

## **Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2020**

Sehr geehrte Damen und Herren,

viele GmbH-Geschäftsführer haben Anspruch auf eine Tantieme für das Jahr 2019. Unter welchen Voraussetzungen ist eine vorzeitige (Abschlags-)Zahlung möglich? (Nr. 1). Was haben Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung der Tantieme zu beachten? (Nr. 2).

Die Beendigung einer Betriebsaufspaltung führt in der Regel dazu, dass alle stillen Reserven im Besitzunternehmen zu versteuern sind (Nr. 6). Der Bundesfinanzhof hat aufgezeigt, unter welchen Voraussetzungen dies vermieden werden kann (Nr. 7).

Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschafterdarlehen erläutern wir in Nr. 8 und Nr. 9.

Mit freundlichen Grüßen und den besten Wünschen für 2020

### **Aus dem Inhalt:**

- 1 Tantieme für 2019 (1):** Sind Abschlagszahlungen zulässig?
- 2 Tantieme für 2019 (2):** Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung achten müssen
- 3 Solidaritätszuschlag:** Alle GmbHs müssen ihn weiterhin zahlen
- 4 Gehaltsverzicht in 2020 mit Besserungsklausel:** Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist
- 5 Darlehen der GmbH an Gesellschafter:** Wann drohen verdeckte Gewinnausschüttungen?
- 6 Betriebsaufspaltung (1):** Steuerliche Konsequenzen einer Auflösung
- 7 Betriebsaufspaltung (2):** Wie eine Betriebsaufgabe bei Auflösung vermieden wird
- 8 Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Insolvenz (1):** Auswirkungen der nachrangigen Befriedigung
- 9 Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Insolvenz (2):** Das Sanierungs- und das Kleinbeteiligtenprivileg

## 1 Tantieme für 2019 (1): Sind Abschlagszahlungen zulässig?

Hat ein GmbH-Geschäftsführer Anspruch auf eine Tantieme für das Jahr 2019, stellt sich die Frage, ob die Gesellschaft ihm schon im Januar 2020 eine Abschlagszahlung von z.B. 50 Prozent der zu erwartenden Tantieme zahlen kann.

Ein Tantiemeanspruch entsteht mit dem Ende des Geschäftsjahrs, wird aber erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig. Daraus folgt: Wird eine Tantieme an einen Gesellschafter-Geschäftsführer bereits vor dem Fälligkeitstermin teilweise ausgezahlt (z.B. in Form einer Abschlagszahlung), droht die **Steuerfalle der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**.

### Beispiel:

*Der Jahresabschluss der X-GmbH für das abgelaufene Geschäftsjahr (= Kalenderjahr) wird üblicherweise im Mai des Folgejahres von den Gesellschaftern festgestellt (§ 42a Abs. 2 GmbHG). Bereits im Februar 2020 zahlt die GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer einen Abschlag auf die zu erwartende Tantieme in Höhe von 50 Prozent.*

Wegen der vorzeitigen Auszahlung hat die X-GmbH einen Liquiditätsnachteil. Denn eigentlich ist die Tantieme erst Ende Mai 2020 zur Auszahlung fällig.

Vorzeitige Tantiemezahlungen (in Form von Abschlagszahlungen) entsprechen dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (sogenannter Fremdvergleich) nur dann, wenn sie **vorher** im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag **vereinbart** worden sind. Die Abrede sollte nicht nur für beherrschende, sondern auch für Minderheitsgesellschafter im Voraus getroffen und durch einen **Gesellschafterbeschluss** abgesegnet werden. Nicht vereinbarte vorzeitige Tantiemezahlungen halten dagegen dem Fremdvergleich nicht stand und könnten in einer Betriebsprüfung als vGA eingestuft werden. Da bei einer Abschlagszahlung liquide Mittel der GmbH ohne Gegenleistung entzogen werden, liegt auch in dem Verzicht der Gesellschaft auf eine angemessene Verzinsung der Vorschusszahlung eine vGA.

Während für die Vereinbarung einer Tantieme mit einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer das Rückwirkungsverbot gilt (vgl. Mandanten-Rundschreiben 6/2019, Nr. 1), kann die Vereinbarung einer Abschlagszahlung auch kurz vor deren erstmaliger Auszahlung erfolgen.

