

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

wenn Sie als Gesellschafter-Geschäftsführer Ihr Gehalt oder andere Vergütungsbestandteile (z.B. eine Tantieme) für das kommende Jahr ändern wollen, sollten Sie noch bis Ende 2015 tätig werden. Die Checkliste im Beitrag Nr. 1 sowie die Beiträge Nr. 2 und Nr. 3 liefern Ihnen dafür erforderliche Informationen.

Das zweite Schwerpunktthema in diesem Rundschreiben sind verdeckte Gewinnausschüttungen. Diese Steuerfalle lauert überall dort, wo eine GmbH Leistungen an einen ihrer Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person erbringt – sei es in Form einer Tantieme (Nr. 3), einer Pacht (Nr. 5) oder eines Darlehens (Nr. 6).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Vergütungsabsprachen für 2016:** Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer achten müssen
- 2 Gehaltserhöhung für 2016** steuersicher vereinbaren
- 3 Tantiemevereinbarung für 2016:** Angemessenheitskriterien beachten
- 4 Betriebsaufspaltung (1):** Steuerliche Konsequenzen für den Verpächter
- 5 Betriebsaufspaltung (2):** Ermittlung der angemessenen Pacht
- 6 Darlehen einer GmbH an eine nahestehende Person:** Ersatz fehlender Sicherheiten durch höheren Zinssatz?
- 7 Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA):** Zur Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters nach Aufdeckung einer vGA
- 8 Gesellschafter als Arbeitnehmer der GmbH:** Arbeitnehmer-Status auch bei 50-prozentiger Beteiligung möglich
- 9 GmbH-Geschäftsführer:** Zur Fortzahlung des Gehalts im Krankheitsfall

1 Vergütungsabsprachen für 2016: Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer achten müssen

Sollen Vergütungsvereinbarungen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ab Januar 2016 geändert werden, muss noch im alten Jahr gehandelt werden, insbesondere wenn der Geschäftsführer eine beherrschende Gesellschafterstellung innehat. Denn in diesem Fall gilt das **steuerliche Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbot**: Wird eine Anhebung des Festgehalts oder einer Tantieme erst im Laufe des Jahres 2016 vereinbart, wird der Mehraufwand nur für die verbleibenden Monate bzw. zeitanteilig als Betriebsausgabe der GmbH anerkannt. Dies gilt auch für Geschäftsführer und andere Arbeitnehmer der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile besitzen, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige). Die nachfolgende Checkliste bietet eine erste Orientierung.

Checkliste: Vergütungsabreden für 2016

- Sind die Vereinbarungen schriftlich dokumentiert?
- Liegt für **Vergütungsänderungen** ein entsprechender Beschluss der Gesellschafterversammlung vor? Ohne Gesellschafterbeschluss ist die Vergütungsänderung, z.B. eine Gehaltserhöhung, nicht zivilrechtlich wirksam zustande gekommen mit der Folge, dass sie auch steuerlich nicht anerkannt wird.
- Sind die höheren Gewinne der GmbH, die für das kommende Jahr erwartet werden, bereits so durch fundierte Ertragsprognosen untermauert, dass eine **Anhebung des Festgehalts** des (Gesellschafter-)Geschäftsführers oder anderer Gehaltsbestandteile (z.B. Urlaubsgeld) gerechtfertigt ist?
- Ist die **50-Prozent-Obergrenze für Gewinn-Tantiemen** eingehalten? Sollte zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen eine Deckelung auf maximal 50 Prozent des Gewinns vereinbart werden? Vgl. dazu Beitrag Nr. 3 in dieser Ausgabe.
- Erfordert die **Expansion** der geschäftlichen Tätigkeit der GmbH (z.B. Gründung einer GmbH-Tochter) ein zusätzliches Engagement des Geschäftsführers mit der Folge, dass das Gehalt aus diesem Grund aufgestockt oder eine weitere Vergütungsabrede mit der GmbH-Tochter getroffen werden kann?
- Kommt für eine bestimmte Zeit ab 2016 eine **Umsatztantieme** in Betracht (z.B. bei Neugründung, Expansion oder betrieblicher Sondersituation)?
- Sollen **Abschlagszahlungen** auf Gewinnantienen im Anstellungsvertrag vereinbart werden?
- Gibt es **Verlustvorträge**, die ggf. tantiememindernd zu berücksichtigen sind?
- Sind alle Tantiemebedingungen eindeutig vertraglich formuliert, sodass keine Interpretationsspielräume verbleiben?
- Sind Gewinnantienen steuerlich noch angemessen? Die Rechtsprechung verlangt im Allgemeinen alle drei

Jahre eine Überprüfung der steuerlichen Angemessenheit.

