



## Wenn Geschäftsführer auf Gehalt verzichten: Steuerfallen vermeiden

Wenn Geschäftsführer einer Makler-GmbH zeitweise auf ihr Gehalt verzichten, um die finanzielle Lage ihres Unternehmens zu verbessern, kann das teuer werden. Um eine Steuerfalle zu vermeiden, sind beim Gehaltsverzicht einige Dinge zu beachten. Insbesondere der richtige Zeitpunkt des Verzichts ist von entscheidender Bedeutung.

**G**eldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Eine Ausnahme hiervon macht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) jedoch bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft. Hier nimmt die Finanzrechtsprechung an, dass der beherrschende geschäftsführende Gesellschafter über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen kann. Dies hat zur Folge, dass diesem Geschäftsführer dann entsprechende – zu versteuernde – Einnahmen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugeflossen sind. Damit sind Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung vorprogrammiert, wenn der GmbH-Geschäftsführer auf einen Teil seines Gehalts verzichtet, zum Beispiel weil die Kapitalgesell-

**Es ist darauf zu achten, den Verzicht – überprüfbar – vor Entstehung des jeweiligen Gehaltsanspruchs zu erklären, wenn ein steuerpflichtiger fiktiver Zufluss von Arbeitslohn vermieden werden soll.**

schaft in finanzielle Schwierigkeiten gerät. Nachstehend wird dies anhand des BFH-Urteils vom 15.06.2016 – VI R 6/13 verdeutlicht, aus dem sich auch entsprechende Lösungsmöglichkeiten zur Vermeidung dieser Steuerfalle entnehmen lassen.

### Der zugrunde liegende Sachverhalt

Im verhandelten Fall war der Kläger mit 35% an der X-GmbH beteiligt und alleiniger Geschäftsführer. Der Gesellschafter-Geschäftsführer, dessen Lohnsteuerkarte einen Bruttoarbeitslohn von ca. 136.000 DM auswies, hatte dem Finanzamt in

seiner Einkommensteuererklärung 1999 lediglich einen Bruttoarbeitslohn von ca. 89.000 DM deklariert und die Differenz damit erläutert, er habe mit der GmbH am 16.01.1997 vereinbart, dass er während eines Liquiditätsengpasses der GmbH auf sein Gehalt verzichten könne. Für die Monate März, Mai, August und Dezember 1999 wurde kein Arbeitslohn gezahlt. Gleichzeitig machte er Reisekosten in Höhe von ca. 20.000 DM als Werbungskosten geltend; den arbeitsvertraglichen Anspruch auf deren Erstattung durch die GmbH hatte er einvernehmlich mit dieser aufgehoben.

Das Finanzamt versteuerte den Bruttoarbeitslohn laut Lohnsteuerkarte und ließ auch den Werbungskostenabzug der Reisekosten nicht zu. Der hiergegen gerichteten Klage hatte das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 15.08.2012 stattgegeben. Im Revisionsverfahren hat der BFH das angefochtene Urteil aufgehoben und an das FG zurückverwiesen

### BFH-Urteil: Gehaltsverzicht muss im Vorhinein erfolgen

Nach Auffassung des 6. Senates des BFH kommt es gemäß Entscheidung vom 15.06.2016, VI R 6/13, deshalb maßgeblich darauf an, ob der Geschäftsführer

bereits vor Entstehung oder erst im Nachhinein auf den einzelnen Gehaltsanspruch verzichtet hat: „Entscheidend ist damit, ob bzw. inwieweit im Zeitpunkt des jeweiligen Verzichts eine Gehaltsverbindlichkeit in eine Bilanz hätte eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre [...]. Nur falls der Kläger im Vorhinein – vor Entstehung des jeweiligen Gehaltsanspruchs – verzichtet hätte, er mithin für den jeweiligen Monat von vornherein unentgeltlich tätig geworden wäre, wäre es nicht zur Vermögensmehrung bei der GmbH gekommen [...]. Andersfalls – bei einem Verzicht im Nachhinein – hätte die GmbH zunächst jeweils Gehaltsverbindlichkeiten passivieren müssen. Verzichtet der Geschäftsführer auf einen solchen bereits entstandenen Anspruch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, erbringt er insoweit, als seine Forderung im Zeitpunkt des Verzichts werthaltig ist, eine bei ihm zum Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) führende verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft [...]. Der Forderungsverzicht bewirkt, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird, einen Zufluss beim Gesellschafter in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung.“

