

## **Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2017**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Fragen rund um die betriebliche Altersversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers bilden einen Schwerpunkt unseres heutigen Rundschreibens. In diesem Zusammenhang häufen sich die Urteile, die sich mit der „Entsorgung“ einer Pensionszusage beschäftigen, sei es durch die Auslagerung auf eine „Rentner-GmbH“ (Nr. 8), eine Unterstützungskasse (Nr. 6) oder durch einen Pensionsverzicht (Nr. 9). Weitere Beiträge behandeln aus steuerlicher Sicht die Wohnraumüberlassung durch eine GmbH an ihren Geschäftsführer (Nr. 1) und die Übertragung von GmbH-Anteilen an nahestehende Personen (Nr. 2).

Mit freundlichen Grüßen

### **Aus dem Inhalt:**

- 1 Immobilienvermietung an einen Gesellschafter:** Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Miete
- 2 GmbH-Anteil:** Verkauf an nahestehende Person zur Realisierung eines Veräußerungsverlustes
- 3 Firmen-Zweitwagen:** Ohne Regelung kann auch dafür Privatnutzung unterstellt werden
- 4 Faktischer Geschäftsführer:** Haftung für nicht abgeführte Lohnsteuer
- 5 Strohmann-Geschäftsführer:** Strafbarkeit wegen Nichtabführung von Sozialabgaben
- 6 Altersversorgung eines Gesellschafter-Geschäftsführers:** Erdienungsdauer auch maßgeblich bei Zusage einer Unterstützungskasse
- 7 Pensionszusage:** Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Ablösung einer Pensionszusage durch eine andere GmbH
- 8 Beratervertrag:** Unvereinbarkeit von Pensionszahlung an einen Gesellschafter mit Beratervertrag

## 1 Immobilienvermietung an einen Gesellschafter: Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Miete

Für eine GmbH kann es interessant sein, eine Immobilie zu erwerben, um dorthin den Sitz der Gesellschaft zu verlegen und dem Geschäftsführer oder auch anderen Mitarbeitern weitere Räumlichkeiten als Dienstwohnung zu überlassen. Auf eine Überraschung muss sich die Gesellschaft gefasst machen, wenn der Geschäftsführer (Mitarbeiter) **zugleich Gesellschafter** ist. Denn dann darf sie nicht nur die ortsübliche Miete fordern, sondern muss die meist **wesentlich höhere Kostenmiete verlangen**, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vermieden werden soll. So entschied der BFH in einem Urteil vom 27.7.2016.

Im Urteilsfall nutzte die GmbH das Gebäude zu 48 Prozent selbst und vermietete es zu 52 Prozent an ihren mit 5 Prozent beteiligten Gesellschafter zu einer marktüblichen Miete von 1.290 Euro monatlich. Aufgrund des anfallenden Vermietungsverlustes setzte das Finanzamt eine vGA in Höhe der Differenz zwischen der (höheren) **Kostenmiete zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 5 Prozent auf das eingesetzte Eigenkapital** und der vereinbarten Miete an. Der BFH billigte dieses Vorgehen in letzter Instanz mit folgender Begründung:

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sei nur dann dazu bereit, eine Immobilie zu erwerben und an einen Gesellschafter als Wohnraum zu vermieten, wenn sämtliche Aufwendungen erstattet würden und ein angemessener Gewinnaufschlag erzielt werde.

Anders als bei der Beurteilung der Überschusserzielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – hier wird lediglich ein Totalgewinn während eines Zeitraums von 30 Jahren erwartet – sei bei der Vermietung durch eine GmbH eine veranlagungszeitraumbezogene Betrachtung anzustellen.

Danach müsse **in jedem Veranlagungszeitraum eine angemessene Rendite** erzielbar sein. Ein zu einem späteren Zeitpunkt erzielter Veräußerungsgewinn spiele keine Rolle. Es komme auch nicht darauf an, dass das Gebäude nur zum Teil an den Gesellschafter vermietet werde bzw. ob der von der GmbH selbst genutzte oder der vermietete Anteil überwiege.

