

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

der BFH hat in zwei Urteilen Wege aufgezeigt, wie über entsprechende Gestaltungen die steuerliche Belastung vermindert werden kann. Das eine Urteil betrifft Geschäftsführer, die ihren Dienstwagen unentgeltlich in der heimischen Garage unterstellen (Nr. 3). Das andere Urteil betrifft Eltern, die mit ihren Kindern einen Zuwendungsnießbrauch an einem Grundstück vereinbaren, das sodann an die GmbH der Eltern vermietet wird (Nr. 5).

Was bei einem Gehaltsverzicht eines Geschäftsführers in 2024 zu beachten ist, erläutert Beitrag Nr. 1. Für künftige Erhöhungen der Geschäftsführervergütung sollte die aktuelle Gehälterstudie der BBE media beachtet werden (Nr. 2), die darauf hinweist, welche Vergütungen in welcher Branche aus steuerlicher Sicht angemessen sind.

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Gehaltsverzicht in 2024:** Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist
- 2 Geschäftsführervergütung 2024:** Aktuelle Orientierungswerte aus 50 Branchen
- 3 Dienstwagen des GmbH-Geschäftsführers:** Heimische Garage hilft Steuern sparen
- 4 Inflationsausgleichsprämie:** Steuerfreie Zahlung an Arbeitnehmer noch bis zum 31.12.2024 möglich
- 5 Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder:** Kein Gestaltungsmissbrauch
- 6 E-Rechnungen:** Ab 2025 sind sie im B2B-Bereich Pflicht
- 7 Gesellschafterverrechnungskonto:** Verzicht der GmbH auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung
- 8 GmbH & Co. KG:** Schadenersatzanspruch der KG gegen den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH
- 9 Drohende Insolvenz:** Warnpflicht des Hausanwalts

## 1 Gehaltsverzicht in 2024: Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist

Angesichts der auch in 2024 andauernden Rezession kann es empfehlenswert sein, auf einen Teil des Geschäftsführergehalts zu verzichten, um drohende Verluste der Gesellschaft zu begrenzen. Dies bietet sich vor allem für inhabergeführte Familienunternehmen an. Hier stehen **zwei Wege** zur Verfügung:

- zum einen **der nachträgliche Verzicht** auf einen bereits im laufenden Jahr erdienten Gehaltsbestandteil;
- zum anderen der **Voraus-Verzicht**, also der Verzicht auf die Auszahlung eines Teils des Gehalts in der Zukunft.

Beide Formen des Verzichts können mit einer sogenannten Besserungsklausel kombiniert, also als lediglich „vorläufiger“ Vergütungsverzicht vereinbart werden.

### Beispiel 1: Nachträglicher Vergütungsverzicht

*A ist mehrheitlich an der X-GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. Die restlichen Anteile hält seine Ehefrau, die als Prokuristin bei der X-GmbH angestellt ist.*

*Die Gesellschaft befindet sich in 2024 in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Deshalb verzichtet A jeweils kurz vor Monatsende auf die Auszahlung seines monatlichen Gehalts in Höhe von 5.000 Euro für die Monate März bis Juni 2024.*

*Die betreffenden Vergütungen möchte A nachgezahlt haben, wenn es der Gesellschaft wieder besser geht.*

Die drei Monatsgehälter hat A im Zeitpunkt des Verzichts bereits erdient (= Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit). Die Vergütungen sind von der GmbH als Betriebsausgaben zu verbuchen, und die Lohnsteuer darauf ist abzuführen.

Die **stillschweigende Nichtauszahlung** der Vergütungen im Fälligkeitszeitpunkt ohne vertragliche Regelung könnte zur Folge haben, dass der Betriebsprüfer in der nächsten Außenprüfung die gesamte Vergütungsvereinbarung nicht anerkennt und deshalb auch die tatsächlich gezahlten Gehälter **in voller Höhe als verdeckte Gewinnausschüttungen** behandelt. Denn die Nichtauszahlung verstößt gegen das für beherrschende Gesellschafter geltende **Durchführungsgebot**. Diese Gefahr ist umso größer, wenn im Prüfungszeitraum wiederholt auf die Auszahlung des Gehalts verzichtet wurde.

