

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

auch in dieser Ausgabe unseres Rundschreibens bildet die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers einen der Themenschwerpunkte. Ist eine sogenannte Negativ-Gewinntantieme zulässig? (Nr. 2) Unter welchen Voraussetzungen erkennt die steuerliche Rechtsprechung eine Umsatzantieme an? (Nr. 3) Ist die Geschäftsführervergütung auch dann „gefährdet“, wenn sie von einem Beirat estgesetzt wird? (Nr. 1) Kann die Vergütung des GmbH-Chefs auch pauschal lohnversteuert werden (Nr. 4)?

Ein weiterer Themenschwerpunkt sind Fragen rund um eine GmbH & Co. KG (Nr. 5 bis 7).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Geschäftsführervergütung:** Unangemessene Vergütung trotz Zustimmung des Beirats?
- 2 Tantieme:** Zur Zulässigkeit einer Negativ-Gewinntantieme
- 3 Umsatzantieme:** Steuerliche Anerkennung auch ohne zeitliche und betragsmäßige Begrenzung?
- 4 Gesellschafter-Geschäftsführer:** Keine Pauschalversteuerung der Vergütung bei beherrschender Gesellschafterstellung
- 5 GmbH & Co. KG (1):** Erscheinungsformen und praktische Bedeutung
- 6 GmbH & Co. KG (2):** Vor- und Nachteile aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht
- 7 GmbH & Co. KG (3):** Die steueroptimale Ausgestaltung
- 8 Elektromobilität:** Bundesregierung hat Förderprogramm beschlossen
- 9 Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer:** Wann liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor?
- 10 Geschäftsführer-Bürgschaft zugunsten der GmbH:** Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten abzugsfähig?

## 1 Geschäftsführervergütung: Unangemessene Vergütung trotz Zustimmung des Beirats?

In nicht wenigen GmbHs gibt es einen satzungsmäßigen Beirat, der u.a. die Vergütung der Geschäftsführer festlegt. Ist dieser überwiegend mit fremden Personen besetzt, stellt sich die Frage, ob die Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer gleichwohl unangemessen und damit teilweise verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) sein können. Diese Frage hatte der BFH in einem Urteil vom 22.10.2015 zu entscheiden.

Im Urteilsfall war die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, zu 100 Prozent an der B-GmbH beteiligt. Geschäftsführer der B-GmbH waren die Personen A, B und C. Deren Kinder waren die Kommanditisten der Klägerin. Nachdem die Geschäftsführervergütungen für A, B und C unangemessen erhöht worden waren, stellte das Finanzamt insoweit vGA fest und erhöhte deshalb die Einkünfte der Klägerin (Mutter-KG). Diese wies darauf hin, dass die Festsetzung der Geschäftsführervergütungen zumindest teilweise durch Beschluss des mit fremden Personen besetzten Beirats der KG erfolgt war und deshalb nicht von unangemessen hohen Vergütungen auszugehen sei.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Das Finanzgericht hat zu Recht angenommen, dass der Klägerin und mithin ihren Kommanditisten über die Zahlung der überhöhten Geschäftsführervergütungen an die Väter der Kommanditisten durch die B-GmbH ein Vermögensvorteil zugewendet worden ist.

Die Zahlung der überhöhten Vergütungen an die Väter A, B und C als Verwandte der Kommanditisten in gerader Linie war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Annahme einer vGA kann nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass die Festlegung der überhöhten Geschäftsführervergütungen bei der Tochter-GmbH einer KG der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf. Für den vorliegenden Fall ist außerdem zu beachten, dass ein **statuarisch errichteter Beirat kein hinreichendes Gegengewicht** zu den die B-GmbH gemeinsam beherrschenden Familienstämmen A, B und C darstellt. Anders als bei einem Aufsichtsrat einer AG beruht die **Bildung oder Abschaffung eines Beirats** lediglich auf der **Entscheidung der Gesellschafter der GmbH**. Die Gesellschafterversammlung der GmbH kann eine Regelung zum Beirat durch Satzungsbestimmung jederzeit einführen, abändern und aufheben. Sie kann die Mitglieder des Beirats ohne Einhaltung von Fristen abberufen und den Beirat auflösen.