## 2 Tantieme für 2019 (2): Worauf Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Auszahlung achten müssen

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) Anspruch auf eine Tantieme für das Jahr 2019 hat, muss hinsichtlich der Auszahlung der Tantieme einige Besonderheiten beachten, damit die Tantiemezahlung nicht in der nächsten

Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt wird.

Für Vergütungen – und damit auch für Tantiemezahlungen – an einen GGF gilt grundsätzlich das **Durchführungsgebot**: Wird die Tantieme nicht so, wie es vertraglich vereinbart wurde, ausgezahlt, stellt die tatsächliche Auszahlung grundsätzlich eine vGA dar. Soll dies vermieden werden, sind folgende von der Rechtsprechung entwickelte Vorgaben zu berücksichtigen:

- Beherrschenden GGF gilt die Tantieme am Tag nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung als zugeflossen, wenn kein Termin für die Auszahlung vereinbart wurde. Im Dienstvertrag des GGF kann eine andere Fälligkeit vereinbart werden, z.B. binnen drei Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses. Kann in diesem Zeitraum die Tantieme wegen mangelnder Liquidität der Gesellschaft nicht ausgezahlt werden, kommt eine Gutschrift auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto einer Auszahlung gleich.
- Soll die Tantieme nicht ausgezahlt, sondern der Gesellschaft als Darlehen belassen werden, ist eine entsprechende Darlehensvereinbarung unerlässlich, wenn eine vGA vermieden werden soll.
- Ist der Zeitpunkt oder Zeitraum für die Auszahlung der Tantieme vertraglich vereinbart, wird er aber nicht eingehalten, soll eine vGA erst vorliegen, wenn die Verzögerung mehr als drei Monate beträgt, weil dann die Auszahlung nicht mehr dem Fremdvergleich entspricht.
- Kann der Jahresabschluss aus bestimmten Gründen nicht festgestellt werden, z.B. weil der zuständige Bilanzbuchhalter oder der Steuerberater der Gesellschaft gewechselt hat, kann ein lohnsteuerpflichtiger Zufluss der Tantieme auch bei einem beherrschenden GGF nicht unterstellt werden.
- Der Verzicht auf einen Teil der Tantieme führt nicht zu einer vGA des ausgezahlten Betrags.
- Ist eine Gewinntantieme für mehrere Jahre fest vereinbart (z.B. 15 Prozent des handelsrechtlichen Jahresüberschusses vor Abzug der Körperschaftsteuer und der Tantieme) und wird sie vorzeitig zugunsten des GGF erhöht, stellt sie ab dem Jahr der Anhebung eine vGA dar. Der Grund: Die vorzeitige Erhöhung widerspricht dem Durchführungsgebot (der ursprünglichen Tantieme) und dem Fremdvergleich.

## 3 Solidaritätszuschlag: Alle GmbHs müssen ihn weiterhin zahlen

Der Bundestag hat am 14.11.2019 beschlossen, den Solidaritätszuschlag (kurz: Soli) für ca. 90 Prozent aller Steuerzahler ab 2021 abzuschaffen. Alleinstehende Geschäftsführer zahlen keinen Soli mehr, wenn ihr Bruttolohn unter 73.000 Euro im Jahr liegt. Liegt das Gehalt darüber, wird der Soli stufenweise abgebaut. So zahlt ein Geschäftsführer mit einem monatlichen Bruttolohn von 7.500 Euro

derzeit einen Soli von 110 Euro; dieser sinkt in 2021 auf 71 Euro. Ab 9.500 Euro monatlich bleibt der Soli so hoch wie bisher.

88 Prozent aller Einzelunternehmen und Gesellschafter einer Personengesellschaft (z.B. Gesellschaft bürgerlichen Rechts, OHG, KG) werden ebenfalls vollständig vom Soli entlastet. 6,8 Prozent werden nur teilweise entlastet und 5,2 Prozent gar nicht. Vollkommen leer gehen alle Kapitalgesellschaften – und damit alle GmbHs – aus. Der Solizuschlag von 5,5 Prozent auf die Körperschaftsteuer bleibt unverändert bestehen.

Namhafte Wirtschaftsverbände und der Bund der Steuerzahler haben bereits angekündigt, gegen die selektive Beibehaltung des Soli für Gutverdiener und Kapitalgesellschaften Verfassungsbeschwerde einzulegen. Es ist nicht auszuschließen, dass viele der derzeit 1,2 Mio. GmbHs in Deutschland mit ihrem Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2021 die Finanzämter beschäftigen werden.