Bei dem Gesellschafter führe die marktübliche Vermietung zu einem Vorteil, weil er beim Kauf des Gebäudes die gleichen Aufwendungen zu tragen gehabt hätte wie die GmbH. Die Kostenmiete sei anhand der Zweiten Berechnungsverordnung zu ermitteln.

Diese BFH-Entscheidung wird im Schrifttum zu Recht kritisch gewürdigt. Die unterschiedlichen Kriterien für die Anerkennung von Vermietungsverlusten im Privat- und im GmbH-Bereich überzeugen nicht. Außerdem lässt der BFH den **Fremdvergleich unberücksichtigt**: Auch bei der Vermietung von Wohnraum an einen Nichtgesellschafter könnte die GmbH nur die ortsübliche Miete erzielen.

## 2 GmbH-Anteil: Verkauf an nahestehende Person zur Realisierung eines Veräußerungsverlustes

Wird ein GmbH-Anteil mit Verlust verkauft, kann dieser mit anderen positiven Einkünften des Ex-Gesellschafters verrechnet werden. Der Verlust wird nach § 17 Abs. 2 EStG ermittelt als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und den Anschaffungskosten (im Fall der Gründung der Gesellschaft: der ursprünglichen Stammeinlage).

Befindet sich eine GmbH in einer längeren Verlustphase, bietet es sich an, die GmbH-Beteiligung zu einem stark ermäßigten Preis an eine nahestehende Person (z.B. den Ehegatten) zu verkaufen, um einen Veräußerungsverlust zu erzielen. Diese Strategie wird deshalb vom Finanzamt besonders kritisch beäugt. Dies gilt insbesondere bei einem Verkauf für 0 oder 1 Euro.

Einen derartigen Fall hatte der BFH in seinem Urteil vom 3.8.2016 zu entscheiden. Hier hatte der Ex-Gesellschafter GmbH-Anteile für 0 Euro an nahestehende Personen übertragen, weil die Anteile im Zeitpunkt der Übertragung nach seiner Auffassung wertlos waren.

Das Finanzamt lehnte die Anerkennung der Veräußerungsverluste ab, da die Anteile nicht veräußert, sondern verschenkt worden seien.

Der BFH hielt die Revision des A gegen das FG-Urteil für begründet. Das FG habe zu Unrecht angenommen, die Beteiligten der Übertragungsverträge seien subjektiv von der Werthaltigkeit der Geschäftsanteile ausgegangen.

Eine Veräußerung im Sinne von § 17 EStG ist die Übertragung von Anteilen gegen Entgelt. Der Erwerber muss grundsätzlich eine Gegenleistung erbringen. Eine **Veräußerung** kann allerdings auch vorliegen, **wenn ein Entgelt nicht oder lediglich in symbolischer Höhe** von zum Beispiel 1 Euro vereinbart und geleistet wird. Bei Verträgen zwischen nahestehenden Personen kann eine Veräußerung ohne Gegenleistung nur angenommen werden, wenn feststeht, dass der übertragene Anteil sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos ist. Dies erfordert im Regelfall eine **Bewertung des Anteils**.

Nach der BFH-Rechtsprechung ist die Feststellung der Wertlosigkeit eines Anteils eine Folgerung aus Tatsachen, deren Ermittlung allein dem FG obliegt. Der BFH hat jedoch noch keine konkreten Vorgaben dazu gemacht, welche Tatsachen das FG gegebenenfalls feststellen muss, welche Schlüsse es daraus ziehen darf und nach welcher Methode der Wert eines Anteils zu bestimmen ist. Es kommt vielmehr immer auf die Umstände des Einzelfalles an.

Wer Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung vermeiden möchte, ist gut beraten, wenn er eine **Begründung mitliefert**, warum der GmbH-Anteil wertlos ist, oder ein entsprechendes Sachverständigengutachten vorlegen kann – wodurch sich freilich der Veräußerungsverlust noch weiter erhöhen würde.

