

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

ein aktuell bekannt gewordenes BFH-Urteil zeigt auf, wie Gesellschafter einer GmbH durch eine inkongruente Gewinnverteilung zugunsten einer Schwester-GmbH die Versteuerung des ausgeschütteten Gewinns hinausschieben können (Nr. 1). Durch Ankauf der gebrauchten Mobiltelefone der Mitarbeiter und die anschließende steuerfreie Nutzungsüberlassung kann die GmbH die Bindung der Mitarbeiter an das Unternehmen stärken (Nr. 3). Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Nutzung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb günstiger als nach der 0,03 Prozent-Methode berechnet und so Lohn- und Umsatzsteuer gespart werden (Nr. 5).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 **Inkongruente Gewinnverteilung:** Zulässigkeit auch aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses
- 2 **Elektro-Fahrzeuge einer GmbH:** Steuerliche Behandlung der Stromkosten
- 3 **Mobilfunkvertrag:** Steuerfreie Nutzung durch Arbeitnehmer
- 4 **Gewinnsschätzung durch das Finanzamt:** Richtsätze als Schätzungsgrundlage geeignet?
- 5 **Dienstwagen (1):** Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb aus steuerlicher Sicht
- 6 **Dienstwagen (2):** Nutzungsverbot und Nutzungsverzicht für Privatfahrten
- 7 **Start-up-Unternehmen:** Anforderungen an eine positive Fortführungsprognose bei drohender Insolvenz
- 8 **Künstlersozialabgabe:** Keine Abgabe bei einmaligem Auftrag
- 9 **UG & Co. KG:** Haftung des Geschäftsführers der Komplementär-UG gegenüber der KG bei Kompetenzüberschreitung

## 1 Inkongruente Gewinnverteilung: Zulässigkeit auch aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses

Kann eine inkongruente (disquotale) Gewinnausschüttung durch einen Gesellschafterbeschluss mit steuerlicher Wirkung beschlossen werden, wenn die Satzung der Gesellschaft grundsätzlich eine Ausschüttung entsprechend der Beteiligungsquote vorschreibt? Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 29.8.2022 zu entscheiden.

Laut Sachverhalt war S zu 50 Prozent an der A-GmbH und zu 100 Prozent an der B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH war ebenfalls zu 50 Prozent an der A-GmbH beteiligt. Die Gesellschafter der A-GmbH – also S und die B-GmbH – fassten in den Streitjahren jeweils einstimmig Gewinnausschüttungsbeschlüsse, wonach die Ausschüttungen ausschließlich an die B-GmbH erfolgen sollten. Der Gesellschaftsvertrag der A-GmbH enthielt keine Regelungen zur Gewinnverteilung. Diese waren daher entsprechend den Beteiligungsverhältnissen zu verteilen (§ 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG).

Das Finanzamt (FA) sah die Ausschüttungsbeschlüsse wegen der inkongruenten Verteilung der Gewinne als zivilrechtlich nichtig an und unterwarf die hälftigen Ausschüttungsbeträge bei S als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der Besteuerung.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Der **BFH** wies die **Revision des FA** gegen das zugunsten der Kläger ergangene Urteil des FG als **unbegründet** zurück: Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Ausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als **zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss** entgegen der Sichtweise der Finanzverwaltung der Besteuerung zugrunde zu legen. Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht nicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Es liegen daher nur offene Gewinnausschüttungen der A-GmbH an die B-GmbH und keine Ausschüttungen an die Kläger vor.

Der **BFH verneinte** auch einen **Gestaltungsmisbrauch**, weil S als Kläger keinen steuerlichen Vorteil erzielt hatte. Zwar waren die überquotalen Ausschüttungen ausschließlich einer GmbH (der B-GmbH) zugutegekommen, die der Kläger als deren alleiniger Gesellschafter beherrschte. Der „Verzicht“ des Klägers auf den Empfang von Ausschüttungen bewirkt jedoch nur eine zeitliche Verschiebung der Einkünfteerzielung, nicht aber eine steuerliche Statusverbesserung. Denn eine Ausschüttung der auf die empfangende GmbH verlagerten Gewinne durch diese an den Kläger würde nach den gleichen Bedingungen besteuert werden wie eine Ausschüttung in den Streitjahren.

