

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

in aktuellen Verlautbarungen hat sich die Finanzverwaltung dazu geäußert, unter welchen Voraussetzungen Zuwendungen an Geschäftsfreunde und Arbeitnehmer pauschal mit 30 Prozent versteuert werden können (Nr. 1), welche Rechte und Pflichten eine GmbH anlässlich der seit Anfang 2018 zulässigen Kassen-Nachschau des Finanzamts hat (Nr. 4) und welche Einzelheiten bei einer Dienstwagenüberlassung an Arbeitnehmer gelten, die zur Ermittlung des geldwerten Vorteils ein Fahrtenbuch führen (Nr. 5 bis 7).

Ein weiterer Schwerpunkt dieses Rundschreibens sind Informationen zum Umfang der Treuepflicht eines Gesellschafters gegenüber der GmbH und den Mitgesellschaftern (Nr. 8 und 9).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Sachzuwendungen:** Voraussetzungen für die Pauschalversteuerung mit 30 Prozent
- 2 Sachbezüge:** 44-Euro-Freigrenze nutzen
- 3 Gutscheine:** Umsatzsteuerliche Behandlung neu geregelt
- 4 Kassen-Nachschau:** Rechte und Pflichten der GmbH – Der BMF-Anwendungserlass vom 29.5.2018
- 5 Dienstwagenüberlassung (1):** Ermittlung der Privatnutzung anhand eines Fahrtenbuchs
- 6 Dienstwagenüberlassung (2):** Kontrollmöglichkeiten des Finanzamts bei Einsatz eines Fahrtenbuchs
- 7 Dienstwagenüberlassung (3):** Überlassung eines geleasteten Pkw
- 8 Treuepflicht des GmbH-Gesellschafters (1):** Auswirkungen in der GmbH-Krise
- 9 Treuepflicht des GmbH-Gesellschafters (2):** Umfang des Wettbewerbsverbots

1 Sachzuwendungen: Voraussetzungen für die Pauschalversteuerung mit 30 Prozent

Unternehmer können betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, pauschal mit 30 Prozent versteuern. Bei den Zuwendungen des Unternehmers an Dritte handelt es sich regelmäßig entweder um Geschenke oder um Incentives (z.B. Sachpreise aufgrund eines ausgeschriebenen Verkaufs- oder Außendienstwettbewerbs). Auch Nutzungsüberlassungen können Geschenke in diesem Sinne sein.

Unabhängig vom Betriebsausgabenabzug ist zu klären, ob das Geschenk beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führt. Nur wenn dies der Fall ist, kann der Schenker die Zuwendungen pauschal versteuern. Außerdem führen **Aufmerksamkeiten**, die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, nach einem aktuellen BMF-Schreiben nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen. Das BMF differenziert nicht danach, ob der Empfänger ein Unternehmer oder ein Arbeitnehmer ist. Konsequenterweise können daher die folgenden Grundsätze abgeleitet werden:

- **Empfänger des Geschenks ist ein Unternehmer**, der das Geschenk wegen der geschäftlichen Verbindung zum Schenker erhält.

Konsequenz: Das Geschenk führt beim Unternehmer zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen. Er muss das Geschenk als Betriebseinnahme buchen, wenn der Schenker die Zuwendung nicht pauschal gemäß § 37b EStG versteuert. **Ausnahme:** Der Empfänger erhält das Geschenk im Wert von maximal 60 Euro (brutto, z.B. Blumen, Genussmittel) aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses (z.B. Hochzeit oder Geburtstag). Es handelt sich dann um eine Aufmerksamkeit, die nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führt.

Während Aufmerksamkeiten für die eigenen Mitarbeiter immer voll abzugsfähig sind, gilt bei Geschäftsfreunden die 35-Euro-Grenze. Und ein weiterer Unterschied: Die 35-Euro-Grenze für Zuwendungen an Geschäftsfreunde versteht sich im Regelfall (bei Vorsteuerabzugsberechtigung) als Nettobetrag, der sich um die Umsatzsteuer erhöht; die 60-Euro-Grenze für Aufmerksamkeiten ist dagegen in allen Fällen brutto zu verstehen, also einschließlich Umsatzsteuer.