### 3 Firmen-Zweitwagen: Ohne Regelung kann auch dafür Privatnutzung unterstellt werden

Steht dem Geschäftsführer neben seinem Dienstwagen ein weiterer Firmenwagen zur Nutzung zur Verfügung, darf das Finanzamt unterstellen, dass der GmbH-Chef auch dieses Fahrzeug privat nutzt. So lautet ein Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15.9.2016.

Im Urteilsfall ist A alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Laut Anstellungsvertrag mit der X-GmbH stellt ihm die X-GmbH einen Firmenwagen zur Verfügung, der auch zu privaten Zwecken genutzt werden darf. Daneben befindet sich im Betriebsvermögen der X-GmbH ein weiterer Pkw. Neben A beschäftigt die X-GmbH noch dessen Ehefrau. Weitere Arbeitnehmer hat die X-GmbH nicht.

Im Zuge einer Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass dieser weitere sich im Betriebsvermögen der X-GmbH befindliche Pkw ebenfalls von A für private Zwecke genutzt wird.

Da keine Fahrtenbücher vorgelegt wurden, ermittelte der Prüfer **auch für den zweiten Pkw den geldwerten Vorteil nach der 1-Prozent-Methode**. Diesen setzte der Prüfer als vGA an. Gegen den geänderten Körperschaftsteuerbescheid legte die X-GmbH Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens legte die X-GmbH Fahrtenbücher vor, aus denen sich die ausschließliche betriebliche Nutzung ergeben sollte.

Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es erkannte die vorgelegten Fahrtenbücher nicht an, da in diesen die Angaben zum Zweck der jeweiligen Fahrt fehlten und die dortigen Ortsangaben ungenau waren. Bei Orten von der Größe von Düsseldorf, Köln oder Nürnberg reiche die Ortsangabe nicht aus, da die jeweils aufgesuchten Orte innerhalb dieser Städte leicht mehrere Kilometer voneinander entfernt liegen könnten.

Das FG Köln wies die Klage der X-GmbH als unbegründet zurück. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung nutzt ein Gesellschafter-Geschäftsführer ein ihm zur Verfügung stehendes Betriebsfahrzeug auch für private Fahrten.

Dies gelte auch dann, wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl ein weiterer betrieblicher Pkw ausdrücklich auch zur privaten Nutzung als auch ein Pkw im Privatvermögen zur Verfügung stehe. Für diese Auffassung spreche zum einen, dass ein **Pkw regelmäßig auch privat genutzt** werde. Zum anderen widerspreche es der Lebenserfahrung, dass das Fahrzeug gewechselt werde, wenn eine Fahrt teils betrieblichen Zwecken, teils privaten Zwecken diene. Nach Ansicht des Finanzgerichts wird das Fahrzeug genutzt, das gerade zur Verfügung steht. Stehe das Fahrzeug, dessen private Mitnutzung im Anstellungsvertrag geregelt ist, nicht zur Verfügung (z.B. wegen einer Inspektion), werde das andere Fahrzeug genutzt.

Daher stehe vorliegend **aufgrund des Anscheinsbeweises** fest, dass A den streitigen Pkw auch privat genutzt

habe. Diesen Anscheinsbeweis habe A nicht entkräftet, da die vorgelegten Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß seien.

Den Ansatz eines geldwerten Vorteils für den zweiten Firmen-Pkw hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer vermeiden können, wenn in seinem Dienstvertrag die Privatnutzung dieses Pkw – bzw. eines weiteren Firmenwagens – **ausdrücklich ausgeschlossen** wäre. Der Anscheinsbeweis geht nicht so weit, dass er ausdrückliche Verbote unwirksam werden lässt.