- Wird sich das Aufgabenfeld des Geschäftsführers in 2016 ändern, sodass Vertragsänderungen notwendig werden (z.B. Gehaltserhöhung, Tantieme- oder Pensionszusage bei Aufgabenerweiterung; Gehaltsreduzierung bei fehlender betrieblicher Auslastung)?
- Soll ab 2016 die **Privatnutzung des Dienstwagens** auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden Fahrtenbuchs versteuert werden statt pauschal mit 1 Prozent des Listenpreises eines Neuwagens im Anschaffungsjahr?

2 Gehaltserhöhung für 2016 steuersicher vereinbaren

Wer als allein oder mehrheitlich beteiligter und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer für 2016 eine Gehaltserhöhung für sich beabsichtigt, sollte diese noch **bis Ende Dezember 2015** unter Dach und Fach bringen und durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss absegnen lassen. Nur dann gilt die Erhöhung auch mit steuerlicher Wirkung ab Januar 2016.

Eine Gehaltserhöhung, die erst im Laufe des Jahres 2016 vereinbart wird, gilt wegen des **steuerlichen Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbots** für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an.

Zwar gilt das Verbot grundsätzlich nicht für **Minderheits-Gesellschafter**. Trotzdem ist Vorsicht geboten: Nach geltender BFH-Rechtsprechung hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Minderheitsbeteiligung auch dann eine beherrschende Stellung, wenn er sich zusammen mit einem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer, der ebenfalls eine Minderheitsbeteiligung hält, eine Gehaltserhöhung genehmigt und die Anteile beider Geschäftsführer zusammengenommen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben. In einem solchen Fall unterstellt die Rechtsprechung eine **beherrschende Stellung wegen gleichgerichteter Interessen**.

Geschäftsführer und andere Mitarbeiter der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile halten, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige), werden ebenfalls steuerlich als beherrschend angesehen. Deshalb gilt auch für diesen Personenkreis das Rückwirkungsverbot.

Auch wer als **Mehrheitsgesellschafter** das Sagen in der GmbH hat, muss seine Gehaltserhöhung (oder ein anderes Gehalts-Extra, wie z.B. einen höherwertigen Dienstwagen) förmlich **durch Gesellschafterbeschluss** absegnen lassen. Zu diesem Zweck muss eine Gesellschafterversammlung einberufen und die Gehaltserhöhung auf die Tagesordnung gesetzt werden. Erscheint der Minderheitsgesellschafter nicht zur Gesellschafterversammlung, weil er meint, er könne die beabsichtigte Gehaltserhöhung doch nicht verhindern, kann der Mehrheitsgesellschafter die Gehaltserhöhung allein beschließen. Als Nachweis für einen ordnungsgemäß gefassten Gesellschafterbeschluss

empfiehlt sich grundsätzlich ein von ihm erstelltes und unterschriebenes Versammlungsprotokoll.

Wichtig: Wird eine Gehaltserhöhung formal nicht korrekt „verabschiedet“, hat der Betriebsprüfer leichtes Spiel, ein steuerliches „Mehrergebnis“ einzufahren. Denn die Erhöhung kann von ihm „dem Grunde nach“ beanstandet werden, was zu einer 100-prozentigen verdeckten Gewinnausschüttung der künftig ausgezahlten Erhöhungsbeträge führt.

3 Tantiemvereinbarung für 2016: Angemessenheitskriterien beachten

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2016 erstmals eine Tantieme vereinbaren oder eine solche anheben möchte, muss die nachstehenden von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze beachten.