- **Empfänger des Geschenks ist ein Arbeitnehmer**, der für ein Unternehmen tätig ist, das in einer geschäftlichen Verbindung zum Unternehmen des Schenkers steht.

Konsequenz: Es handelt sich somit um ein Geschenk an einen Arbeitnehmer, der in einem anderen Unternehmen beschäftigt ist. Das Geschenk ist nicht als Arbeitslohn zu erfassen, es sei denn, die **Sachzuwendung ist als Lohnzahlung durch einen Dritten** (= Schenker) zu behandeln.

- **Empfänger des Geschenks sind eigene Arbeitnehmer** und die Zuwendung besteht nicht in Geld und wird zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht.

Konsequenz: Soweit keine Aufmerksamkeit vorliegt (siehe oben), sondern steuerpflichtiger Arbeitslohn, ist die Pauschalierung mit 30 Prozent zulässig, wenn kein Pauschalierungsausschluss gemäß § 37b Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG vorliegt. Wichtig: Wird eine Sachzuwendung an einen Arbeitnehmer pauschaliert besteuert, gilt dies auch **für sämtliche Sachzuwendungen an alle eigenen Arbeitnehmer**.

Zuwendungen werden auch als **Arbeitslohn** erfasst, wenn diese im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährt werden und der **Arbeitgeber weiß** oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht wurden. Bei der Zuwendung muss es sich also um ein Entgelt „für“ eine Leistung handeln, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll.

Hinweis: Laut BMF führen Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen sowie Prämien aus (Neu-)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuabschlüssen beim Empfänger regelmäßig nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen, sodass eine Pauschalbesteuerung nicht infrage kommt.

2 Sachbezüge: 44-Euro-Freigrenze nutzen

Sachbezüge sind Zuwendungen des Arbeitgebers bzw. Einnahmen des Mitarbeiters, die nicht in Geld bestehen wie z.B. Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen oder sonstige Bezüge. Wichtig ist, dass solche Sachbezüge bei der Lohnsteuer außer Ansatz bleiben, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt **44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen** (§ 8 Abs. 2 EStG). So einfach und verständlich die Formulierung klingt, so schnell kann man in der Praxis verhängnisvolle Fehler machen.

Beispiel:

Die A-GmbH gab ihrem Prokuristen mehrere 44-Euro-Tankgutscheine, die jederzeit einlösbar und nicht personengebunden waren. Bei Übergabe der Gutscheine wies der Arbeitgeber den Mitarbeiter darauf hin, dass er nur einen Tankgutschein pro Monat einlösen dürfe und dass die Tankquittungen später zur Kontrolle vorzulegen sind.

Der Arbeitgeber war der Auffassung, dass den Arbeitnehmern die Vorteile aus den Gutscheinen erst mit ihrer jeweiligen Einlösung an der Tankstelle zugeflossen sind und daher die steuerfreie 44-Euro-Freigrenze anwendbar war.

Das Finanzamt nahm hingegen an, dass die Gutscheinwerte zusammengeballt im Monat der Übergabe zugeflossen waren, sodass die 44-Euro-Freigrenze überschritten und Lohnsteuer nachzuzahlen war.

Das Sächsische Finanzgericht nahm ebenfalls einen Lohnzufluss bei Hingabe der Gutscheine an, sodass die Lohnsteuernachforderung rechtmäßig war. Einnahmen gelten steuerlich als zugeflossen, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Zuwendung erlangt.

Zur Sicherstellung der Steuerfreiheit der Tankgutscheine ist also darauf zu achten, dass dem Arbeitnehmer monatlich nur ein Gutschein ausgehändigt wird.