### 4 Faktischer Geschäftsführer: Haftung für nicht abgeführte Lohnsteuer

Der GmbH-Geschäftsführer hat die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen (§ 34 AO). Entsprechendes gilt für Verfügungsberechtigte der GmbH, also Personen, die zwar nicht gesetzliche Vertreter der GmbH sind, aber vergleichbare Befugnisse haben (§ 35 AO). Verstoßen Geschäftsführer oder Verfügungsberechtigte gegen ihre Pflichten gegenüber dem Finanzamt, können sie per Haftungsbescheid zur persönlichen Haftung herangezogen werden (§ 69 AO). Was das hinsichtlich der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer bedeutet, veranschaulicht ein Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 6.7.2016.

Im Urteilsfall war F alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der X-GmbH. Die X-GmbH schloss mit M (Ehemann der F) einen schriftlichen Arbeitsvertrag als kaufmännischer Angestellter ab.

F erteilte M eine schriftliche Vollmacht, wonach dieser im Namen der X-GmbH u.a. zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen bevollmächtigt war. So schloss M zum Beispiel als alleiniger Vertreter der X-GmbH mit verschiedenen Firmen Verträge über die Errichtung von Rohbauten ab.

Im Rahmen einer vom Hauptzollamt auf der Baustelle A durchgeführten Prüfung nach dem Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz wurden jeweils Ermittlungsverfahren gegen F und M wegen Vorenthalten von Arbeitsentgelt eingeleitet. In der Folge leitete die Steuerfahndungsstelle gegen F und M je ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Hinterziehung von Lohnsteuer ein.

Da der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X-GmbH mangels Masse abgelehnt wurde, erließ das Finanzamt gegen M einen Haftungsbescheid wegen ausstehender Lohnsteuer mit der Begründung, M habe als sogenannter **faktischer Geschäftsführer** der X-GmbH zumindest grob fahrlässig inhaltlich unzutreffende Lohnsteueranmeldungen eingereicht.

Der gegen den Haftungsbescheid eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Das FG wies die Klage des M wie folgt als unbegründet zurück:

M hat sowohl den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand des § 69 AO in Verbindung mit § 35 AO dadurch erfüllt, dass er als sogenannter **Verfügungsberechtigter**

der X-GmbH im Sinne von § 35 AO zumindest **grob fahrlässig** nicht dafür gesorgt hat, dass die X-GmbH inhaltlich zutreffende Lohnsteueranmeldungen eingereicht hat.

Anders als bei den sogenannten Betriebssteuern haftet ein Haftungsschuldner für rückständige Verbindlichkeiten betreffend Lohnsteuer **unabhängig von der finanziellen Leistungsfähigkeit der GmbH**. Denn von den für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH Verantwortlichen wird erwartet, dass sie die gesetzlichen Vorschriften über die Anmeldung und Abführung von Lohnsteuern unbedingt einhalten, notfalls im Wege einer Kürzung der Nettolohnzahlungen an die Arbeitnehmer, um mit den hierdurch frei werdenden finanziellen Mitteln die anzumeldenden Lohnsteuern vollständig und fristgerecht entrichten zu können.

### 5 **Strohmann-Geschäftsführer: Strafbarkeit wegen Nichtabführung von Sozialabgaben**

Es kommt in der Praxis immer wieder vor, dass ein Mehrheitsgesellschafter nicht als Geschäftsführer der GmbH auftreten möchte, weil er das Amt wegen einer früheren Insolvenzstraftat nicht übernehmen darf (§ 6 Abs. 2 GmbHG) oder weil er aus persönlichen Gründen nicht in Erscheinung treten will. In diesen Fällen wird häufig eine andere Person zum Geschäftsführer bestellt, die aber unternehmerisch nicht oder kaum in Erscheinung tritt, sondern nur ihren guten Namen zur Verfügung stellt. So war es auch in einem Fall, den der BGH am 13.12.2016 zu entscheiden hatte.