Im Urteilsfall blieb die Ausschüttung an die B-GmbH im Ergebnis **zu 95 Prozent steuerfrei** (§ 8b Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 KStG). Die B-GmbH konnte die erhaltenen Ausschüttungen nahezu vollständig zur Finanzierung geplanter Investitionen oder für Ausschüttungen in der Zukunft verwenden. Voraussetzung dafür war, dass die B-GmbH zu Beginn des Kalenderjahres mit mindestens 10 Prozent am Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt war (§ 8 Abs. 4 KStG), was laut Sachverhalt der Fall war.

## 2 Elektro-Fahrzeuge einer GmbH: Steuerliche Behandlung der Stromkosten

Nutzt ein GmbH-Geschäftsführer ein betriebliches Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug als Dienstwagen, wird er das Fahrzeug nicht ausschließlich im Betrieb aufladen, sondern auch an einer Steckdose/Ladevorrichtung, die zu seiner Wohnung (seinem Haus) gehört. Der Geschäftsführer kann den betrieblichen Nutzungsanteil der ansonsten privaten Stromkosten grundsätzlich mithilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachweisen. Neben dem Einkaufspreis für die verbrauchten Kilowattstunden Strom ist auch ein zu zahlender Grundpreis anteilig zu berücksichtigen. Zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils reicht es aus, wenn der Geschäftsführer den Verbrauch für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten aufzeichnet.

Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil auch mit **lohnsteuerlichen Pauschalen** angesetzt werden. Zur Unterscheidung der anzuwendenden Pauschale ist anstelle jeder zusätzlichen Lademöglichkeit an einer ortsfesten Einrichtung der GmbH auf die zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten abzustellen. Somit gelten für den Zeitraum vom **1.1.2021 bis 31.12.2030** die nachstehenden monatlichen Pauschalen. Das heißt, die Gesellschaft kann die folgenden Stromkosten für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) als betrieblichen Aufwand erfassen:

- **mit zusätzlicher Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
  - für Elektrofahrzeuge 30 Euro monatlich
  - für Hybridelektrofahrzeuge 15 Euro monatlich
- **ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
  - für Elektrofahrzeuge 70 Euro monatlich
  - für Hybridelektrofahrzeuge 35 Euro monatlich

Als zusätzliche Lademöglichkeit gilt jeder geeignete Stromanschluss an einer Betriebsstätte der Gesellschaft. Ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte der GmbH sind die höheren Pauschalen anwendbar. Damit sind sämtliche Kosten der GmbH für den Ladestrom abgegolten. Übersteigen die tatsächlichen Kosten die maßgebende Pauschale, kann die Gesellschaft **anstelle der maßgebenden Pauschale** auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben erfassen.

### 3 Mobilfunkvertrag: Steuerfreie Nutzung durch Arbeitnehmer

Ein Arbeitgeber kann seinen Arbeitnehmern die Telefonkosten für einen Mobilfunkvertrag, der vom Arbeitnehmer abgeschlossen wurde, steuerfrei erstatten, wenn er Eigentümer des Mobiltelefons ist. Der Arbeitgeber ist Eigentümer, wenn er das Telefon von seinem Arbeitnehmer erworben hat und ihm das Mobiltelefon unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt. Dabei spielt es keine Rolle, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon zu einem niedrigen (auch unter dem Marktwert liegenden Preis) vom Arbeitnehmer erwirbt.

