preis erwirbt. Der Arbeitgeber kann nunmehr als Eigentümer das Mobiltelefon dem Arbeitnehmer unmittelbar **wieder zur privaten Nutzung steuerfrei zur Verfügung stellen**.

Beispiel:

Der Arbeitgeber (Kläger) schloss mit seiner Arbeitnehmerin einen Kaufvertrag über ein Handy ab. Der Kläger erwarb von seiner Arbeitnehmerin deren privat angeschafftes Handy zu einem Kaufpreis von 1 Euro in bar. Das durch den Kläger erworbene Gerät wurde der Arbeitnehmerin unmittelbar wieder zur Nutzung zur Verfügung gestellt. Zeitgleich wurde eine ergänzende Vereinbarung zwischen dem Kläger und seiner Arbeitnehmerin geschlossen, mit welcher der Kläger der Arbeitnehmerin ein Mobilfunk-Telefon zur Verfügung stellte und die Kosten dafür übernahm. Die Kosten des Mobilfunkvertrags bei dem Anbieter X (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatrategebühr) sollten bis zu einer Höhe von insgesamt 29,90 Euro monatlich vom Kläger ersetzt werden. Die Arbeitnehmerin hatte die Kosten des Mobilfunkvertrags, den sie mit einem Mobilfunkanbieter abgeschlossen hatte, nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses war die Arbeitnehmerin verpflichtet, das Mobilfunk-Telefon an die Klägerin herauszugeben.

Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Übernahme der Handygebühren nicht steuerfrei habe erfolgen können, da es sich bei dem vorliegenden Sachverhalt um eine unangemessene rechtliche Gestaltung gehandelt habe. Das Finanzamt erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid.

Das Finanzgericht entschied, dass der **Haftungsbescheid rechtswidrig** ist. Der Kläger hat seiner Arbeitnehmerin ein betriebliches Handy zur Privatnutzung überlassen und

konnte somit die durch die Nutzung entstehenden Aufwendungen gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei ersetzen. Der Kläger hat nicht fälschlicherweise die Abführung von Lohnsteuer unterlassen und kann deshalb keineswegs für nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Haftung genommen werden.

Voraussetzung der Steuerbefreiung ist, dass der Arbeitnehmer ein betriebliches Gerät privat nutzt. Nach dem Kauf von der Arbeitnehmerin handelte es sich um ein betriebliches Telekommunikationsgerät. Die Steuerbefreiung scheitert nicht daran, dass es sich bei dem Handykauf- und Überlassungsvertrag um einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten handelt, der bei dem Kläger oder der Arbeitnehmerin im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht nutzt, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll.

Der vereinbarte Kaufpreis von 1 Euro ist nicht rechtsmissbräuchlich, weil nahezu alle Mobilfunkbetreiber bei einer vertraglichen Bindung im Abstand von ca. zwei Jahren ihren Kunden ein neues Handy kostenlos anbieten. Dies gilt besonders für neue Handys, die bereits einige Zeit auf dem Markt eingeführt sind. Das Finanzgericht konnte daher **keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** darin erkennen, dass die Arbeitnehmerin ihr gebrauchtes Smartphone ihrem Arbeitgeber lediglich für 1 Euro verkauft hat.

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, weil das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt wird.

8 Freier Mitarbeiter: Pkw-Überlassung auch zur Privatnutzung aus steuerlicher Sicht

Eine GmbH kann ihren freien Mitarbeitern, insbesondere wenn diese viele auswärtige Termine wahrnehmen, einen Firmenwagen zur Verfügung stellen, der auch privat genutzt werden darf. Der Vorteil der Privatnutzung ist beim freien Mitarbeiter als Erlös zu erfassen und bei der GmbH als betrieblicher Aufwand (Fremdleistung). Der Firmenwagen gehört zum Betriebsvermögen der GmbH, die die gesamten Kfz-Kosten als Betriebsausgaben bucht. Soweit der freie Mitarbeiter das Fahrzeug nutzt, um für die GmbH Aufträge auszuführen, handelt es sich um betriebliche Fahrten. Diese Fahrten werden zwischen GmbH und freiem Mitarbeiter nicht abgerechnet, weil sie bereits bei der GmbH unmittelbar als Betriebsausgaben abgezogen werden. Umsatzsteuer fällt keine an, weil kein Leistungsaustausch stattfindet.

Nutzung für private Fahrten: Darf der freie Mitarbeiter den Firmenwagen auch für private Fahrten nutzen, unterliegen die Kosten, die hierauf entfallen, **als Leistungsaustausch der Umsatzsteuer**. Das bedeutet: GmbH und freier Mitarbeiter müssen diese Kfz-Kosten abrechnen, wenn sie keine steuerlichen Nachteile in Kauf nehmen wollen. Den geldwerten Vorteil rechnet der freie Mitarbeiter mit der Gesellschaft ab, bzw. diese erteilt **dem freien Mitarbeiter eine Gutschrift**, wobei die private Nutzung entweder

- nach den tatsächlichen Kosten abgerechnet wird, die auf die privaten Fahrten entfallen, oder
- nach der 1-Prozent-Methode ermittelt wird.

