

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

wenn Sie etwas für Ihre Gesundheit tun wollen, sollte Ihre GmbH Ihnen ein Dienstfahrrad für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb und für den Privatbereich zur Verfügung stellen. Auch die Finanzverwaltung unterstützt dieses Anliegen und stellt interessante Steuervorteile in Aussicht (Nr. 1 und 2).

Wenn Sie oder Ihre GmbH 15 Monate oder mehr nach Ablauf eines Kalenderjahres Steuern für dieses Jahr entrichten müssen, verlangt das Finanzamt Zinsen von 6 Prozent auf die noch ausstehende Steuerschuld. Der BFH hat jetzt Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Zinshöhe angesichts der seit Jahren andauernden Niedrigzinsphase geäußert (Nr. 3).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Dienstfahrrad (1):** Steuerliche Vorteile durch Gehaltsumwandlung und Dienstrad-Leasing
- 2 Dienstfahrrad (2):** Besonderheiten bei Geschäftsführern mit Gesellschafterstatus
- 3 Nachzahlungszinsen:** Höhe ist seit 2015 nicht mehr verfassungsgemäß
- 4 Bilanzierung:** Wann gehören GmbH-Anteile eines Einzelunternehmers zu seinem Betriebsvermögen?
- 5 Investitionsabzugsbetrag:** Besonderheiten bei Personengesellschaften
- 6 Firmenwagen für den Ehegatten mit Minijob**
- 7 Liebhaberei:** Verluste zugunsten einer GmbH – UG (haftungsbeschränkt) als Rettungsanker?
- 8 Strohmännchen-Geschäftsführer:** Persönliche Haftung bei Nichtabführung von Sozialabgaben
- 9 GmbH-Krise:** Für welche Zahlungen haftet der GmbH-Geschäftsführer persönlich?
- 10 Kommanditist:** Zu den Grenzen des Einsichtsrechts eines Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag

## 1 Dienstfahrrad (1): Steuerliche Vorteile durch Gehaltsumwandlung und Dienstrad-Leasing

Das Dienstfahrrad findet immer mehr Anhänger. Der Grund: Es ist nicht nur umweltfreundlich, sondern fördert auch die Gesundheit der Mitarbeiter. Auch GmbH-Geschäftsführer ohne und mit Gesellschafterstatus können von den steuerlichen Vorteilen eines Dienstrad-Leasings profitieren.

Dabei geht der Trend eindeutig hin zum anspruchsvollen Elektrofahrrad (E-Bike), das der Arbeitgeber für seine Mitarbeiter leaset. Einzelfragen zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von E-Bikes an Arbeitnehmer in Leasingfällen hat die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben vom 17.11.2017 geregelt.

**Kauft die GmbH** das Fahrrad, um es dem Geschäftsführer (oder einem anderen Mitarbeiter) zur Verfügung zu stellen, können die Anschaffungskosten über einen Zeitraum von **sieben Jahren abgeschrieben** werden.

Wesentlich häufiger wird in den letzten Jahren das Dienstrad-Leasing praktiziert. Stellt die GmbH dem Geschäftsführer eine Gehaltserhöhung in Aussicht, zu der auch die Überlassung eines Dienstrads gehört, kann sich der Geschäftsführer an eine Leasinggesellschaft wenden, die ihn an einen ihrer Vertragspartner verweist. Bei diesem wählt der GmbH-Chef sich sein Wunschrad aus, z.B. ein Mountainbike oder ein Pedelec (Fahrrad mit Elektromotor).

Die Überlassung eines Dienstrads setzt keine Gehaltserhöhung voraus. Auch ohne eine Änderung der Vergütung kann dem Geschäftsführer ein E-Bike gestellt werden, wenn er sich im Gegenzug bereit erklärt, für die Dauer der Nutzungsüberlassung auf einen Teil seines monatlichen Gehalts in Höhe der Leasingrate zu verzichten (sogenannte **Gehaltsumwandlung**). Zu diesem Zweck ist der Dienstvertrag entsprechend zu ändern bzw. durch einen Nachtrag zu ergänzen.

Die Gehaltsumwandlung anlässlich eines Dienstrad-Leasings wird von der Finanzverwaltung steuerlich anerkannt (BMF-Schreiben vom 17.11.2017). Sie hat zur Folge, dass das Bruttogehalt und damit das zu versteuernde Einkommen des Geschäftsführers sinkt. Damit verringern sich auch die Sozialabgaben von Arbeitgeber und Arbeitnehmer; dadurch wird die Gehaltsumwandlung vor allem für sozialversicherungspflichtige Mitarbeiter interessant.