#### Beispiel:

Die Klägerin schloss ab März 2015 mit mehreren Arbeitnehmern Kaufverträge über deren gebrauchte Mobiltelefone ab. Sie erwarb diese Mobiltelefone, die zuvor von den Arbeitnehmern privat angeschafft worden waren, zu Kaufpreisen zwischen 1 Euro und 6 Euro. Zeitgleich mit den Kaufverträgen schloss die Klägerin mit diesen Arbeitnehmern jeweils eine „Ergänzende Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten“ ab.

Nach dieser Vereinbarung stellte die Klägerin den Arbeitnehmern deren ehemaliges Mobiltelefon zur Verfügung und übernahm fortan die hierfür entstehenden monatlichen Kosten des Mobilfunkvertrags (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatrate) bis zu einer in der Vereinbarung jeweils festgelegten Höhe. Die Arbeitnehmer hatten die Kosten des Mobilfunkvertrags durch Vorlage von Rechnungskopien nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses waren die Arbeitnehmer verpflichtet, das Mobiltelefon an die Klägerin herauszugeben. Der Überlassungsvertrag war an das bestehende Arbeitsverhältnis gebunden und endete automatisch mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses. Die Klägerin behandelte die Kosten der Mobilfunkverträge, die sie ihren Arbeitnehmern erstattete, als **steuerfreien Arbeitslohn** gemäß § 3 Nr. 45 EStG.

Das FA ging von steuerpflichtigem Arbeitslohn aus, weil die rechtliche Gestaltung unangemessen sei.

Bei der unentgeltlichen Überlassung betrieblicher Mobiltelefone an Arbeitnehmer auch für private Zwecke handelt es sich ebenso wie bei der Übernahme der Grundgebühren und Verbindungsentgelte, die auf private Gespräche entfallen, um steuerbare (geldwerte) Vorteile. **Grund:** Der Arbeitnehmer wird dadurch objektiv bereichert. Es besteht **kein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers** daran, seinen Arbeitnehmern betriebliche Mobiltelefone auch zur privaten Nutzung zu überlassen und für die Privatgespräche der Arbeitnehmer aufzukommen.

Die (**geldwerten**) Vorteile, die die Klägerin ihren Arbeitnehmern zugewandt hat, sind **steuerfrei**. Die Klägerin war zivilrechtliche Eigentümerin der Geräte. Sie hat die Mobiltelefone von ihren Arbeitnehmern aufgrund zivilrechtlich wirksamer Kaufverträge erworben und das Eigentum an

den Geräten erlangt. Die Klägerin trug nach dem „Mobiltelefon-Überlassungsvertrag“ das Risiko insbesondere der Beschädigung und des Untergangs der Mobiltelefone. Die Arbeitnehmer hatten demgegenüber keine Möglichkeit, über die Geräte zu verfügen. Ihnen war nach den mit der Klägerin abgeschlossenen Verträgen lediglich der Gebrauch der Geräte während des laufenden Arbeitsvertrags gestattet. Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei um ein Scheingeschäft gehandelt haben könnte, lagen nicht vor (entgegen der Auffassung des FA).

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung, die von der Klägerin und ihren Arbeitnehmern erstrebt wurde, setzte gerade voraus, dass es sich bei den Mobiltelefonen um betriebliche Telekommunikationsgeräte der Klägerin handelte. Dazu musste die Klägerin zivilrechtliche Eigentümerin der Geräte werden. Das FG hat keine Umstände festgestellt, die darauf hindeuten könnten, dass die von der Klägerin mit ihren Arbeitnehmern abgeschlossenen Kaufverträge nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragschließenden keine Gültigkeit haben sollten. Vielmehr standen sie sich bei Abschluss der Kaufverträge als wirtschaftlich selbstständige Marktteilnehmer gegenüber, bei denen regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass sie ihre jeweiligen (wirtschaftlichen) Interessen beim Abschluss gegenseitiger Verträge wahren. Somit sind die abgeschlossenen Kaufverträge über die Mobiltelefone auch unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs steuerlich anzuerkennen. Die Verkäufe der Mobiltelefone zu Kaufpreisen zwischen 1 Euro und 6 Euro stellen somit auch keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar.