Bei der privaten Nutzung durch den freien Mitarbeiter handelt es sich um eine entgeltliche Leistung der GmbH. Gegenleistung ist die Dienstleistung des freien Mitarbeiters. Konsequenz ist, dass die GmbH insoweit einen steuerpflichtigen Umsatz ausführt.

Beispiel:

*Eine GmbH überlässt ihrem freien Mitarbeiter einen Pkw. Der Bruttolistenpreis beträgt 32.000 Euro. Der 1-Prozent-Wert beträgt daher 320 Euro + 60,80 Euro USt = 380,80 Euro pro Monat. Die Abrechnung sieht dann bei einer Abrechnung als **Gutschrift** wie folgt aus:*

| | |
|--|-----------------------------|
| <i>Provision/Honorar für den Monat Januar</i> | <i>5.000,00 Euro</i> |
| <i>Pkw-Überlassung für Privatfahrten im Januar</i> | <u><i>320,00 Euro</i></u> |
| <i>Zwischensumme</i> | <i>5.320,00 Euro</i> |
| <i>Umsatzsteuer 19 Prozent</i> | <u><i>1.010,80 Euro</i></u> |
| <i>Gesamthonorar brutto</i> | <i>6.330,80 Euro</i> |
| <i>abzüglich Sachzuwendung</i> | <u><i>- 380,80 Euro</i></u> |
| <i>Auszahlungsbetrag</i> | <u><i>5.950,00 Euro</i></u> |

Rechnung der GmbH an den freien Mitarbeiter:

| | |
|---|---------------------------|
| <i>Pkw-Überlassung für Privatfahrten im Januar</i> | <i>320,00 Euro</i> |
| <i>zuzüglich 19 Prozent Umsatzsteuer</i> | <u><i>60,80 Euro</i></u> |
| <i>Rechnungsbetrag (Verrechnung siehe Gutschrift)</i> | <u><i>380,80 Euro</i></u> |

Die tatsächliche Nutzung (Sachzuwendung) hat der freie Mitarbeiter erhalten, sodass der Betrag von 380,80 Euro nicht in bar gezahlt wird. Es fließen insoweit keine Geldbeträge.

9 Geschäftsführer: Mithaftung aufgrund Zahlungszusage gegenüber GmbH-Gläubigern

Ist eine GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, könnte der Geschäftsführer versucht sein, die Lieferanten der Gesellschaft „bei Laune zu halten“, indem er ihnen eine persönliche Zahlungszusage gibt. Was das zur Folge hat, zeigt das folgende Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH).

Laut Sachverhalt hatte die Beratungssozietät A mit der inzwischen insolventen X-GmbH einen Beratungsvertrag mit dem Ziel abgeschlossen, die Unternehmensleistung sowie die betriebliche Organisation deutlich zu verbessern. Vereinbarung war ein Pauschalhonorar von 5.500 Euro für erbrachte Leistungen sowie für die nachfolgenden Monate ein monatliches Honorar von 12.500 Euro, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer. Aufgrund monatlich erstellter Rechnungen berechnete die A ein Honorar in Höhe von rund 59.000 Euro. Die X-GmbH leistete von Anfang an keine Zahlungen. Der frühere Geschäftsführer Y wünschte aber weiterhin die Beratung durch die A. Auf deren Frage, welche Sicherheit für die Bezahlung der Rechnung bestehe, antwortete Y: „Ich zahle das.“

Die A hat Y auf Zahlung des offenen Honorars verklagt. Das Landgericht hat der Klage stattgegeben, das Oberlandesgericht (OLG) sie abgewiesen.

Der BGH hat das Berufungsurteil aufgehoben und den Rechtsstreit zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen.

Abweichend vom OLG hat der BGH die Erklärung des Geschäftsführers Y, er werde die Rechnungen zahlen, so ausgelegt, dass er **neben der X-GmbH als Gesamtschuldner** (§ 421 ff. BGB) in das bestehende Schuldverhältnis eingetreten ist.

Für die Beantwortung der Frage, ob eine Zahlungszusage auch als Begründung einer eigenen (selbstständigen) Verbindlichkeit des Erklärenden gewertet werden kann, kommt es nach Auffassung des BGH auch auf das eigene wirtschaftliche und ggf. rechtliche Interesse des Erklärenden an, dass die Verbindlichkeit des Schuldners getilgt wird. Geschäftsführer Y habe selbst ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Bezahlung der Honorarrechnungen gehabt. Er wusste im Zeitpunkt seiner Aussage, dass die GmbH über keine hinreichenden wirtschaftlichen Mittel zur Zahlung verfügen würde und dass er allein in der Lage war, die im Interesse der Gesellschaft dringend erforderliche Beratungsleistung zu bezahlen. Er hat daher sich selbst als zahlungskräftigen Schuldner zur Übernahme der Verbindlichkeit neben der GmbH verpflichtet.