Viele Jahre lang vertrat der BFH die Auffassung, dass die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu mindestens **75 Prozent** aus einem **Festgehalt** und in der Regel höchstens zu **25 Prozent** aus einer **Tantieme** bestehen darf. Seit 2003 hat die BFH-Rechtsprechung dann mehr Freiräume für die Ausgestaltung von Gewinnantienten eröffnet. So wurde zunächst eine Gewinnantienten von 30 Prozent selbst bei durchschnittlicher Ertragslage als „noch üblich“ bezeichnet, wie sich anhand der vom BFH ausgewerteten Gehaltsstrukturuntersuchungen belegen lässt. Und wenn der wirtschaftliche Erfolg einer GmbH zunächst nicht absehbar ist, besteht auch keine Pflicht, die Tantieme auf 30 Prozent der Gesamtvergütung zu begrenzen.

Wesentlich hartnäckiger verteidigen Finanzverwaltung und BFH die 50-Prozent-Grenze bei Gewinnantienten. Danach darf die Gewinnantienten eines Gesellschafter-Geschäftsführers **maximal 50 Prozent des Jahresüberschusses** der GmbH betragen. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern gilt dies für die Summe aller Gewinnantienten. Darüber hinausgehende Erfolgsbeteiligungen sind nach Ansicht des BFH regelmäßig unüblich und insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen. Dahinter steht die durchaus nachvollziehbare Überlegung, dass sich Unternehmen und Geschäftsführer einen erzielten (Mehr-)Gewinn in der Regel hälftig teilen.

Eine höhere, über 50 Prozent liegende Gewinnantienten, so der BFH, sei nur anzuerkennen, wenn es **besondere Gründe** für eine solche „außergewöhnlich hohe“ Erfolgsbeteiligung gebe.

- Klargestellt hat der BFH, dass bei einer „personenbezogenen“ **Freiberufler-GmbH** der hohe persönliche Einsatz des Geschäftsführers nicht ausreicht, um von der 50-Prozent-Obergrenze abzuweichen.
- Zu den **Ausnahmesituationen** zählen beispielsweise die ersten fünf Jahre nach der GmbH-Gründung oder eine grundlegende Betriebsumstrukturierung mit Gewinneinbußen. Als Nachweis für den Ausnahme-Charakter einer Tantiemeregelung, die die 50-Prozent-Grenze überschreitet, sollten entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden.

Fest-Tantiemen oder Jahressonderzahlungen, die bei Überschreiten bestimmter Umsatzgrenzen fällig werden, zählen zur Festvergütung und unterliegen nicht den Beschränkungen für Gewinnantienten, sondern nur der Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung.

Umsatzantienten werden nach wie vor steuerlich nur anerkannt, wenn sie zeitlich und betragsmäßig begrenzt sind. Außerdem muss es für diese Form der Tantieme eine besondere Rechtfertigung geben, z.B. die Aufbau- oder eine Expansionsphase oder die Branchenüblichkeit.

Für alle Tantiemvereinbarungen gilt, dass sich deren **Angemessenheit** nur nach den Verhältnissen im Zusagezeitpunkt richtet. Wenn eine GmbH im Fall einer Gewinnantienten auf Nummer sicher gehen will, bauen die Gesellschafter in die Tantiemvereinbarung bereits die 50-Prozent-Obergrenze ein.

4 Betriebsaufspaltung (1): Steuerliche Konsequenzen für den Verpächter

Die gewollte Betriebsaufspaltung ist in der Praxis weit verbreitet. Denn sie wird vornehmlich unter den Aspekten Haftungsbeschränkung, Steuerminderung und Nachfolgeplanung genutzt. Doch diese Rechtsform beinhaltet auch Risiken, die in der Praxis oftmals unterschätzt werden. Das Risikopotenzial besteht beispielsweise in zu hohen Pacht-/Mietzinsen, zu hohem Geschäftsführergehalt oder in der unfreiwilligen Beendigung dieser Gestaltung.