## 2 Tantieme: Zur Zulässigkeit einer Negativ-Gewinntantieme

Zwei zu je 50 Prozent an einer GmbH beteiligte Geschäftsführer hatten jeweils Anspruch auf Gewinnantien in Höhe von 25 Prozent des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns vor Steuern und nach Verrechnung mit Verlustvorträgen. Diese Tantiemen konnten positiv oder negativ ausfallen. Eine positive Tantieme wurde in fünf gleichen

Jahresraten ausgezahlt, eine negative Tantieme mit den noch nicht ausgezahlten Teilbeträgen der Tantiemen der Vorjahre verrechnet. Überschießende Negativbeträge waren von der GmbH nicht zu passivieren.

Das Finanzamt sah diese Regelung als unüblich und die positiven Tantiemen der Geschäftsführer daher als verdeckte Gewinnausschüttungen an. Dem widersprach das Finanzgericht (FG).

Die Tantiemen führen nach Auffassung des FG nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen, da sie **aus folgenden Gründen nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** sind:

- Die Vereinbarung von Tantiemen ist üblich und steuerlich anzuerkennen. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung sind Verlustvorträge einer GmbH bei der Berechnung von Tantiemen durch Minderung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.
- Die Beteiligung der Geschäftsführer an späteren Verlusten ist zulässig, auch wenn sie im vorliegenden Fall über die Anforderungen des BFH hinausgeht, indem Ansprüche aus Gewinnantien in späteren Jahren durch Verluste aufgezehrt werden. Es entspricht der inneren Logik einer Gewinnantien, den Geschäftsführer an den positiven und negativen Folgen seiner Tätigkeit zu beteiligen.

## 3 Umsatztantieme: Steuerliche Anerkennung auch ohne zeitliche und betragsmäßige Begrenzung?

Diese Frage bejahte das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg in folgendem (Ausnahme-)Fall:

Y war alleiniger Geschäftsführer der Z-GmbH, die sich auf den Großhandel von Möbeln konzentriert hatte. X, die Ehefrau des Y, war lange Jahre in der Möbelbranche tätig gewesen. Ab 1.1.1999 wurde sie von der Z-GmbH als Leiterin der Vertriebsabteilung angestellt. Ihre Aufgabe war es insbesondere, bestehende Kundenkontakte auszubauen und den Kundenkreis zu erweitern. Die monatliche Bruttovergütung betrug 22.000 DM. Außerdem wurde eine umsatzabhängige Provision wie folgt vereinbart:

- bei einem Nettoumsatz von mehr als 20 Mio. DM 1 Prozent des überschreitenden Umsatzes;
- bei Überschreiten eines Nettoumsatzes von 25 Mio. DM 1,5 Prozent des übersteigenden Umsatzes.

In den Wirtschaftsjahren 2002 bis 2005 ergaben sich für X umsatzabhängige Provisionen (Umsatzantien) in Höhe von 11.750 Euro, 23.750 Euro und 25.569 Euro, die bei der GmbH als Arbeitslohn gebucht wurden.

Bei einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass eine zeitliche oder höhenmäßige Begrenzung der an X gezahlten Umsatzantien im Arbeitsvertrag nicht festgehalten worden sei und dass diese Vertragsgestaltung daher nach dem Urteil des BFH vom 19.2.1999 (Az. I R 105-107/97) eine verdeckte Gewinnausschüttung

(vGA) darstelle. Das Finanzamt änderte die Körperschaftsteuer-Bescheide entsprechend.

Der Einspruch blieb erfolglos, obwohl die GmbH nachwies, dass die vereinbarten Umsatzbeteiligungen angemessen und in der Branche fremdüblich waren und die mit der variablen Vergütung angestrebte Leistungssteigerung durch eine Gewinnbeteiligung nicht zu erreichen gewesen wäre.