Es sollte deshalb zeitnah unter Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft ein Verzicht auf die Auszahlung der Vergütung gegen Besserungsklausel in schriftlicher Form aufgesetzt werden. Der „**Besserungsfall**“, also der Eintritt der Bedingung, unter der die Gehaltsforderung wieder auflebt, muss **eindeutig** und für Dritte nachvollziehbar **umschrieben** werden.

Der Verzicht auf die Auszahlung der Nettovergütung stellt eine verdeckte Einlage dar, um die sich die steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile des Gesellschafter-

ter-Geschäftsführers erhöhen. Dies wirkt sich allerdings nur im Fall der Veräußerung der Anteile oder der Liquidation der Gesellschaft aus.

Ist die verdeckte Einlage jedoch wertlos, weil der Gehaltsverzicht z.B. in einer tiefen wirtschaftlichen Krise der GmbH ausgesprochen wurde, erhöht er auch nicht die steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile.

### Beispiel 2: Gehaltsverzicht im Voraus

*Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1 nur mit der Maßgabe, dass A bereits im Januar 2024 in einem schriftlichen Vermerk erklärt, er werde mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft für die Monate März bis Juni 2024 auf das ihm zustehende Festgehalt verzichten. Weiterhin wird vereinbart, dass diese Vergütungsbestandteile später nachgezahlt werden, sobald sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH stabilisiert haben.*

Der BFH hat auch diese Variante, also den Gehaltsverzicht mit Besserungsabrede im Voraus, dem Grunde nach steuerlich anerkannt. Auch hier muss der Besserungsfall hinreichend konkret umschrieben werden. Die Nachzahlungen dürfen insbesondere nicht in das Belieben der GmbH gestellt werden. Es muss **im Voraus eine ernsthafte Abrede** getroffen werden, die dann auch absprachegemäß durchgeführt wird.

Anders als beim nachträglichen Verzicht fällt beim Voraus-Verzicht **kein Aufwand bei der GmbH** an. Mangels Zufluss entfällt auch eine Lohnsteuerbelastung beim Geschäftsführer. Allerdings wird sich bei ihm eine höhere Steuerbelastung ergeben, wenn die Nachzahlungen nach Eintritt des Besserungsfalls mit den regulären Jahresbezüge zusammenfallen. Diese könnten dann ggf. herabgesetzt werden.

## 2 Geschäftsführervergütung 2024: Aktuelle Orientierungswerte aus 50 Branchen

Auch im Jahr 2023 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden 2.421 Geschäftsführer aus den Bereichen Industrie, Handwerk, Dienstleistung sowie Einzel- und Großhandel.

Der spezielle Nutzen der BBE-Gehälter-Dokumentation, auf deren Zahlen und Daten auch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte regelmäßig zurückgreifen, liegt in den zahlreichen Detaildaten, die sie enthält. So sind wichtige Orientierungswerte für 50 Branchen aufbereitet. Spezifiziert werden die Geschäftsführer-Gehälter u.a. nach dem GmbH-Umsatz, der Anzahl der Beschäftigten und dem Geschäftsführer-Status (Allein- oder Mitgeschäftsführer, Vorsitzender). Darüber hinaus bietet die Studie interessantes Anschauungsmaterial über Trends in den Bereichen Erfolgsbeteiligungen, betriebliche Altersversorgung und Dienstwagen.

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

#### **Beispiel:**

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

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

Im Wesentlichen wird dieser 2,5-Faktor auch durch die BBE-Gehälterstudie für das Jahr 2023 bestätigt.

