



Mandanten-Information für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2012

Sehr geehrte Damen und Herren,

wieder einmal berichten wir über Leistungsvergütungen an GmbH-Geschäftsführer, die teils nicht oder nur mit erheblichen Einschränkungen steuerlich abzugsfähig sind (Nr. 2 und 5). Für Geschäftsführer, die ihren Dienstwagen nicht täglich für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb einsetzen, dürfte die in Nr. 3 dargestellte Einzelbewertung dieser Fahrten interessant sein, mit der unter Umständen eine erhebliche Steuerersparnis erzielt werden kann.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (1):**
Voraussetzungen für die Steuerfreiheit
- 2 Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (2):**
Begünstigter Personenkreis
- 3 Pkw-Überlassung:** Geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mit dem Dienstwagen
- 4 Doppelte Haushaltsführung:** Neue Wohnungseinrichtung ist steuerlich absetzbar
- 5 Job-Ticket für den GmbH-Chef:** Was unterliegt der Lohnsteuer?
- 6 Betriebliche Altersversorgung:** Zur Übertragung von Versorgungszusagen
- 7 Liquidation einer GmbH:** Bürgschaftsaufwand der Gesellschafter als nachträgliche Anschaffungskosten für die GmbH-Beteiligung
- 8 Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt):** Kein Volleinzahlungsgebot bei einer Kapitalerhöhung auf 25.000 Euro
- 9 Darlehen eines Ex-Gesellschafters:** Haftungsrisiko des Geschäftsführers bei Rückzahlung?
- 10 Klage des Ex-Geschäftsführers:** Welches Gericht ist zuständig?

1 Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (1): Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Immer mehr Tätigkeiten und wichtige Dienstleistungen in den Bereichen der industriellen Fertigung, Pflege, Sicherheit und im Hotel- und Gaststättengewerbe müssen rund um die Uhr ausgeführt werden. Die Bereitschaft der Arbeitnehmer, zu diesen ungünstigen Arbeitszeiten tätig zu werden, soll durch steuerfreie Zuschläge zum Arbeitslohn nach § 3b Einkommensteuergesetz (EStG) erhöht werden. Allerdings knüpft die Finanzverwaltung an die steuerfreie Zahlung der Zuschläge eine Vielzahl von Voraussetzungen, die insbesondere im Rahmen der regelmäßig stattfindenden Lohnsteuer-Außenprüfungen intensiv geprüft werden.

In § 3b Abs. 1 u. 3 EStG ist geregelt, welche Arbeitszeiten im Einzelnen zu der begünstigten Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zählen und welche **maximalen Zuschlagssätze** hierfür steuerfrei gezahlt werden können:

- für Nachtarbeit 25 Prozent (von 20 Uhr bis 6 Uhr) bzw. 40 Prozent (von 0 Uhr bis 4 Uhr, bei Arbeitsbeginn vor 0 Uhr);
- für Sonntagsarbeit 50 Prozent (als Sonntagsarbeit gilt auch die Arbeit am Montag von 0 Uhr bis 4 Uhr, wenn die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde);
- für Arbeit an den gesetzlichen Feiertagen 125 Prozent (als Feiertagsarbeit gilt auch die Arbeit an dem auf den Feiertag folgenden Tag von 0 Uhr bis 4 Uhr, wenn die Arbeit vor 0 Uhr aufgenommen wurde);
- für Arbeit am 24. Dezember ab 14 Uhr, am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 Prozent.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer einer GmbH arbeitet in der Nacht von 22 Uhr bis 6 Uhr des folgenden Tags. Der Stundenlohn beträgt 21 Euro. Die GmbH kann dem Arbeitnehmer folgenden Nachtzuschlag steuer- und sozialversicherungsfrei zahlen:

Arbeit v. 22 Uhr – 0 Uhr (2 Std. x 21 = 42 x 25 Prozent =)	10,50 Euro
Arbeit v. 0 Uhr – 4 Uhr (4 Std. x 21 = 84 x 40 Prozent =)	33,60 Euro
Arbeit v. 4 Uhr – 6 Uhr (2 Std. x 21 = 42 x 25 Prozent =)	10,50 Euro
Nachtzuschlag insgesamt	54,60 Euro

Nach § 3b Abs. 1 EStG sind **Voraussetzungen für die Steuerfreiheit** der Zuschläge, dass diese

- für Arbeit in den begünstigten Zeiten,
- für tatsächlich geleistete Arbeit sowie
- neben dem Grundlohn und somit zusätzlich zum regulären Lohn oder Gehalt des Arbeitnehmers gezahlt werden.