Das FG hielt die **Klage für zulässig und begründet**. Bei den **Umsatzprovisionen** handelt es sich um vom Gewinn abziehbare **Betriebsausgaben** und nicht um vGA.

Bei der steuerlichen Anerkennung von Erfolgsbeteiligungen für Gesellschafter-Geschäftsführer ist nach der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich davon auszugehen, dass ein ordentlicher Geschäftsleiter eine Gewinn- und keine Umsatzbeteiligung gewährt, da eine Umsatzbeteiligung unter Vernachlässigung des eigenen Gewinnstrebens der GmbH die **Gefahr einer Gewinnabsaugung** in sich birgt. Ihm ist jedoch ein gewisser Entscheidungsspielraum einzuräumen, in dessen Rahmen er den betrieblichen Notwendigkeiten und Interessen der GmbH Rechnung tragen darf.

Als nicht gesellschaftlich veranlasst wird eine Umsatzbeteiligung dann angesehen, wenn überzeugende betriebliche und/oder unternehmerische Gründe dafür sprechen. Als ein solcher wirtschaftlicher **Rechtfertigungsgrund** gelten nach der Rechtsprechung zum einen die **Aufbauphase eines Unternehmens** und zum anderen eine **ausschließliche Vertriebszuständigkeit** des Tantiemebegünstigten. Im letztgenannten Fall bedarf es keiner zeitlichen und höhenmäßigen Begrenzung der Umsatzbeteiligung. Eine solche Einschränkung ergibt sich auch nicht aus den einschlägigen BFH-Urteilen.

Nach diesen Maßstäben stellt die im Streitfall der Prokuristin X als nahestehender Person zugesagte Umsatzbeteiligung **keine verdeckte Gewinnausschüttung** dar. Zudem hielt das FG die Höhe der Umsatzbeteiligung angesichts des Festgehalts, der getätigten Umsätze und des beruflichen Werdegangs der X nicht für unangemessen.

#### 4 Gesellschafter-Geschäftsführer: Keine Pauschalversteuerung der Vergütung bei beherrschender Gesellschafterstellung

Nach § 40a Abs. 2a EStG kann der Lohn bei geringfügig entlohnter Beschäftigung vom Arbeitgeber mit einem pauschalen Steuersatz von 20 Prozent versteuert werden; die pauschale Lohnsteuer setzt der Arbeitgeber sodann zusammen mit dem Lohn als Betriebsausgabe ab. Sowohl der Lohn als auch die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers außer Betracht.

Von dieser Regelung wollte auch eine zu 50 Prozent an einer GmbH beteiligte Geschäftsführerin profitieren.

Sie bezog für ihre Tätigkeit eine monatliche Vergütung in Höhe von 400 Euro. Diese besteuerte die GmbH pauschal mit 20 Prozent nach § 40a Abs. 2a EStG.

Dagegen unterwarf das Finanzamt die Vergütung im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung dem persönlichen Steuersatz der Geschäftsführerin, weil diese nicht in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis stehe und die Pauschalierung nur bei sozialversicherungspflichtigen Vergütungen zulässig sei. Das FG bestätigte diese Auffassung.

Die Lohnsteuer-Pauschalierung setzt das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses voraus. Dies ist allein nach sozialversicherungs-, nicht nach steuerrechtlichen Kriterien zu beurteilen. Darauf, dass ein geschäftsführender Gesellschafter Arbeitnehmer im Sinne des Lohnsteuerrechts sein kann, kommt es nicht an.

Eine **sozialversicherungsrechtliche Beschäftigung erfordert** ein Arbeitsverhältnis, das durch eine Tätigkeit nach Weisungen und die Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Arbeitgebers gekennzeichnet ist. Eine derartige Abhängigkeit liegt bei einem zu 50 Prozent an einer GmbH beteiligten Geschäftsführer nach ständiger Rechtsprechung des Bundessozialgerichts jedoch nicht vor.

Der Ausschluss der Vergütungen beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer von den Pauschalierungsregelungen in § 40a Abs. 2, 2a EStG ist verfassungsgemäß, da sie auch über Dividenden am Ergebnis der GmbH teilhaben und die Anwendung der Pauschalierung auf diese Personengruppe den vom Gesetzgeber mit der Pauschalierung verfolgten Zielen widersprechen würde.