3 Gutscheine: Umsatzsteuerliche Behandlung neu geregelt

Ab dem 1.1.2019 wird es erstmals eine ausdrückliche EU-Vorschrift bezüglich der umsatzsteuerlichen Erfassung von Gutscheinen geben. Das heißt, dass die neuen Regelungen erstmals auf Gutscheine anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden.

Bei Gutscheinen wird zwischen Einzweck-Gutscheinen und Mehrzweck-Gutscheinen unterschieden. Die bisherige Abgrenzung zwischen Wertgutscheinen und Waren- oder Sachgutscheinen wird zugunsten der neuen Regelung aufgegeben. Es wird ausdrücklich festgeschrieben, dass Gutscheine, die lediglich zu einem **Preisnachlass** berechtigen, keine Gutscheine im Sinne der Neuregelung darstellen. Die Regelung, wie Gutscheine für einen Preisnachlass zu behandeln sind, hat sich nicht geändert.

Künftig werden die Gutscheine umsatzsteuerlich in **zwei unterschiedliche Kategorien** unterteilt. Davon hängt der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ab.

Einzweck-Gutschein: Hierbei handelt es sich um einen Gutschein, der alle Angaben enthält, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrunde liegenden Umsätze mit Sicherheit bestimmen zu können. **Konsequenz:** Die Besteuerung erfolgt bereits im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung des Gutscheins. Im Ergebnis wird so der Leistungszeitpunkt gesetzlich festgelegt, wie dies auch bei Anzahlungen der Fall ist.

Mehrzweck-Gutschein: Dieser enthält im Zeitpunkt der Ausstellung nicht alle Informationen, die erforderlich sind, um die Umsatzsteuer zuverlässig ermitteln zu können. **Konsequenz** ist, dass die Besteuerung erst erfolgt, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich ausgeführt wird.

Entgelt soll zukünftig alles sein, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll.

4 Kassen-Nachschau: Rechte und Pflichten der GmbH – Der BMF-Anwendungserlass vom 29.5.2018

Im Mandanten-Rundschreiben Nr. 3/2018, S. 4, hatten wir darüber informiert, dass die Finanzämter seit Anfang 2018 eine Kassen-Nachschau ohne vorherige Anmeldung durch-

führen können (§ 146b AO). Mit Schreiben vom 29.5.2018 hat das Bundesfinanzministerium den Anwendungserlass zur Abgabenordnung um folgende Ausführungen zur Kassen-Nachschau ergänzt:

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Der Kassen-Nachschau unterliegen u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel).

Die Kassen-Nachschau ist **keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO**. Deshalb gelten die Vorschriften für eine Außenprüfung nicht. Wird eine andere Finanzbehörde mit einer Kassen-Nachschau beauftragt, findet § 195 Satz 2 AO sinngemäß Anwendung. Die **Kassen-Nachschau wird nicht angekündigt**.

• Die Rechte des Prüfers

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten. Dies schließt auch betrieblich genutzte Fahrzeuge ein. Die Grundstücke, Räume oder Fahrzeuge müssen nicht im Eigentum der GmbH stehen. Das Betreten muss dazu dienen, Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können.

Die Kassen-Nachschau gewährt **kein Durchsuchungsrecht**. Das bloße Betreten und Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung. Die Kassen-Nachschau kann **auch außerhalb der Geschäftszeiten** vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.

• Ausweispflicht des Prüfers

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Steuerpflichtigen auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, oder den Steuerpflichtigen auffordert, Auskunft zu erteilen, hat er sich auszuweisen.

• Abwesenheit des Geschäftsführers

Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO) nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind (§ 35 AO).

Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z.B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber.

• Mitwirkungspflichten

Die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachschau ist ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann (z.B. mündlich mit Vorzeigen des Ausweises). Nachdem der Amtsträger sich ausgewiesen hat, ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachschau verpflichtet. Das Datenzugriffsrecht ergibt sich bei der Kassen-Nachschau aus § 146b Abs. 2 Satz 2 AO. Der Steuerpflichtige hat nach § 146b Abs. 2 AO ab dem 1.1.2018 auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren.