#### 4 Gehaltsverzicht in 2020 mit Besserungsklausel: Was aus steuerlicher Sicht zu beachten ist

Gehaltsverzichte von Gesellschafter-Geschäftsführern können erheblich zur wirtschaftlichen Gesundung einer GmbH beitragen und bieten sich in der Praxis vor allem bei inhabergeführten mittelständischen Familienunternehmen an. Hier stehen **zwei Gestaltungsinstrumente** zur Verfügung:

- Zum einen der **nachträgliche Verzicht** auf einen bereits im laufenden Jahr verdienten Gehaltsbestandteil, z.B. auf eine Tantieme oder das 13. Monatsgehalt.
- Zum anderen der **Voraus-Verzicht**, also der Verzicht auf die Auszahlung eines Teils des Gehalts in der Zukunft.

Beide Formen des Verzichts können mit einer sogenannten Besserungsklausel kombiniert, also als lediglich „vorläufiger“ Vergütungsverzicht vereinbart werden.

##### **Beispiel 1: Nachträglicher Vergütungsverzicht**

*A ist mehrheitlich an der X-GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. Die restlichen Anteile hält seine Ehefrau, die als Prokuristin bei der X-GmbH angestellt ist.*

*Die Gesellschaft gerät Anfang 2020 in eine wirtschaftliche Krise. Aus diesem Grund verzichtet A jeweils kurz vor Monatsende auf die Auszahlung seines monatlichen Nettogehalts in Höhe von 5.000 Euro für die Monate März bis Juni 2020.*

*Die betreffenden Vergütungen möchte A nachgezahlt haben, wenn es der Gesellschaft wieder besser geht.*

Die drei Monatsgehälter hat A im Zeitpunkt des Verzichts bereits verdient. Die Vergütungen sind von der GmbH als Betriebsausgaben zu verbuchen, und die Lohnsteuer darauf ist abzuführen.

Die **stillschweigende Nichtauszahlung** der fälligen Vergütungen ohne vertragliche Regelung im Fälligkeitszeitpunkt könnte zur Folge haben, dass der Betriebsprüfer in der nächsten Außenprüfung diese Vergütungsbestandteile **in voller Höhe als vGA** behandelt, weil die Nichtauszahlung gegen das für beherrschende Gesellschafter geltende **Durchführungsgebot** verstößt.

Es sollte deshalb zeitnah unter Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft ein Vergütungsverzicht gegen Besserungsklausel in schriftlicher Form aufgesetzt werden. Der „**Besserungsfall**“, also der Eintritt der Bedingung, unter der die Forderung wieder auflebt, muss **eindeutig** und für Dritte nachvollziehbar **umschrieben** werden. Unter diesen Voraussetzungen ist nach der Rechtsprechung ein nachträglicher Vergütungsverzicht aus steuerlicher Sicht anzuerkennen.

##### **Beispiel 2: Gehaltsverzicht im Voraus**

*Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1 nur mit der Maßgabe, dass A bereits Ende 2019 in einem schriftlichen Vermerk erklärt, er werde mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft für die Monate März bis Juni 2020 auf 60 Prozent des ihm zustehenden Festgehalts verzichten. Weiterhin wird vereinbart, dass diese Vergütungsbestandteile später nachgezahlt werden, sobald sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH stabilisiert haben.*

Der Bundesfinanzhof hat auch diese Variante, also den Gehaltsverzicht im Voraus, dem Grunde nach steuerlich anerkannt. Auch hier muss der Besserungsfall hinreichend konkret umschrieben werden. Die Nachzahlungen dürfen insbesondere nicht in das Belieben der GmbH gestellt werden. Es muss im Voraus eine ernsthafte Abrede getroffen werden, die dann auch absprachegemäß durchgeführt wird.

Abweichend vom nachträglichen Verzicht fällt beim Voraus-Verzicht **kein Aufwand bei der GmbH** an. Mangels Zufluss entfällt auch eine Lohnsteuerbelastung beim Geschäftsführer. Allerdings wird sich bei ihm eine höhere Steuerbelastung ergeben, wenn die Nachzahlungen nach Eintritt des Besserungsfalls mit den regulären Jahresbezügen zusammenfallen.

#### 5 Darlehen der GmbH an Gesellschafter: Wann drohen verdeckte Gewinnausschüttungen?

Bei der Beurteilung, ob die Vergabe von Darlehen einer GmbH an ihre Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt, ist nicht nur auf die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, sondern auch auf die Vermögensminderung bei der GmbH abzustellen.

Gibt eine GmbH einem ihrer Gesellschafter ein Darlehen, genügt dies nicht allein, um eine Vermögensminderung anzunehmen, da der Darlehenshingabe ein Rückzahlungs-

anspruch gegenübersteht. Löst hingegen eine Uneinbringlichkeit der Forderung eine Teilwertabschreibung aus, ist hierin eine Vermögensminderung zu sehen. Ebenso kann ein von vornherein **nicht ernsthaft vereinbartes Darlehen** zu einer Vermögensminderung bereits im Zeitpunkt der Darlehenshingabe führen, wenn auf mit einer Rückzahlung nicht mehr gerechnet werden kann. Dann steht der Darlehensgewährung von vornherein kein Gegenwert gegenüber und es ist davon auszugehen, dass eine Rückzahlungsverpflichtung nicht begründet werden sollte. Dies ist z.B. der Fall, wenn eine GmbH einem anderen Unternehmen ihres Mehrheitsgesellschafters ein Darlehen gewährt, nachdem für dieses Unternehmen bereits ein Antrag auf Insolvenzeröffnung gestellt worden ist. Wenn die GmbH in einem solchen Fall **auf die Besicherung ihres Darlehens** verzichtet und auch **kein schriftlicher Darlehensvertrag** geschlossen wurde, liegen weitere gewichtige Indizien für eine nicht ernsthafte vereinbarte Darlehenshingabe und damit für eine vGA vor.

## 6 Betriebsaufspaltung (1): Steuerliche Konsequenzen einer Auflösung

Ist eine GmbH auf einem Grundstück tätig, das sie von einem oder mehreren ihrer Gesellschafter gepachtet hat, liegt in der Regel eine Betriebsaufspaltung vor.

Steuerrechtlich setzt eine Betriebsaufspaltung eine personelle und eine sachliche Verflechtung voraus. Die **personelle Verflechtung** verlangt, dass das verpachtende (Besitz-)Unternehmen und die Betriebs-GmbH von derselben Person oder Personengruppe beherrscht wird, die damit in beiden Unternehmen ihren geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Dagegen erfordert die **sachliche Verflechtung** die entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung mindestens einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage aus Sicht der Betriebs-GmbH.

Liegen diese Voraussetzungen vor, so wandelt sich die private Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern zu einer gewerblichen Betätigung des überlassenden Besitzunternehmens. Die miet- oder pachtweise überlassenen Wirtschaftsgüter stellen ebenso Betriebsvermögen des gewerblichen Besitzunternehmens dar wie die Anteile an der Betriebs-GmbH. Entfällt die personelle und/oder die sachliche Verflechtung zu einem späteren Zeitpunkt, wird grundsätzlich auch die Betriebsaufspaltung beendet. Einen typischen Fall der Auflösung einer Betriebsaufspaltung stellt die Übertragung der Anteile an der Betriebs-GmbH durch einen Gesellschafter dar, ohne dass gleichzeitig die an die GmbH überlassene(n) wesentliche(n) Betriebsgrundlage(n) mitübertragen wird (werden).

Sofern im Falle der Beendigung der Betriebsaufspaltung weder eine Betriebsverpachtung noch eine Betriebsunterbrechung vorliegt (vgl. dazu den folgenden Beitrag), kommt es zu einer **gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe beim Besitzunternehmen**. Die Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens einschließlich der Anteile an der Betriebs-GmbH werden dabei unter Auflösung der stillen Reserven zum Teilwert in das Privatvermögen übernommen. Dies gilt auch für die **Anteile an der Betriebs-**

**GmbH**, die bei Begründung der Betriebsaufspaltung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b Einkommensteuergesetz **stets mit den historischen Anschaffungskosten** (in der Regel das eingezahlte Stammkapital) in das Besitzunternehmen **ingelegt** worden sind. Die Ermittlung des Teilwerts bei der Entnahme der Anteile im Rahmen der Betriebsaufgabe macht regelmäßig eine Unternehmensbewertung erforderlich.