#### 5 GmbH & Co. KG (1): Erscheinungsformen und praktische Bedeutung

Die GmbH & Co. KG ist eine Kombination von Kapitalgesellschaft (GmbH) und Personengesellschaft (KG). Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten, verbunden mit der Haftungsbeschränkung auf die vertraglich vereinbarten Einlagen, ist diese Unternehmensform in der Praxis weit verbreitet. Ca. 70.000 Unternehmen haben diese Rechtsform gewählt.

Besonders beliebt in der Praxis ist die typische oder auch **personen- und beteiligungsidentische GmbH & Co. KG**. Bei ihr sind die Gesellschafter der GmbH und die Kommanditisten der KG dieselben Personen mit den gleichen Beteiligungsquoten in der GmbH und in der KG. Daneben können die Gesellschafter von GmbH und KG aber auch unterschiedliche Personen sein, wenn die kapitalmäßige Beteiligung in Form der Kommanditeinlagen von der Geschäftsführung durch die GmbH getrennt sein soll, wie dies häufig bei (großen) Publikumsgesellschaften oder in Familiengesellschaften gewünscht ist.

Wie bei der „reinen“ GmbH gibt es die **Einmann-GmbH & Co. KG**, bei der sämtliche Anteile an der GmbH und die einzige Kommanditeinlage in der Hand derselben Person liegen.

Bei der **Einheits-GmbH & Co. KG** ist die KG Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH. Diese ist also sowohl persönlich haftende Gesellschafterin der KG als auch gleichzeitig deren Tochtergesellschaft.

Zunehmender Beliebtheit erfreut sich die **Unternehmergesellschaft & Co. KG**, bei der an die Stelle der Komplementär-GmbH eine Unternehmergesellschaft (UG) (haftungsbeschränkt) tritt, die mit wesentlich weniger Kapital gegründet werden kann. Anfang November 2015 gab es laut einer Statistik der Universität Jena 103.000 UGs, davon 7.586 UG & Co. KGs.

## 6 GmbH & Co. KG (2): Vor- und Nachteile aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht

Wenn Unternehmer die GmbH & Co. KG als Rechtsform für ihre Unternehmen wählen, stehen gesellschaftsrechtliche Motive und Vorteile eindeutig im Vordergrund.

Den Wunsch nach **Haftungsbeschränkung** erfüllt die GmbH & Co. KG in gleicher Weise wie eine GmbH. Zwar haftet die Komplementär-GmbH unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft – aber letztlich nur mit ihrem Stammkapital, das gewöhnlich nicht über das Mindeststammkapital von 25.000 Euro hinausgeht und bei der Komplementär-UG noch wesentlich geringer ausfallen kann. Die Kommanditisten haften nur beschränkt mit ihren Einlagen; sind diese eingezahlt, droht keine weitere Haftung, es sei denn, dass im Gesellschaftsvertrag eine über die Hafteinlage hinausgehende Pflichteinlage vereinbart wurde.

Die **Unternehmensnachfolge** in der Familie lässt sich mit einer GmbH & Co. KG vorzüglich regeln: Die „fähigen“ und willigen Kinder übernehmen die GmbH-Anteile und die Geschäftsführung, also das operative Geschäft, die „unfähigen“ oder unwilligen Kinder werden mit einer Kommanditeinlage „abgespeist“. Sollte es nur „unfähigen“ bzw. unwilligen Nachwuchs geben, kann die Geschäftsführung auch einem Fremdmanager übertragen werden.

Die GmbH & Co. KG hat **leichteren Zugang zum Finanz- und Kapitalmarkt**: Reine Kapitalgeber als Kommanditisten lassen sich problemloser finden als Personen, die außer Kapital auch noch unternehmerisches Engagement mitbringen sollen.