Abgesehen von den formalen Voraussetzungen wird die Gewährung steuerfreier Zeitzuschläge durch ein Auseinanderlaufen der relevanten Regelungen im Lohnsteuer- und im Sozialversicherungsrecht zusätzlich erschwert. Um zu verhindern, dass Spitzenverdiener (z.B. Profisportler) von der Steuerfreiheit übermäßig begünstigt werden, hat der Gesetzgeber die Lohnsteuerfreiheit der Zuschläge bereits mit Wirkung ab 1.1.2004 **auf einen Stundengrundlohn von 50 Euro beschränkt** (§ 3b Abs. 2 EStG). Abweichend von den steuerlichen Regelungen wurde durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006 **für den Bereich der Sozialversicherung** eine eigene (geringere) **Stundenlohngrenze von 25 Euro festgelegt**. Der allgemeine Grundsatz, dass das Sozialversicherungsrecht dem Lohnsteuerrecht folgt, gilt somit nicht für steuerfreie Zuschläge nach § 3b EStG und führt für die GmbH als Arbeitgeber ggf. zu einem nicht unerheblichen administrativen Mehraufwand.

2 Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (2): Begünstigter Personenkreis

Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit können alle abhängig beschäftigten Arbeitnehmer der GmbH erhalten, sofern die lohnsteuerrechtlichen Voraussetzungen nach § 3b EStG erfüllt sind.

Neben den sozialversicherungspflichtigen Voll- und Teilzeitkräften können **auch versicherungsfreie geringfügig Beschäftigte** (sog. 400 Euro-Minijobber) steuerfreie Zuschläge erhalten. Sofern die steuerrechtlichen Voraussetzungen vorliegen, bleiben die steuerfreien Zuschläge bei der erforderlichen Prüfung, ob die Geringfügigkeitsgrenze von 400 Euro im Monat eingehalten wird, **außer Ansatz**. Es besteht also die Möglichkeit die 400 Euro-Geringfügigkeitsgrenze durch die Zahlung steuerfreier Zuschläge aufzustocken ohne negative Konsequenzen für die Versicherungsfreiheit.

Ob und inwieweit Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit auch an **Geschäftsführer einer GmbH** steuerfrei gezahlt werden können, ist nach wie vor umstritten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung sind Zuschläge, die eine GmbH ihrem **Gesellschafter-Geschäftsführer** für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zahlt, mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Grundsatz nicht vereinbar und daher regelmäßig **als verdeckte Gewinnausschüttung** (vGA) zu behandeln. Eine gesonderte Vergütung zusätzlicher Arbeitszeiten ist regelmäßig als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen.

Dagegen kann **steuerfreier Arbeitslohn** vorliegen, wenn im Einzelfall entsprechende Vereinbarungen über die Zahlung steuerfreier Zuschläge nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren Arbeitnehmern ohne Gesellschafterstatus abgeschlossen wurden. Eine solche Gestaltung weist im Rahmen des **betriebsinternen Fremdvergleichs** darauf hin, dass die Vereinbarung speziell in dem betreffenden Unternehmen auf betrieblichen Gründen beruht (BFH, Urteil vom 14.7.2004). Mit dieser begrüßenswerten Entscheidung hat

der BFH steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit eines Tankstellenpächters anerkannt, da die erforderliche Mehrarbeit zum einen betrieblich veranlasst war und die Zuschläge zum anderen für Tätigkeiten gezahlt wurden, die neben dem Geschäftsführer auch andere Angestellte des Betriebs wahrgenommen haben, die hierfür ebenfalls entsprechende Zuschläge nach § 3b EStG erhalten hatten. Die Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge hielten somit einem sog. internen Fremdvergleich stand.