5 Dienstwagenüberlassung (1): Ermittlung der Privatnutzung anhand eines Fahrtenbuchs

Mit Schreiben vom 4.4.2018 hat sich das BMF ausführlich zur lohnsteuerlichen Behandlung einer Dienstwagenüberlassung an Arbeitnehmer geäußert. Darf der Pkw auch für private Zwecke genutzt werden – was die Regel ist –, ist der geldwerte Vorteil nach der sogenannten 1-Prozent-Methode oder anhand eines Fahrtenbuchs zu ermitteln.

Wird ein Fahrtenbuch geführt, muss diese Methode der Nutzwertermittlung während des ganzen Kalenderjahres sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb angewendet werden. Die Führung eines Fahrtenbuchs ist vor allem dann empfehlenswert, wenn ein teurer Dienstwagen nur sehr wenig für Privatfahrten verwendet wird. Das Fahrtenbuch hilft hier, Lohnsteuer zu sparen.

Ein **elektronisches Fahrtenbuch** wird anerkannt, wenn es die gleichen Informationen bietet wie ein manuell geführtes Fahrtenbuch. Nachträgliche Veränderungen müssen entweder ausgeschlossen sein oder zumindest dokumentiert werden.

Das Fahrtenbuch muss folgende Pflichtangaben zu betrieblichen Fahrten enthalten: Datum, Kilometerstand zu Beginn und Ende der Fahrt, Zielort, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner (Name und Anschrift).

Wenn das Reiseziel nicht auf dem direkten Weg angefahren wird, muss der Umweg aus den Aufzeichnungen deutlich werden.

Beispiel:

GmbH-Geschäftsführer M beginnt mit seiner Geschäftsreise in Bonn. Das Ziel seiner Reise ist die Kanalstraße 120 in Köln. Die kürzeste Strecke beträgt 48 km, hin und zurück also 96 km. Wegen einer Staumeldung fährt der GmbH-Geschäftsführer auf dem Hinweg über die A 59.

Das ist ein Umweg von 16 km. Er trägt in sein Fahrtenbuch als Reiseziel ein: „Köln, Kanalstr. 120 (16 km Umweg über A 59 wegen Stau)“.

Ein Fahrtenbuch ist nur dann ordnungsgemäß, wenn die Eintragungen **laufend und zeitnah** erfolgen. Es spielt dann keine Rolle, dass das Fahrtenbuch im Übrigen nur geringfügige inhaltliche Unstimmigkeiten enthält. Stellt also das Finanzamt fest, dass ein Fahrtenbuch **nachträglich erstellt** worden ist, ist es **nicht ordnungsgemäß**. Das heißt die 1-Prozent-Methode ist selbst dann anzuwenden, wenn das Fahrtenbuch sachlich zutreffend ist.

Es sollte immer der Eindruck vermieden werden, dass das Fahrtenbuch nachträglich erstellt worden ist. Bei einem **einheitlichen Schriftbild** geht das Finanzamt regelmäßig davon aus, dass das Fahrtenbuch nachgeschrieben wurde. Wer eine Reinschrift von seinem Fahrtenbuch erstellen will, der sollte in jedem Fall seine **Ursprungsaufzeichnungen aufbewahren**.

Für Automatenlieferanten, Kurierdienstfahrer, Handelsvertreter, Kundendienstmonteure, Pflegedienstmitarbeiter, Taxifahrer und Fahrlehrer sieht das BMF-Schreiben vom 4.4.2018 Erleichterungen bei den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch vor.

Bei Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie bei Familienheimfahrten reicht ein kurzer Vermerk. Für Privatfahrten brauchen nur die gefahrenen Kilometer eingetragen zu werden.