Daneben bietet die GmbH & Co. KG auch **steuerliche Vorteile**: Gewinne und Verluste können die Kommanditisten bereits im Entstehungsjahr mit anderen negativen oder positiven Einkünften verrechnen; insbesondere Verluste können auf diese Weise – anders als bei der GmbH – sofort steuerlich nutzbar gemacht werden, wobei allerdings die Verlustverrechnungsbeschränkungen nach § 15a EStG zu beachten sind (Verlustverrechnung nur bis zur Höhe der im Handelsregister eingetragenen Kommanditeinlage).

Freilich hat die GmbH & Co. KG auch ihre **Schattenseiten**: Welches Geschäft sie auch immer betreibt, ob freiberufliche Tätigkeit oder Immobilienverwaltung – wegen der Beteiligung der Komplementär-GmbH ist sie immer gewerblich geprägt, erzielt also **immer gewerbliche Einkünfte** (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Mit anderen Worten: Der Gewinn der Gesellschaft unterliegt nicht nur der Einkommensteuer (bei den Kommanditisten), sondern zusätzlich der **Gewerbsteuer**.

Außerdem können **Leistungsvergütungen an die Kommanditisten** (z.B. Mieten für die Überlassung von Büroräumen oder Gehaltszahlungen, wenn die Kommanditisten zulässigerweise auch Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sind) **nicht als Betriebsausgaben** gewinnmindernd angesetzt werden; diese Zahlungen (Sonderbetriebseinnahmen) werden vielmehr wie eine Gewinnvorauszahlung behandelt, unterliegen also ebenfalls der Einkommen- und Gewerbesteuer. Sofern die Kommanditisten zugleich Gesellschafter der GmbH sind, gilt dies auch für etwaige Gewinnausschüttungen der GmbH. Auch diese zählen zu den gewerblichen Einkünften der Kommanditisten. Dabei profitiert die GmbH & Co. KG wie alle gewerblichen Einzelunternehmer und Personengesellschaften von einem Gewerbesteuerfreibetrag in Höhe von 24.500 Euro (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG). Die Gewerbesteuer können sich die Kommanditisten zudem auf ihre persönliche Einkommensteuerschuld anrechnen lassen (§ 35 EStG).

## 7 GmbH & Co. KG (3): Die steueroptimale Ausgestaltung

Aus steuerlicher Sicht ist es empfehlenswert, dass die **Komplementär-GmbH nicht an der KG beteiligt** ist. Damit ist durchaus vereinbar, dass die GmbH ihr eingezahltes Stammkapital der KG als Darlehen gegen angemessene Verzinsung überlässt.

Ist die GmbH nicht an der KG beteiligt, hat sie auch keinen Anspruch auf einen Gewinnanteil und ihr kann dementsprechend auch kein Verlustanteil zugerechnet werden. Mit anderen Worten: Der Gewinn bzw. Verlust wird im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO) ausschließlich den Kommanditisten zugerechnet, sie können insbesondere einen Verlustanteil noch im Entstehungsjahr mit anderen positiven Einkünften verrechnen.

Der Ausschluss der Komplementär-GmbH von der Gewinnverteilung bedeutet nicht, dass sie die Geschäftsführung für die KG unentgeltlich übernimmt. Tatsächlich hat die GmbH Anspruch auf Ersatz ihrer Auslagen sowie auf eine Vergütung für die Übernahme der „unbeschränkten“ Haftung.

### • Auslagenersatz

Liegt die alleinige Aufgabe der GmbH darin, die Geschäfte der KG zu führen, verfolgt die GmbH also keine eigene geschäftliche Tätigkeit, was durchaus möglich wäre, hat sie gegen die KG Anspruch auf Ersatz aller Auslagen, die mit der Geschäftsführung zusammenhängen.

Da ist zunächst einmal die Vergütung des GmbH-Geschäftsführers zu nennen (Gehalt und sämtliche Nebenleistungen wie z.B. Leasingraten für den Dienstwagen des Geschäftsführers) sowie die Gehälter aller von der GmbH angestellten Personen. Nach unserer Auffassung hat die KG der GmbH auch alle weiteren Kosten zu ersetzen, wie z.B. Kammerbeiträge oder (anteilige) Honorare für einen Steuerberater, der den Jahresabschluss und die Steuererklärungen für die GmbH erstellt. Schließlich fallen diese

Kosten allein deshalb an, weil die KG eine Komplementär-GmbH für ihre unternehmerischen Aktivitäten benötigt.