### 4 Gewinnschätzung durch das Finanzamt: Richtsätze als Schätzungsgrundlage geeignet?

Die Finanzbehörde ist grundsätzlich berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist unter anderem, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben bestehen. Formelle Buchführungsmängel berechtigen aber nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln.

Es ist Sache des Finanzamts (FA) und des Finanzgerichts (FG) zu entscheiden, welche Schätzungsmethode genutzt wird, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Der Steuerpflichtige selbst hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode. Weder das FA noch das FG sind grundsätzlich verpflichtet, das Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode zu überprüfen oder zu untermauern. Zudem müssen Schätzungsgrundlagen in einem Streitfall von der Finanzbehörde so dargelegt werden, dass ihre

**Nachprüfung** und insbesondere eine **Schlüssigkeitsprüfung des zahlenmäßigen Ergebnisses der Schätzung** möglich ist. Hierzu müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage – und damit auch die spezifischen Daten, auf denen die Schätzung basiert – als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden.

Der BFH hat nunmehr das Bundesfinanzministerium aufgefordert, in einem Revisionsverfahren zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung zulässig ist. Unklar erscheint insbesondere,

- welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden;
- ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht;
- weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei sogenannten Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen;
- ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

In Deutschland existieren etwa 8 Mio. Betriebe, die in 74 Gewerbeklassen der Richtsatzsammlung unterteilt sind. Wenn in jeder Klasse ca. 10.000 Vergleichsbetriebe berücksichtigt würden, entspräche dies nur ca. einem Zehntel aller vorhandenen Betriebe. Nach den statistischen Regeln sei dies deutlich zu wenig. Darüber hinaus fehlt es oftmals an einer Vergleichbarkeit der Betriebe, die derselben Gewerbeklasse zugeordnet sind. So ist eine Diskothek nicht im Ansatz mit einer Gaststätte vergleichbar. Vergleichbare Schätzungsfälle sollten mit einem Einspruch offengehalten werden, bis der BFH in diesem Verfahren endgültig entschieden hat.

## 5 Dienstwagen (1): Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb aus steuerlicher Sicht

In einem umfangreichen Schreiben vom 3.3.2022 hat sich das BMF u.a. zu der Frage geäußert, wann für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mit einem Dienstwagen des Arbeitgebers die 0,03 Prozent-Regelung und wann die 0,002 Prozent-Regelung anzuwenden ist.

Für jeden Kilometer der Entfernung zwischen der Wohnung und dem Betrieb ist ein geldwerter Vorteil in Höhe von **0,03 Prozent des Listenpreises pro Kalendermonat** anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG). Dies gilt auch dann,

wenn die sonstige Privatnutzung des Pkw u.a. an Wochenenden und im Urlaub vertraglich ausgeschlossen ist, z.B. weil der Geschäftsführer im Privatvermögen über ein vergleichbares Fahrzeug verfügt (Rz. 8 des BMF-Schreibens) und der Dienstwagen deshalb ausschließlich für betriebliche Fahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb überlassen wurde.

Der pauschale Nutzungswert ist nicht zu erhöhen, wenn der Arbeitnehmer den Dienstwagen an einem Arbeitstag mehrmals zwischen Wohnung und Betrieb nutzt.

### Beispiel:

*Geschäftsführer Müller fährt regelmäßig zum Mittagessen nach Hause. Für diese Fahrten fällt kein zusätzlicher geldwerter Vorteil an.*

Wird dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug dauerhaft zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, so findet die 0,03 Prozent-Regelung auch Anwendung für volle Kalendermonate, in denen das Fahrzeug tatsächlich nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wurde. Der pauschale Nutzungswert ist auch dann anzusetzen, wenn aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung oder anderer Umstände Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich anfallen (z.B. aufgrund Teilzeitvereinbarung, Homeoffice, Dienstreisen, Kurzarbeit, Auslandsaufenthalt). Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im pauschalen Nutzungswert ebenfalls berücksichtigt (Rz. 12).