Die Überlassung eines E-Bike (allgemein: eines Fahrrads) an einen Arbeitnehmer wird **steuerlich** im Wesentlichen so behandelt wie die Überlassung eines Dienstwagens. Es gibt allerdings einige Unterschiede. Im Einzelnen gilt:

Darf der Geschäftsführer – und in der Regel auch seine Familienangehörigen – das **E-Bike auch privat nutzen**, muss er 1 Prozent des Bruttolistenpreises im Jahr der erstmaligen Nutzung als geldwerten Vorteil (Sachlohn) monatlich versteuern. Alternativ könnte der geldwerte Vorteil auch anhand eines Fahrtenbuchs ermittelt werden. Dies lohnt sich allerdings nur, wenn die Privatnutzung eines teuren E-Bike sehr gering ist.

Ebenso wie beim Dienstwagen verringert sich der geldwerte Vorteil, wenn der Geschäftsführer entweder ein pauschales Nutzungsentgelt an die GmbH zahlt oder einzelne Kosten für die Pflege oder Wartung des Fahrrads trägt.

Anders als bei der Dienstwagenüberlassung wird bei der Gestellung eines E-Bike für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte **kein geldwerter Vorteil** angesetzt (bei Pkw-Gestellung: 0,03 Prozent pro Entfernungskilometer).

Andererseits darf der Geschäftsführer die **Entfernungspauschale** in Höhe von 0,30 Euro je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten geltend machen.

Auch Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind mit der 1-Prozent-Regelung abgegolten.

Lediglich dann, wenn das E-Bike verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist – dies ist der Fall, wenn der Motor des E-Bike auch Geschwindigkeiten über 25 km pro Stunde unterstützt –, ist ein zusätzlicher geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten gemäß § 8 Abs. 2 EStG anzusetzen.

Die Freigrenze für Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (44 Euro monatlich) ist auf die Überlassung eines Dienstfahrrads nicht anzuwenden.

## 2 Dienstfahrrad (2): Besonderheiten bei Geschäftsführern mit Gesellschafterstatus

Aus der gesetzlichen Regelung, dass die Gesellschafter für die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer zuständig sind (§ 46 Nr. 5 GmbHG), hat der BGH abgeleitet, dass die Gesellschafter auch für den Abschluss und jede Änderung des Anstellungsvertrags mit einem Geschäftsführer zuständig sind (BGH, Urteil vom 25.3.1991). Vertragsänderungen, die ohne Gesellschafterbeschluss zustande gekommen sind, sind zivilrechtlich nicht wirksam.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das BGH-Urteil auch bei Vereinbarungen über die Änderung der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu beachten. Ist eine derartige Vereinbarung mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer nach den Grundsätzen des BGH-Urteils zivilrechtlich nicht wirksam zustande gekommen, sind Gehaltserhöhungen **steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)** anzusehen (BMF-Schreiben vom 16.5.1994).

Da die Überlassung eines E-Bike an einen Gesellschafter-Geschäftsführer auch zur privaten Nutzung einen zusätzlichen Vergütungsbestandteil darstellt, bedarf die Vereinbarung der **Zustimmung der Gesellschafter**. Zu diesem Zweck ist ein Gesellschafterbeschluss auf einer ordnungsgemäß einberufenen Gesellschafterversammlung zu fassen. Genehmigt sich der Gesellschafter-Geschäftsführer ein E-Bike, weil er die Kapitalmehrheit besitzt und außerdem vom Verbot der Inselforderungen (§ 181 BGB) befreit ist, ist die Vereinbarung einschließlich der

Gehaltsumwandlung zivilrechtlich unwirksam und damit auch steuerlich nicht anzuerkennen.

Der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung des Rads ist als vGA einzustufen. Diese ist mit den Mietraten zu bewerten, die ein professioneller Fahrradverleih in Rechnung stellen würde (Fremdvergleichsmaßstab: BFH, Urteil vom 22.12.2010).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann die vGA aus Vereinfachungsgründen auch nach der 1-Prozent-Regelung bewertet werden (BMF-Schreiben vom 3.4.2012).