Des Weiteren hebt der BFH hervor, dass eine verdeckte Einlage außerdem eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis voraussetzt. Dies wiederum ist nur dann gegeben, wenn im Rahmen eines Fremdvergleichs festgestellt werden kann, dass ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Die Behandlung der Reisekosten als Werbungskosten hat der BFH – wie bereits das Finanzgericht – nicht beanstandet, weil deren vorgesehene Erstattung konkludent aufgehoben worden ist.

### Nachträglicher Verzicht führt zu verdeckter Einlage

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15.06.2016, VI R 6/13, kommt es für die Frage, ob ein Gehaltsverzicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führt, also maßgeblich darauf an, wann der Verzicht erklärt wurde. Überdies kann der Verzicht des Gesellschafters auf seinen Vergütungsanspruch zum

Zufluss des Forderungswerts führen, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird. Eine verdeckte Einlage ist mit dem Teilwert (Verkehrswert) zu bewerten. Dass dieser Wert im Interesse des steuerpflichtigen Geschäftsführers null beträgt, weil die Gehaltsforderung, auf die verzichtet wurde, wertlos war, wird dem Finanzamt kaum glaubhaft zu machen sein, wenn beispielsweise alle Gehälter der anderen Beschäftigten stets gezahlt wurden.

Eine zum Zufluss von Arbeitslohn führende verdeckte Einlage kann nur dann gegeben sein, wenn der geschäftsführende Versicherungsmakler „nach Entstehung“ seines Gehaltsanspruchs aus gesellschaftsrechtlichen Gründen darauf verzichtet. Verzichtet er dagegen bereits „vor Entstehung“ seines Gehaltsanspruchs, wird er unentgeltlich tätig und es kommt nicht zum fiktiven Zufluss von Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer. Damit sind in dieser Fallkonstellation dann auch keine Lohnsteuern zu zahlen.

### Handlungsempfehlungen

Der Geschäftsführer der Versicherungsmakler-GmbH sollte sich daher rechtzeitig – das heißt vor Entstehung des Gehaltsanspruchs – mit seinem Steuerberater in Verbindung setzen, sofern er einen Verzicht auf seinen Vergütungsanspruch in Erwägung zieht.

Es sind jedoch nicht nur die lohnsteuerlichen Rechtsfolgen, sondern auch die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften zu beachten. Bei der Sozialversicherung gilt grundsätzlich das Sollprinzip. Hiernach sind auch geschuldete, aber nicht ausgezahlte Ansprüche des Arbeitnehmers Teil der sozialversicherungsrechtlichen Bemessungsgrundlage. Daher sollte rechtzeitig ein entsprechend konkreter Vorabverzicht vereinbart werden (zum Beispiel Verzicht auf einen bestimmten Zeitraum, zum Beispiel Monat, oder zumindest Formulierung „.... ab dem ...“).

Fazit: Es ist darauf zu achten, den Verzicht – überprüfbar – vor Entstehung des jeweiligen Gehaltsanspruchs zu erklären, wenn ein steuerpflichtiger fiktiver Zufluss von Arbeitslohn vermieden werden soll. Hierzu sollte eine entsprechende schriftliche Dokumentation in der Gehaltsakte vorliegen. ■



Von Dr. Heiko Buck,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
der Kanzlei Dr. Heiko Buck