Wer sich mit der Versteuerung nach der 0,03 Prozent-Regelung auch bei zeitweiser Unmöglichkeit der Nutzung des Dienstwagens nicht abfinden möchte, den verweist das BMF-Schreiben vom 3.3.2022 auf die Möglichkeit der **Einzelfahrtbewertung**. Nach dieser Methode können die tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mit 0,002 Prozent des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage im Kalenderjahr bewertet werden (Rz. 13). Unter folgenden **Voraussetzungen** ist diese Bewertungsmethode zulässig:

- Der Arbeitnehmer hat gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb genutzt hat. Es wird nicht beanstandet, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zugrunde gelegt wird.
- Wurden dem Arbeitnehmer mehrere Pkw zur Nutzung überlassen, hat der Arbeitgeber eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen.

### Beispiel:

*Geschäftsführer M fährt einen Dienstwagen mit einem Listenpreis von 80.000 Euro, den er auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb (Entfernung 40km) nutzen darf. Im März 2023 fuhr M an zehn Tagen zum Betrieb, an den restlichen Tagen war er im Homeoffice tätig und auf Dienstreisen.*

Nach der 0,03 Prozent-Regelung beläuft sich der geldwerte Vorteil aus der Überlassung des Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb im Monat März auf (0,03 Prozent von 80.000 Euro x 40km =) **960 Euro**.

Nach der Einzelbewertung beträgt der geldwerte Vorteil (0,002 Prozent von 80.000 Euro x 40km x 10 Tage =) **640 Euro** im Monat März.

Zu beachten ist, dass auf den geldwerten Vorteil auch noch **Sozialabgaben** entfallen, falls M als Fremd- oder Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer sozialversicherungspflichtig ist, sowie **Umsatzsteuer**. Von daher kann der Wechsel von der 0,03 Prozent-Regelung zur Einzelbewertung mit einer nicht unbedeutenden Ersparnis verbunden sein, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich nur wenige Fahrten zum Betrieb zurückgelegt hat.

## 6 Dienstwagen (2): Nutzungsverbot und Nutzungsverzicht für Privatfahrten

Das BMF-Schreiben vom 3.3.2022 (vgl. schon Nr. 5) äußert sich u.a. auch zu den Anforderungen eines Nutzungsverbots oder Nutzungsverzichts für Privatfahrten.

Darf der Geschäftsführer den ihm überlassenen Dienstwagen nicht für private Zwecke nutzen, kommt der Ansatz eines lohnsteuerpflichtigen pauschalen Nutzungswerts sowohl nach der 1 Prozent-Regel als auch nach der 0,03 Prozent-Regel nicht in Betracht. Das Nutzungsverbot ist anhand des Anstellungsvertrags, der Pkw-Nutzungsvereinbarung oder eines protokollierten Gesellschafterbeschlusses nachzuweisen. Die betreffende Unterlage ist zum Lohnkonto aufzubewahren (Rz. 19 des BMF-Schreibens).

Wird das **Nutzungsverbot nicht überwacht**, rechtfertigt dies nicht die Annahme, der Pkw werde gleichwohl privat genutzt. Allein die Möglichkeit, gegen den Willen des Arbeitgebers ein Fahrzeug privat zu nutzen, führt also nicht zu einem geldwerten Vorteil. Wird allerdings ein Verstoß gegen das Nutzungsverbot festgestellt, legt dies den Schluss nahe, dass das Nutzungsverbot nicht ernsthaft vereinbart wurde. In diesem Fall wäre der Ansatz eines Nutzungswerts nach der 1 Prozent-Regelung und ggf. der 0,03 Prozent-Regel gerechtfertigt. Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers stellt das BMF einen für die Zukunft erklärten **schriftlichen Verzicht des Geschäftsführers** auf die Nutzung des Dienstwagens für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb gleich. Auch dieser Verzicht ist zum Lohnkonto aufzubewahren (Rz. 20).