### **3 Dienstwagen des GmbH-Geschäftsführers: Heimische Garage hilft Steuern sparen**

Der BFH weist in einem Urteil vom 4.7.2023 den Weg, wie GmbH-Geschäftsführer den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung ihres Dienstwagens – und damit die darauf entfallende Lohnsteuer – mindern können. Wird der Dienstwagen nämlich in der zum Privathaus des Geschäftsführers gehörenden Garage oder auf einem zu seiner Wohnung gehörenden Tiefgaragenstellplatz eingestellt, können unter bestimmten Voraussetzungen sämtliche damit verbundenen Kosten mit dem geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung verrechnet werden.

Der BFH hatte folgenden Sachverhalt – hier verkürzt wiedergegeben – zu beurteilen: Der Kläger war im Streitjahr Syndikusrechtsanwalt bei der X-AG. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 Einkommensteuergesetz (EStG). Die X-AG stellte dem Kläger im Streitjahr ein Geschäftsfahrzeug zur dienstlichen und außerdienstlichen (privaten) Nutzung zur Verfügung. Der geldwerte Vorteil des Klägers für die außerdienstlichen Fahrten wurde nach der 1-Prozent-Regelung und für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nach der 0,03-Prozent-Methode ermittelt (§ 8 Abs. 2 und 3 EStG).

Bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung Aufwendungen in Höhe von 645,16 Euro als Minderung des geldwerten Vorteils des Klägers aus der Fahrzeugüberlassung geltend. Diese Aufwendungen entfielen auf die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Garage auf dem Privatgrundstück des Klägers, in der das überlassene Fahrzeug eingestellt wurde.

Das Finanzamt lehnte die Minderung des geldwerten Vorteils des Klägers aus der Privatnutzung des Fahrzeugs in Höhe der Garagen-AfA ab. Ebenso das Finanzgericht. Mit der Revision zum BFH verfolgte der Kläger sein Begehren weiter.

Das BFH-Urteil zu der geschilderten Problematik dürfte für eine große Zahl von Arbeitnehmern, denen ein Dienstwagen auch zur privaten Nutzung überlassen worden ist und die über ein eigenes Grundstück mit Garage oder über einen Tiefgaragenstellplatz verfügen, von Bedeutung sein. Dies gilt insbesondere für GmbH-Geschäftsführer mit oder ohne gleichzeitigem Gesellschafter-Status; denn ca. 90 Prozent aller GmbH-Geschäftsführer verfügen über einen Dienstwagen, den sie auch privat und für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb nutzen.

In seiner Urteilsbegründung weist der BFH zunächst auf seine ständige Rechtsprechung hin: Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung des Dienstwagens zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ein Nutzungsentgelt, mindert dieses den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Denn insoweit fehlt es an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn im Sinne von § 19 EStG.

Entsprechendes gilt, soweit der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne Kfz-Kosten übernimmt. Beispielhaft werden Kilometerpauschalen, Leasingraten, Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträge genannt.

Gleichwohl lehnt der BFH im Urteilsfall die Anrechnung der Garagen-AfA auf den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung ab, **weil es an einer rechtlichen Verpflichtung des Klägers gegenüber der X-AG fehlte**, das Fahrzeug in der Garage auf dem Privatgrundstück unterstellen zu müssen.

Mit anderen Worten: Verpflichtet sich ein GmbH-Geschäftsführer gegenüber der GmbH, den Dienstwagen in seiner Garage unentgeltlich unterzustellen, kann er sämtliche mit der Garage (oder dem Stellplatz in der Tiefgarage) verbundenen Kosten mit dem geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung verrechnen: die Abschreibung sowie eventuelle Finanzierungskosten für den Bau oder Erwerb der Garage, anteilige Grundbesitzabgaben und Versicherungsbeiträge, Reinigungskosten sowie anteilige Strom- und Heizkosten.

Die Konsequenzen: der Geschäftsführer spart Lohnsteuer und – wenn er versicherungspflichtig ist – auch Sozialabgaben.