Für die Frage der Vergleichbarkeit stellt die Finanzverwaltung somit ganz wesentlich darauf ab, dass die nicht beteiligten Arbeitnehmer eine mit dem GmbH-Geschäftsführer vergleichbare Leitungsfunktion haben und eine ähnliche Vergütung erhalten wie der Gesellschafter-Geschäftsführer. Damit ist **nach Ansicht des BFH** die Zahlung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen nach § 3b EStG an einen Gesellschafter-Geschäftsführer „nicht stets“, sondern **nur „regelmäßig“ als vGA** einzustufen.

3 Pkw-Überlassung: Geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mit dem Dienstwagen

Wird die alltägliche Strecke zwischen Wohnung und Betrieb, mit einem betrieblichen Pkw zurückgelegt, der dem Geschäftsführer kostenlos zur Verfügung gestellt worden ist, muss dafür ein geldwerter Vorteil in der monatlichen Lohnabrechnung angesetzt werden. Er beträgt pro Monat pauschal 0,03 Prozent des Listenpreises bei Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. **Nutzt der Geschäftsführer** (oder ein anderer Angestellter) **den Firmenwagen** tatsächlich aber **nur selten** für die Pendelstrecke, weil er z.B. oftmals direkt von zu Hause eine Dienstreise antritt oder häufig auch öffentliche Verkehrsmittel nutzt, lässt sich jetzt eine **deutlich günstigere Rechnung** aufmachen.

Die Finanzverwaltung akzeptiert für Arbeitnehmer nunmehr eine alternative Berechnung des geldwerten Vorteils, die durch mehrere Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) angestoßen wurde. Sofern der Wagen **im Jahr an weniger als 180 Tagen** – das sind durchschnittlich 15 Tage monatlich – verwendet wird, darf die Lohnsteuer auch **für jede einzelne Fahrt mit 0,002 Prozent vom Listenpreis je Entfernungskilometer** berechnet werden. Das ist bei Geringfahrern deutlich günstiger als die bislang ausschließlich geltende Pauschalregelung mit 0,03 Prozent und reduziert damit die Lohnsteuerlast.

Die GmbH als Arbeitgeber ist **nicht zur Anwendung der Neuregelung** für die Beschäftigten **verpflichtet**, sie muss aber in Abstimmung mit dem einzelnen Arbeitnehmer die Berechnungsmethode **für jedes Jahr einheitlich festlegen** und darf unterjährig nicht wechseln. **Bei der Veranlagung** zur Einkommensteuer ist der Geschäftsführer daran nicht gebunden und kann die Methode einheitlich für das gesamte Kalenderjahr wechseln.

Die Ermittlung des Zuschlags ist **grundsätzlich** jedoch weiter mit 0,03 Prozent des Listenpreises pro Entfernungs-

kilometer und Monat vorzunehmen, weil die Einzelbewertung nur zulässig ist, wenn der Geschäftsführer gegenüber dem Arbeitgeber **monatlich schriftlich** erklärt, **an welchen konkreten Tagen** er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt hat.

Will der Geschäftsführer nach Ablauf des Kalenderjahrs **im Veranlagungsverfahren** zur Einzelbewertung wechseln, muss er gegenüber dem Finanzamt darlegen, an welchen konkreten Tagen (mit Datumsangabe) das Kfz tatsächlich für die Fahrt zur Arbeit genutzt wurde und belegen, dass der Arbeitgeber den Zuschlag mit 0,03 Prozent des Listenpreises ermittelt und versteuert hat – z.B. durch die Gehaltsabrechnungen oder eine gesonderte Bescheinigung des Arbeitgebers.

Ein **Vergleich** von Pauschal- und Einzelbewertung der Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb führt zu folgenden Ergebnissen:

1. Die **Einzelbewertung fällt umso günstiger** aus, je **weniger der Pkw** für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb **eingesetzt** wird.
2. Die **Einzelbewertung** ist bei einer Nutzung unter 15 Tagen monatlich **umso vorteilhafter, je höher der Listenpreis** des Pkw ist.