Selbst bei Anwendung des auch für ertragsteuerliche Zwecke zulässigen vereinfachten Ertragswertverfahrens gemäß den §§ 199 bis 203 Bewertungsgesetz (BewG) ergibt sich z.B. bei einem nachhaltigen (bereinigten) durchschnittlichen Betriebsergebnis der letzten drei Jahre von ca. 72.700 Euro unter Anwendung des Kapitalisierungsfaktors nach § 203 Abs. 1 BewG von 13,75 bereits einen Unternehmenswert von nahezu 1 Mio. Euro.

## 7 Betriebsaufspaltung (2): Wie eine Betriebsaufgabe bei Auflösung vermieden wird

Die durch den Wegfall der personellen und/oder sachlichen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung eintretende Betriebsaufgabe beim Besitzunternehmen mit Auflösung aller stillen Reserven (vgl. Beitrag Nr. 6) kann u.a. verhindert werden, wenn lediglich eine Betriebsunterbrechung vorliegt oder das Verpächterwahlrecht bei Beendigung der Betriebsaufspaltung wieder auflebt, weil eine Vertriebsverpachtung im Ganzen gegeben ist. Stellt nämlich ein Gewerbetreibender seine werbende Tätigkeit ein, so liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung bzw. als Betriebsverpachtung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt.

Eine **Betriebsunterbrechung liegt vor**, wenn der Betriebsinhaber nach äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich innerhalb eines überschaubaren Zeitraums den Betrieb in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufnehmen wird. Dagegen liegt eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** – als Unterform der Betriebsunterbrechung – vor, wenn der Steuerpflichtige **keine Betriebsaufgabe** erklärt und den Betrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen – in der Regel an einen anderen Unternehmer – verpachtet. Wird nämlich keine Aufgabenerklärung abgegeben, so geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den Unterbrochenen künftig wieder aufzunehmen, sofern die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter dies ermöglichen. Diese für die Einstellung der werbenden Tätigkeit durch den Unternehmer geltenden Grundsätze sind auch bei der Beendigung einer Betriebsaufspaltung zu beachten, wie der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 17.4.2019 entschieden hat.

Im Urteilsfall bestand unstreitig eine Betriebsaufspaltung. An der Betriebs-GmbH waren der Vater V zu 48,8 Prozent und dessen Sohn S zu 61,2 Prozent beteiligt. Die Betriebs-GmbH betrieb einen Handel mit Textilien. Daneben waren Vater und Sohn zu jeweils 50 Prozent Bruchteilseigentümer eines bebauten Grundstücks. Das an die Betriebs-GmbH zur betrieblichen Nutzung vermietet war. Im Jah-



re 2008 übertrug der Vater seinen gesamten Anteil an der Betriebs-GmbH unentgeltlich auf seinen Sohn S, womit die personelle Verflechtung endete, weil der Sohn im Besitzunternehmen seinen Willen wegen der Pattsituation nicht mehr durchsetzen konnte.

Nach der Durchführung einer Betriebsprüfung wurde von den Prüfern die Auffassung vertreten, die Betriebsaufspaltung sei wegen des Wegfalls der personellen Verflechtung beendet worden, und dadurch sei es zu einer Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens mit Auflösung der stillen Reserven gekommen. Dieser Auffassung schloss sich das Finanzgericht Baden-Württemberg an. Der Bundesfinanzhof kam zu einem anderen Ergebnis.

Bei der **Verpachtung nur eines Betriebsgrundstücks** (ggf. mit Betriebsvorrichtungen) erfordere eine Betriebsverpachtung, dass dieses die **alleinige wesentliche Betriebsgrundlage** darstelle. Anders als bei einem produzierenden Gewerbe wird bei einem Groß- und Einzelhandelsunternehmen nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angenommen, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben. Da die GmbH im Streitfall keinen Produktionsbetrieb unterhielt, sondern vielmehr einen Textilhandel betrieb, stellte das ihr zur Nutzung überlassene Betriebsgrundstück die **einzige wesentliche Betriebsgrundlage** dar. Durch deren weitere Überlassung an die GmbH führte das Besitzunternehmen die bisherige gewerbliche Tätigkeit fort, was für die Annahme einer Betriebsverpachtung genügt. Ein Zugriff auf die stillen Rücklagen war dem Finanzamt damit verwehrt.