Erhält die GmbH keinen oder nur einen teilweisen Auslagenersatz, stellen die bei ihr verbleibenden Vermögensminderungen verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an die Kommanditisten dar und sind von ihnen als Sonderbetriebseinnahmen zu versteuern.

### ● Vergütung des Haftungsrisikos

Wegen der unbeschränkten Haftung riskiert die Komplementär-GmbH den Verlust ihres Stammkapitals. Zum Ausgleich dafür steht ihr eine **Haftungsprämie** zu, deren Höhe sich nach der Höhe des Vermögens (in der Regel = Stammkapital) richtet.

#### **Beispiel:**

*Die Komplementär-GmbH hat ein Stammkapital von 25.000 Euro, wovon 50 Prozent eingezahlt sind.*

*Nach einem BFH-Urteil vom 3.2.1977 (Az. IV R 122/73) beläuft sich die angemessene jährliche Haftungsvergütung auf (6 Prozent von 25.000 Euro =) 1.500 Euro.*

Nach allgemeiner Auffassung in der Literatur hat die GmbH Anspruch auf eine Haftungsvergütung in Höhe einer banküblichen Avalprovision – **derzeit 1 bis 3 Prozent des Stammkapitals**. Ob die Haftungsprämie eher an der unteren oder der oberen Grenze anzusetzen ist, hängt unter anderem ab von

- der Risikoträchtigkeit der Branche, in der die KG tätig ist,
- der wirtschaftlichen Lage der KG sowie
- der Möglichkeit der GmbH, sich bei einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der KG durch Kündigung des Gesellschaftsvertrags vom Haftungsrisiko zu befreien oder eine höhere Risikoprämie zu verlangen.

Selbstverständlich muss die Risikoprämie **auch in Verlustjahren** gezahlt werden.

### ● Vergütung einer Kapitaleinlage

Ist die Komplementär-GmbH entgegen der vorstehenden Empfehlung auch kapitalmäßig an der KG beteiligt, gebührt ihr zusätzlich eine Gewinnbeteiligung. In einem Urteil vom 15.11.1967 hält der BFH eine Rendite des eingesetzten Kapitals von 20 Prozent für angemessen. Die Finanzverwaltung begnügt sich mit einer Verzinsung von 12 Prozent bis 15 Prozent der Kapitaleinlage (OFD Hannover vom 27.5.1969).

## 8 Elektromobilität: Bundesregierung hat Förderprogramm beschlossen

Die Bundesregierung hat beschlossen, den Kauf von Elektrofahrzeugen zu fördern. Wer ein rein elektrisch betriebenes Fahrzeug erwirbt, erhält künftig eine Prämie von 4.000 Euro. Plug-in-Hybrid-Fahrzeuge werden mit 3.000 Euro gefördert. Die Kosten werden je zur Hälfte von Bund und Ländern getragen. Zuständig für die Auszahlung ist das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrol-

le (Bafa). Die **Anträge** können **online beim Bafa** gestellt werden. Des Weiteren werden neue Elektroautos über zehn Jahre von der Kfz-Steuer befreit.

Reine Elektrofahrzeuge, die seit dem 1.1.2016 erworben wurden oder bis zum 31.12.2020 erworben werden, sind bereits jetzt für fünf Jahre von der Kfz-Steuer befreit. Diese **Kfz-Steuerbefreiung** wird nun rückwirkend zum 1.1.2016 **auf zehn Jahre verlängert**. Die zehnjährige Steuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge wird außerdem auf technisch angemessene, verkehrsrechtlich genehmigte Umrüstungen zu reinen Elektrofahrzeugen ausgeweitet.