Grundvoraussetzung einer Betriebsaufspaltung ist, dass das Besitzunternehmen (Verpächter) und die Betriebskapitalgesellschaft (Pächter) von einem **einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen** getragen werden (**personelle Verflechtung**). Davon ist auszugehen, wenn die das Besitzunternehmen beherrschende Person auch in der Betriebskapitalgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann. Das ist u.a. immer dann der Fall, wenn an beiden Unternehmen die gleichen Personen im annähernd gleichen Verhältnis beteiligt sind.

Weiter erfordert die Betriebsaufspaltung aus steuerlicher Sicht das Vorliegen einer **sachlichen Verflechtung** zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Diese liegt vor, wenn der Betriebs-GmbH mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage vom Besitzunternehmen überlassen wird. Als wesentliche Betriebsgrundlage kommen Wirtschaftsgüter in Betracht, die für die Erreichung des Betriebszwecks der GmbH erforderlich sind (z.B. das Betriebsgrundstück oder der Maschinenpark).

Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern **eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung**. In diesem Fall ist das Besitzunternehmen ein Gewerbebetrieb. Das hat zur Folge, dass die Miet- oder Pachtzahlungen gewerbliche Erträge – und keine Mieteinnahmen – sind, die auch der Gewerbesteuer unterliegen. Die gewerblichen Einkünfte verdrängen die Mieteinkünfte. Weitere Konsequenz ist, dass die verpachteten Wirtschaftsgüter **Betriebsvermögen des Besitzunternehmens** sind.

Vergütungen, die als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an den Verpächter qualifiziert werden, müssen dem Gewinn der Betriebs-GmbH außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet werden. Auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt sowohl Körperschaftsteuer von 15 Prozent als auch Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Bezieht ein Gesellschafter als Vermieter/Verpächter im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Vergütungen, die im Anschluss an die nächste Betriebsprüfung als vGA behandelt werden, so erzielt er nicht etwa Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Grund: Auch die Beteiligung an der Betriebs-GmbH rechnet zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters/Verpächters. Diese Einkünfte unterliegen mit 60 Prozent dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG).

Ist der Vermieter/Verpächter zugleich Geschäftsführer der Betriebs-GmbH – was in der Praxis häufig der Fall ist – und bezieht er in dieser Eigenschaft ein Gehalt, stellt dieses Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

5 Betriebsaufspaltung (2): Ermittlung der angemessenen Pacht

Über der klassischen Betriebsaufspaltung hängt stets das Damoklesschwert der verdeckten Gewinnausschüttung. Dies gilt insbesondere für die Vereinbarung der Pachthöhe für die überlassenen Wirtschaftsgüter.

Während Pachtzahlungen beim Besitzunternehmen zu Betriebseinnahmen führen, stellen sie bei der Betriebs-GmbH abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Höhe des Pachtzinses dem Fremdvergleich entspricht. Mit anderen Worten: Die Pacht muss angemessen sein.

Wird zwischen dem Betriebsunternehmen und der Betriebs-GmbH ein höherer Pachtzins vereinbart, als das Besitzunternehmen von einem fremden Dritten erhalten würde, führt dies unweigerlich zu einer vGA. Überhöhte Pachtzahlungen kommen in der Praxis häufig vor, da bei einem Pachtvertrag zwischen einer Betriebs-GmbH und ihrem Mehrheitsgesellschafter die Interessenkollision nicht wie bei fremden Personen gegeben ist. Deshalb ist in diesem Bereich größte Sorgfalt auf die Festlegung eines marktgerechten Pachtzinses zu legen.

Bei der **Ermittlung eines marktüblichen Pachtzinses** spielen folgende Komponenten eine Rolle:

In erster Linie ist auf den **Fremdvergleich** abzustellen. Danach ist der Pachtzins dann angemessen, wenn er dem entspricht, was für die Pacht vergleichbarer Wirtschaftsgüter an einen Dritten zu zahlen wäre. Hier sind beispielsweise der örtliche Mietspiegel, Mieten für Vergleichsobjekte usw. zu Rate zu ziehen. Außerdem kann bei den Industrie- und Handelskammern eine Auflistung der für die betreffende Region gängigen gewerblichen Mieten eingesehen werden.

