

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem Wachstumschancengesetz, das bislang als Entwurf vorliegt, will die Bundesregierung die Liquidität der Unternehmen verbessern und zusätzliche Impulse für Investitionen geben. Zu diesem Zweck werden etliche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, die die Gewinnermittlung betreffen, geändert (Nr. 1). Welche steuerlichen Belastungen bei Einsatz eines Dienstwagens für Fahrten zum Betrieb anfallen und wie GmbH-Geschäftsführer eine Fahrgemeinschaft in eine steuerfreie Sammelbeförderung zum Betrieb umwandeln können, lesen Sie in Nr. 2 und 3. Weitere Beiträge betreffen die persönliche Haftung eines GmbH-Geschäftsführers (Nr. 5, 6, 8).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Wachstumschancengesetz:** Geplante Änderungen im Unternehmensbereich
- 2 Dienstwagen des Geschäftsführers (1):** Einsatz für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb aus steuerlicher Sicht
- 3 Dienstwagen des Geschäftsführers (2):** Einsatz für eine steuerfreie Sammelbeförderung zum Betrieb
- 4 Tantieme:** Wann fließt sie einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu?
- 5 GmbH & Co. KG:** Zum Umfang der Haftung des Geschäftsführers
- 6 GmbH-Geschäftsführer:** