

Informationsbrief 12/2014

für

GmbH-Gesellschafter bzw. -Geschäftsführer**1. Verzicht auf Finanzplandarlehen bei Sanierungsgewinnen**

Für Sanierungsgewinne gelten besondere Billigkeitsregelungen, die im Kern eine Steuerstundung und einen Steuererlass vorsehen. Das Finanzministerium Schleswig-Holstein erklärt, wann diese Regelungen auf Gewinne aus dem Darlehensverzicht von GmbH-Gesellschaftern angewandt werden können.

Um ein Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch zu retten, verzichten dessen Schuldner häufig auf Teile ihrer Forderungen, um so zur Sanierung beizutragen. Da durch den Schuldenerlass jedoch Gewinne entstehen (Erhöhung des Betriebsvermögens), würde ein regulärer Steuerzugriff darauf die Sanierungsbemühungen schnell konterkarieren. Um diese erhebliche Härte für das sanierungsbedürftige Unternehmen abzumildern, hat das Bundesfinanzministerium bereits mit Schreiben vom 27.3.2003 (sog. Sanierungserlass) besondere Billigkeitsregelungen aufgestellt, die im Kern eine Stundung und einen Erlass der auf Sanierungsgewinne entfallenden Steuern vorsehen.

Darlehensverzicht von Gesellschaftern

Wann der Darlehensverzicht eines GmbH-Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft zu einem solchen begünstigten Sanierungsgewinn führen kann, hat das Finanzministerium Schleswig-Holstein mit Erlass vom 16.4.2014 näher beleuchtet. Nach der Weisung können die begünstigenden Billigkeitsregelungen des Bundesfinanzministeriums nur zur Anwendung kommen, wenn der Darlehensverzicht eigenbetrieblich und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Eine solche schädliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt dabei grundsätzlich vor, wenn das Darlehen als Finanzplandarlehen ausgereicht wurde – es von den Gesellschaftern also zur Finanzierung des Unternehmens ("finanzplanmäßig") gewährt worden ist.

Verzicht auf Finanzplandarlehen kann begünstigt sein

Nach der Weisung des Finanzministeriums können allerdings auch Gewinne aus dem Verzicht auf Finanzplandarlehen begünstigt sein, sofern nicht nur der Gesellschafter, sondern auch unbeteiligte Dritte auf Darlehen verzichten bzw. anderweitig zur Sanierung beitragen. In diesem Fall – der als Gläubigerakkord bezeichnet wird – handelt der Gesellschafter mit seinem Darlehensverzicht wie ein fremder Dritter und somit aus betrieblichen Gründen heraus, sodass die begünstigenden Regelungen für Sanierungsgewinne dann auf alle Darlehensformen – somit auch auf Finanzplandarlehen – angewandt werden können.

Nachträgliche Anschaffungskosten

Hat ein Gesellschafter im Zuge eines Gläubigerakkords auf sein Darlehen verzichtet und das Finanzamt einen begünstigten Sanierungsgewinn angenommen, so können nach der Wei-

sung des Finanzministeriums bei einer späteren Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft gleichwohl nachträgliche Anschaffungskosten anzunehmen sein.

Einheitliche Betrachtungsweise

Beim Darlehensverzicht eines Gesellschafters darf keine Aufteilung in der Form erfolgen, dass der werthaltige Teil der Forderung als gesellschaftsrechtlich und der nicht werthaltige Teil als eigenbetrieblich angesehen wird. Stattdessen kann der Verzicht nur als Ganzes entweder als eigenbetrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst beurteilt werden. Nur wenn die Gesamtbetrachtung ergibt, dass der Verzicht eigenbetrieblich veranlasst ist, kann von einer Sanierungsabsicht des Gesellschafters ausgegangen werden, die Voraussetzung für die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinns ist. Liegt hingegen eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor, müssen die Grundsätze der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 9.6.1997 zum Verzicht eines Gesellschafters auf eine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft beachtet werden.

2. Private Pkw-Nutzung des Geschäftsführers: Tauschähnlicher Umsatz oder unentgeltliche Wertabgabe?

Die Umsatzbesteuerung der Pkw-Überlassung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer kann anhand der ertragsteuerrechtlichen Werte geschätzt werden.

Hintergrund

Die A-GmbH hatte ihrem zu 90 % beteiligten Geschäftsführer G arbeitsvertraglich den Anspruch auf ein Firmenfahrzeug eingeräumt. Die Überlassung umfasste auch private Fahrten. Dementsprechend wurden G in den Streitjahren 2004 bis 2006 nacheinander 2 Pkw zur Verfügung gestellt, für die kein Fahrtenbuch geführt wurde. Der geldwerte Vorteil wurde monatlich als Lohnaufwand gebucht. Allerdings wurde die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (sog. 0,03 %-Regelung) nicht berücksichtigt

Bei der Festsetzung der Umsatzsteuer erhöhte das Finanzamt die Umsätze der GmbH in Höhe des Zuschlags nach der 0,03 %-Regelung (monatlich 0,03 % des Listenpreises). Den Einwand, G habe den Pkw nur sporadisch – weniger als einmal wöchentlich – für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, wies das Finanzamt und ihm folgend das Finanzgericht zurück.

Entscheidung

Überlässt der Arbeitgeber einem Gesellschafter-Geschäftsführer einen Pkw zur privaten Nutzung, kann dies als Entgelt für die Arbeitsleistung zu versteuern sein. Es handelt sich dann um einen tauschähnlichen Umsatz, bei dem ein Teil der Arbeitsleistung Entgelt für die sonstige Leistung (Nutzungsüberlassung) ist. Es kann aber auch der Fall einer der Besteuerung unterliegenden unentgeltlichen Wertabgabe vorliegen. Das ist bei der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals gegeben. Die unternehmensfremde Verwendung wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt.

Bei einer entgeltlichen Überlassung (tauschähnlicher Umsatz) kann der Wert des Umsatzes anhand der Kosten/Ausgaben für die Pkw-Überlassung geschätzt werden. Im Fall einer unentgeltlichen Wertabgabe sind als Bemessungsgrundlage die Kosten/Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, anzusetzen. Auch hier ist eine Schätzung möglich.

Der Bundesfinanzhof ist der Auffassung, dass in beiden Fällen die Bemessungsgrundlage entsprechend der lohnsteuerrechtlichen bzw. ertragsteuerrechtlichen Werte geschätzt werden kann, die vom Bundesfinanzministerium festgelegt wurden.

3. Auflösungsvertrag: Wann gilt für eine Abfindung ein ermäßigter Steuersatz?

Der ermäßigte Steuersatz für Abfindungen kommt nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer durch diese Zahlung insgesamt höhere Einkünfte erzielt, als er bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses erhalten hätte (Zusammenballung). Wie diese Vergleichsberechnung durchzuführen ist, veranschaulicht ein aktuelles Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts.

Hintergrund

Ein GmbH-Geschäftsführer erhielt nach seinem Anstellungsvertrag neben einem Festgehalt auch eine Tantieme, die aber erst nach der Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses fällig wurde.

Im Jahr 2010 schlossen die Arbeitsparteien einen Aufhebungsvertrag, wonach der Geschäftsführer freigestellt wurde, jedoch noch bis zum 31.12.2010 sein Festgehalt fortbezogen konnte. Zudem wurde ihm eine Abfindung von 225.000 EUR zugesagt, die am 31.1.2011 zur Auszahlung kam; die Tantieme für 2010 in Höhe von 50.000 EUR sollte er darüber hinaus noch in 2010 erhalten.

Der Geschäftsführer bezog für 2010 einen Bruttoarbeitslohn von insgesamt 288.725 EUR (einschließlich der vorgezogenen Tantieme). Im Jahr 2011 bezog er neben seiner Abfindung noch Einnahmen aus einer Dienstwagennutzung von 3.878 EUR, sowie Lohnersatzleistungen von 10.383 EUR.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass die Abfindung nicht der ermäßigten Besteuerung unterlag, da es an einer Zusammenballung von Einkünften fehlte. Eine Zusammenballung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer im Jahr der Entschädigungszahlung mehr erhält ("Ist-Größe"), als ihm bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses zugeflossen wäre ("Soll-Größe"). Ein Vergleich dieser beiden Kenngrößen ergab, dass der Arbeitnehmer trotz der Entschädigungszahlung insgesamt nicht mehr Einkünfte in 2011 erzielt hatte als bei einem "normalen Lauf der Dinge". Hervorzuheben ist, dass das Finanzgericht die bezogenen Lohnersatzleistungen in 2011 nicht in die "Ist-Größe" einbezog, weshalb diese letztlich die "Soll-Größe" unterschritt.

4. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb unterliegen nicht der Umsatzsteuer

Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb erfolgt nicht für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke und unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.

Hintergrund

A betrieb ein Einzelunternehmen. Zugleich war er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Zwischen A (als Organträger) und der GmbH (als Organgesellschaft) bestand ein Organschaftsverhältnis. Nach dem Geschäftsführeranstellungsvertrag hatte A Anspruch auf Benutzung eines der GmbH gehörenden Pkw auch für private Zwecke.

A nutzte den Pkw auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb/Arbeitsstätte. Das Finanzamt unterwarf die Pkw-Überlassung für diese Fahrten als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer (mit geschätzten 0,87 EUR je gefahrenem km). Das Finanzgericht wies die dagegen erhobene Klage mit der Begründung ab, da die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern grundsätzlich unternehmensfremden Zwecken zuzurechnen sei, müsse Entsprechendes auch für die Fahrten eines Unternehmers zwischen Wohnung und Betrieb gelten.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof lehnt die Parallelbetrachtung zu den Fahrten eines Arbeitnehmers ab. Die Pkw-Nutzung für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb durch den Unternehmer ist nicht als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Das Finanzgerichtsurteil wurde daher aufgehoben. Der Bundesfinanzhof gab der Klage statt.

Die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber dient grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken. Denn es ist normalerweise Sache des Arbeitnehmers, den Ort seiner Wohnung und das geeignete Verkehrsmittel zu wählen.

Anders ist es jedoch bei den entsprechenden Fahrten des Unternehmers. Diese Fahrten sind unternehmerisch veranlasst. Der Arbeitnehmer ist arbeitsvertraglich verpflichtet, während der Arbeitszeit an der Arbeitsstätte zu sein, sodass grundsätzlich kein unternehmerischer Grund dafür besteht, ihn zwischen Wohnung und Betrieb zu befördern. Im Gegensatz dazu sucht jedoch der Unternehmer den Betrieb auf, um dort unternehmerisch tätig zu sein. Es ist nicht ersichtlich, welchem privaten Bedarf diese Fahrten dienen sollten. Sie dienen der Ausführung von Umsätzen und es besteht daher – anders bei einem Arbeitnehmer – ein unmittelbarer Zusammenhang der Fahrten zu dem Unternehmen.

Das zwischen A und der GmbH bestehende Organschaftsverhältnis bewirkt, dass die Leistungen zwischen der GmbH und A als nichtsteuerbare Innenleistungen zu behandeln sind. Die Verwendung des Pkw durch A war daher – anders als bei der entgeltlichen Überlassung an einen Arbeitnehmer – nicht als steuerbare sonstige Leistung (tauschähnliches Geschäft), sondern unter dem Gesichtspunkt einer unentgeltlichen Wertabgabe zu unternehmensfremden Zwecken zu prüfen. Hierfür ist die Sicht des Unternehmers entscheidend, die für die Fahrten auf den unmittelbaren unternehmerischen Zusammenhang hinweist.

=====