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit zur Verfügung, ihre privaten Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge in seinem Betrieb aufzuladen, werden die vom Arbeitgeber gewährten Vorteile für das elektrische Aufladen und für die zur privaten Nutzung zeitweise überlassene betriebliche Ladevorrichtung steuerlich begünstigt. Der Arbeitgeber erhält die Möglichkeit, geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung der Ladevorrichtung und Zuschüsse pauschal mit 25 Prozent der Lohnsteuer zu unterwerfen. Diese Regelungen werden für den Zeitraum vom 1.1.2017 bis 31.12.2020 befristet.

Die Fördermittel für den Erwerb von Elektrofahrzeugen sind auf 600 Mio. Euro begrenzt. Das Bafa vergibt die Förderung solange, bis die Bundesmittel aufgebraucht sind. Das Programm läuft spätestens 2019 aus.

## 9 Vermietung eines Einfamilienhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer: Wann liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor?

Mit dieser Frage hatte sich das Finanzgericht Köln in seinem Urteil vom 20.8.2015 zu beschäftigen.

Laut Sachverhalt erwarb eine GmbH im Mai 1987 für 550.000 DM ein Einfamilienhaus mit 250 qm Wohnfläche und vermietete es für 1.750 DM monatlich an ihren alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer. Die Vermietung führte bei isolierter Betrachtung alljährlich zu einem Verlust für die GmbH.

Nach einer Betriebsprüfung für die Streitjahre 1995 ff. ging das Finanzamt davon aus, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor, da die bislang angewendete Vergleichsmiete nicht an die zwischenzeitliche Mietentwicklung angepasst worden und zudem wegen nachträglicher eingebauter Schränke zu erhöhen sei. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Die nicht kostendeckende Vermietung des Einfamilienhauses führte zu einer vGA, die sogar höher zu bewerten ist als der vom Finanzamt bisher angesetzte Betrag.

Davon ausgehend, dass eine Kapitalgesellschaft keine private Sphäre hat, rechnet das Einfamilienhaus zum Betriebsvermögen, die damit verbundenen Aufwendungen bzw. Verluste führen zu Betriebsausgaben. Diese können als vGA anzusehen sein. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben,

sondern zur Befriedigung privater Interessen des Gesellschafters handelt. Letzteres kann anhand der für die Liebhaberei entwickelten Kriterien beurteilt werden.

Der BFH hat bereits entschieden, dass eine nicht kostendeckende Vermietung eines Wohnhauses zu einer vGA führt, da ein solches Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält. In diesem Fall richtet sich die **Höhe der vGA** jedoch nicht nach der Markt-, sondern **nach der Kostenmiete**. Ob ein „aufwendig gestaltetes“ oder „normales“ Haus vermietet wird, ist dabei unerheblich.

Nachdem gegen das Urteil des FG Köln Revision eingelegt wurde (Az. I R 71/15), sind beim I. Senat des BFH nun mehrere Verfahren zur Bewertung von vGA bei der Vermietung von Wohnräumen an Gesellschafter-Geschäftsführer anhängig. Anders als das FG Köln hat sich das FG Baden-Württemberg in seinem Urteil vom 5.8.2014 nicht an der Kosten-, sondern an der Marktmiete orientiert und eine vGA zurückgewiesen, nachdem eine GmbH eine Wohnung einem Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer zwar nicht kostendeckenden, wohl aber **ortsüblichen Miete** überlassen hatte. Eine vGA kann nach dieser Auffassung nur dann vorliegen, wenn die Miete unter der ortsüblichen Miete liegt.

### 10 Geschäftsführer-Bürgschaft zugunsten der GmbH: Bürgschaftszahlungen als Werbungskosten abzugsfähig?

Diese Frage hatte der BFH in einem Urteil vom 3.9.2015 zu entscheiden.

Laut Sachverhalt war der Kläger K seit 2001 Geschäftsführer der B-GmbH. Alleinige Gesellschafterin war die F-Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). K war an der KG mit 5,71 Prozent und an deren Komplementärin, der F-GmbH, mit 20 Prozent beteiligt.