6 Dienstwagenüberlassung (2): Kontrollmöglichkeiten des Finanzamts bei Einsatz eines Fahrtenbuchs

Kann der Dienstwagen vom Geschäftsführer auch privat genutzt werden und wird der geldwerte Vorteil der Privatnutzung anhand eines Fahrtenbuchs ermittelt, muss damit gerechnet werden, dass die Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbuchführung sporadisch vom Finanzamt überprüft wird.

Es gibt keine gesetzliche Regelung, nach der man verpflichtet ist, das Fahrtenbuch unaufgefordert beim Finanzamt einzureichen. Man ist jedoch zur Vorlage des Fahrtenbuchs verpflichtet, wenn man vom Finanzamt ausdrücklich dazu aufgefordert wird. Das bedeutet, dass Finanzbeamte, insbesondere Betriebsprüfer, jederzeit die Möglichkeit haben, ein Fahrtenbuch zu überprüfen.

Das **Fahrtenbuch** übersteht diese Überprüfung nur, wenn es **plausibel** ist. Folgendes sollte beachtet werden:

- Alle **Tankquittungen** enthalten das Datum und die Anschrift der jeweiligen Tankstelle. Diese Daten sollten mit den Angaben im Fahrtenbuch übereinstimmen.
- In vielen **Werkstattrechnungen** ist neben dem Datum auch der Kilometerstand angegeben. Stimmt die Kilometerangabe nicht mit dem Fahrtenbuch überein, ist dafür eine Erklärung erforderlich. Nicht selten trägt die Werkstatt eine Fantasiezahl ein. Es sollte also darauf geachtet werden, dass der ausgewiesene Kilometerstand den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

- In der Regel wird der Kilometerstand auch bei der **TÜV-Abnahme** festgehalten. Dieser Kilometerstand sollte mit dem Fahrtenbuch übereinstimmen.
- Zu beachten ist auch, ob die **Häufigkeit des Tankens** mit der Strecke übereinstimmen kann, die laut Fahrtenbuch gefahren wurde. Es ist nicht glaubhaft, dass der GmbH-Geschäftsführer mehrfach den Tank gefüllt hat, wenn er laut Fahrtenbuch nur 50 km gefahren ist. Es ist außerdem nicht plausibel, wenn laut Fahrtenbuch zwar 2.000 km zurückgelegt wurden, aber der Tank nur einmal gefüllt wurde. Sind Tankquittungen verloren gegangen, dann sollte ein **Eigenbeleg** erstellt werden.
- Der **Umfang der Privatfahrten** muss plausibel sein. Wenn der GmbH-Gesellschafter kein zusätzliches Fahrzeug hat, sind (bei einer durchschnittlichen Gesamtfahrleistung von weniger als 20.000 km) Privatfahrten im Umfang von weniger als 5 Prozent im Jahr eher unwahrscheinlich.
- Außerdem sollten die Eintragungen im Fahrtenbuch mit dem **Terminkalender** übereinstimmen. Dabei sind Wochentage, Feiertage und Urlaub zu berücksichtigen. Einzelne Abweichungen sind unproblematisch. Weichen die Angaben im Fahrtenbuch aber häufig von den Daten ab, die sich aus den Belegen, z.B. aus den Reparaturrechnungen, ergeben, ist das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß. Das Finanzamt ist dann berechtigt, das Fahrtenbuch unberücksichtigt zu lassen und die 1-Prozent-Methode anzuwenden.

7 Dienstwagenüberlassung (3): Überlassung eines geleasteten Pkw

Least die GmbH als Arbeitgeber einen Pkw und überlässt ihn dem Geschäftsführer (oder einem anderen Arbeitnehmer der Gesellschaft) auch zur privaten Nutzung, ist der geldwerte Vorteil aus der Nutzungsüberlassung nach denselben Vorschriften zu ermitteln wie bei einem Pkw im Eigentum der GmbH. Unabhängig von der Höhe der Leasingraten und einer Leasing-Sonderzahlung ist entweder die pauschale (1-Prozent-) oder die individuelle Nutzungswertmethode (anhand eines Fahrtenbuchs) anzuwenden.

