

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

die betriebliche Altersversorgung von Gesellschafter-Geschäftsführern in Gestalt einer Pensionszusage hat in der Praxis wegen der vielfältigen steuerlichen Fallstricke zwar an Bedeutung verloren, findet aber nach wie vor Anhänger, wie die Rechtsprechung zeigt (Nr. 1, 3). Während das Job-Ticket (Nr. 5) und die Neuregelung der Pflegeversicherung (Nr. 4) inzwischen verabschiedet werden konnten, liegt das Zukunftsfinanzierungsgesetz bislang erst noch als Referentenentwurf vor (Nr. 7). Zur Sozialversicherungspflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers mit einer Minderheitsbeteiligung, aber einem Sonderrecht auf Geschäftsführung liegt ein aktuelles Urteil des Bundessozialgerichts vor (Nr. 9).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Pensionszusage:** Wann liegt ein steuerschädlicher Vorbehalt vor?
- 2 Abschiedsfeier des GmbH-Geschäftsführers:** Warum bei überhöhten Kosten der Abzug insgesamt entfällt
- 3 Pensionszusage:** Erfordernis der Erdienbarkeit auch bei Entgeltumwandlungen?
- 4 Pflegeversicherung ab 1.7.2023:** Höhere Beiträge und Entlastung für Eltern mit Kindern
- 5 Job-Ticket:** Welche Auswirkungen sich durch das 49-Euro-Ticket ergeben
- 6 GmbH:** Wesen und Konsequenzen einer wirtschaftlichen Neugründung
- 7 Zukunftsfinanzierungsgesetz:** Neuregelung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer geplant
- 8 Stille Beteiligung:** Zur Höhe des angemessenen Gewinnanteils des stillen Gesellschafters
- 9 Gesellschafter-Geschäftsführer:** Wann liegt Sozialversicherungspflicht vor?

## 1 Pensionszusage: Wann liegt ein steuer-schädlicher Vorbehalt vor?

Erteilt eine GmbH ihrem Geschäftsführer und/oder anderen Mitarbeitern eine Pensionszusage, darf die Gesellschaft gewinnmindernde Pensionsrückstellungen bilden. Dies gilt aber nur unter der Voraussetzung, dass die Zusage nicht nach freiem Belieben der Gesellschaft, d.h. nach ihrem eigenen Interesse ohne Berücksichtigung der Interessen der Pensionsberechtigten, widerrufen werden kann (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz – EStG). Dies bestätigte der BFH in einem Urteil vom 6.12.2022.

Im Urteilsfall hatte die X-KG ihren Mitarbeitern eine Versorgungszusage erteilt. Dies geschah in Gestalt einer beitragsorientierten Leistungszusage gegen Entgeltumwandlung. Die Höhe der Versorgungsleistung ergab sich aus sogenannten Versorgungsbausteinen, die aus einer Transformationstabelle ersichtlich waren.

Ferner gab es einen Vorbehalt derart, dass die X-KG die Transformationstabelle einseitig ersetzen konnte.

Wegen dieses Vorbehalts vertrat das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung die Auffassung, die Versorgungszusage genüge nicht den Anforderungen des § 6a EStG und erließ geänderte Steuerbescheide. Hierin berücksichtigte es den Aufwand für die Bildung der Pensionsrückstellung nur insoweit, wie dieser auf unverfallbaren zukünftigen Pensionsleistungen beruhte.

Der Einspruch gegen die entsprechenden Änderungsbescheide sowie die anschließende Klage blieben ohne Erfolg. Der BFH wies die Revision der X-KG mit folgender Begründung zurück:

Die Bildung einer Pensionsrückstellung ist steuerlich nur zulässig, wenn der Vorbehalt ausdrücklich einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand regelt, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanswartschaft oder Pensionsleistung gestattet. Demgegenüber sind **uneingeschränkte Widerrufsvorbehalte**, deren arbeitsrechtliche Gültigkeit oder Reichweite zweifelhaft oder ungeklärt ist, **steuerrechtlich schädlich**.

Nach diesen Maßstäben entspricht die streitige Pensionszusage nicht den Anforderungen des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG, da die X-KG die Zusage nach freiem Ermessen ändern konnte. Der Vorbehalt beinhaltet nicht ausdrücklich einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten eng begrenzten Tatbestand.

## 2 Abschiedsfeier des GmbH-Geschäftsführers: Warum bei überhöhten Kosten der Abzug insgesamt entfällt

Veranstaltet ein ehemaliger Geschäftsführer (und GmbH-Gesellschafter) eine Abschiedsfeier an einem besonderen Ort (ehemaliges Rittergut) mit aufwändigem und umfangreichem Unterhaltungsprogramm, sind die dafür anfallenden Aufwendungen als unangemessene Repräsentationsaufwendungen nicht als Werbungskosten abziehbar

(Finanzgericht – FG Nürnberg, Urteil vom 19.10.2022, Az. 3 K 51/22). Als Maßstab dafür, ob die anfallenden Aufwendungen unangemessen sind, kann der Freibetrag von 110 Euro pro Person für Betriebsveranstaltungen herangezogen werden.

### Beispiel:

*Der Kläger war als Geschäftsführer einer GmbH tätig, an der er seit 1999 auch zu einem Viertel als Gesellschafter beteiligt war. Zum 31.12.2014 endete die Gesellschafterstellung, und das Amt des Geschäftsführers wurde zum 11.2.2015 aufgegeben.*

*Streitig ist, ob die im Zusammenhang mit der Abschiedsfeier des Klägers geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind. Der Kläger legte die Rechnung des Eventbüros vom 25.6.2015 über einen Betrag von 94.980 Euro sowie eine Gästeliste und eine Speisekarte vor. Nach Angaben des Klägers wurden insgesamt 162 Gäste bewirtet, was einem Betrag von über 586 Euro pro Person entspricht. Im Einspruchsverfahren lehnte das Finanzamt (FA) den Abzug der Aufwendungen insgesamt ab.*

Das FG hat entschieden, dass das FA zu Recht den Werbungskostenabzug der Aufwendungen versagt hat. **Werbungskosten sind** Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Die Aufwendungen müssen objektiv durch die besonderen beruflichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst sein und subjektiv zur Förderung seines Berufs getätigt werden. Eine Verabschiedung in den Ruhestand kann im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles als letzter Akt des aktiven Dienstes ganz überwiegend beruflichen Charakter haben.

Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für **ähnliche Zwecke** und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen dürfen den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG). Diese Abzugsbeschränkung gilt sinngemäß auch für den Werbungskostenabzug. Zu den Aufwendungen für „ähnliche Zwecke“ fallen Aufwendungen für die sportliche Betätigung, Unterhaltung von Geschäftsfreunden, Freizeitgestaltung oder Kosten, die der Repräsentation des Steuerpflichtigen dienen. Es spielt keine Rolle, ob es sich um eigene oder gepachtete Einrichtungen handelt. Auch Aufwendungen für die Nutzung fremder Anlagen oder Wirtschaftsgüter fallen unter das Abzugsverbot.

**Unübliche Aufwendungen** setzen voraus, dass hinsichtlich des Orts der Veranstaltung oder der Art und Weise der Unterhaltung der Gäste besondere Umstände erkennbar sind, die die Veranstaltung von einer gewöhnlichen Feierlichkeit abheben. Trotz ihrer beruflichen Veranlassung dürfen die Aufwendungen bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abzugsverbots nicht berücksichtigt werden. Die Aufwendungen pro Person in Höhe von 586,30 Euro übersteigen erheblich die finanziellen Aufwendungen vergleichbarer betrieblicher Veranstaltungen. Sie liegen auch weit über dem Freibetrag von 110 Euro für Betriebsveranstaltungen, der hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen als Maßstab herangezogen werden kann.

### 3 Pensionszusage: Erfordernis der Erdienbarkeit auch bei Entgeltumwandlungen?

Eine Pensionszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer mit entsprechenden Pensionsrückstellungen wird steuerlich nur anerkannt, wenn die Pension noch erdient werden kann. Dies wird von der BFH-Rechtsprechung verneint, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits das 60. Lebensjahr überschritten hat. Doch gilt das auch dann, wenn sich der Begünstigte bereiterklärt hat, die Pensionszusage selbst im Wege der Entgeltumwandlung zu finanzieren? Mit dieser Frage hatte sich das Finanzgericht (FG) Düsseldorf in einem kürzlich veröffentlichten Urteil zu beschäftigen.