## 8 Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Insolvenz (1): Auswirkungen der nachrangigen Befriedigung

Ist eine GmbH wirtschaftlich angeschlagen, helfen die Gesellschafter meist mit Darlehen aus. Wird die Gesellschaft gleichwohl insolvent, müssen die Gesellschafter wissen, dass sie mit ihrer Darlehensforderung erst nach allen anderen Forderungen der Gesellschaftsgläubiger befriedigt werden, in der Regel also leer ausgehen (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 Insolvenzordnung). Dies gilt auch für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich entsprechen. Wurde das Darlehen im letzten Jahr vor dem Antrag auf Eröffnung der Insolvenz ganz oder teilweise zurückgezahlt, kann der Insolvenzverwalter die Tilgung anfechten und so die Darlehensmittel in die Kasse der Gesellschaft zurückholen (§ 135 Insolvenzordnung).

### Beispiel:

*A, B und C haben 2016 eine GmbH gegründet. A gibt der GmbH im Jahr 2018 ein Finanzierungsdarlehen. Ab Januar 2019 soll das Darlehen von der GmbH zurückgeführt werden. Es sollen folgende Rückzahlungsvarianten infrage kommen:*

- a) *Das Darlehen wird wegen der schlechten Situation der GmbH stehen gelassen.*
- b) *Ab Januar 2019 wird das Darlehen in 24 Monatsraten zurückgeführt werden.*
- c) *Im Januar 2019 wird das Darlehen in einer Summe zurückgeführt.*
- d) *Im Dezember 2019 wird vereinbart, grundsätzlich die Rückzahlung fortzuführen, aber die Rückzahlungsverpflichtung ab Januar 2020 für sechs Monate zu stunden.*

*Im Juni 2020 geht die GmbH in die Insolvenz.*

- **Zu a): Jede Darlehensforderung eines Gesellschafters** und alle vergleichbaren Finanzierungshilfen sind **in der Insolvenz der Gesellschaft nachrangig**. Für die Nachrangigkeit ist es nicht Voraussetzung, dass das Gesellschafterdarlehen oder die wirtschaftlich vergleichbare Gesellschafterhilfe im Stadium der Insolvenzreife oder der Kreditwürdigkeit der Gesellschaft gewährt oder stehengelassen wurde. Demzufolge kann A die Rückzahlung seines Darlehens gemäß § 39 Abs. 1 Insolvenzordnung (InsO) **nur letzttrangig beanspruchen**.
- **Zu b):** Zum Zeitpunkt des Insolvenzeintritts (Juni 2020) sind von dem Darlehen bereits 18 von 24 Monatsraten getilgt. Die **restliche Darlehensforderung** bleibt stehen und ist ebenfalls nach § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO **letzttrangig zu befriedigen**. Hinsichtlich der gezahlten 18 Raten gilt die Regelung des § 135 InsO, d.h. die Zahlung der Raten für den Zeitraum von einem Jahr, hier also von zwölf Raten gerechnet von Juni 2020, kann der Insolvenzverwalter anfechten und in die Insolvenzmasse zurückfordern.
- **Zu c):** Da das Darlehen bereits 18 Monate vor Insolvenzeintritt zurückgezahlt worden ist, ist es über § 135 InsO nicht mehr anfechtbar, denn nur Darlehensrückzahlungen bis zu einem Jahr vor Insolvenzeintritt sind nach dieser Regelung anfechtbar.
- **Zu d):** Vom **Nachrang erfasst** sind alle Forderungen, denen Kreditfunktion zukommt. Hierzu zählt **auch jede Stundung**, unabhängig vom Entstehungsgrund der Forderung.

Dies gilt auch für eine tatsächliche – nicht ausdrücklich vereinbarte – Stundung, die in ihren Rechtswirkungen (Nachrang) einer beschlossenen Stundungsabrede gleichkommt.

## 9 Gesellschafterdarlehen in der GmbH-Insolvenz (2): Das Sanierungs- und das Kleinbeteiligtenprivileg

§ 39 Abs. 4 Satz 2 Insolvenzordnung (InsO) privilegiert Gläubiger, die bei drohender oder eingetretener Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder bei Feststellung der Überschuldung **Anteile zum Zwecke der Sanierung erwerben**. In Bezug auf das gewährte Darlehen werden

sie nach dieser Bestimmung im Insolvenzfall **nicht nachrangig zurückgestuft**. Dieses Privileg gilt bis zu einer erfolgten nachhaltigen Sanierung. Bis dahin werden die Forderungen aus bestehenden oder neu gewährten Darlehen oder aus wirtschaftlich diesen entsprechenden Rechtshandlungen vor Rückstufung oder Anfechtung (§ 135 Abs. 4 InsO) geschützt.