Laut Sachverhalt war X alleinige mit Gesellschafterbeschluss bestellte und im Handelsregister eingetragene Geschäftsführerin der A-GmbH. Tatsächlich wurde das Unternehmen von M geführt, der mit weitreichenden Handlungskompetenzen auftrat und als faktischer Geschäftsführer anzusehen war.

Beide sind wegen der Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen (Arbeitnehmerbeiträge) angeklagt und verurteilt worden.

Der BGH hat die strafrechtliche Verantwortlichkeit der X bestätigt.

Ein durch Gesellschafterbeschluss ordnungsgemäß bestellter und im Handelsregister eingetragener Geschäftsführer ist gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB das strafrechtlich verantwortliche Organ der GmbH. Allein die formelle Stellung begründet die Verantwortlichkeit des Geschäftsführers auch in Bezug auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten wie die Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen.

Das Vorhandensein eines die Geschäfte tatsächlich führenden faktischen Geschäftsführers führt nicht zur Aufhebung dieser gesetzlichen Pflichten des eingetragenen Geschäftsführers. Dieser hat, auch wenn er letztlich nur als **Strohmann** auftritt, von Gesetzes wegen stets alle rechtlichen und damit auch tatsächlichen Handlungsmög-

lichkeiten. **Entscheidend ist die Organstellung**, nicht die gesellschaftsinterne Ausgestaltung eines Anstellungsvertrags etc. Die Gesellschafter können den Geschäftsführer gar nicht an der Wahrnehmung seiner Pflichten hindern. Ist es ihm nicht möglich, die ihm zustehenden Rechte auszuüben, muss er entweder gerichtliche Hilfe in Anspruch nehmen oder notfalls sein Geschäftsführeramt niederlegen.

### 6 **Altersversorgung eines Gesellschafter-Geschäftsführers: Erdienungsdauer auch maßgeblich bei Zusage einer Unterstützungskasse**

Dem Geschäftsführer einer GmbH kann eine betriebliche Altersversorgung u.a. in Form einer Direktzusage (Pensionszusage) oder einer Unterstützungskassenzusage zugesichert werden. Schließt sich die GmbH mit weiteren Trägerunternehmen zu einer Gruppen-Unterstützungskasse zusammen, können die Zuwendungen (Finanzierungsbeiträge) an die Kasse als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt aber nur soweit die Leistungen der Unterstützungskasse, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem betrieblich veranlasst wären (§ 4d Abs. 1 EStG). Als Konsequenz gelten die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer (u.a. Probezeit, Erdienungszeitraum) auch für Zusagen einer Unterstützungskasse. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 20.7.2016 bestätigt.

Im Urteilsfall wurde dem 1952 geborenen Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter einer GmbH 1996 eine Pension samt Witwenversorgung ab Vollendung des 65. Lebensjahres zugesagt. Im Jahr 2008 wurde die Pensionszusage „eingefroren“, die Witwenversorgung rückwirkend aufgehoben, die Rückdeckungsversicherung beitragsfrei gestellt und die noch zu erdienende Altersversorgung auf eine Unterstützungskasse verlagert. Die GmbH zahlte im Anschluss daran jährlich 70.000 Euro an die Unterstützungskasse, die diese für eine Rückdeckungsversicherung verwendete.

Finanzamt und Finanzgericht sahen die Zahlungen in vollem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttungen an. Die Revision der GmbH hatte keinen Erfolg.

Die verdeckten Gewinnausschüttungen wurden wie folgt begründet:

- Der Wechsel des Versorgungswegs ist **als Neuzusage** und nicht als Änderung der bestehenden Pensionszusage anzusehen. Die Neuzusage ergibt sich insbesondere aus dem Wechsel des Vertragspartners des Geschäftsführers von der GmbH zur Unterstützungskasse und dem damit verbundenen Verlust der Ansprüche gegen die GmbH sowie aus der ausdrücklichen Abkopplung der Alt- von der Neuzusage.
- Die neue Versorgungszusage ist **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst**. Der zum Zeitpunkt der Vertragsänderung nahezu 57 Jahre alte Geschäftsführer

rer konnte die Neuzusage nicht mehr verdienen, weil bis zum Eintritt des Versorgungsfalls **weniger als zehn Jahre (Mindest-Erdienungszeitraum)** blieben. Die zu Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer ergangene Rechtsprechung betreffend die Erdienbarkeit ist auf Unterstützungskassenzusagen übertragbar.