Im Urteilsfall hatte die X-GmbH kurz nach ihrer Gründung ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer A eine Pensionszusage erteilt. Dieser war zum damaligen Zeitpunkt 60 Jahre und vier Monate alt. Die Pensionszusage sollte durch eine monatliche Gehaltsumwandlung bei garantierter Verzinsung von drei Prozent jährlich finanziert werden. Außerdem sah sie eine Altersleistung ab Vollendung des 71. Lebensjahres vor.

Das Finanzamt erkannte die Pensionszusage nicht an und behandelte die zugeführten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttungen. Denn die Pension könne nicht mehr erdient werden, da A im Zeitpunkt der Pensionszusage das 60. Lebensjahr bereits vollendet habe.

Das FG war anderer Auffassung und hat der Klage stattgegeben. Danach enthält die Pensionszusage eindeutige Angaben zur Höhe der in Aussicht gestellten zukünftigen Leistungen.

Die steuerliche Anerkennung der Zusage scheidet demnach auch nicht an der fehlenden Erdienbarkeit. Denn nach der Rechtsprechung des BFH ist dieses Kriterium bei einer durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersvorsorge nicht anzuwenden. In einem derartigen Fall hat nämlich der Arbeitgeber die finanziellen Folgen der Zusage nicht zu tragen und ist durch diese wirtschaftlich nicht belastet.

Aus diesem Grunde sind auch weder die Erteilung der Zusage unmittelbar nach Gründung der X-GmbH noch die fehlende Probezeit für die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage von Bedeutung.

### 4 Pflegeversicherung ab 1.7.2023: Höhere Beiträge und Entlastung für Eltern mit Kindern

Die Bundesregierung hat beschlossen, ab dem 1.7.2023 den Beitragssatz zur sozialen Pflegeversicherung von bisher 3,05 Prozent auf 3,4 Prozent zu erhöhen. Für Kinderlose, die das 23. Lebensjahr vollendet haben, soll der Beitragssatz von 3,4 Prozent auf 4 Prozent des Bruttoentgelts steigen. Damit setzt der Gesetzgeber auch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Berücksichtigung des Erziehungsaufwands von Eltern mit mehreren Kindern um. Gleichzeitig nutzt der Gesetzgeber diese Gelegenheit auch zur Erhöhung des allgemeinen Beitragssatzes zur Pflegeversicherung. Der **neue Beitragssatz von 3,4 Pro-**

**zent** gilt für Eltern mit einem Kind und ist gleichzeitig die Basis für die Berechnung der Beiträge für Kinderlose und für Eltern mit zwei und mehr Kindern.

An dem Prinzip, dass Kinderlose bei der Pflegeversicherung höhere Beiträge zahlen, ändert sich nichts. Allerdings ist es nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar, dass der mit steigender Kinderanzahl anwachsende Erziehungsaufwand im Beitragsrecht der Pflegeversicherung nicht ausreichend berücksichtigt wird. Die Benachteiligung tritt bereits ab dem zweiten Kind ein. Für eine Neuregelung hatte das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 7.4.2022, Az. 1 BvL 3/18, dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 31.7.2023 eingeräumt.

**Gestaffelte Entlastung nach Anzahl der Kinder:** Beschäftigte mit mehreren Kindern werden ab dem zweiten Kind (gestaffelt nach Kinderzahl) mit einem Abschlag entlastet. Ab dem sechsten Kind ist keine weitere Differenzierung vorgesehen. Berücksichtigt werden Kinder **bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres**.

Der **Zuschlag für Kinderlose** wird von 0,35 Prozent auf 0,6 Prozent erhöht, sodass der Beitrag auf 4 Prozent ansteigt. **Eltern mit mehr als einem Kind** unterhalb der Altersgrenze **werden gestaffelt**, nach ihrer Kinderzahl, mit einem Abschlag vom Beitragssatz **entlastet**:

- 0,25 Prozent bei zwei Kindern (Beitragssatz: 3,15 Prozent)
- 0,5 Prozent bei drei Kindern (Beitragssatz: 2,9 Prozent)
- 0,75 Prozent bei vier Kindern (Beitragssatz: 2,65 Prozent)
- 1 Prozent bei fünf und mehr Kindern (Beitragssatz: 2,4 Prozent)

Die Abschläge für Kinder gelten ab Beginn des Monats der Geburt (Nachweis innerhalb von drei Monaten). Später eingereichte Nachweise wirken ab Beginn des Folgemonats. Kinder, die das 25. Lebensjahr vollenden, werden mit Ablauf des Monats nicht mehr berücksichtigt.