Als weitere Voraussetzungen für diese Vorgehensweise bei Leasingfahrzeugen fordert das BMF-Schreiben vom 4.4.2018, dass

- die GmbH zivilrechtlich Leasingnehmer ist – was die Regel sein dürfte;
- der Anspruch des Geschäftsführers auf die Fahrzeugüberlassung sich aus dem Arbeitsvertrag oder einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage ergibt. In diesem Zusammenhang ist eine **Gehaltsumwandlung unschädlich**: Der Geschäftsführer kann also vertraglich auf einen Teil seines Barlohns verzichten und stattdessen Sachlohn in Form des Nutzungsrechts am Leasingfahrzeug wählen;
- die Fahrzeugüberlassung arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist.

Hier sei daran erinnert, dass Gesellschafter-Geschäftsführer für die arbeitsvertragliche Verankerung der Fahrzeugüberlassung auch zu privaten Zwecken die **Zustimmung der Gesellschafterversammlung** benötigen. Ohne diese Zustimmung wird der Nutzungsvorteil aus der Pkw-Überlassung als verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft.

Bei Anwendungen der Fahrtenbuchmethode stellt sich die Frage, ob **Leasing-Sonderzahlungen** bei Abschluss des Leasingvertrags in voller Höhe als Kosten erfasst oder auf die Laufzeit des Leasingvertrags verteilt werden müssen.

Beispiel:

Die C-GmbH leaste für ihren Geschäftsführer einen Dienstwagen, der auch privat genutzt werden durfte. Bei Abschluss des Leasingvertrags war eine Sonderzahlung von 15.000 Euro fällig. Der geldwerte Vorteil für den Geschäftsführer wurde nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt.

Die GmbH verteilte bei der Kostenermittlung die Leasing-Sonderzahlung auf die Laufzeit des Vertrags. Daraus resultierte ein Kostensatz pro Kilometer in Höhe von 1,08 Euro.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass Zahlungen für die Lohnsteuer im Jahr des Abflusses in voller Höhe zu erfassen sind. Eine zeitliche Abgrenzung von Zahlungen sei im Lohnsteuerrecht nicht vorgesehen. Es setzte daher im Streitjahr die Leasing-Sonderzahlung in voller Höhe an. Daraus ergab sich ein Kostensatz pro Kilometer in Höhe von 1,57 Euro. Der Einspruch blieb erfolglos.

Sowohl das Finanzgericht als auch der BFH (Urteil vom 3.9.2015) bestätigten die Berechnungsmethode der GmbH. Nach der Urteilsbegründung des BFH sind die gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen **periodengerecht** den jeweiligen Nutzungszeiträumen **zuzuordnen**, was bereits an der Berücksichtigung der Abschreibung deutlich wird. Gleiches gilt für Leasing-Sonderzahlungen.

8 Treuepflicht des GmbH-Gesellschafters (1): Auswirkungen in der GmbH-Krise

Solange ein Gesellschafter an seiner GmbH beteiligt ist, gilt für ihn eine Treuepflicht gegenüber der GmbH und den Mitgesellschaftern.

Befindet sich die GmbH in einer Krise, können zu ihrer Sanierung Kapitalmaßnahmen erforderlich werden. Dabei kann eine Kapitalerhöhung ebenso sinnvoll sein wie eine Kapitalherabsetzung (die z.B. Voraussetzung für die Zustimmung der Gläubiger zu einem Sanierungskonzept sein kann) oder eine Kombination dieser Formen.