### 7 Pensionszusage: Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Ablösung einer Pensionszusage durch eine andere GmbH

Wer seine GmbH-Anteile verkaufen möchte, um sich zur Ruhe zu setzen, wird kaum einen Käufer finden, wenn sich in der GmbH-Bilanz Rückstellungen wegen einer Pensionszusage finden. Die Pensionszusage will der Erwerber regelmäßig nicht übernehmen. Deswegen kommen Gesellschafter immer wieder auf die Idee, die Pensionsverpflichtungen auf eine neue GmbH (eine sogenannte „Rentner-GmbH“) auszulagern. So auch in einem Fall, den der BFH mit Urteil vom 18.8.2016 entschied.

Im Urteilsfall war der Kläger Mehrheitsgesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der A-GmbH, die ihm in der Vergangenheit eine Pensionszusage erteilt hatte. Im Vorgriff auf die geplante Veräußerung seiner Geschäftsanteile gründete der Kläger eine weitere GmbH (B-GmbH) mit ihm als alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer. Da der Erwerber der Geschäftsanteile die Pensionszusage des Klägers nicht übernehmen wollte, vereinbarte die B-GmbH mit der A-GmbH, alle Rechte und Pflichten aus der dem Kläger gewährten Pensionszusage gegen Zahlung einer Vergütung zu übernehmen. Der Kläger stimmte der Übertragung zu.

Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht waren der Ansicht, dem Kläger sei mit der Zahlung des Ablösungsbetrags von der A-GmbH an die B-GmbH Arbeitslohn zugeflossen.

Der BFH sah dies anders, da die bloße Erteilung einer Pensionszusage nach ständiger Rechtsprechung noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn führe und sich im Streitfall durch die im Rahmen der Schuldübernahme gezahlte Ablöse hieran aus Sicht des Arbeitnehmers nichts geändert habe. Durch die Zahlung der Ablöse habe die A-GmbH keinen Anspruch des Klägers erfüllt, sondern einen solchen der B-GmbH. Lediglich der Schuldner der Verpflichtung aus der Pensionszusage habe gewechselt. Mit der Zahlung des Ablösungsbetrags an den die Pensionsverpflichtung übernehmenden Dritten werde der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen wirtschaftlich nicht erfüllt, sodass es **nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn** komme.

Mit dieser Entscheidung grenzt sich der BFH von seinem Urteil vom 12.4.2007 ab. Dort hatte er entschieden, die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage führe beim Arbeitnehmer zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag aufgrund eines dem **Arbeitnehmer eingeräumten Wahlrechts auf dessen Verlangen** zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen

Dritten gezahlt werde, da hierin eine vorzeitige Erfüllung des Anspruchs aus einer in der Vergangenheit erteilten Pensionszusage liege.

### 8 Beratervertrag: Unvereinbarkeit von Pensionszahlung an einen Gesellschafter mit Beratervertrag

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg verneint in einem Urteil vom 6.9.2016 die steuerliche Anerkennung von Pensionszahlungen an einen Ex-(Gesellschafter-)Geschäftsführer, wenn der Gesellschafter weiterhin für die GmbH auf der Grundlage eines Beratervertrags tätig ist.

Der Sachverhalt: Ein mit Mehrheit beteiligter Geschäftsführer bezog ab 1.10.2016 eine Pension von 2.045 Euro. Zuvor hatten GmbH und Geschäftsführer noch einen Vertrag über die Beratung in allen Fragen der Unternehmensführung gegen eine monatliche Vergütung von 3.800 Euro geschlossen.