4 Doppelte Haushaltsführung: Neue Wohnungseinrichtung ist steuerlich absetzbar

Wird einem GmbH-Geschäftsführer (allgemein: einem Arbeitnehmer) mit doppelter Haushaltsführung die Wohnung am Beschäftigungsort gekündigt, fallen bei der **Suche nach einer neuen Wohnung** und dem anschließenden Umzug zahlreiche Kosten an, die – weil beruflich veranlasst – **steuerlich absetzbar** sind. Dazu gehören auch die Kosten für die Einrichtung der neuen Wohnung am Beschäftigungsort.

Dies gilt nach dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22.6.2011 (Az. 9 K 9079/08) abgesehen von Missbrauchsfällen auch dann, wenn der betroffene Geschäftsführer gegen die Kündigung des Mietverhältnisses möglicherweise erfolgreich zivilrechtlich hätte vorgehen können. Denn es ist seine freie Entscheidung, ob er die zu Beginn der doppelten Haushaltsführung vorliegende Wohnsituation über Jahre hinweg beibehält oder ändert.

Da es aber nach der neueren Rechtsprechung des BFH auf die Gründe für die Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung nicht ankommt und diese sogar vorliegt, wenn der **Familienwohnsitz aus privaten Motiven** vom Beschäftigungsort **wegverlegt** wird, ist es auch unerheblich, aus welchen Gründen eine Ein- gegen eine Zwei-Zimmer-Wohnung getauscht wird. Eine Einschränkung ergibt sich nur dadurch, dass die Wohnung **nicht größer als 60 qm** sein darf.

Die **Aufwendungen für die Zweitwohnung** am auswärtigen Beschäftigungsort sind in tatsächlicher Höhe **als Wer-**

bungskosten zu berücksichtigen, soweit die Wohnung nach Größe (60 qm plus die Fläche eines anerkannten Arbeitszimmers), Ausstattung und Lage nicht unangemessen sind. **Im Einzelnen** sind abzugsfähig:

- Miete der Zweitwohnung
- Nebenkosten für Heizung, Strom, Wasser
- Aufwendungen für die notwendige Möblierung und die nötige Ausstattung mit Hausrat (z.B. Bett, Schränke, Sitzmobiliar, Küche- und Badeinrichtung, Gardinen, Lampen, Geschirr)
- Kosten einer Waschmaschine – verteilt über die Nutzungsdauer von zehn Jahren
- Speditionskosten für die Einrichtung der Zweitwohnung
- Reinigungskosten
- Zweitwohnungssteuer
- Vermittlungsprovision für den Makler und Inseratskosten
- Aufwand beim Auszug aus der bisherigen Wohnung inklusive deren Renovierung.

5 Job-Ticket für den GmbH-Chef: Was unterliegt der Lohnsteuer?

Ebenso wie die anderen Arbeitnehmer kann der GmbH-Chef von Job-Tickets der örtlichen Verkehrsbetriebe profitieren. Dabei kann es von Bedeutung sein, ob das Job-Ticket als Jahres- oder als Monatskarte überlassen wird.

Wird nach den Vereinbarungen des Arbeitgebers mit den Verkehrsbetrieben das **Job-Ticket als Jahreskarte** ausgegeben, so fließt der geldwerte Vorteil dem Arbeitnehmer bereits mit der Ausgabe des Job-Tickets zu. Hierbei ist nach dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 30.8.2011 (Az. 3 K 2579/09) nicht von Bedeutung, dass nach den Zahlungsmodalitäten mit den Verkehrsbetrieben der Arbeitgeber die Zuschüsse nicht jährlich, sondern monatlich zahlt.

Die den Arbeitnehmern eingeräumte Möglichkeit, eine verbilligte Jahreskarte der Verkehrsbetriebe, die den öffentlichen Nahverkehr im Umland betreiben, zu erwerben, stellt einen **geldwerten Vorteil** dar. Durch die Ausgabe von Job-Tickets verschafft der Arbeitgeber den Angestellten einen unentziehbaren Rechtsanspruch auf den Erwerb verbilligter Tickets mit der Geltungsdauer von jeweils einem Jahr.