**Beispiel:**

*Die Gesellschafter A, B und C wissen, dass ihre GmbH überschuldet ist. Sie beschließen die GmbH zu sanieren und gewinnen D als Geldgeber. Dieser ist bereit, der Gesellschaft ein Sanierungsdarlehen zu gewähren unter der Bedingung, dass er auch Gesellschafter werden kann. Das Darlehen des D wird im Insolvenzfall weder zurückgestuft noch kann es bei vorzeitiger Rückzahlung vom Insolvenzverwalter angefochten werden.*

Das Sanierungsprivileg greift nur, wenn der **Kreditgeber** auch tatsächlich **als Gesellschafter** beiträgt. Lässt er sich nur Mitspracherechte einräumen, ohne sich zu beteiligen, tritt hingegen die Rückstufung ein.

Ein **weiteres Privileg** gilt für Darlehen von Gesellschaftern, die nicht zum Geschäftsführer bestellt sind und nur mit 10 Prozent oder weniger am Stammkapital der GmbH beteiligt sind (sogenanntes **Kleinbeteiligtenprivileg** gemäß § 39 Abs. 5 InsO).

**Beispiel:**

*A ist mit 60 Prozent, B mit 32 Prozent und C mit 8 Prozent an einer GmbH beteiligt. A führt die Geschäfte. Alle Drei geben der GmbH jeweils ein Darlehen.*

Die Darlehen von A und B fallen unter den Nachrang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO. Das Darlehen des C profitiert vom Kleinbeteiligtenprivileg. Wäre C trotz seiner geringen Beteiligung auch Geschäftsführer, würde auch für sein Darlehen der Nachrang gelten.

## 10 Geschäftsführerhaftung: Haftung gegenüber den Gläubigern nach Griff in die Kasse?

Mit dieser Frage hatte sich der Bundesgerichtshof (BGH) in seinem Urteil vom 7.5.2019 zu beschäftigen. Im Urteilsfall hatte der Geschäftsführer X der A-GmbH mehrere Hunderttausend Euro aus dem Vermögen „seiner“ GmbH für eigene Zwecke entnommen. Daraufhin wurde über das Vermögen der A-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.

Ein Gläubiger der Gesellschaft – die B-GmbH – hat den Geschäftsführer auf Schadenersatz verklagt. Die Revision beim BGH hatte keinen Erfolg.

Nach Auffassung des BGH hat die B-GmbH keinen Schadenersatzanspruch aus § 826 BGB. Der BGH hat in dem Verhalten des X keine sittenwidrige Schädigung der Gesellschaftsgläubigerin gesehen. **Sittenwidrig ist** nämlich nur ein solches Verhalten, welches nach

seinem Gesamtcharakter unter Würdigung von Inhalt, Beweggrund und Zweck gegen das Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden verstößt. Eine bloße Pflichtverletzung, auch wenn sie den Vermögensschaden eines anderen hervorruft, reicht hierfür nicht aus. Vielmehr muss eine besondere Verwerflichkeit des Verhaltens hinzutreten.

Im vorliegenden Fall konnte der BGH eine solche Zielrichtung gegen die geschädigte GmbH nicht erkennen. Etwas anderes hätte aus der Verletzung einer Treuepflicht gegenüber der B-GmbH gelten können. Aus der bloßen Bestellung des X als Geschäftsführer der A-GmbH und den sich daraus ergebenden Pflichten zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung ergibt sich aber **keine Treuepflicht gegenüber den Gesellschaftsgläubigern**. Vielmehr ist der Geschäftsführer nur gegenüber der eigenen Gesellschaft verpflichtet, für ein rechtmäßiges Verhalten der GmbH und die Einhaltung der gesetzlichen Verpflichtungen zu sorgen.

Dies bedeutet, dass in der Regel **nur die eigene GmbH** den Geschäftsführer aufgrund von Pflichtverletzungen, die zu einem Vermögensschaden führen, in Regress nehmen kann, nicht aber ein Gesellschaftsgläubiger.