Ein solcher Nutzungsverzicht ist immer dann sinnvoll, wenn der Geschäftsführer oder seine Ehefrau privat einen Pkw besitzt, der dem Dienstwagen in etwa gleichwertig ist und mit dem alle Fahrten im Privatbereich zurückgelegt werden können. Der Nutzungsverzicht kann auch – muss aber nicht – die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb einbeziehen.

Für den Fall einer **vertragswidrigen Nutzung des Dienstwagens** durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer im Privatbereich verweist das BMF-Schreiben vom 3.3.2022 auf das BMF-Schreiben vom 3.4.2012. Nach diesem Schreiben gilt Folgendes: Nutzt ein (beherrschender) Gesellschafter-Geschäftsführer einen betrieblichen Pkw auch privat, obwohl eine entsprechende Nutzung nicht – zumindest konkludent – vereinbart wurde oder gar untersagt ist, resultiert daraus eine **verdeckte Gewinnausschüttung**. Diese ist auf der Ebene der GmbH anhand der erzielbaren Vergütung, ausnahmsweise anhand der 1 Prozent-Regelung, auf der Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers anhand der 1 Prozent-Regelung zu bewerten.

Stellt das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung oder bei anderer Gelegenheit einen solchen (einmaligen) Verstoß fest, sollte darauf geachtet werden, dass die 1 Prozent-Regelung nur in dem betreffenden Monat zur Anwendung kommt – und nicht etwa für alle Monate; es sei denn, es wurde allmonatlich gegen das Nutzungsverbot verstoßen, was in jedem einzelnen Fall **vom FA zu beweisen** ist.

## 7 Start-up-Unternehmen: Anforderungen an eine positive Fortführungsprognose bei drohender Insolvenz

Start-up-Unternehmen werden häufig in der Rechtsform einer Unternehmergesellschaft (UG) (haftungsbeschränkt) gegründet. Ebenso wie für eine GmbH gilt auch für eine UG: Ist die Gesellschaft überschuldet, muss der Geschäftsführer Insolvenz anmelden. Andernfalls haftet er den Gläubigern der Gesellschaft für alle Zahlungen, die er nach Eintritt der Überschuldung geleistet hat (§ 15b Abs. 1 und 4 InsO).

Ausnahmsweise kann auf einen Insolvenzantrag verzichtet werden, wenn für die Gesellschaft eine **positive Fortführungsprognose** nachgewiesen werden kann. Dafür ist der Geschäftsführer in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater der Gesellschaft zuständig. Das OLG Düsseldorf hat in einem Beschluss vom 9.2.2022 zu der Frage Stellung genommen, welche **Anforderungen an die Fortführungsprognose** im Rahmen der insolvenzrechtlichen Überschuldungsprüfung im Lichte der Besonderheiten von Start-up-Unternehmen zu stellen sind.

Bekanntlich ist das Geschäftsmodell eines solchen Unternehmens primär zukunftsorientiert. In vielen Fällen ist eine **langjährige kommerzielle Durststrecke** zurückzulegen. In dieser Phase ist die Selbstfinanzierungskraft des Unternehmens sehr gering: Deshalb sind Start-up-Unternehmen regelmäßig auf externe Geldgeber angewiesen.