**1,7 Prozent Beitragsanteil der Arbeitgeber:** Arbeitgeber und Beschäftigte tragen die Beiträge jeweils zur Hälfte. Dafür wird der Beitragssatz von 3,4 Prozent für Eltern mit einem Kind zugrunde gelegt. Während der Beitragssatz für Beschäftigte mit mehreren Kindern abnimmt und für Kinderlose steigt, beträgt der Beitragsanteil des Arbeitgebers gleichbleibend 1,7 Prozent.

**Übergangsfrist:** Nachweise für vor dem 1.7.2023 geborene Kinder, die bis zum 31.12.2023 erbracht werden, wirken vom 1.7.2023 an. Die Nachweise sind gegenüber der beitragsabführenden Stelle zu erbringen. Das ist z.B. der Arbeitgeber. Freiwillig versicherte Selbstzahler weisen die Kinderanzahl direkt gegenüber der Pflegekasse nach.

### 5 Job-Ticket: Welche Auswirkungen sich durch das 49-Euro-Ticket ergeben

Die Vergütungen, die Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber zur **Erstattung von Reisekosten**, Umzugskosten

oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, sind **steuerfrei**, soweit sie als Werbungskosten abziehbar sind. Außerdem sind die **Zuschüsse** steuerfrei, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer **für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln** im Linienverkehr bzw. zur Nutzung des **Personenfernverkehrs** (ohne Luftverkehr) **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn leistet, soweit sie auf **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** sowie zu einem **Sammelpunkt** oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet entfallen.

Die Steuerbefreiung umfasst **Arbeitgeberleistungen** in Form von unentgeltlichen oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) und Zuschüssen (Barlohn) des Arbeitgebers zu den Fahrberechtigungen, die der Arbeitnehmer selbst erworben hat. Hierzu gehören Einzel- und Mehrfahrtenfahrtscheine, Zeitkarten, wie z.B. das neu eingeführte **49-Euro-Ticket**, und Jahrestickets.

Die Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 15 EStG) für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte gilt nur für Arbeitgeberleistungen, die **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden. **Wichtig:** Werden insgesamt höhere Zuschüsse gezahlt, als der Arbeitnehmer an Aufwendungen hat, ist der Differenzbetrag als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln.

Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern den Betrag, der als Entfernungspauschale abziehbar ist. Arbeitgeber sind daher verpflichtet, die gesamten steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse im Kalenderjahr zu bescheinigen.

**Pauschalierungsmöglichkeit beim Jobticket:** Der Arbeitgeber hat die Wahl, auf die Steuerfreiheit des Jobtickets zu verzichten, indem er die steuerfreien Aufwendungen **pauschal mit 25 Prozent versteuert**. Die pauschale Besteuerung mit 25 Prozent führt dazu, dass die beim Arbeitnehmer abziehbare Entfernungspauschale **nicht gemindert** wird. Die pauschale Besteuerung nutzt vor allem den Arbeitnehmern, die das unentgeltliche Jobticket nicht oder nur sehr eingeschränkt nutzen können oder wollen. Damit werden eventuelle steuerliche Nachteile vermieden. Wenn die Entfernungspauschale beim Arbeitnehmer nicht gekürzt werden muss, müssen die pauschal besteuerten Bezüge auch nicht in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung übermittelt werden. Eine individuelle Zuordnung zum einzelnen Arbeitnehmer ist ebenfalls nicht erforderlich.

Die Möglichkeit der pauschalen Besteuerung mit 25 Prozent gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber Kosten für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte übernimmt, die nicht steuerfrei sind, z.B. weil der Arbeitgeber die Aufwendungen nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, sondern mittels Gehaltsumwandlung übernimmt. Auch in diesen Fällen findet keine Anrechnung auf die Entfernungspauschale statt.