Häufig sind derart einfache Ermittlungen aber nicht möglich, weil zum Beispiel für die verpachteten Wirtschaftsgüter kein allgemeiner Markt existiert oder für die betref-

fende Region kein Mietspiegel vorhanden ist. Dann kann die angemessene Pacht aus den Faktoren Kostenmiete, reguläre Abschreibung, angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sowie angemessener Gewinnaufschlag ermittelt werden.

Bei einer rückwirkenden Anpassung der Pacht ist allerdings Vorsicht geboten. Stellt sich heraus, dass der ursprünglich vereinbarte Pachtzins zu niedrig war, kommt eine rückwirkende Erhöhung nicht in Betracht. Eine vGA kann aber durch die **Vereinbarung von Indexklauseln** (automatische Anpassungsklauseln) vermieden werden. Diese bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.

Eine Vermögensminderung kann selbst dann eine vGA sein, wenn die vereinbarte Gegenleistung zum Vorteil der GmbH vom Fremdüblichen abweicht.

Beispiel:

Die X-GmbH betrieb im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Autohaus. Das Besitzunternehmen verpachtete ihr unter anderem den Firmenwert, der zuvor bewertet worden war. Die jährliche Verzinsung des Firmenwerts von 8 Prozent floss in die Ermittlung der Jahrespacht ein. Nach Errichtung eines neuen Autohauses durch das Besitzunternehmen wurde der Pachtvertrag dahingehend geändert, dass die Verzinsung des Firmenwerts nur noch 5 Prozent betrug. Dessen Höhe sollte jährlich dergestalt neu ermittelt werden, dass der durchschnittliche Gewinn oder Verlust des Besitzunternehmens der letzten drei Wirtschaftsjahre mit 15 multipliziert wird.

Das Finanzamt erblickte in der Pachthöhe eine vGA. Beim Firmenwert sei von einem mit 8 Prozent zu verzinsenden Betrag in Höhe von X Euro auszugehen, da ein fremder Dritter nicht bereit sei, die Höhe der Pacht von der Gewinnentwicklung des Besitzunternehmens abhängig zu machen. Einspruch und Klage der X-GmbH blieben erfolglos.

6 Darlehen einer GmbH an eine nahestehende Person: Ersatz fehlender Sicherheiten durch höheren Zinssatz?

Verzichtet eine GmbH bei einem Darlehen an den Gesellschafter oder an eine ihm nahestehende Person auf eine angemessene Besicherung, unterstellt das Finanzamt sehr schnell eine vGA in Höhe des nicht besicherten Teils des Darlehens. Lässt sich diese steuerliche Konsequenz durch einen erhöhten Zinssatz vermeiden? Diese Frage hatte das Finanzgericht Baden-Württemberg zu entscheiden.

Im Urteilsfall hatte eine GmbH (Klägerin) im Dezember 2007 dem Schwager ihres Alleingesellschafter-Geschäftsführers einen Geschäftskredit zur Gründung eines Fuhrunternehmens gewährt. Das Darlehen in Höhe von 40.000 Euro war zu etwa einem Viertel mehr oder weniger gut besichert und mit 8 Prozent zu verzinsen. Der Darlehensnehmer hatte gleichbleibende monatliche Raten in Höhe von 1.000 Euro (Zins- und Tilgungsanteil) zu zahlen. In der Zeit bis Juni 2009 wurde ein Teil des Darlehens auf diese Weise zurückgezahlt, dann wurde über das Vermögen des Darlehensnehmers das Insolvenzverfahren eröffnet.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2009 buchte die Klägerin nach Abzug einer verwerteten Sicherheit den Restbetrag des Darlehens gewinnwirksam aus (Teilwertabschreibung über 18.000 Euro). Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Darlehensvergabe unter fremden Dritten nur bei Absicherung der gesamten Darlehenssumme erfolgt wäre und ging deshalb (nach Abzug von rund 1.000 Euro für Verwertungskosten) in Höhe von rund 17.000 Euro von einer vGA aus.

Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Gericht konnte eine Veranlassung der Darlehensvergabe durch das Gesellschaftsverhältnis – und damit eine vGA – nicht feststellen.