### **4 Inflationsausgleichsprämie: Steuerfreie Zahlung an Arbeitnehmer noch bis zum 31.12.2024 möglich**

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern in der Zeit **vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024** zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Leistungen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen zur Abmilderung der ge-

stiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3.000 Euro steuerfrei zuwenden. Wir verweisen auf die Beiträge 1 und 2 in unserem Rundschreiben Nr. 1/2023.

Wer diesen steuerfreien Betrag bisher nicht oder nicht voll ausgenutzt hat, kann dies **bis zum 31.12.2024 nachholen**.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Leistung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Es genügt, wenn der Arbeitgeber bei der Gewährung der Leistung festhält, dass die Leistung im Zusammenhang mit den Preissteigerungen steht. Das gilt auch für GmbH-Geschäftsführer, die Arbeitnehmer ihrer GmbH sind, wenn die Gesellschafterversammlung beschließt, dass der Geschäftsführer einen Anspruch auf derartige Zuwendungen hat. Der Arbeitgeber hat auch die Möglichkeit, den Betrag von **maximal 3.000 Euro** oder einen geringeren Betrag in **Teilbeträgen** an seine Arbeitnehmer auszuzahlen. Die Zahlung der Inflationsausgleichsprämie ist als Betriebsausgabe abziehbar.

## 5 Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder: Kein Gestaltungsmissbrauch

Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn die Einkunftsquelle „Vermietung und Verpachtung“ zeitlich befristet durch die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs übertragen wird und wenn demjenigen, der den Nießbrauch zuwendet, abgesehen von der Verlagerung der Einkunftsquelle, kein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht.

### Beispiel:

*Im Jahr 2015 erwarben die Eltern zweier minderjähriger Kinder ein bebautes Gewerbegrundstück zu hälftigem Miteigentum. Das Grundstück war teilweise an eine GmbH und im Übrigen an einen weiteren Gewerbebetrieb vermietet. Vater und Mutter waren Alleingesellschafter und -geschäftsführer der GmbH. Die Eltern vermieteten ursprünglich das gesamte Grundstück an die GmbH, die es zu 75 Prozent bis 80 Prozent an den dort ansässigen Gewerbebetrieb weitervermietete. Die mit der GmbH vereinbarte Miete hat in 2016 (ohne Umsatzsteuer) 4.000 Euro pro Monat betragen und 4.200 Euro pro Monat ab 2017. Durch die Untervermietung erzielte die GmbH Einnahmen von 3.000 Euro pro Monat.*

*Mit notariellem Vertrag räumten die Eltern für die Zeit vom 1.1.2016 bis zum 31.12.2023 ihren Kindern gemeinschaftlich den unentgeltlichen Nießbrauch an dem Grundstück ein. Die Vermieterstellung sollte für die Dauer des Nießbrauchs auf die Nießbraucher übergehen und danach an den Eigentümer zurückfallen. Der Vater stimmte für die Mieterin den Vermieterwechseln zu. Der vom Amtsgericht bestellte Ergänzungspfleger genehmigte die von den Eltern für die Kinder im Vertrag abgegebenen Erklärungen. Daraufhin wurde der Nießbrauch im Grundbuch eingetragen.*

*Dennoch rechnete das Finanzamt die Vermietungseinkünfte nicht den Kindern, sondern deren Eltern persönlich zu und lehnte deshalb die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Kinder ab.*

Der BFH hat entschieden, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den nießbrauchberechtigten Kindern persönlich zuzurechnen und gesondert und einheitlich festzustellen sind. Der Nießbraucher erzielt die Einkünfte aus der Vermietung, wenn er im Außenverhältnis selbst als Vermieter in Erscheinung tritt. Auch ein (befristetes) **schuldrechtliches Nutzungsrecht** kann zur Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führen.