Im Urteilsfall berief sich der vom Insolvenzverwalter in Anspruch genommene Ex-Geschäftsführer auf die Darlehenszusage eines finanzkräftigen Investors, der die Gesellschaft bereits in der Vergangenheit mit Darlehen unterstützt hatte. Ist die Bereitstellung weiterer Mittel durch diesen Kapitalgeber auf der Grundlage einer aktuellen, nachvollziehbaren und realistischen Planung gesichert,

vermag dies eine positive Fortführungsprognose zu rechtfertigen; fehlt es hieran und ist die Bereitstellung weiterer finanzieller Geldmittel in jedem Einzelfall (bei jedem konkreten Bedarf) allein vom Willen des Geldgebers abhängig, kann sich der Geschäftsführer nicht darauf verlassen, dass die Finanzierung bis zur erfolgreichen Einführung des Unternehmens am Markt gesichert ist. Unter diesen Umständen kann keine positive Fortführungsprognose gestellt werden.

## 8 Künstlersozialabgabe: Keine Abgabe bei einmaligem Auftrag

Auch wenn die Vergütung eines einmaligen Auftrags die Geringfügigkeitsschwelle von 450 Euro überschreitet, muss der Auftraggeber keine Beiträge zur Künstlersozialkasse leisten. Die Abgabepflicht setzt vielmehr eine gewisse Regelmäßigkeit der Auftragserteilung voraus. Das hat das Bundessozialgericht mit Urteil vom 1.6.2022 entschieden.

Im Urteilsfall hatte ein Unternehmer einen Webdesigner einmalig mit der Erstellung einer Kanzlei-Webseite beauftragt. Die Deutsche Rentenversicherung setzte nach einer Betriebsprüfung eine Nachforderung zur Künstlersozialversicherung fest. Der Widerspruch des Unternehmers gegen den Bescheid hatte keinen Erfolg: Die Versicherung verwies auf den Wortlaut des § 24 Abs. 3 Künstlersozialversicherungsgesetz, wonach ein Auftrag „nicht nur gelegentlich“ erteilt sei, wenn die Summe der Entgelte in einem Kalenderjahr 450 Euro übersteigt. Allein diese Wertgrenze sei maßgeblich.

Nach Ansicht der Richter war die **Nachforderung rechtswidrig**. Eine Abgabepflicht besteht nicht, wenn das Entgelt für mehrere Aufträge in einem Kalenderjahr 450 Euro nicht übersteigt. Das bedeutet jedoch nicht im Umkehrschluss, dass ein Auftraggeber zwingend abgabepflichtig ist, wenn pro Kalenderjahr nur ein Künstler beauftragt wird und dafür mehr als 450 Euro erhält. Aus der einmaligen Beauftragung eines Webdesigners zur Erstellung einer Webseite folge nicht bereits eine Abgabepflicht des Auftraggebers zur Künstlersozialversicherung.

## 9 UG & Co. KG: Haftung des Geschäftsführers der Komplementär-UG gegenüber der KG bei Kompetenzüberschreitung

Überschreitet der Geschäftsführer einer Komplementär-UG (oder -GmbH) die ihm eingeräumten Befugnisse, haftet er auch gegenüber der KG, wenn dieser durch die Kompetenzüberschreitung ein Schaden entstanden ist. Das entschied der BGH mit Beschluss vom 8.2.2022.

Im Sachverhalt war A alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Komplementärin der X-UG & Co. KG und zugleich deren Kommanditist. Die KG war u.a. Alleingesell-

schafterin der T-GmbH, deren Geschäftsführer ebenfalls A war. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag der KG waren die Zusage und Gewährung von Krediten von im Einzelfall mehr als 10.000 Euro ebenso wie das Eingehen von Bürgschaften sowie Erfüllungsversprechen und Garantien in dieser Höhe nur mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung zulässig. A hat zulasten der KG Zahlungen in einer Höhe von insgesamt rund 139.500 Euro an Dritte vorgenommen, um damit Verbindlichkeiten der T-GmbH zu begleichen. Dies ist ohne vorherige Gesellschafterbeschlüsse erfolgt. Rückzahlungen oder geldwerte Gegenleistungen der T-GmbH an die KG hat es nicht gegeben. Über das Vermögen der T-GmbH ist das Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Die KG hat den A auf Zahlung in Höhe von 139.500 Euro in Anspruch genommen.