Zwar hat die GmbH dem Darlehensnehmer in Gestalt des nur teilweise besicherten Darlehens einen Vermögensvorteil zugewendet. Auch war der Schwager des Gesellschafters-Geschäftsführers aus Sicht der GmbH eine nahestehende Person. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Hingabe des Darlehens an ihn mit den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht vereinbar gewesen wäre. Das nach Berücksichtigung der gewährten Sicherheiten verbleibende Ausfallrisiko wurde **durch entsprechend höhere Zinsen** berücksichtigt. Von dieser Möglichkeit wird auch sonst am Kapitalmarkt von anderen Marktteilnehmern regelmäßig Gebrauch gemacht.

Im Veranlagungs- und Klageverfahren wurde insoweit umfassend dargelegt, dass der vereinbarte Zinssatz im Hinblick auf das erhöhte Risiko angemessen und – im Vergleich zu den von Geschäftsbanken ausgereichten Krediten – marktüblich war.

7 Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Zur Änderbarkeit des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters nach Aufdeckung einer vGA

Nach der Feststellung einer vGA im Zuge einer Betriebsprüfung änderte das Finanzamt nur den Verlustfeststellungsbescheid der betroffenen GmbH, nicht aber deren Körperschaftsteuerbescheid, weil die Körperschaftsteuer auch unter Berücksichtigung der vGA 0 Euro betrug. Gestützt auf § 32a Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) änderte das Wohnsitzfinanzamt den bereits bestandskräftigen, endgültigen Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters und erhöhte die Einkünfte aus Kapitalvermögen um die verdeckte Gewinnausschüttung.

Einspruch und Klage des Gesellschafters blieben erfolglos.

Wurde ein Steuerbescheid gegen eine GmbH zur Berücksichtigung einer vGA geändert, kann nach § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG auch ein Steuer- oder Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, geändert werden. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids der GmbH. Diese Regelungen sind **auch** dann anzuwenden, wenn eine Außenprüfung zur **Änderung des Verlustfeststellungsbescheids**, nicht aber zu der des Körperschaftsteuerbescheids geführt hat. Da

§ 32a Abs. 1 KStG auf der Ebene der Gesellschaft nur von einem Steuerbescheid spricht, lässt sich auch die Auffassung vertreten, dass allein die Änderung eines Verlustfeststellungsbescheids für die Änderung des Einkommensteuerbescheids nicht genügt. Dem stehen aber Sinn und Zweck der Regelung, eine **korrespondierende Besteuerung** von vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene sicherzustellen, entgegen. Daher ist davon auszugehen, dass auch die Änderung von Verlustfeststellungsbescheiden unter den Anwendungsbereich des § 32a KStG fällt.

8 Gesellschafter als Arbeitnehmer der GmbH: Arbeitnehmer-Status auch bei 50-prozentiger Beteiligung möglich

Kann ein mit 50 Prozent beteiligter und für die GmbH tätiger Gesellschafter im Fall seiner Kündigung vom Kündigungsschutzgesetz profitieren? Mit dieser Frage hatte sich das Bundesarbeitsgericht (BAG) zu befassen.

Laut Sachverhalt war X mit 50 Prozent an der A-GmbH beteiligt. Er war zunächst auch deren Geschäftsführer. Danach war er laut vertraglicher Vereinbarung in einem „normalen Angestelltenverhältnis“ weiter im Unternehmen tätig. Es kam dann zu Auseinandersetzungen, die im Oktober 2013 zum Ausspruch einer fristlosen, hilfsweise fristgerechten Kündigung durch die A-GmbH führten. X hat hiergegen Kündigungsschutzklage beim Arbeitsgericht erhoben. Das Arbeitsgericht und das Landesarbeitsgericht haben den Rechtsweg vor den Gerichten für Arbeitssachen für unzulässig erklärt und den Rechtsstreit an das Landgericht verwiesen.

Das **BAG** hat der Rechtsbeschwerde stattgegeben und den Rechtsweg zu den **Gerichten für Arbeitssachen für zulässig** erklärt.