### 3 Nachzahlungszinsen: Höhe ist seit 2015 nicht mehr verfassungsgemäß

Die Zinsen für Steuernachzahlungen betragen für jeden Monat 0,5 Prozent. Allein bei der steuerlichen Betriebsprüfung vereinnahmte der Fiskus im Bereich der Zinsen in den letzten Jahren mehr als 2 Mrd. Euro. Mit seinem Urteil vom 9.11.2017 hatte der BFH für einen **Zinsbescheid aus dem Jahr 2013** entschieden, dass die Höhe der Nachforderungszinsen (§§ 233a, 238 Abs. 1 AO) weder gegen das Grundgesetz noch gegen das Übermaßverbot verstößt (vgl. Mandanten-Rundschreiben 3/2018, S. 5).

**Nunmehr kommt die Kehrtwende.** Für Verzinsungszeiträume **ab dem Jahr 2015** zweifelt der BFH an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen (Beschluss vom 25.4.2018). Konsequenz ist, dass der BFH die beantragte Aussetzung der Vollziehung gewährt hat.

#### Beispiel:

*Das Finanzamt setzte die von den Eheleuten für das Jahr 2009 zu entrichtende Einkommensteuer zunächst auf 159.139 Euro fest. Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte das Finanzamt am 11.11.2017 die Einkommensteuerfestsetzung auf 2.143.939 Euro. Nachzuzahlen war eine Steuer von 1.984.800 Euro. Das Finanzamt verlangte zudem in dem mit der Steuerfestsetzung verbundenen Zinsbescheid für den Zeitraum vom 1.4.2015 bis 16.11.2017 Nachzahlungszinsen in Höhe von 240.831 Euro.*

*Die Eheleute begehren die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich des Zinsbescheids, da die Höhe der Zinsen von 0,5 Prozent für jeden Monat verfassungswidrig sei. Der BFH hat dem Antrag stattgegeben und die Vollziehung des Zinsbescheids in vollem Umfang ausgesetzt.*

Der BFH hat wegen der Höhe der Zinsen für Zeiträume ab dem Jahr 2015 **schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit** von § 233a AO in Verbindung mit § 238 Abs. 1 Satz 1 AO. Der BFH begründet dies mit der realitätsfernen Bemessung des Zinssatzes, die den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verletze. Der gesetzlich festgelegte Zinssatz überschreite den angemessenen Rahmen erheblich, da sich ein niedriges Marktzinsniveau strukturell und nachhaltig verfestigt habe.

Der **Sinn und Zweck der Verzinsung** besteht darin, den Nutzungsvorteil wenigstens zum Teil abzuschöpfen, den der Steuerpflichtige dadurch erhält, dass er während der Dauer der Nichtentrichtung über eine Geldsumme verfü-

gen kann. Dieses Ziel sei wegen des strukturellen Niedrigzinsniveaus im typischen Fall für Jahre ab 2015 nicht erreichbar, sodass die **Zinshöhe inzwischen realitätsfern** sei. Es bestehen außerdem schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel, ob der Zinssatz mit dem Übermaßverbot vereinbar ist. Die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirkt in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein Zuschlag auf die Steuerfestsetzung, was nicht zulässig sei.

Der Gesetzgeber ist im Übrigen verfassungsrechtlich verpflichtet zu überprüfen, ob die ursprüngliche Entscheidung zur Höhe von Nachzahlungszinsen in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO auch bei dauerhafter Verfestigung des Niedrigzinsniveaus aufrechterhalten werden kann oder die Zinshöhe herabgesetzt werden muss. Dies habe er selbst auch erkannt, aber gleichwohl bis heute nicht getan, obwohl er vergleichbare Zinsregelungen in der Abgabenordnung und im Handelsgesetzbuch dahingehend geändert habe.

Gegen die Festsetzung von Nachzahlungszinsen für Zeiträume ab 2015 sollte **unbedingt Einspruch eingelegt** werden. Damit die Zinsen nicht bezahlt werden müssen, sollte **gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung** beantragt werden. Zur Begründung reicht ein Hinweis auf den o.a. BFH-Beschluss aus.