## 6 GmbH: Wesen und Konsequenzen einer wirtschaftlichen Neugründung

Soll eine im Handelsregister eingetragene GmbH mit einem neuen Unternehmensgegenstand in eine andere

Region verlegt werden, sprechen die Indizien für eine wirtschaftliche Neugründung der Gesellschaft. In diesem Fall muss der Geschäftsführer – wie bei einer rechtlichen Neugründung – gegenüber dem (neuen) Registergericht versichern, dass die auf die Geschäftsanteile geleisteten Einlagen sich endgültig in der freien Verfügung der Geschäftsführung befinden (§ 8 Abs. 2 GmbH). Mit anderen Worten: Sind die ursprünglich geleisteten Einlagen nicht mehr vorhanden, müssen sie von den Gesellschaftern neu erbracht werden. Diese Rechtsprechung hat das Kammergericht (KG) Berlin in einem Beschluss vom 14.10.2022 bestätigt.

Im Urteilsfall hatte eine im Handelsregister bereits eingetragene GmbH Anfang 2022 ihren Sitz von Rostock nach Berlin verlegt. In einer Gesellschafterversammlung am 19.1.2022, in der die Sitzverlegung beschlossen wurde, wurde zugleich die Bestellung des D zum Geschäftsführer sowie die Entpflichtung der bis zu diesem Zeitpunkt geschäftsführenden Gesellschafter F und G beschlossen. Eine im Registerordner des Registergerichts aufgenommene Gesellschafterliste weist D zudem als Alleingesellschafter aus.

Mit notariell beglaubigter elektronischer Erklärung vom 30.3.2022 meldete der zwischenzeitlich als Geschäftsführer eingetragene D die Änderung der Firma und des Unternehmensgegenstands zur Eintragung in das Handelsregister an. Beigefügt war der notariell beurkundete Gesellschafterbeschluss von diesem Tag, demzufolge die Firma der Gesellschaft nicht mehr „F-GmbH“, sondern „D-GmbH“ lauten sollte und der Gegenstand des Unternehmens statt „die Konstruktion, die Produktion und die Montage von Wintergärten und Wintergartenanlagen“ nunmehr die „sonstige Verwaltung und Führung von Unternehmen und Betrieben“ sein sollte.

Das Registergericht wies darauf hin, dass die Summe der erkennbaren Umstände, insbesondere Firmen- und Gegenstandsänderung, darauf schließen ließe, dass der Fall einer „wirtschaftlichen Neugründung“ in der Form der Mantelverwendung gegeben sei. Die „**wirtschaftliche Neugründung**“ sei offenzulegen und die Versicherung entsprechend § 8 Abs. 2 GmbHG abzugeben. Einzuzureichen sei daher eine auf das Ende des letzten Wirtschaftsjahres aufgestellte und durch die Geschäftsführung unterzeichnete Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung.

Das Registergericht setzte der GmbH eine Frist zur Einreichung von zwei Wochen, die fruchtlos verstrich. Deshalb wies es die Anmeldung zurück. Hiergegen wurde Rechtsmittel eingelegt. Die GmbH fügte eine auf den Dezember 2021 bezogene Summen- und Saldenliste der Gesellschaft bei. Der vom Registergericht (zuvor) erteilte Hinweis, erforderlich sei eine auf das Ende des letzten Wirtschaftsjahres aufgestellte und durch die Geschäftsführung unterzeichnete Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung, blieb unberücksichtigt.

Das KG folgte der Auffassung des Registergerichts, indem es die Beschwerde für unbegründet hielt.

Grundsätzlich hat ein Registergericht die Eintragungsfähigkeit einer Anmeldung allein auf der Grundlage der

vorzulegenden Unterlagen zu prüfen. Erst wenn sich Anhaltspunkte ergeben, die eine weitere Prüfung erfordern, darf es insoweit ermitteln (§ 26 FamFG) und weitere Nachweise anfordern. Nach Auffassung des KG liegen diese Voraussetzungen im Urteilsfall vor. Die Regeln der sogenannten „wirtschaftlichen Neugründung“ sind anwendbar, wenn die Gesellschaft eine „leere Hülse“ ist, also kein aktives Unternehmen (mehr) betreibt, an das die Fortführung des Geschäftsbetriebs – sei es auch unter wesentlicher Umgestaltung, Einschränkung oder Erweiterung seines Tätigkeitsgebiets – in irgendeiner wirtschaftlich noch gewichtbaren Weise anknüpfen kann. Auf diese Weise soll im Sinne eines wirksamen Gläubigerschutzes die Umgehung von Gründungsvorschriften vermieden werden. Dies hätte sonst zur Folge, dass die gesetzliche und gesellschaftsvertragliche Kapitalausstattung bei Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht gewährleistet ist. **Indizien hierfür** können sein, dass die Firma oder der Unternehmensgegenstand geändert, der Sitz verlegt, die Geschäftsführung ausgetauscht und bzw. oder die Geschäftsanteile veräußert werden, wobei diese Umstände mit einer „wirtschaftlichen Neugründung“ einer Mantelgesellschaft einhergehen können, aber nicht müssen.