Zugeflossen ist eine Einnahme, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den geldwerten Vorteil erlangt hat. Dies erfolgt bei einer Jahresnetzkarte **mit Überlassung zur Nutzung**. Auch wenn der zu leistende Grundbeitrag in monatlichen Raten gezahlt wird und auch von den Job-Ticket-Nutzern monatliche Teilbeträge für das Jahres-Ticket abgebucht werden, ist der zu zahlende Grundbeitrag auf das gesamte Jahr kalkuliert. Die monatliche Zahlung stellt sich daher nur als Zahlungsmodalität

des zu Jahresbeginn feststehenden Betrags dar. Der **Zufluss** des geldwerten Vorteils ist daher **mit Aushändigung der Jahreskarte** an die Arbeitnehmer erfolgt.

Der geldwerte Vorteil bei der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Job-Tickets bestimmt sich nach dem Betrag, den der Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hat. Eine etwaige **Tarifiermäßigung**, die häufig Arbeitgeber als „Großkunden“ in Form eines prozentualen Preisnachlasses erhalten, ist **nicht lohnsteuerpflichtig**. Ein Sachbezug liegt hier nur vor, soweit der Arbeitnehmer das Job-Ticket darüber hinaus verbilligt oder unentgeltlich von seinem Arbeitgeber erhält.

Für Job-Tickets kommt die Anwendung der **monatlichen Freigrenze von 44 Euro** in Betracht. Bei der Freigrenze sind auch andere Sachbezüge mit zu berücksichtigen, die der Arbeitnehmer monatlich erhält.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer, der 15 Kilometer vom Arbeitsort entfernt wohnt, erhält im Rahmen eines Firmen-Abos von seinem Arbeitgeber ein monatliches Job-Ticket, das zum Normaltarif 100 Euro kostet, gegen Zuzahlung von 45 Euro. Das Verkehrsunternehmen gewährt dem Arbeitgeber einen Großkundenrabatt von 10 Prozent.

Üblicher Preis	100,00 Euro
Tarifiermäßigung 10 Prozent	- 10,00 Euro
vom Arbeitgeber gezahlt	90,00 Euro
abzüglich 4 Prozent Rabatt-Freibetrag (§ 8 Abs. 3 S. 2 EStG) verbleiben	86,40 Euro
Zuzahlung Arbeitnehmer	- 45,00 Euro
geldwerter Vorteil (Sachbezug)	41,40 Euro

Unter der Voraussetzung, dass keine weiteren Sachbezüge im Monat gewährt werden, die zu einer Überschreitung der 44 Euro-Grenze führen, bleibt der Vorteil von 41,40 Euro außer Ansatz. Der dem Arbeitgeber eingeräumte Rabatt muss nicht versteuert werden.

6 Betriebliche Altersversorgung: Zur Übertragung von Versorgungszusagen

Die betriebliche Altersversorgung der Arbeitnehmer wie auch der Geschäftsführung ist heute ein unverzichtbarer Baustein der Altersvorsorge. Betriebe sollten aus folgenden Gründen verstärkt über Versorgungszusagen an ihre Arbeitnehmer nachdenken:

- Sie haben Vorteile gegenüber Konkurrenten im Wettbewerb um Fachkräfte;
- Fachkräfte mit Versorgungszusagen bleiben dem Betrieb länger verbunden;
- mit Versorgungszusagen können sowohl die Arbeitnehmer als auch der Arbeitgeber ihre Beiträge zur Sozialversicherung reduzieren und die Arbeitnehmer zusätzlich die Lohnsteuer.

Eine wesentliche Voraussetzung für die Attraktivität von Versorgungszusagen ist deren **Portabilität**, also die Möglichkeit, im Fall eines Arbeitgeberwechsels die Zusage mitzunehmen.

Die Zeiten, in denen ein Arbeitnehmer von der Lehre bis zum Renteneintritt im Unternehmen verblieb, sind lange vorbei. Ein durchschnittliches Beschäftigungsverhältnis dauert heute keine fünf Jahre mehr. Deshalb ist es sinnvoll, sich vor der Einführung der betrieblichen Altersversorgung mit der **Unverfallbarkeit von Versorgungsleistungen** zu beschäftigen.