### 4 Bilanzierung: Wann gehören GmbH-Anteile eines Einzelunternehmers zu seinem Betriebsvermögen?

Wenn ein Einzelunternehmer zusätzlich eine GmbH gründet, stellt sich die Frage, ob die GmbH-Anteile zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmers gehören. Umgekehrt stellt sich die gleiche Frage, wenn ein GmbH-Gesellschafter ein Einzelunternehmen gründet. Die steuerlichen Folgen sind erheblich. Werden die GmbH-Anteile Betriebsvermögen des Einzelunternehmers und verschenkt er sie später, so hat er die entstandenen stillen Reserven in Form der Wertsteigerungen als Entnahmege-  
winn zu versteuern.

Die Antwort hängt davon ab, inwieweit die GmbH für das Einzelunternehmen wirtschaftlich notwendig oder bedeutsam ist. So entschied das FG Nürnberg in einem solchen Fall: Wird ein Einzelunternehmen, das der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Familien-GmbH gründet, in den ersten Jahren von der GmbH massiv unterstützt, gehören die GmbH-Anteile des Einzelunternehmers zu seinem notwendigen Betriebsvermögen.

#### Beispiel:

*Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Familien-GmbH gründete ein Einzelunternehmen, in dem er einen von der GmbH unentgeltlich übernommenen Geschäftszweig fortführte, und zwar den Verkauf elektrischer Geräte per Internet. In der Anfangsphase erhielt das Einzelunternehmen wertvolle Unterstützung durch die GmbH, indem es Räume der Gesellschaft nutzen, Personal übernehmen, Waren über die GmbH bestellen und ein ungesichertes Darlehen aufnehmen durfte.*

*Nachdem der Einzelunternehmer einige Jahre später seine GmbH-Anteile an Angehörige verschenkt hatte, wollte das Finanzamt einen Entnahmegewinn besteuern. Begründung: Die Anteile seien wegen der gebotenen Unterstützung zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens geworden.*

Das Finanzgericht Nürnberg bestätigte diese Auffassung. Wegen der Bedeutung für den Betrieb des Einzelunternehmens seien die Anteile an der GmbH als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen. Zumindest aber habe gewillkürtes Betriebsvermögen vorgelegen, weil der Einzelunternehmer die von einer früheren Betriebsprüfung verlangte Bilanzierung der Anteile in späteren Jahren fortgeführt hatte.

## 5 Investitionsabzugsbetrag: Besonderheiten bei Personengesellschaften

Ein Investitionsabzugsbetrag kann bei Personengesellschaften (z.B. bei einer gewerblich tätigen KG) entweder

- für geplante Investitionen im Gesamthandsvermögen (= Gesellschaftsvermögen) der Personengesellschaft oder
- für geplante Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gebildet werden.

### Beispiel:

*Eine KG benötigt für die Abwicklung von Büroarbeiten einen leistungsfähigen Kopierer im Wert von 10.000 Euro. Kauft die Gesellschaft den Kopierer aus Gesellschaftsmitteln, gehört er zum Gesamthandsvermögen.*

*Reichen die Mittel der Gesellschaft für diese Anschaffung nicht aus, kann auch einer der Kommanditisten den Kopierer kaufen und ihn sodann der KG zur Nutzung überlassen (vermieten). In diesem Fall gehört der Kopierer zivilrechtlich dem Kommanditisten und ist seinem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen.*

Die Finanzverwaltung hatte bisher die Ansicht vertreten, dass eine Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen nicht zu einer begünstigten Investition führt, wenn der Investitionsabzugsbetrag zuvor für das Gesamthandsvermögen gebildet worden ist. Das bedeutete, dass die Finanzämter den im Gesamthandsvermögen gebildeten Investitionsabzugsbetrag nachträglich gewinnerhöhend rückgängig machten, wenn vor Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist keine Anschaffung im Gesamthandsvermögen erfolgte.

Der BFH hat nunmehr entschieden, dass ein für das Gesamthandsvermögen gebildeter Investitionsabzugsbetrag später begünstigt **auf die Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen übertragen** werden kann. Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist steuerlich als Einheit zu betrachten. Wurde der Investitionsabzugsbetrag für die beabsichtigte Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen gebildet, dann ist die spätere Anschaffung im Gesamthandsvermögen ebenfalls begünstigt.