Bestellen Eltern ihren minderjährigen Kindern den Nießbrauch an einem bebauten Grundstück, können die Kinder nur dann Einkünfte aus Vermietung erzielen, wenn zu ihren Gunsten ein bürgerlich-rechtlich wirksames Nutzungsrecht begründet worden ist. Da der Nießbrauch im Urteilsfall bürgerlich-rechtlich wirksam begründet worden ist, haben die Kinder den objektiven Tatbestand der Vermietung erfüllt.

Ein **Gestaltungsmissbrauch liegt nicht vor**, wenn das minderjährige Kind die Immobilie, die ihm als Nießbraucher zur Nutzung überlassen wurde, an fremde Dritte vermietet. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind dann dem Kind zuzurechnen. Es handelt sich nicht um einen Fall des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

Eine auch nur **befristete Übertragung der Einkunftsquelle** ist **nicht missbräuchlich**, wenn sie nicht zugleich dazu dient, nicht abziehbare Unterhaltsleistungen in den Bereich der Einkünfte zu verlagern. Es ist unschädlich, wenn die Übertragung der Erfüllung einer Unterhaltungspflicht dient. Die Entscheidung der Eltern, ob sie ihren Kindern Barunterhalt leisten oder ihnen (vorübergehend) eine Einkunftsquelle zuwenden, ist steuerlich grundsätzlich zu beachten. Gleiches gilt, wenn Eltern ihren Kindern einen Vorteil zuwenden wollen, ohne zum Unterhalt in Geld verpflichtet zu sein. Ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung aufgrund dieser Situation ein steuerlicher Vorteil, so ist dies die Folge des steuerlich anzuerkennenden Sachverhalts und insofern gesetzlich „vorgesehen“. Die Begründung des Nießbrauchs bewirkt hier lediglich eine Übertragung der Einkunftsquelle. Die Vermietungseinkünfte werden nicht mehr vom Eigentümer (den Eltern), sondern von den Nießbrauchern, den Kindern, erzielt.

Ein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht nicht, weil keine steuerlich unbeachtlichen Unterhaltsaufwendungen in den Bereich der Einkünfte verlagert werden. Die GmbH konnte die Geschäftsraummieta auch vor Begründung des Nießbrauchs als Betriebsausgabe abziehen. Durch die Zuwendung der Einkunftsquelle erwächst den Eltern, von der Verlagerung der Einkünfte abgesehen, gegenüber der Zuwendung von versteuertem Einkommen kein steuerlicher Vorteil.



## 6 E-Rechnungen: Ab 2025 sind sie im B2B-Bereich Pflicht

Im Inland ansässige Unternehmer müssen ab 2025 ihre Umsätze, die sie an andere inländische Unternehmer ausführen, mithilfe von E-Rechnungen abrechnen. Der Zwang zur E-Rechnung gilt zunächst nur im B2B-Bereich. Aber nicht jede Rechnung die online versandt wird, erfüllt die Voraussetzungen, die E-Rechnungen erfüllen müssen.

Eine E-Rechnung ist eine Rechnung, die in einem **strukturierten elektronischen Format** ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die E-Rechnung muss der **europäischen Norm** für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen entsprechen. Die Übersendung z.B. einer PDF-Rechnung per E-Mail wird künftig nicht mehr ausreichen. Bevor das Rechnungssystem umgestellt wird, wird jeder Unternehmer klären müssen, wie eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format auszusehen hat und mit welchem EDV-Programm die Anwendung möglich ist.

Laut einer Mitteilung des BMF erfüllen sowohl eine Rechnung nach dem **XStandard** als auch nach dem **ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1** grundsätzlich die Anforderungen, die an eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format gestellt werden (vorausgesetzt, die im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes enthaltene Formulierung bleibt insoweit unverändert).