## 11 GmbH-Geschäftsführer: Zur Strafbarkeit wegen Verletzung der Buchführungspflicht

Nach § 41 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) sind die Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet, für die ordnungsgemäße Buchführung der Gesellschaft zu sorgen. Bei einer Verletzung der Buchführungspflicht droht dem Geschäftsführer eine Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren oder eine Geldstrafe (§ 283b Abs. 1 Nr. 1 Strafgesetzbuch).

Die **Strafbarkeit entfällt**, wenn der zur fristgerechten Bilanzierung Verpflichtete die Liquidität für die Einschaltung eines sachkundigen Dritten nicht aufbringen kann oder für vorrangige öffentliche Zahlungspflichten aufwenden muss, sofern er selbst nicht über die notwendigen Kenntnisse verfügt. Deshalb ist ein **Geschäftsführer** als für die Erstellung der Bilanz verantwortliche Person in einem solchen Fall **verpflichtet**, bereits zum Ende des Geschäftsjahrs eine **Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses zu bilden** und sachkundige Dritte so rechtzeitig zu beauftragen, dass die Bilanz fristgerecht erstellt werden kann. Um einem Buchführungspflichtigen die Unmöglichkeit der Pflichterfüllung strafrechtlich zuzurechnen, bedarf es dann aber Feststellungen dazu, wann sachkundige Dritte – angesichts der Verhältnisse der konkreten Gesellschaft – spätestens hätten beauftragt werden müssen, um die rechtzeitige Erstellung der Bilanz sicherzustellen. Kommt der Geschäftsführer seinen Pflichten nicht durch Bildung von Rückstellungen für die Erstellung des Jahresabschlusses nach, kann er sich später auch nicht damit herausreden, ihm sei die Erfüllung der Bilanzierungspflicht unmöglich gewesen.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 1/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Tantieme/Abschlagszahlung</b>	BFH, Urteil vom 17.12.1997, Az. I R 70/97; BStBl. 1998 II, S. 545	1998, S. 234
2 <b>Tantieme/Auszahlung</b>	Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter: BFH, Urteil vom 15.6.2016, Az. VI R 6/13; DB 2016, S. 2030 Verzögerte Auszahlung: FG Köln, Urteil vom 18.9.1996, Az. 13 K 67627/94 Verzögerte Feststellung des Jahresabschlusses: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 7.11.1996, Az. 8 K 108/95; EFG 1997, S. 872 Teilverzicht: BFH, Urteil vom 29.6.1994, Az. I R 11/94; BStBl. 1994 II, S. 952 Vorzeitige Anhebung: BFH, Urteil vom 29.3.2000, Az. I R 85/98; BFH/NV 2000, S. 1247	2017, S. 21 2001, S. 25
3 <b>Solidaritätszuschlag</b>	Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995; BT-Drucks. 19/14103 vom 15.11.2019 Beschluss des Bundestags vom 14.11.2019	Nr. 9/2019, Editorial
4 <b>Gehaltsverzicht</b>	BFH, Urteil vom 18.12.2002, Az. I R 27/02; BFH/NV 2003, S. 824 BFH, Urteil vom 3.2.2011, Az. VI R 4/10 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	2019, S. 360 2011, S. 215
5 <b>Darlehen an Gesellschafter</b>	FG Münster, Urteil vom 12.4.2019, Az. 13 K 3923/16 K, G <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	2019, S. 378
6 <b>Betriebsaufspaltung (1)/ Auflösung</b>	–	2019, S. 289
7 <b>Betriebsaufspaltung (2)/ Gewinnvermeidung</b>	BFH, Urteil vom 17.4.2019, Az. IV R 12/16 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	2019, S. 290
8 <b>Gesellschafterdarlehen (1)/ Nachrang</b>	§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO	2019, S. 364
9 <b>Gesellschafterdarlehen (2)/ Privilegien</b>	§ 39 Abs. 4 Satz 2 InsO § 39 Abs. 5 InsO § 135 Abs. 4 InsO	2019, S. 365
10 <b>Geschäftsführerhaftung</b>	BGH, Urteil vom 7.5.2019, Az. VI ZR 512/17 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	2019, S. 380
11 <b>GmbH-Geschäftsführer/Strafbarkeit</b>	OLG Braunschweig, Beschluss vom 8.4.2019, Az. 1 Ss 5/19 <a href="http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de">www.rechtsprechung.niedersachsen.de</a>	2019, S. 383