10 Insolvenzgeldumlage: Senkung des Umlagesatzes in 2022

Die Insolvenzgeldumlage ist mit wenigen Ausnahmen von allen Arbeitgebern, die Arbeitnehmer im Inland beschäftigen, zu zahlen. Für die Umlagepflicht ist die Größe, Branche und Ertragslage des Betriebs irrelevant. Die Umlage ist grundsätzlich für alle Arbeitnehmer zu entrichten. Eine Bagatellgrenze gibt es nicht.

Ausländische Saisonarbeitskräfte weisen mit der Bescheinigung A1 nach, dass sie den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften ihres jeweiligen Heimatlandes

unterliegen. Für diese ausländischen Saisonarbeitskräfte gelten weiterhin die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften ihres Heimatlandes. Eine Insolvenzumlagepflicht besteht für diese Personen nicht.

Mit dem Beschäftigungssicherungsgesetz wurde die Insolvenzgeldumlage zuletzt zum 1.1.2021 von 0,06 Prozent auf 0,12 Prozent erhöht. Zum 1.1.2022 sank der Umlagesatz nun auf 0,09 Prozent.

Die **Insolvenzgeldumlage dient** vorrangig der Finanzierung ausgefallener Entgeltansprüche der Arbeitnehmer im Falle der Insolvenz des Arbeitgebers. Aus dem Umlagepotenzial werden auch die Einzugsstellen der Sozialversicherung bedient, wenn der Arbeitgeber wegen der insolvenzbedingten Zahlungsunfähigkeit seinen Beitragsverpflichtungen nicht mehr nachkommen kann.

Die Insolvenzgeldumlage wird nach dem laufenden und einmaligen Arbeitsentgelt bemessen; konkret von dem Entgelt, von dem die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im Falle des Bestehens von Rentenversicherungspflicht zu zahlen sind. Sie ist für alle im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer und Auszubildenden aufzubringen. Dies gilt unabhängig davon, ob sie rentenversicherungspflichtig, rentenversicherungsfrei oder von der Rentenversicherungspflicht befreit sind. Sie ist also z.B. auch für 450-Euro-Minijobber und kurzfristig Beschäftigte zu zahlen.

11 Fremdfinanzierter Anteilserwerb: Kein Schuldzinsenabzug im Anschluss an den Anteilsverkauf

Wenn ein Gesellschafter nach einem fremdfinanzierten Anteilserwerb seine Beteiligung an der GmbH wieder veräußert, stellt sich die Frage, ob er die noch anfallenden Schuldzinsen steuerlich absetzen kann.

In einem Fall, den der BFH zu beurteilen hatte, setzte der Kläger nach der Veräußerung seines ursprünglich fremdfinanzierten GmbH-Anteils (mehr als 1 Prozent des Stammkapitals) die weiterhin anfallenden Schuldzinsen als Werbungskosten ab. Das Finanzamt versagte den Werbungskostenabzug. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde strebte der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung an. Dies lehnte der BFH ab. Er führte aus, dass die Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung im Sinne von § 17 EStG, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung entfallen, grundsätzlich nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen. Allerdings steht dem Abzug als Werbungskosten das **Werbungskostenabzugsverbot** in § 20 Abs. 9 EStG entgegen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2022

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

| Thema | Volltext-Fundstelle | GmbH-Steuerpraxis |
|---|--|-----------------------------|
| 1 Gesellschafterdarlehen | BFH, Urteil vom 18.5.2021, Az. I R 62/17 www.bundesfinanzhof.de | 2022, S. 50 |
| 2 Unverzinsliche Darlehen | FG Münster, Urteil vom 22.7.2021, Az. 10 K 1707/20 E, G www.justiz.nrw.de | – |
| 3 Firmenwagen | BMF, Schreiben vom 5.11.2021, Az. IV C 5 - S 2334/19/10009: 003 www.bundesfinanzministerium.de | – |
| 4 Fahrzeugpool | wie vorstehend | – |
| 5 Gewinnausschüttung | FG Münster, Urteil vom 30.6.2021, Az. 13 K 272/19 G, F www.justiz.nrw.de Schreiben vom 17.12.2013; BStBl. 2014 I, S. 63 | 2022, S. 52; 2014, S. 46 |
| 6 Betriebsaufspaltung | BFH, Urteil vom 14.4.2021, Az. X R 5/19 www.bundesfinanzhof.de | 2021, S. 371 |
| 7 Telefonkosten, Übernahme | FG München, Urteil vom 20.11.2020, Az. 8 K 2654/19 www.gesetze-bayern.de Revision beim BFH unter dem Az. VI R 49/20 | – |
| 8 Freier Mitarbeiter | FG Rheinland Pfalz, Urteil vom 14.9.2005, Az. 1 K 2668/04 www.rechtsportal.de | – |
| 9 Geschäftsführer | BGH, Urteil vom 3.9.2020, Az. III ZR 56/19 www.bundesgerichtshof.de | 2021, S. 221 |
| 10 Insolvenzgeldumlage | www.tk.de/firmenkunden | – |
| 11 Fremdfinanzierter Anteilserwerb | BFH, Beschluss vom 9.7.2021, Az. IX B 67/20 www.bundesfinanzhof.de | 2022, S. 51 |