**XRechnung:** Diese beinhaltet einen Standard für E-Rechnungen, die z.B. an Bundesbehörden, Landesbehörden und Kommunen, aber auch Universitäten oder die Deutsche Bahn gestellt werden. Die XRechnung wurde vom deutschen Gesetzgeber basierend auf einer europäischen Norm beschlossen und eingeführt. Die Rechnungsdaten werden in einen XML-Datensatz gewandelt und als eine XML-Datei gespeichert, die dann an den Rechnungsempfänger gesendet und elektronisch gelesen werden kann.

**ZUGFeRD** (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland) ist eine Spezifikation für das gleichnamige Format von E-Rechnungen. Das Format wurde vom Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) in Zusammenarbeit mit Verbänden, Ministerien und Unternehmen entwickelt. Am 24.3.2020 wurde die Version 2.1 der Spezifikation veröffentlicht.

Daneben können auch weitere Rechnungsformate die Anforderungen erfüllen. Aufgrund der Tatsache, dass die E-Rechnung zunächst nur für inländische Umsätze obligatorisch sein wird, stellt das BMF auf die gebräuchlichsten inländischen Formate ab. Ab der Einführung der obligatorischen E-Rechnung (voraussichtlich zum 1.1.2025) wird bei einem hybriden Format der strukturierte Teil der führende sein.

Es wird eindeutig geregelt, in welchen Fällen eine E-Rechnung obligatorisch zu verwenden ist und in welchen Fällen

die Verwendung einer sonstigen Rechnung möglich bleibt. Es sind die Regelungen zur Echtheit der Herkunft, zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit einer Rechnung zu beachten. Zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens wird geregelt, dass für bestimmte Umsätze, z.B. für Fahrausweise, auch nach dem Wegfall des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

## 7 Gesellschafterverrechnungskonto: Verzicht der GmbH auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung

Für Gesellschafter die mit ihrer GmbH im Leistungsaustausch stehen, wird die Gesellschaft häufig ein Verrechnungskonto einrichten, auf dem die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen erfasst werden. So war es auch in einem Fall, den der BFH mit Urteil vom 22.3.2023 zu entscheiden hatte.

Laut Sachverhalt war der Gesellschafter A mit 60 Prozent an einer GmbH (Klägerin) beteiligt und deren Geschäftsführer. Zwischen dem Einzelunternehmen des A und der GmbH bestand bis Ende Mai 2012 sowohl eine Betriebsaufspaltung als auch eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft. Die GmbH führte ein Verrechnungskonto für A, auf dem Zahlungsbewegungen im Verhältnis zwischen A und der Gesellschaft gebucht und verrechnet wurden.

Seit dem Jahr 2000 ergab sich auf diesem Konto ein Saldo zugunsten der GmbH. Eine Verzinsung erfolgte nicht. Das Finanzamt setzte daher ab 2001 einkommens- und gewerbeertragserhöhende verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an mit einer Verzinsung des Darlehensaldos von 4,5 Prozent. Die GmbH erklärte für die Jahre 2005 bis 2013 entsprechende Zinserträge, die als Forderungen auf dem Verrechnungskonto erfasst wurden.

Für die Streitjahre 2014 und 2015 unterblieb eine Verzinsung, sodass das Finanzamt wiederum eine vGA ansetzte. Es ging nunmehr davon aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des A in 2014 keine weiteren Ausreichungen an diesen vorgenommen hätte. Insoweit müsse der Forderung ein Darlehenscharakter abgesprochen werden. Ein Teil des Forderungsgesamtbetrags sei daher auszubuchen und die damit verbundene bilanzielle Gewinnminderung durch Ansatz einer entsprechend hohen vGA zu neutralisieren. Die vGA wurde unter Ansatz eines fremdüblichen Zinssatzes von 4,5 Prozent bewertet. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage der GmbH gegen die Änderungsbescheide als unbegründet ab.