### Beispiel:

*Ein Kommanditist einer GmbH & Co. KG bildet gewinnmin-*

*dernd in seinem Sonderbetriebsvermögen einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von (100.000 Euro x 40 Prozent =) 40.000 Euro. Im Folgejahr wird das begünstigte Wirtschaftsgut nicht vom Gesellschafter, sondern von der KG angeschafft und als deren Betriebsvermögen ausgewiesen. Nach der Investition wird der im Vorjahr geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag nicht rückwirkend geändert.*

*Es bleibt bei der Gewinnminderung von 40.000 Euro. Im Jahr der Anschaffung wird der Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend aufgelöst. Die Gewinnerhöhung kann dann durch eine Übertragung auf die Anschaffungskosten im Gesamthandsvermögen rückgängig gemacht werden.*

Der Investitionsabzugsbetrag ist betriebsbezogen auszuweisen. Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört steuerlich somit nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Es ist also unbestritten, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen Investitionsabzugsbetrag für Investitionen geltend machen kann, die er in seinem Sonderbetriebsvermögen vornehmen will. Der Investitionsabzugsbetrag mindert als Sonderbetriebsausgabe dann regelmäßig nur den Gewinnanteil dieses Gesellschafters. Wird die begünstigte Investition in den Folgejahren nicht vom Gesellschafter, sondern von der Personengesellschaft selbst vorgenommen, wirkt sich das gegebenenfalls auf die Gewinnverteilung aus.

## 6 Firmenwagen für den Ehegatten mit Minijob

Die Kosten für einen Dienstwagen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn er im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses (Minijob) dem Ehegatten überlassen wird. Das hat das Finanzgericht Köln bei einer sogenannten Barlohnnumwandlung entschieden (Sachbezug statt Barlohn).

### Beispiel:

*Ein Freiberufler beschäftigte seine Ehefrau im Rahmen eines Minijobs als Büro-, Organisations- und Kurierkraft für 400 Euro monatlich. Er überließ seiner Frau hierfür einen Pkw, den sie auch privat nutzen durfte. Der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung wurde mit 385 Euro (1 Prozent des Kfz-Listenpreises) monatlich angesetzt und vom Nettolohn der Ehefrau abgezogen, sodass nur noch ein Barlohn von 15 Euro übrigblieb.*

*Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis deshalb nicht an und erhöhte den Gewinn des Ehemanns um die Kosten für den Pkw und den Lohnaufwand für die Ehefrau. Nach Ansicht des Finanzamts wäre eine solche Vereinbarung nicht mit fremden Arbeitnehmern geschlossen worden.*

Das Finanzgericht erkannte sämtliche Kosten als Betriebsausgaben an. Zwar sei die Gestaltung bei einem Minijob ungewöhnlich, Inhalt und Durchführung des Vertrags entsprächen jedoch dem, was auch fremde Dritte vereinbaren würden. Dienstwagen würden nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht nur Vollzeitbeschäftigten oder dem Führungspersonal auch zur privaten Nutzung über-

lassen. Da das Finanzgericht die Revision zugelassen hat, bleibt abzuwarten, ob der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts teilt.

Sollte dies der Fall sein, ließe sich diese Gestaltung auch **auf eine GmbH übertragen**, die die Ehefrau (oder einen anderen Angehörigen) des Mehrheitsgesellschafters im Rahmen eines Minijobs mit Dienstwagennutzung beschäftigt.

## 7 Liebhaberei: Verluste zugunsten einer GmbH – UG (haftungsbeschränkt) als Rettungsanker?

Um eine GmbH in die Rentabilität zu führen, muss man bisweilen auch neue Wege beschreiten. Dies dachte sich ein GmbH-Geschäftsführer, der als Akquiseinstrument für seine GmbH einen Weinhandel betrieb.

Im Urteilsfall war der Kläger ein Versicherungsmakler der sein Gewerbe in der Rechtsform einer GmbH betreibt, deren Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer er ist. Er führt gleichzeitig als Einzelunternehmer einen Weinhandel. Den Wein erwirbt er von einem Freund und veräußert ihn an Bekannte. Er veranstaltet Weinproben mit den Kunden der GmbH und knüpft dabei weitere geschäftliche Kontakte zugunsten der GmbH.

In den Klagejahren 2011 bis 2013 erzielte er aus dem Weinhandel wie in den sechs Jahren zuvor lediglich Verluste. Deren Berücksichtigung lehnte das Finanzamt unter Berufung auf eine Liebhaberei ab.

Das FG Hamburg wies die Klage zurück. Das Gericht teilte die Auffassung des Finanzamts, dass im Streitfall **keine Gewinnerzielungsabsicht** vorliege. Die Gewinnerzielungsabsicht lässt sich nur anhand äußerer Umstände feststellen. In objektiver Hinsicht ist eine Prognose darüber anzustellen, ob der Betrieb nach der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften.