Im Jahr 2008 stellte die Hausbank der B-GmbH im Rahmen eines Sanierungskonzepts Darlehen zur Verfügung, die durch Landesbürgschaft gesichert waren. Voraussetzung für die Landesbürgschaft war jedoch, dass K ebenfalls eine Bürgschaft in Höhe von 163.400 Euro übernahm, und zwar im Rang vor der Landesbürgschaft.

Im Jahr 2009 wurde K nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der B-GmbH in dieser Höhe in Anspruch genommen. K beantragte, die Verluste aus der Bürgschaft im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen, da er sein Geschäftsführergehalt und seinen Arbeitsplatz nur durch die Übernahme der Bürgschaft habe erhalten können.

Das Finanzamt lehnte dies ab. Das FG gab der Klage statt.

Der BFH sah die Revision des Finanzamts als unbegründet an. Nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Stehen die Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in einem wirtschaftlichem Zusammenhang, entscheidet der engere und wirtschaftlich **vorrangige Veranlassungszu-**

**sammenhang**, d.h. sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu anderen Einkünften verdrängt.

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn der Arbeitnehmer an seinem Arbeitgeber (GmbH) noch nicht gesellschaftsrechtlich beteiligt ist, aber eine solche Beteiligung anstrebt (vgl. BFH, Urteil vom 8.7.2015, Az. VI R 77/14). Ebenso gilt dies, wenn der Arbeitnehmer – wie im vorliegenden Fall – an seinem Arbeitgeber **nur mittelbar beteiligt** ist.

Im Streitfall geht der BFH von einem vorrangigen Veranlassungszusammenhang mit den Lohneinkünften des K aus. Die B-GmbH konnte die Darlehen und die Landesbürgschaft nur unter der Voraussetzung erhalten, dass K eine Bürgschaft übernahm. Erhebliche Gehalts- und Tantiemepayments und damit der gesamte Arbeitsplatz des K hingen von der Bürgschaftsübernahme ab.

### 11 Umsatzsteuer: Verbilligte Parkplatzüberlassung an Mitarbeiter ist steuerpflichtig

Unternehmen, die ihren Betrieb mitten im Stadtgebiet oder an Orten mit wenig geeigneter Parkfläche haben, kennen das Problem: Mitarbeiter kommen verspätet, weil sie keinen Parkplatz gefunden haben, oder müssen alle zwei Stunden zu ihrem Pkw, um die Parkuhr zu füttern. Wer sich in einer solchen Situation entschließt, für seine Mitarbeiter in einem nahe gelegenen Parkhaus oder auf dem Betriebsgelände eines benachbarten Betriebs Parkplätze anzumieten, sollte mit Hinblick auf die Umsatzsteuer, über **folgende Alternativen** nachdenken:

Überlässt die GmbH ihren Mitarbeitern die Parkplätze kostenlos, so sind diese Leistungen nicht steuerbar, da sie überwiegend im betrieblichen Interesse erfolgen. Wenn die Parkplätze von den Mitarbeitern auch an arbeitsfreien Tagen – also auch für private Zwecke – genutzt werden können, ändert sich daran nichts.

**Werden die Parkplätze den Mitarbeitern gegen Kostenbeteiligung** (ganz oder teilweise) überlassen, so sieht die Sache anders aus.

#### **Beispiel:**

*Die A-GmbH in der Stadtmitte von Köln hat in einem nahegelegenen Parkhaus vier Parkplätze für 120 Euro je Platz monatlich angemietet. Sie stellt die Parkplätze ihren Mitarbeitern für 60 Euro monatlich zur Verfügung und trägt die restlichen Kosten selbst.*

**Folge:** Die entgeltliche Überlassung der Parkflächen ist umsatzsteuerpflichtig, d.h. die A-GmbH muss von den 60 Euro Umsatzsteuer abführen. Sie kann sich auch nicht auf den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Abschnitt 1.8. Abs. 4 Nr. 5) berufen, nach dem die Überlassung von Parkflächen nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Diese Ausführungen betreffen ausschließlich unentgeltliche Leistungen, nicht aber Sachleistungen, die der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer gegen (reduziertes) Entgelt erbringt.