Der BFH sah die **Revision der GmbH als unbegründet** an. Das FG sei zu Recht davon ausgegangen, dass eine vGA vorlag. Das Verrechnungskonto, das einen Saldo zugunsten der GmbH aufwies, war in den Streitjahren unverzinst geblieben. Allerdings ist ungeachtet des Umstands, dass

in den Streitjahren ein Niedrigzinsniveau herrschte und im Falle der Geldanlage bei Banken sogar „Strafzinsen“ (Verwarentgelte) drohten, aus Sicht der darlehensgebenden Klägerin von einer verhinderten Vermögensmehrung auszugehen. Denn nach der Senatsrechtsprechung ist der bankübliche Habenzins, der tatsächlich in den Streitjahren nahezu bei Null lag, nicht der alleinige Maßstab für die Fremdvergleichsprüfung. Vielmehr ist grundsätzlich nicht allein auf den banküblichen Sollzinssatz abzustellen, sondern ein darunter liegender (ein sich **zwischen Haben- und Sollzinssatz** bewegend) Zinssatz heranzuziehen.

Sind keine anderen Anhaltspunkte für die regelmäßig gebotene Schätzung der fremdüblichen Zinsen erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (sogenannte Margenteilung).

Führt eine GmbH ein Gesellschafterverrechnungskonto, sollte ein sich dort bildender Saldo jeweils zum Ende eines Quartals verzinst werden, um vGAs zu vermeiden.

## 8 GmbH & Co. KG: Schadenersatzanspruch der KG gegen den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH

Eine GmbH hat gegenüber ihrem Geschäftsführer einen Anspruch auf Schadenersatz, wenn dieser die Geschäfte nicht mit der gebotenen Sorgfalt führt. Gilt dies auch für eine KG, wenn sich der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sorgfaltswidrig verhält? Mit dieser Frage hatte sich der BGH in einem Urteil vom 14.3.2023 zu beschäftigen.

Im Urteilsfall war die U-GmbH mit der Geschäftsführung der D-GmbH & Co. KG betraut. Geschäftsführer der U-GmbH war X. Dieser hat entgegen einer getroffenen Vereinbarung eine ungesicherte Darlehenszahlung der Kommanditgesellschaft (KG) an die mittlerweile insolvente D-AG geduldet. Hierdurch ist der KG ein Schaden von 510.000 Euro entstanden.

Auch über das Vermögen der D-GmbH & Co. KG ist inzwischen das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter hat X auf Zahlung von 510.000 Euro Schadenersatz in die Insolvenzmasse verklagt.

Landgericht und Oberlandesgericht haben der Klage stattgegeben. Der BGH hat die Schadenersatzverpflichtung des X im Ergebnis bestätigt.

Der Schadenersatzanspruch der KG folgt aus § 43 Abs. 2 GmbH-Gesetz wegen sorgfaltswidriger Geschäftsführung. In den Schutzbereich des zwischen der Komplementär-GmbH und ihrem Geschäftsführer bestehenden Org-

an- und Anstellungsverhältnisses ist – so der BGH – auch die Kommanditgesellschaft, deren Geschäfte die GmbH führt, einbezogen.

Voraussetzung für einen solchen Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter sei, dass der Dritte (vorliegend die KG) bestimmungsgemäß mit der Hauptleistung in Berührung komme und der Gläubiger (vorliegend die GmbH) ein schutzwürdiges Interesse an der Einbeziehung des Dritten in den Schutzbereich des Vertrags habe. Für die Ausdehnung des Vertragsschlusses müsse nach Treu und Glauben ein Bedürfnis bestehen. Darüber hinaus müsse die Einbeziehung eines Dritten (hier: der KG) dem Schutzpflichtigen (hier: dem X) bekannt oder für ihn zumindest erkennbar sein. Diese Voraussetzungen hat der BGH vorliegend bejaht.