## 7 Zukunftsfinanzierungsgesetz: Neuregelung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer geplant

Der Entwurf des Zukunftsfinanzierungsgesetzes enthält insgesamt 30 Artikel, mit denen unterschiedliche gesetzliche Regelungen geändert werden sollen. In Artikel 16 sind die Änderungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthalten. Dieser Artikel enthält u.a. Folgendes:

- Der Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers ist steuerfrei, soweit der Vorteil insgesamt 1.440 Euro im Jahr nicht übersteigt (§ 3 Nr. 39 EStG). Dieser Höchstbetrag soll ab 2024 auf 5.000 Euro angehoben werden. Wegen der starken Anhebung des Höchstbetrags soll die steuerliche Begünstigung künftig auf Fälle beschränkt werden, in denen die Vermögensbeteiligungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Dadurch sollen unerwünschte Gestaltungen (Lohnoptimierungen) vermieden werden.
- § 19a EStG (eingeführt ab 2021 mit dem Fondsstandortgesetz) enthält Regelungen, nach denen (unter bestimmten Voraussetzungen) die geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen zunächst nicht besteuert werden (= Steuerfreistellung im Zeitpunkt der Überlassung). Die Besteuerung erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich bei einer Verfügung (insbesondere beim Verkauf), der Beendigung des Dienstverhältnisses oder spätestens nach zwölf Jahren (aufgeschobenen Besteuerung). Unabhängig von der aufgeschobenen Besteuerung wird der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG bereits vorab berücksichtigt.
- Die Änderungen in § 19a EStG haben das Ziel, insbesondere die Gewährung von Unternehmensanteilen als

Vergütungsbestandteil für die Unternehmen und deren Beschäftigte attraktiver zu gestalten. In der Praxis werden die Gesellschaftsanteile typischerweise nicht vom Arbeitgeber selbst, sondern von den (Gründungs-)Gesellschaftern gewährt. Durch die Ergänzung von § 19a Abs. 1 Satz 1 EStG wird klargestellt, dass auch diese Fallgestaltung ein begünstigter Sachverhalt ist.

- Die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Vermögensbeteiligungen erfolgt nach geltender Rechtslage spätestens zwölf Jahre nach der Übertragung der Vermögensbeteiligung. Sie erfolgt künftig erst (spätestens) nach 20 Jahren. Die Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts gilt im Übrigen auch für Vermögensbeteiligungen, die vor 2024 übertragen werden bzw. wurden. Ergänzend wird sichergestellt, dass im Falle von sogenannten Leaver-Events (d.h. Rückerwerb der Anteile bei Verlassen des Unternehmens) nur die tatsächlich an den Arbeitnehmer gezahlte Vergütung maßgeblich ist, weil diese in der Regel nicht den Verkehrswert widerspiegelt.
- Nach geltender Rechtslage ist die im Rahmen des § 19a EStG nachzuholende Besteuerung anhand der individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Freibeträge etc.) vorzunehmen. Um eine möglicherweise eintretende hohe steuerliche Belastung abzumildern, wird die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent geschaffen. Schuldner dieser pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber. Eine Abwälzung auf den Arbeitnehmer ist bei entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen möglich.

## 8 Stille Beteiligung: Zur Höhe des angemessenen Gewinnanteils des stillen Gesellschafters

Wird ein stiller Gesellschafter an einer GmbH oder GmbH & Co. KG mit 20 Prozent des Gesellschaftsgewinns beteiligt, kann die Höhe seines Gewinnanteils seine stille Einlage erheblich übersteigen, wenn die Gesellschaft einen entsprechend hohen Gewinn erwirtschaftet. So entschied das Finanzgericht (FG) Niedersachsen mit Beschluss vom 2.7.2020.