Nach Einschätzung des FG ist die **Tätigkeit eines Weinhändlers dem Bereich des Hobbys** und der persönlichen Neigungen **zuzuordnen**, sodass dies den Schluss auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht rechtfertigt. Im Streitfall kam hinzu, dass der Weinhandel als Akquisitionsmittel der Maklertätigkeit der GmbH diene. Verschiedene Aktivitäten des Steuerpflichtigen sind je nach besonderen Umständen einheitlich oder getrennt zu beurteilen. Dies richtet sich danach, ob ein selbstständiger Tätigkeitsbereich oder bloß eine Hilfs- oder Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit vorliegt. Im Urteilsfall lehnte das FG eine Einheitsbeurteilung ab. Nach der BFH-Rechtsprechung wäre es erforderlich, dass sich die Tätigkeiten gegenseitig bedingen und untrennbare Bestandteile einer einheitlichen geschäftlichen Betätigung sind. Dies war im vorliegenden Fall wegen Branchenverschiedenheit nicht gegeben.

Schließlich stellte das FG darauf ab, dass in der Vergangenheit erzielte Gewinne ohne Bedeutung sind, wenn der Steuerpflichtige dauerhafte Verluste ohne Gegenmaßnahmen – wie im Streitfall – in Kauf nimmt.

Im Streitfall versuchte der Kläger, der Liebhaberei dadurch zu entgehen, dass er die Verluste aus dem Weinhandel mit Gewinnen aus dem Versicherungshandel kompensieren wollte. Dies ist möglich bei einer **Bewertungseinheit**. Deren Voraussetzungen sind aber eng; sie setzt voraus, dass sich die Tätigkeiten gegenseitig bedingen. Dies ist bei branchenfremden Tätigkeiten, die sich lediglich gegenseitig unterstützen, nicht der Fall.

Hätte der Kläger den Weinhandel **in der Rechtsform einer UG (haftungsbeschränkt)** betrieben, wäre das Risiko der Liebhaberei geringer gewesen. Nach der Erfahrung sind die Finanzämter mit dem Vorwurf der Liebhaberei zurückhaltender, wenn die Tätigkeit im Rechtskleid einer juristischen Person betrieben wird.

## 8 Strohmann-Geschäftsführer: Persönliche Haftung bei Nichtabführung von Sozialabgaben

Es kommen in der Praxis immer wieder Fälle vor, in denen ein Unternehmer nicht als GmbH-Geschäftsführer tätig sein will oder darf. Dann bittet er einen Freund oder Verwandten, das Geschäftsführeramt zu übernehmen, und wirkt nur noch im Hintergrund. Der Strohmann-Geschäftsführer muss wissen, dass er wie ein ordentlich bestellter Geschäftsführer bei Pflichtverletzungen haftet. Das hat das OLG Celle in einem Urteil vom 10.5.2017 bekräftigt.

Im Urteilsfall verlangte eine gesetzliche Krankenkasse von dem beklagten Geschäftsführer der A-GmbH Schadenersatz wegen nicht erfolgter Abführung von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung durch die Gesellschaft. Der Beklagte wandte ein, er sei zwar formell als Geschäftsführer der A-GmbH bestellt, er habe hierbei aber nur als Strohmann für dritte Personen fungiert, sodass eine haftungsrechtliche Verantwortlichkeit für die Vorenthaltung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung für ihn nicht bestehen könne.

Im Gegensatz zur ersten Instanz hat das OLG der Klage der Krankenkasse stattgegeben.

Nach der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur **haftet der Geschäftsführer** einer GmbH gegenüber dem Sozialversicherungsträger **für vorenthaltene Arbeitnehmerbeiträge auf Schadenersatz**. Diese Haftung trifft stets den vorsätzlich handelnden formell bestellten Geschäftsführer, unabhängig davon, ob er die Aufgabe des Geschäftsführers selbst ausübt oder sie auf nachgeordnete Mitarbeiter delegiert. **Gleiches gilt, wenn der Geschäftsführer** – wie im entschiedenen Fall – **nur als Strohmann fungiert** und die Geschäftsführung faktisch von Hintermännern ausgeübt wird.