Scheidet ein Arbeitnehmer vor Eintritt des Versorgungsfalles (Erreichen der Altersgrenze, Tod oder Invalidität) aus dem Unternehmen aus, bleibt ihm eine Anwartschaft erhalten, wenn die **gesetzlichen Unverfallbarkeitsfristen** erfüllt sind. Der Arbeitgeber kann zum Vorteil des Arbeitnehmers von diesen Grenzen ganz oder teilweise abweichen (vertragliche Unverfallbarkeit).

Zusagen, die seit dem 1.1.2009 abgegeben werden, erreichen die gesetzliche Unverfallbarkeit, wenn sie zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen **mindestens fünf Jahre** bestanden haben und der Arbeitnehmer zudem das **25. Lebensjahr vollendet** hat. **Entgeltumwandlungen** sind seit 2001 **sofort unverfallbar**.

Aber auch die **Übertragbarkeit von Versorgungszusagen** bei Ausscheiden aus dem Unternehmen spielt eine Rolle.

Für alle Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung (Pensionszusage, Unterstützungskasse, Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds) wird im Betriebsrentengesetz eine **einvernehmliche Übertragung** geregelt. Diese gestaltet sich entweder durch Übernahme der Versorgungszusage durch den neuen Arbeitgeber oder durch Übertragung der erworbenen unverfallbaren Anwartschaft (sog. Übertragungswert) auf den neuen Arbeitgeber. Im zweiten Fall muss der neue Arbeitgeber eine dem Übertragungswert wertgleiche Versorgung erteilen. Dabei besteht kein Anspruch auf den bisherigen Durchführungswege und die versicherten Leistungen.

Für Versorgungszusagen, die ab dem 1.1.2005 erteilt wurden, besteht neben der einvernehmlichen Übertragung nach § 4 Abs. 3 BetrAVG ein **Rechtsanspruch auf Übertragung**. Die Versorgung muss aber **als Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds** durchgeführt werden. Bei einer Pensionszusage oder Unterstützungskasse gibt es den Rechtsanspruch auf Übertragung nicht. Der Rechtsanspruch wirkt innerhalb eines Jahres nach Ausscheiden aus dem Betrieb des alten Arbeitgebers. Begrenzt sind die Rechtsansprüche der Höhe nach auf Anwartschaften, deren Werte die im jeweiligen Jahr gültigen Grenzen zur Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung nicht überschreiten (in 2012: 67.200 Euro/West und 57.600 Euro/Ost).

7 Liquidation einer GmbH: Bürgschaftsaufwand der Gesellschafter als nachträgliche Anschaffungskosten für die GmbH-Beteiligung

Wird eine GmbH liquidiert, z.B. im Insolvenzfall, erleiden die Gesellschafter einen Liquidationsverlust in der Höhe, wie das an sie ausgekehrte Vermögen unter ihren Anschaffungskosten bleibt. Liegt z.B. im Fall der Insolvenz ein Totalverlust vor, weil das Vermögen der GmbH im vollem Umfang zur Befriedigung der Gläubiger benötigt wird, kann der Gesellschafter diesen Verlust als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in seiner Steuererklärung geltend machen, wenn seine Beteiligung am Stammkapital mindestens 1 Prozent betrug (§ 17 Abs. 1 und 4 EStG).

Der Verlust des Gesellschafters setzt sich zusammen aus seinen Anschaffungskosten für die Beteiligung (= Höhe seiner Einlage, wenn er seit der Gründung beteiligt war) und seinen nachträglichen Aufwendungen auf die Beteiligung. Zu letzteren gehören Nachschüsse der Gesellschafter (§ 26 GmbHG) und Finanzierungshilfen, die die Gesellschafter der GmbH in der Krise gewährt haben, z.B. in Form von Darlehen oder einer Bürgschaft.

Entscheidend ist, dass sich die Gesellschaft im Zeitpunkt der Finanzierungshilfe **in einer Krise** befand, also **praktisch kreditunwürdig** war, und die Gesellschafter in dieser Situation der Gesellschaft ein Darlehen gewährten oder sich für sie gegenüber fremden Geldgebern verbürgten.