Das Finanzamt sah sowohl in den Pensionszahlungen als auch in den Beraterhonoraren verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). Das FG bestätigte dies.

Die Pensionszahlungen waren als vGA zu behandeln, weil der **Erdienungszeitraum nicht eingehalten** wurde. Denn der Geschäftsführer konnte binnen weniger als zehn Jahren eine Pension beanspruchen.

Die **Beraterhonorare** waren als vGA einzustufen, weil der Beratervertrag fremdunüblich war und letztlich dazu diente, die Geschäftsführertätigkeit zu verdecken. Dies lässt sich daraus ableiten, dass die Beratertätigkeit unmittelbar an die Geschäftsführertätigkeit anschloss und das **Honorar pauschal statt tätigkeitsbezogen** und zudem höher als das bisherige Grundgehalt als Geschäftsführer war. Ferner war der Vertragsgegenstand allgemein gehalten; er sah keine konkreten Aufträge vor. Unklarheiten hinsichtlich der tatsächlichen Tätigkeit der GmbH-Beratung konnten nicht ausgeräumt werden. Außerdem war der Beratervertrag **während der ersten beiden Jahre** seiner Laufzeit **unkündbar** und damit nicht fremdüblich.

### 9 Gesellschafter-Geschäftsführer mit unverfallbarer Pensionszusage: Pensionsverzicht führt zu Zufluss von Arbeitslohn

Zu diesem Ergebnis kommt ein Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 22.12.2015. Im Urteilsfall hatte der Alleingesellschafter-Geschäftsführer A einer GmbH ursprünglich 34.000 DM monatlich verdient zzgl. einer Pensionszusage ab dem 65. Lebensjahr. Nach dem Pensionsvertrag stand ihm ein monatliches Ruhegehalt von 22.000 DM zu. Die Pensionszusage war unverfallbar.

Fünf Jahre später reduzierte A sein Gehalt auf 5.800 Euro monatlich. Zur Vermeidung einer Überversorgung verzichtete er auf einen Teil seines bereits verdienten Ruhegehalts

und begrenzt dieses auf 4.350 Euro monatlich (= 75 Prozent des aktuellen Gehalts).

Nach einer Außenprüfung erhöhte das Finanzamt die Einkünfte des A aus nichtselbstständiger Arbeit um 151.284 Euro. Diese Erhöhung entsprach seinem Teilverzicht auf die bei der X-GmbH erdienten Versorgungsansprüche. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.

Das FG wies die Klage des A als unbegründet zurück. Seiner Ansicht nach hat das Finanzamt zu Recht 151.284 Euro zusätzlich bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit berücksichtigt.

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören u.a. andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen. Dabei **kann der Verzicht** des Gesellschafters auf seinen Vergütungsanspruch einen **Zufluss begründen**. So ist ein Zufluss z.B. offensichtlich, wenn der Gesellschafter auf seinen Vergütungsanspruch verzichtet, um seine Forderung als Sacheinlage im Rahmen einer Kapitalerhöhung einzubringen. Ein Zufluss liegt auch vor, wenn der verzichtende Gesellschafter eine Umschichtung seines Vermögens anstrebt. Das gilt auch, wenn der Gesellschafter auf einen Pensionsanspruch verzichtet.

Vorliegend hat A als beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer durch den teilweisen Verzicht auf seine Pensionsforderung seine **Beteiligungsrechte gestärkt**. Hierin ist eine **verdeckte Einlage** zu sehen, soweit A auf zum Zeitpunkt des Verzichts bereits erdiente Anteile an seinen Ansprüchen verzichtet hat. Dies ist vorliegend mit Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis geschehen, da ein fremder Dritter als Geschäftsführer einem Verzicht nicht zugestimmt hätte.