LG und OLG haben der Klage jeweils stattgegeben.

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des A hin hat der BGH grundsätzlich bestätigt, dass A auf Schadenersatz gemäß § 43 Abs. 2 GmbH-Gesetz in Anspruch genommen werden kann. Die **UG & Co. KG ist in den Schutzbereich der Haftung des Geschäftsführers ihrer Komplementär-UG einbezogen**. Wenn der Geschäftsführer der Komplementär-Gesellschaft gegen seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung verstößt und es dadurch zu einem Schaden der KG kommt, kann diese daher den Geschäftsführer auf Schadenersatz in Anspruch nehmen.

Ein solcher **Schadenersatzanspruch** kann aber **dann nicht** geltend gemacht werden, **wenn sämtliche Gesellschafter der Kommanditgesellschaft** als der potenziell Geschädigten nach zutreffender Information über den Sachverhalt **mit dem Handeln des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einverstanden** waren. Dies gilt genauso für eine Komplementär-UG.

Die bloße Kenntnis eines Gesellschafters von einer Maßnahme lässt allerdings nicht zwingend auf sein Einverständnis schließen. An ein haftungsausschließendes stillschweigendes Einverständnis sind – so der BGH – hohe Anforderungen zu stellen. Bejaht werden kann dies, wenn der Geschäftsführer in Anbetracht des Sach- und Kenntnisstands der Gesellschaft bis zu einer gegenteiligen Weisung berechtigterweise davon ausgehen durfte, mit ihrem Einverständnis zu handeln. Insoweit kommt es auf die wesentlichen Umstände des konkreten Falls an.

Als Geschäftsführer einer GmbH müssen Sie für Geschäfte, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, und solche, die im Geschäftsführeranstellungsvertrag oder im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich aufgeführt sind, die Zustimmung der Gesellschaft einholen. Als Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH bzw. -UG müssen Sie insoweit auch die Zustimmungspflicht innerhalb der KG beachten. Wenn Sie gegen diese Pflicht verstoßen und ohne Zustimmung der Gesellschafter handeln, werden Sie gegenüber der Gesellschaft **persönlich schadenersatzpflichtig**.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Inkongruente Gewinnverteilung</b>	BFH, Urteil vom 28.9.2022, Az. VIII R 20/20 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 85
2 <b>E-Fahrzeuge, Stromkosten</b>	BMF, Schreiben vom 5.11.2021, Az. IV C 6 - S 2177/19/10004 :008, Az. IV C 5 - 2334/19/10009 :003 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	–
3 <b>Mobilfunkvertrag</b>	BFH, Urteil vom 23.11.2022, Az. VI R 50/20 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	–
4 <b>Gewinnschätzung</b>	BFH, Beschluss vom 14.12.2022, Az. VI R 19/21 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	–
5 <b>Dienstwagen (1)</b>	BMF, Schreiben vom 3.3.2022, Az. IV C 5 - S 2334/21/10004 :001 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	GmbH-Stpr 2022, S. 217
6 <b>Dienstwagen (2)</b>	Wie vorstehend; BFH, Urteil vom 18.4.2013, Az. VI R 23/12; BMF, Schreiben vom 3.4.2012, BStBl. I, S. 478	GmbH-Stpr 2022, S. 220
7 <b>Start-up-Unternehmen</b>	OLG Düsseldorf, Beschluss vom 9.2.2022, Az. 12 U 54/21 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 63
8 <b>Künstlersozialabgabe</b>	BSG, Urteil vom 1.6.2022, Az. B 3 KS 3/21 R <a href="http://www.bsg.bund.de">www.bsg.bund.de</a>	GmbH-Stpr 2022, S. 43
9 <b>UG &amp; Co. KG</b>	BGH, Beschluss vom 8.2.2023, AZ. II ZR 118/21 <a href="http://www.dejure.org">www.dejure.org</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 92