Im Falle der Delegation von Geschäftsführer-Aufgaben verbleibt bei dem Geschäftsführer stets eine **Pflicht zur Überwachung der Aufgabenerfüllung**. Der vollständige Verzicht auf eine Überwachung der Abführung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung begründet regelmäßig einen bedingten Vorsatz, da der Geschäftsführer in diesem Fall das Vorenthalten der Beiträge billigend in Kauf nimmt.

## 9 GmbH-Krise: Für welche Zahlungen haftet der GmbH-Geschäftsführer persönlich?

Gerät eine GmbH in eine Krise und damit in die Nähe der Insolvenzreife, muss der Geschäftsführer wissen, welche Zahlungen von den Konten der GmbH er noch tätigen darf und welche ihm verwehrt sind. Leistet er verbotene Zahlungen, droht ihm die persönliche Haftung im Fall der Insolvenzeröffnung.

Mit einem Urteil vom 4.7.2017 hat der Bundesgerichtshof (BGH) die **Insolvenzhaftung** eines GmbH-Geschäftsführers **wesentlich verschärft**. Im Urteilsfall war über das Vermögen der X-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Nach Auffassung des Insolvenzverwalters war sie spätestens seit dem 1.9.2009 zahlungsunfähig. Zwischen dem 14.9. und 9.12.2009 hat die X-GmbH vom Geschäftskonto und aus der Barkasse Zahlungen in einer Gesamthöhe von rund 54.000 Euro vorgenommen, und zwar an die Stadtwerke AG, verschiedene Lieferanten sowie die Juni-Gehälter an die Angestellten.

Der Insolvenzverwalter hat den früheren Geschäftsführer A auf Zahlung des Gesamtbetrags in die Insolvenzmasse verklagt.

Der BGH hält die Klage insgesamt für begründet.

Der Geschäftsführer einer GmbH ist zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der GmbH bzw. nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden. Dies war vorliegend bei allen Zahlungen an die Gläubiger der X-GmbH der Fall.

Nach der Rechtsprechung des BGH entfällt jedoch die zunächst gegebene Ersatzpflicht des Geschäftsführers für solche Zahlungen, wenn und soweit die durch die Zahlung verursachte Masseschmälerung durch eine **in unmittelbarem Zusammenhang mit der in Zahlung stehenden Gegenleistung** ausgeglichen wird (so BGH, Urteil vom 18.11.2014). Im Saldo bleibt dann nämlich die Insolvenzmasse genauso groß wie vorher. Durch eine Rückzahlungspflicht des Geschäftsführers würde sie ohne Grund vergrößert werden.

Es reicht aber – so der BGH – nicht irgendein beliebiger weiterer Massezufluss als Ausgleich der Masseschmälerung aus. Vielmehr ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der einzelnen Zahlung erforderlich. Aus jeder Zahlung der GmbH muss daher ein wirtschaftlicher Zufluss an die GmbH erfolgen. Als einen solchen Massezufluss bewertet der BGH auch, dass für die Zahlung ein Gegenwert in das Gesellschaftsvermögen gelangt ist (so BGHZ a.a.O.).

**Vorliegend** hat der BGH **keinen solchen Massezufluss** bejaht. Insbesondere steht der Zahlung von Gehältern an die Mitarbeiter kein Massezufluss gegenüber. Die von den Mitarbeitern erbrachten **Arbeitsleistungen** stellen keine durch die Gläubiger verwertbare Masse dar. Schutzzweck des § 64 GmbHG ist der Schutz der Insolvenzgläubiger.

Auch den **Zahlungen an den Energieversorger** und die anderen Lieferanten steht kein jeweiliger Massezufluss

gegenüber. Zwar hat die GmbH Lieferungen oder Dienstleistungen erhalten, doch ist die Masseschmälerung nicht so ausgeglichen worden, dass die Gläubiger darauf zugreifen können. **Maßgeblich ist die Verwertbarkeit der Gegenleistung durch die Insolvenzgläubiger**, wobei die Bewertung einer Gegenleistung nach Liquidationswerten zu erfolgen hat.

## 10 Kommanditist: Zu den Grenzen des Einsichtsrechts eines Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag

Können die Kontrollrechte eines Kommanditisten beschnitten werden? Wenn ja, unter welchen Bedingungen? Mit diesen Fragen hatte sich das OLG München in einem Urteil vom 31.1.2018 zu beschäftigen.