## 10. Gesellschafterbeschlüsse: Abberufung des Geschäftsführers aus wichtigem Grund

*Fall 1: Die Gesellschafter A, B und C wollen den Gesellschafter D als Geschäftsführer aus wichtigem Grund abberufen und Schadenersatzansprüche der Gesellschaft gegen ihn einklagen.*

*Darf D an der Abstimmung teilnehmen?*

Ein sogenannter Organbestellungsakt (Bestellung oder Abberufung eines Geschäftsführers) fällt nicht unter ein mögliches Stimmverbot nach § 47 Abs. 4 GmbHG (siehe dazu unseren Beitrag im Mandaten-Rundschreiben 3/2017, Nr. 8).

Anders ist dies bei einem Beschluss über die Abberufung eines Gesellschafter-Geschäftsführers aus wichtigem Grund. Dann darf der betreffende Gesellschafter-Geschäftsführer nicht von seinem Stimmrecht Gebrauch machen.

In Fall 1 darf D also nicht an der Abstimmung über seine Abberufung als Geschäftsführer teilnehmen.

*Fall 2: Gilt das Stimmverbot für D auch dann, wenn ein wichtiger Grund von den Mitgesellschaftern nur behauptet wird, aber streitig ist?*

Richtigerweise kann das **Stimmverbot nur dann** eingreifen, wenn der **wichtige Grund** auch tatsächlich und **nachweisbar existiert**. Daher wird eine nicht belegte bzw. nicht substantiierte Behauptung eines Sachverhalts, der einen wichtigen Grund für die Abberufung darstellen würde, nicht ausreichen.

Nach einer Mindermeinung in der Fachliteratur soll aus Gründen der Rechtssicherheit der ernstzunehmende und substantiierte Vorwurf eines wichtigen Grundes für das Eingreifen des Stimmverbots ausreichen. Dies kann aber gerade bei einer Zwei-Personen-GmbH zu erheblichen Problemen und Zufälligkeiten bei dem gegenseitigen Vorwerfen von Abberufungsgründen führen. In einem solchen Fall hat auch der BGH verlangt, dass ein wichtiger Grund objektiv vorliegen muss.

In Fall 2 kommt es daher auf den genauen Vorwurf und mögliche Nachweise für den Sachverhalt an.

Ein Gesellschafter ist gemäß § 47 Abs. 4 GmbHG auch dann vom Stimmrecht ausgeschlossen, wenn über die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits mit ihm ein Beschluss gefasst werden soll. In Fall 1 darf D daher nicht darüber abstimmen, ob die GmbH Schadenersatzansprüche gegen ihn einklagt.

## 11. Geschäftsführeranstellungsvertrag: Koppelungsklausel ist unwirksam

Eine Klausel im Anstellungsvertrag eines Geschäftsführers, wonach der Anstellungsvertrag mit Zugang des Abberufungsbeschlusses endet, ist nach dem Urteil des OLG Karlsruhe vom 25.10.2016 unwirksam. Handelt es sich bei der Klausel um eine von der GmbH gestellte Allgemeine Geschäftsbedingung, kann diese nicht dahingehend ausgelegt werden, dass die Beendigung nicht bereits mit der Bekanntgabe der Abberufung, sondern erst nach Ablauf der gesetzlichen Mindestkündigungsfrist eintritt. Gegen diese Entscheidung wurde Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

## 12. Geschäftsanteil: Einziehung bei Ausscheiden als Mitarbeiter ist zulässig

Die Satzung einer GmbH darf nach dem Urteil des OLG München vom 5.10.2016 eine Regelung enthalten, wonach der im Hinblick auf die partnerschaftliche Zusammenarbeit gewährte Geschäftsanteil eines Mitarbeiters eingezogen werden kann, wenn dessen Arbeitsverhältnis endet. Dagegen ist eine Klausel unwirksam, die für den Fall des Streits über die Kündigung des Arbeitsverhältnisses zwischen GmbH und Gesellschafter dessen wirksame Beendigung fingiert. Die Möglichkeit einer willkürlichen Einziehung führt zur Sittenwidrigkeit.