Hinsichtlich der Zuständigkeit der Gerichte kommt es entscheidend darauf an, ob X als Arbeitnehmer einzustufen ist. Nach der gängigen Definition ist derjenige Arbeitnehmer, der aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags im Dienste eines anderen, vorliegend der GmbH, zur Leistung weisungsgebundener, fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet ist. Insoweit kommt es **wesentlich** auf ein **Weisungsrecht des Arbeitgebers** gegenüber dem Arbeitnehmer an. Dieses Weisungsrecht erstreckt sich insbesondere auf Inhalt, Durchführung, Zeit, Dauer und Ort der Tätigkeit. Danach gilt als Arbeitnehmer ein solcher Mitarbeiter, der nicht im Wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann.

Unter Anwendung dieser Kriterien hat das BAG den **X als Arbeitnehmer** eingestuft. In dem zwischen der A-GmbH und X abgeschlossenen Arbeitsvertrag war seine Tätigkeit als technischer Angestellter geregelt. Enthalten waren detaillierte Regelungen in Bezug auf die Tätigkeit selbst, das Entgelt, die wöchentliche Arbeitszeit und den Urlaub. Die Geschäftsführerin der A-GmbH hatte dem X Arbeitsaufgaben gestellt und Anweisungen erteilt.

Zwar war X zu 50 Prozent am Kapital der A-GmbH beteiligt. Grundsätzlich – so das BAG – können aber auch Gesellschafter in einem Arbeitsverhältnis zu ihrer GmbH stehen. Etwas anderes gilt, wenn der betreffende Gesell-

schafter einen so großen Einfluss auf die Geschäftsführung hat, dass er über seine Gesellschafterstellung letztlich auch die Leitungsmacht hat. Dann fehlt es nämlich an der erforderlichen Weisungsabhängigkeit des Geschäftsführers. Daher kann ein Gesellschafter, der über **mehr als 50 Prozent** der Stimmrechte verfügt, regelmäßig **nicht als Arbeitnehmer** angesehen werden, auch nicht ein Minderheitsgesellschafter mit einer Sperrminorität

Vorliegend verfügte X nur über einen Geschäftsanteil in Höhe von 50 Prozent des Stammkapitals. Aufgrund der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags war für die Erteilung von Weisungen an die Geschäftsführer eine Entscheidung mit 75 Prozent aller Gesellschafter erforderlich, sodass auch keine Sperrminorität bestand.

Nur abhängig beschäftigte Gesellschafter profitieren von den diversen Arbeitnehmerschutzgesetzen, insbesondere vom Kündigungsschutzgesetz.

9 GmbH-Geschäftsführer: Zur Fortzahlung des Gehalts im Krankheitsfall

Das Gesetz über die Zahlung des Arbeitsentgelts an Feiertagen und im Krankheitsfall (Entgeltfortzahlungsgesetz – EFZG) sieht die Verpflichtung der Arbeitgeber vor, ihren Arbeitnehmern während einer krankheitsbedingten Arbeitsunfähigkeit Entgeltfortzahlung für die Dauer von sechs Wochen zu leisten. Der Anspruch steht sowohl Vollzeitkräften als auch Teilzeitkräften und Aushilfen zu.

Profitiert auch ein GmbH-Geschäftsführer von dieser gesetzlichen Regelung?

Ob für einen **GmbH-Geschäftsführer bei Arbeitsunfähigkeit** Anspruch auf Entgeltfortzahlung gegen die GmbH besteht, hängt davon ab, ob er als Arbeitnehmer im Sinne des EFZG anzusehen ist. Im EFZG selbst ist der Arbeitnehmerbegriff nicht definiert worden. Hierzu gibt es eine umfangreiche Rechtsprechung. Danach muss sich aus einem privatrechtlichen Vertrag oder einem gleichgestellten Rechtsverhältnis die Verpflichtung zur Arbeitsleistung ergeben. Im Übrigen muss die Arbeit im Dienst eines anderen geleistet werden.