In derartigen Sanierungsfällen verpflichtet die Treuepflicht die Gesellschafter zunächst, die Sanierung der Gesellschaft nicht aus eigennützigen Motiven zu verhindern; sie müssen sich gegebenenfalls der Stimmabgabe enthalten. Darüber hinaus kann sich die Treuepflicht auch zu einer **Pflicht zur Zustimmung zu Sanierungsmaßnahmen** verdichten, wenn (1) ein nachhaltiges Sanierungskonzept vorliegt und von der Gesellschaftermehrheit angestrebt ist,

(2) das Scheitern der Sanierungsmaßnahme zum Zusammenbruch des Unternehmens führen würde und (3) kein milderes Mittel zur Sanierung existiert. Auf eine derartige Zustimmungspflicht wird es im Regelfall aber nur hinauslaufen, wenn die positive Stimmabgabe des betroffenen Gesellschafters (z.B. bei Geltung eines Einstimmigkeitserfordernisses) überhaupt zum Beschluss der Sanierungsmaßnahme erforderlich ist.

Von erheblicher Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die aus dem Personengesellschaftsrecht stammenden Grundsätze zum „Sanieren oder Ausscheiden“, die in modifizierter Form auch auf die GmbH angewandt werden. Dabei geht es um die Fälle, in denen zur Sanierung einer GmbH ein Kapitalschnitt (= nominelle Kapitalherabsetzung auf null mit direkt anschließender realer Kapitalerhöhung) durchgeführt werden soll. Wenn einzelne Gesellschafter dabei an der Kapitalerhöhung nicht teilnehmen wollen, können sie dazu nicht gezwungen werden. Allerdings dürfen sie aufgrund ihrer Treuepflicht die Sanierung der Gesellschaft auch nicht vereiteln und müssen **dem Kapitalschnitt daher zustimmen**.

Beteiligen sie sich – anders als die sanierungswilligen Gesellschafter – dann nicht an der auf die Kapitalherabsetzung folgende Kapitalerhöhung, scheidet sie aus der Gesellschaft aus; das müssen sie aufgrund ihrer Treuepflicht hinnehmen. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass (1) die Gesellschaft objektiv sanierungsbedürftig und -fähig ist, (2) der sanierungsunwillige Gesellschafter eine angemessene Abfindung – orientiert am „wahren“ Wert der Gesellschaft (einschließlich stiller Reserven) – erhält und (3) ein Ausscheiden ihm auch im Übrigen nach Abwägung sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls zumutbar ist.

Die **Zustimmungspflicht** zu Sanierungsmaßnahmen gilt **nicht grenzenlos**. So gibt es keine Pflicht der Gesellschafter, die GmbH überhaupt zu sanieren. Ebenso dürfen sie nicht zur Teilnahme an einer Kapitalerhöhung und Übernahme neuer bzw. aufgestockter Geschäftsanteile gezwungen werden. Eine etwa bestehende Zustimmungspflicht kann darüber hinaus auch in der Satzung der betroffenen GmbH ausdrücklich oder konkludent (z.B. durch ein Einstimmigkeitserfordernis bei Kapitalmaßnahmen in Krisensituationen) beschränkt oder ausgeschlossen werden.

9 Treuepflicht des GmbH-Gesellschafters (2): Umfang des Wettbewerbsverbots

Neben einem ausdrücklich vereinbarten Wettbewerbsverbot ergibt sich aus der gesellschafterlichen Treuepflicht auch ein **ungeschriebenes Wettbewerbsverbot** – nicht unterschiedlos für alle Gesellschafter, sondern nur für solche mit einem bestimmenden Einfluss auf die Gesellschaft. So unterliegen **geschäftsführende Gesellschafter und beherrschende Gesellschafter** (> 50 Prozent)

während ihrer Beteiligung an der GmbH auch ohne vertragliche Vereinbarung einem Wettbewerbsverbot. Auch Gesellschafter, die aufgrund von Sonderrechten einen besonderen Einfluss auf die Gesellschaft ausüben können, trifft ein ungeschriebenes Wettbewerbsverbot (z.B. bei Mehrstimmrechten oder dem Recht, den Geschäftsführer zu bestellen/abzuberufen). **Minderheitsgesellschafter** trifft nur in Ausnahmefällen ein aus der Treuepflicht abgeleitetes Wettbewerbsverbot, beispielsweise wenn sie sich mit anderen Gesellschaftern zu einer beherrschenden Gruppe zusammengeschlossen haben (z.B. über Stimmbindungsverträge).