Der Sachverhalt: Im Gesellschaftsvertrag der beklagten Publikums-GmbH & Co. KG ist das Einsichtsrecht der Kommanditisten gemäß § 166 Abs. 1 HGB ausgeschlossen, wenn ein Wirtschaftsprüfer die Richtigkeit des Jahresabschlusses, insbesondere seine Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen und dem Gesellschaftsvertrag, uneingeschränkt bestätigt hat. Eine solche uneingeschränkte Bestätigung liegt für die Jahre 2009 bis 2015 vor.

Ein Kommanditist (der Kläger) möchte jedoch mittels der Geschäftsunterlagen insbesondere die Tätigkeit und die Auslagererstattung zugunsten der Verwaltungsratsmitglieder der KG überprüfen. LG und OLG haben die Klage abgewiesen.

Nach Auffassung des OLG München ist § 166 Abs. 1 HGB grundsätzlich dispositiv, da § 163 HGB die Geltung der §§ 164 bis 169 HGB unter den Vorbehalt der „Ermangelung abweichender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags“ stellt.

Folglich sind diese Bestimmungen vom Gesetzgeber zur Disposition der Parteien gestellt worden. Knüpft der Ausschluss des Einsichtsrechts an ein **uneingeschränktes Testat eines Wirtschaftsprüfers** nach einer Prüfung gemäß § 317 Abs. 1 HGB an, ist ein **vertraglicher Ausschluss des Einsichtsrechts rechtmäßig**. Das OLG weist zusätzlich ausdrücklich darauf hin, dass insbesondere aus § 51a GmbHG (Auskunftsrecht des GmbH-Gesellschafters) für die KG keine weitergehenden Informationsrechte der Kommanditisten – weder direkt noch analog – abgeleitet werden können.

Die Interessenlage der Kommanditisten erfordert kein uneingeschränktes Einsichtsrecht, da der Verzicht hierauf nach dem Gesellschaftsvertrag nur eingreift, wenn nach einer Prüfung gemäß § 317 Abs. 1 HGB ein uneingeschränktes Testat eines Wirtschaftsprüfers ausgestellt worden ist. Anderenfalls besteht das Einsichtsrecht gemäß § 166 Abs. 1 HGB uneingeschränkt, wonach ein Kommanditist eine Abschrift des Jahresabschlusses verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen kann.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 4/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Dienstoffahrrad (1)</b>	BMF-Schreiben vom 17.11.2017, BStBl I, S. 1546 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	2018, S. 161
2 <b>Dienstoffahrrad (2)</b>	BMF-Schreiben vom 16.5.1994, BStBl I, S. 868 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	2018, S. 163
3 <b>Nachzahlungszinsen</b>	BFH, Beschluss vom 25.4.2018, Az. IX B 21/18 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
4 <b>Bilanzierung</b>	FG Nürnberg, Urteil vom 25.7.2017, Az. 1 K 1266/15 <a href="http://www.gesetze-bayern.de">www.gesetze-bayern.de</a> Revision beim BFH anhängig unter Az. X R 38/17	2018, S. 183
5 <b>Investitions- abzugsbetrag</b>	BFH, Urteil vom 15.11.2017, Az. VI R 44/16 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2018, S. 115
6 <b>Firmenwagen</b>	FG Köln, Urteil vom 27.9.2017, Az. 3 K 2547/16 <a href="http://www.fg-koeln.nrw.de">www.fg-koeln.nrw.de</a> BFH-Az. X R 44/17	–
7 <b>Liebhabelei</b>	FG Hamburg, Urteil vom 2.3.2017, Az. 1 K 141/16 <a href="http://www.landesrecht-hamburg.de">www.landesrecht-hamburg.de</a>	2018, S. 187
8 <b>Strohmann- Geschäftsführer</b>	OLG Celle, Urteil vom 10.5.2017, Az. 9 U 3/17 <a href="http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de">www.rechtsprechung.niedersachsen.de</a>	2018, S. 63
9 <b>GmbH-Krise</b>	BGH, Urteil vom 4.7.2017, Az. II ZR 319/15 <a href="http://www.bundesgerichtshof.de">www.bundesgerichtshof.de</a>	2017, S. 378 2018, S. 176
10 <b>Kommanditist</b>	OLG München, Endurteil vom 31.1.2018, Az. 7 U 2600/17 <a href="http://www.gesetze-bayern.de">www.gesetze-bayern.de</a>	2018, S. 190