Laut Sachverhalt, der dem Beschluss zugrunde lag, vererbte ein Vater sein gewerbliches Vermögen in Gestalt der T-KG an seine beiden Söhne A und B. Während A die Unternehmensleitung wahrnehmen sollte, wurde B als stiller Gesellschafter an der T-KG aufgenommen. Er erhielt 20 Prozent des jährlichen Gewinns; an einem Verlust nahm er nicht teil.

Im Zuge einer bei der T-KG durchgeführten Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, es handele sich bei dem Vertrag über die stille Beteiligung des B um einen nicht fremdüblichen Vertrag zwischen nahen Angehörigen. Die Gewinne der T-KG hätten sich derart entwickelt, dass der Gewinnanspruch aus der stillen Beteiligung deutlich über 50 Prozent des nominalen Einlagebetrags angestiegen sei. Damit werde die von der Rechtsprechung

aufgestellte Obergrenze für die zu erwartende Rendite von maximal 35 Prozent bei einer aus eigenen Mitteln erworbenen stillen Beteiligung mit Verlustbeteiligung deutlich überschritten. Der Betriebsausgabenabzug sei daher auf eine angemessene Obergrenze von 35 Prozent des Einlagenkontos zu begrenzen.

Der gegen die geänderten Bescheide eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

Nach Auffassung des FG ist die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung des Betriebsausgabenabzugs aus folgenden Gründen rechtswidrig.

Das Rechtsverhältnis zwischen der T-KG und B ist **als typische stille Gesellschaft** einzuordnen. Dafür spricht, dass nach den vertraglichen Regelungen über die stille Gesellschaft B an den stillen Reserven ebenso wenig beteiligt sein sollte wie an den schwebenden Geschäften. Eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs unter Anwendung der sogenannten Fremdvergleichsregeln kommt für die vereinbarte stille Beteiligung nicht in Betracht. Anlass für den nach der BFH-Rechtsprechung vorzunehmenden Fremdvergleich ist der zwischen nahen Angehörigen oftmals nicht vorhandene Interessengegensatz beim Abschluss zivilrechtlicher Verträge.

**Vorliegend bestand** aber zwischen der T-KG und B ein **Interessengegensatz**. Denn die T-KG war in länger anhaltenden Gewinnperioden bestrebt, die Zahlungen an den stillen Gesellschafter zu reduzieren. Dass nach wiederholten rechtlichen Auseinandersetzungen eine diesbezügliche Regelung gefunden wurde, ist nach Auffassung des FG als weiteres Indiz für die Interessengegensätze anzusehen.

Die angemessene Rendite beläuft sich bei Teilhabe des Stillen auch an den Verlusten des Handelsgewerbes im Falle eines **unentgeltlichen Erwerbs** der Beteiligung auf 15 Prozent des Nominalbetrags der Einlage. Wurde die Beteiligung hingegen vom Stillen aufgrund eigener Beiträge und damit **entgeltlich erworben**, erhöht sich die angemessene Rendite auf 35 Prozent. Die genannten Prozentsätze legen aber keine starre Obergrenze für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzugs fest. Vielmehr ist die (angemessene) Einlagenrendite ausgehend von der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses für die Zukunft erwarteten Entwicklung der die Gewinnabrede bestimmenden Bezugsgröße in eine angemessene prozentuale Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters umzurechnen. Dieser Prozentsatz ist dann den zukünftig tatsächlich erzielten Ergebnissen mit der Folge zugrunde zu legen, dass der steuerrechtlich anzuerkennende (angemessene) Gewinnanteil des Stillen die Rendite von 35 Prozent bzw. 15 Prozent der Einlage überschreiten kann.

## 9 Gesellschafter-Geschäftsführer: Wann liegt Sozialversicherungspflicht vor?

Die Versicherungspflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Sozialversicherung beschäftigt nach wie vor

die Sozialgerichte. Das Bundessozialgericht (BSG) hatte einen Fall zu beurteilen, in dem A mit einem Kapitalanteil von 49 Prozent am Stammkapital der X-GmbH beteiligt und ihr einziger Geschäftsführer ist. Die weitere Beteiligung in Höhe von 51 Prozent hält eine GmbH, bei der er weder Gesellschafter noch Geschäftsführer ist. Die Beschlüsse der X-GmbH werden regelmäßig mit einfacher Mehrheit gefasst, auch die Zustimmung zu solchen Handlungen der Geschäftsführer, welche über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen. Dem A ist im Gesellschaftsvertrag ein Sonderrecht zur Geschäftsführung eingeräumt. Im Geschäftsführeranstellungsvertrag ist vereinbart, dass A den durch Gesellschafterbeschluss erteilten Weisungen Folge leisten muss. Keinen Weisungen unterliegt er hinsichtlich Zeit, Ort und Ausführung der Tätigkeit.