Wie der BFH in einem kürzlich veröffentlichten Urteil feststellte, kann eine GmbH auch deshalb kreditunwürdig sein, weil sie die für ihren Geschäftsbetrieb erforderlichen Kredite nicht ohne zusätzliche selbstschuldnerische Bürgschaften ihrer Gesellschafter erhält. Dabei spielt es keine Rolle, dass die GmbH sich nur bei ihrer Hausbank – und nicht auch bei anderen Geldgebern – um entsprechende Finanzmittel bemüht hat.

Vor diesem Hintergrund konnten die Gesellschafter im Urteilsfall ihre aus Bürgschaftsinanspruchnahmen resultierenden Aufwendungen bei der Ermittlung des Liquidationsverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung geltend machen.

8 Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt): Kein Volleinzahlungsgebot bei einer Kapitalerhöhung auf 25.000 Euro

Wird eine Unternehmergesellschaft mit einem Stammkapital unter 25.000 Euro gegründet, muss dieses voll eingezahlt werden (§ 5a Abs. 2 GmbHG). Dies gilt auch bei einer Kapitalerhöhung, solange das Stammkapital weiterhin unter 25.000 Euro bleibt. Gilt das Volleinzahlungsgebot aber auch dann noch, wenn eine Erhöhung des Stammkapitals auf 25.000 Euro von den Gesellschaftern einer Unternehmergesellschaft beschlossen wird?

In einem Fall, den das Oberlandesgericht (OLG) Stuttgart mit Urteil vom 13.10.2011 entschied, hatte eine Unterneh-

mergesellschaft ein Stammkapital von 1000 Euro. Die Gesellschafter beschlossen eine Kapitalerhöhung auf 25.000 Euro. Den Aufstockungsbetrag von 24.000 Euro übernahm der Geschäftsführer. Er verpflichtete sich, eine Bareinlage in Höhe von 12.000 Euro sofort und die weitere Einlage nach Einforderung an die Gesellschaft zu leisten.

Das Amtsgericht **lehnte die Eintragung der Kapitalerhöhung** der Unternehmersgesellschaft **mangels Volleinzahlung** des Stammkapitals **ab**. Dieser Auffassung ist das OLG nicht gefolgt.

Nach § 7 Abs. 2 GmbHG darf die Anmeldung einer Gesellschaft erst erfolgen, wenn auf jeden Geschäftsanteil ein Viertel des Nennbetrags eingezahlt ist. Insgesamt muss auf das Stammkapital mindestens so viel eingezahlt sein, dass die Hälfte des Mindeststammkapitals (25.000 Euro) erreicht ist. **Bei einer Unternehmersgesellschaft** (haftungsbeschränkt) muss dagegen das **Stammkapital in voller Höhe eingezahlt** werden.

Nach Auffassung des OLG findet das **Volleinzahlungsgebot** bei einer Unternehmersgesellschaft aber dann **keine Anwendung**, wenn durch eine Kapitalerhöhung das satzungsmäßige (Mindest-)Stammkapital von 25.000 Euro erreicht oder überschritten wird. Die Rechtfertigung der strengeren Regelungen für die Kapitalaufbringung der Unternehmersgesellschaft (Volleinzahlung) entfallen, sobald sich diese mit der beschlossenen Kapitalerhöhung einer regulären GmbH gleichstellt. Ansonsten würden die Gesellschafter einer Unternehmersgesellschaft beim Übergang in eine reguläre GmbH schlechter gestellt als bei deren sofortiger Gründung.

Das OLG verweist zu Recht auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zu § 5a Abs. 2 GmbHG. Für das in dieser Vorschrift geregelte Sacheinlageverbot bei einer Unternehmersgesellschaft hat der BGH festgestellt, dass dieses Verbot bei Kapitalerhöhungen gegen Sacheinlage auf mindestens 25.000 Euro bereits für den Kapitalerhöhungsvorgang nicht mehr gilt.