Die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Gestaltung ist dabei nicht entscheidend, wird aber allgemein als Indiz für die arbeitsrechtliche Behandlung im Rahmen des EFZG angesehen. In der Praxis orientieren sich deshalb die Beteiligten oftmals an dem **Ergebnis des Anfrageverfahrens (Statusverfahren)**, das die Deutsche Rentenversicherung Bund nach § 7a Sozialgesetzbuch Viertes Buch (SGB IV) durchführt. Hier ist zu beachten, dass bereits bei der Anmeldung zur Sozialversicherung durch die GmbH anzugeben (anzukreuzen) ist, dass jemand GmbH-Geschäftsführer ist. Die Einzugsstelle für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag (gesetzliche Krankenkasse) leitet aufgrund dieser Angabe das Anfrageverfahren ein.

Unabhängig vom Anfrageverfahren wird allgemein davon ausgegangen, **dass gesetzliche Vertreter juristischer Personen** (z.B. einer GmbH) Arbeitgeberfunktionen ausüben, also keine Arbeitnehmer sind und deshalb **keinen**

Anspruch nach dem EFZG haben. Nach Ansicht des Bundesarbeitsgerichts (BAG) wird deshalb ein Geschäftsführer einer GmbH auch dann kein Arbeitnehmer, wenn erhebliche Einschränkungen der Geschäftsführerbefugnis im Innenverhältnis bestehen.

Ist unklar, ob ein Arbeitnehmerverhältnis besteht oder soll nach dem Willen der GmbH der Geschäftsführer trotz fehlender Arbeitnehmereigenschaft die Entgeltfortzahlung wie ein Arbeitnehmer erhalten, dann sollte dies vertraglich vereinbart werden. Hierzu kann folgende Formulierung verwendet werden:

„Der Geschäftsführer erhält wie ein Arbeitnehmer im Fall einer Erkrankung oder einer Kurmaßnahme das Entgelt fortbezahlt. Dabei sind die Vorschriften des Entgeltfortzahlungsgesetzes anzuwenden.“

An Stelle der Verweisung auf das EFZG können auch eigenständige Regelungen (z.B. Erweiterung der Dauer des Anspruchs) vereinbart werden. So ist es in der Praxis nicht ungewöhnlich, dass in Anstellungsverträgen mit GmbH-Geschäftsführern im Krankheitsfall eine **Gehaltsfortzahlung bis zu einem Jahr** vereinbart wird; dabei können und – bei Gesellschafter-Geschäftsführern – sollten Erfolgsbeteiligungen und Nebenleistungen einen kürzeren Zeitraum umfassen, damit dem Vorwurf verdeckter Gewinnausschüttungen vorgebeugt wird.

10 Forderungsverjährung: Verjähren lassen von Forderungen zwischen Schwestergesellschaften als verdeckte Gewinnausschüttung

An der Z-GmbH (Klägerin) und an der M-GmbH sind A und B zu je 50 Prozent beteiligt. Aus Lieferverträgen hatte die Z-GmbH erhebliche Ansprüche gegen die M-GmbH. Nachdem die M-GmbH keine Zahlungen geleistet hatte, buchte die Z-GmbH die Forderungen erfolgswirksam aus und verwies auf die mittlerweile eingetretene Verjährung. Zu einer vergleichbaren Verjährung von Ansprüchen gegenüber der M-GmbH war es bereits zwei Jahre zuvor gekommen.

Das Finanzamt behandelte die Ausbuchung als verdeckte Gewinnausschüttung der Z-GmbH an die M-GmbH da ein ordentlicher Geschäftsleiter dafür Sorge getragen hätte, dass nicht erneut Forderungen verjähren. Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Die von der Z-GmbH erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH als unzulässig verworfen. Nach Ansicht des BFH kann der Verzicht auf Forderungen durchaus als Beitrag zur Sanierung eines Unternehmens ausschließlich betrieblich veranlasst sein und somit die Annahme einer vGA ausschließen. Ob auch das Verjähren lassen von Forderungen als konkludenter Forderungsverzicht und damit Sanierungsbeitrag gewertet werden kann, braucht allerdings dann nicht entschieden zu werden, wenn eine **vGA bereits deswegen** vorliegt, weil der behauptete Sanierungsbeitrag **nicht Gegenstand einer klar und eindeutig im Voraus getroffenen Vereinbarung** (Sonderanforderung bei beherrschenden Gesellschaftern) war.