Erstmalig hat der BGH nunmehr darüber hinaus entschieden, dass ein solcher Schadenersatzanspruch der KG gegen den Geschäftsführer der GmbH auch dann besteht, wenn die Wahrnehmung der Geschäftsführung in der KG nicht die alleinige oder wesentliche Aufgabe der GmbH ist, z.B. weil diese auch noch eigene geschäftliche Aktivitäten verfolgt. Der BGH hat hierzu ausgeführt, dass sich am Pflichtenkreis des Geschäftsführers auch bei Mehrfach-Geschäftsführungen im Grundsatz nichts ändere. Eine Vielzahl von Aufgaben des Geschäftsführers führe nicht dazu, dass die ihm obliegenden Pflichten reduziert würden. Gegebenenfalls müsse die geschäftsführende GmbH ihre Aufgaben auf das Maß begrenzen, welches die geschuldete ordnungsgemäße Erfüllung aller übernommenen Pflichten ermögliche.

## 9 Drohende Insolvenz: Warnpflicht des Hausanwalts

Viele GmbHs arbeiten mit einem Rechtsanwalt zusammen, den sie mit der Bearbeitung aller rechtlichen Angelegenheiten betrauen, die die Gesellschaft erledigen muss. Dazu gehören u.a. der Entwurf von Arbeitsverträgen, die Beratung in Kündigungsschutzprozessen, die Klärung von Auseinandersetzungen zwischen den Gesellschaftern sowie die Prozessvertretung. Für derartige Hausanwälte hat der BGH kürzlich ein bedeutsames Urteil gefällt.

Unterlässt es nämlich ein Rechtsanwalt, die Geschäftsführer eines Unternehmens angesichts drohender Insolvenz vor deren eigener persönlicher Haftung zu warnen, kann er auf Schadenersatz haften. Der BGH bejahte diese Haftung, wenn ein **Näheverhältnis** zu der nach dem Mandatsvertrag geschuldeten **Hauptleistung** gegeben sei. Ob dies der Fall ist, hänge vom Inhalt des Mandatsvertrags ab. Im Urteilsfall hatte der beklagte Rechtsanwalt eine ehemalige GmbH & Co. KG seit über drei Jahren wiederholt beraten, als diese schließlich Insolvenz beantragen musste.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Gehaltsverzicht</b>	BFH, Urteil vom 3.2.2011, Az. VI R 4/10, BStBl. II 2014, S. 493 H 8.9 KStR Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 360 GmbH-Stpr 2011, S. 215
2 <b>Geschäftsführervergütung 2024</b>	BBE-Gehaltsstudie „GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen 2024“ Zu beziehen über den online-Shop des VSRW-Verlags auf <a href="http://www.vsrw.de">www.vsrw.de</a>	GmbH-Stpr 2024, S. 1
3 <b>Dienstwagen</b>	BFH, Urteil vom 4.7.2023, Az. VIII R 29/20 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 321
4 <b>Inflationsausgleichsprämie</b>	§ 11c EStG	GmbH-Stpr 2022, S. 357 und 359
5 <b>Zuwendungsnißbrauch</b>	BFH, Urteil vom 20.6.2023, Az. IX R 8/22 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
6 <b>E-Rechnungen</b>	BMF-Schreiben vom 2.10.2023, Az. III C 2 - S 7287-a/23/1001 :007 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	RL 2014/55/EU vom 16.4.2014 (ABl. L 133 vom 6.5.2014, S. 1), § 14. Abs. 2 UStG – neu, § 34 UStDV – neu
7 <b>Gesellschafterverrechnungskonto</b>	BFH, Urteil vom 22.2.2023, Az. I R 27/20 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 343
8 <b>GmbH &amp; Co. KG</b>	BGH, Urteil vom 14.3.2023, Az. II ZR 162/21 <a href="http://www.juris.bundesgerichtshof.de">www.juris.bundesgerichtshof.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 347
9 <b>Drohende Insolvenz</b>	BGH, Urteil vom 29.6.2023, Az. XI ZR 56/22 <a href="http://www.juris.bundesgerichtshof.de">www.juris.bundesgerichtshof.de</a>	–