9 Darlehen eines Ex-Gesellschafters: Haftungsrisiko des Geschäftsführers bei Rückzahlung?

Die Finanzierung einer GmbH durch Darlehen ihrer Gesellschafter ist weit verbreitet. Scheidet ein solcher Gesellschafter später durch Verkauf seines Anteils aus, bleibt aber weiterhin Darlehensgläubiger, stellt sich die Frage, ob der GmbH-Geschäftsführer ein Haftungsrisiko eingeht, wenn er das Darlehen nach dem Ausscheiden des Gesellschafters auf dessen Wunsch hin zurückzahlt. Akut wird die Frage vor allem dann, wenn die Gesellschaft durch die Rückzahlung in Zahlungsschwierigkeiten geraten könnte.

Das GmbH-Gesetz sieht an verschiedenen Stellen eine Haftung des Geschäftsführers vor. Eine allgemeine Schadenersatzpflicht ist in § 43 Abs. 2 GmbHG normiert. Hiernach haftet der Geschäftsführer, wenn er die ihm obliegenden Pflichten verletzt.

Eine konkrete Pflichtverletzung sieht das Gesetz darin, dass der Geschäftsführer entgegen § 30 GmbHG Zahlungen aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen an einen Gesellschafter leistet (§ 43 Abs. 3 GmbHG). Voraussetzung für diese Haftung ist jedoch, dass die **Zahlung an einen Gesellschafter** erfolgt. Zur Vermeidung von Umgehungen fasst die Rechtsprechung auch **Zahlungen an nahestehende Personen** (Familienangehörige, verbundene Unternehmen, Schwes-tergesellschaften) hierunter. Ist der Zahlungsempfänger aber nicht mehr Gesellschafter, **scheidet auch eine Haftung** des Geschäftsführers nach § 43 Abs. 3 GmbHG **aus**.

Nach § 64 Satz 1 GmbHG haftet der Geschäftsführer für Zahlungen, die nach **Eintritt der Zahlungsunfähigkeit** oder nach Feststellung der Überschuldung der Gesellschaft geleistet werden. Für Zahlungen an Gesellschafter verschärft das Gesetz diese Haftung noch. Hier reicht es auch, wenn die Zahlung erkennbar zur Zahlungsunfähigkeit führen würde (§ 64 Satz 3 GmbHG). Voraussetzung für diese Haftung ist jedoch ebenfalls, dass der Zahlungsempfänger im Zeitpunkt der Zahlung Gesellschafter ist. Ist er bereits ausgeschieden, führen Zahlungen an ihn nicht zu einer Haftung des Geschäftsführers. Etwas anderes gilt nur dann, wenn im Zeitpunkt der Zahlung bereits Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung vorliegt. Dann dürfen Gläubiger nicht einseitig begünstigt werden.

10 Klage des Ex-Geschäftsführers: Welches Gericht ist zuständig?

Will ein GmbH-Geschäftsführer Ansprüche gegen die Gesellschaft im Klagewege geltend machen, muss er sich an die ordentlichen Gerichte wenden, in der Regel also seine Klage beim Landgericht einreichen. Das **Arbeitsgericht** ist wegen seiner Arbeitgeberstellung für ihn grundsätzlich **nicht zuständig**.

Nicht selten wird ein Arbeitnehmer, der sich als Mitarbeiter bewährt hat, zum Geschäftsführer bestellt unter Zahlung einer höheren Vergütung. Dabei wird bisweilen vergessen, einen neuen Dienstvertrag mit der beförderten Person abzuschließen. Wird der neue GmbH-Chef alsbald danach wieder aus dem Amt abberufen, weil er den an ihn gestellten Anforderungen nicht genügt, kann er seine Ansprüche **ausnahmsweise vor dem Arbeitsgericht** geltend machen. Der Grund: Das alte Arbeitsverhältnis lebt wieder auf.

So entschied das Bundesarbeitsgericht in einem Urteil vom 23.8.2011 (Az. 10 AZB 51/10). Dies gilt nach Auffassung des Gerichts auch für die Geltendmachung von Ansprüchen aus der Zeit, in der der Kläger Geschäftsführer war.