Umstritten ist, ob die Gesellschafter einer personalistischen GmbH (= GmbH mit wenigen Gesellschaftern, die auch überwiegend in der GmbH mitarbeiten) per se einem ungeschriebenen Wettbewerbsverbot unterliegen. Eine höchstrichterliche Entscheidung ist dazu noch nicht ergangen; die herrschende Auffassung in der rechtswissenschaftlichen Literatur scheint aber davon auszugehen. Die Gesellschafter personalistischer GmbHs sollten daher vorsorglich vom Vorliegen eines solchen Wettbewerbsverbots ausgehen und sich in ihrem Handeln darauf einrichten (z.B. durch das Unterlassen von Wettbewerb oder die Einholung einer vorsorglichen Befreiung vom Wettbewerbsverbot).

Von ungeschriebenen Wettbewerbsverboten bewahrt bleiben Minderheitsgesellschafter, die ohne Sonderrechte an einer kapitalistischen GmbH (= GmbH mit einer größeren Zahl von Gesellschaftern) beteiligt sind, sowie Alleingesellschafter einer Einpersonen-GmbH. Da Letztgenannte keine Treuepflicht beachten müssen, unterliegen sie auch keinem Wettbewerbsverbot.

Bei der Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots sollte die Satzung eine sogenannte Öffnungsklausel vorsehen, nach der von (vertraglichen oder gesetzlichen) Wettbewerbsverboten durch Gesellschafterbeschluss befreit werden kann – ohne eine solche Regelung wäre die Befreiung von Wettbewerbsverboten nur durch eine (zu beurkundende und im Handelsregister einzutragende) Satzungsänderung möglich.

Unabhängig von einem Wettbewerbsverbot verbietet es die Treuepflicht jedem Gesellschafter, **Geschäftschancen der GmbH** zu deren Nachteil **für sich selbst auszunutzen** (sogenannte Geschäftschancenlehre).

Bei Verletzung von Wettbewerbsverboten kann die GmbH (neben Schadenersatz- und Unterlassungsansprüchen) vom treuwidrig handelnden Gesellschafter auch verlangen, dass dieser die verbotswidrig begangenen Geschäfte als für Rechnung der Gesellschaft eingegangen gelten lässt. Verzichtet die GmbH auf die Herausgabe der Vergütung, liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Sachzuwendungen	BMF-Schreiben vom 28.6.2018, Az. IV C 6 - S 2297-b/14/10001 www.bundesfinanzministerium.de	–
2 Sachbezüge	Sächsisches FG, Urteil vom 9.1.2018, Az. 3 K 511/17 www.dejure.org	–
3 Gutscheine	Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 www.bundesfinanzministerium.de	–
4 Kassen-Nachschau	BMF-Schreiben vom 29.5.2018, Az. IV A 4 - S 0316/13/10005 :54 BStBl I 2018, S. 699 www.bundesfinanzministerium.de	2018, S. 238
5 Dienstwagen- überlassung (1)	BMF-Schreiben vom 4.4.2018, Az. IV C 5 - S 2334/18/10001 BStBl I 2018, S. 592 www.bundesfinanzministerium.de	2018, S. 229
6 Dienstwagen- überlassung (2)	wie vorstehend	2018, S. 230
7 Dienstwagen- überlassung (3)	wie vorstehend BFH, Urteil vom 3.9.2015, Az. VI R 27/14 www.bundesfinanzhof.de	2018, S. 231 2016, S. 117
8 Treuepflicht/ Gesellschafter (1)	–	2018, S. 172
9 Treuepflicht/ Gesellschafter (2)	–	2018, S. 174