Im Rahmen eines sogenannten Statusfeststellungsverfahrens hat der zuständige Versicherungsträger die Versicherungspflicht des A in der gesetzlichen Kranken-, Renten- und Pflegeversicherung festgestellt. Die dagegen gerichtete Klage ist vom Sozialgericht und Landessozialgericht abgewiesen worden.

Auch das BSG hat die gesetzliche **Versicherungspflicht** des Gesellschafter-Geschäftsführers **bejaht**.

Sofern ein GmbH-Geschäftsführer als Gesellschafter an der GmbH beteiligt ist, kommt es, worauf das BSG noch einmal ausdrücklich hingewiesen hat, auf den **Umfang seiner Kapitalbeteiligung** und den in seiner Person bestehenden Einfluss auf die Gesellschaft an. Eine selbstständige Tätigkeit setzt dabei voraus, dass der Geschäftsführer aufgrund seiner Gesellschafterstellung die Rechtsmacht besitzt, auf alle wesentlichen Grundlageneinscheidungen der GmbH, insbesondere die Bilanz-, Finanz-, Wirtschafts- und Personalpolitik, Einfluss zu nehmen. Dies ist immer dann der Fall, wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer zumindest 50 Prozent der Anteile am Stammkapital zustehen.

**Bei einer Minderheitsbeteiligung** kann der Gesellschafter-Geschäftsführer nur dann als Selbstständiger angesehen werden, wenn ihm aufgrund des Gesellschaftsvertrags eine umfassende und auf die gesamte Unternehmenstätigkeit bezogene **Sperrminorität** zusteht.

Eine solche hat das BSG vorliegend verneint, da alle wesentlichen Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst werden können, auch die Zustimmung zu über die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der GmbH hinausgehenden Geschäften. Nach Auffassung des Gerichts ändert daran das dem Gesellschafter eingeräumte Sonderrecht auf Geschäftsführung nichts, auch nicht eine daraus folgende Weisungsfreiheit in der gewöhnlichen Geschäftsführung. Zwar könne dieses Sonderrecht nicht ohne Mitwirkung des Gesellschafters im Wege einer Satzungsänderung beseitigt werden, doch bestehe auch bei einem solchen Sonderrecht die Möglichkeit der fristlosen Kündigung aus wichtigem Grunde. Insoweit könne vorliegend dem Gesellschafter-Geschäftsführer keine umfassende Mitbestimmungsmöglichkeit hinsichtlich der Unternehmensführung zuerkannt werden.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Pensionszusage/ Vorbehalt</b>	BFH, Urteil vom 6.12.2022, Az. IV R 21/19 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 186
2 <b>Abschiedsfeier</b>	FG Nürnberg, Urteil vom 19.10.2022, Az. 3 K 51/22 <a href="http://www.openjur.de">www.openjur.de</a>	–
3 <b>Pensionszusage/ Erdienbarkeit</b>	FG Düsseldorf, Urteil vom 16.11.2021, Az. 6 K 2196/17 K, G, F <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 187
4 <b>Pflegeversicherung ab 1.7.2023</b>	Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz BGBl I 2023	–
5 <b>Job-Ticket</b>	§ 3 Nr. 15 EStG	GmbH-Stpr 2023, S. 161
6 <b>GmbH</b>	KG Berlin, Beschluss vom 14.10.2022, Az. 22 W 48/22 <a href="http://www.openjur.de">www.openjur.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 190
7 <b>Zukunftsfinanzierungs- gesetz</b>	BMF-Gesetzentwurf <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
8 <b>Stille Beteiligung</b>	FG Niedersachsen, Beschluss vom 2.7.2020, Az. 11 K 339/18 <a href="http://www.openjur.de">www.openjur.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 157
9 <b>Gesellschafter- Geschäftsführer</b>	BSG, Urteil vom 1.2.2022, Az. B 12 KR 37/19 R <a href="http://www.bsg.bund.de">www.bsg.bund.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 159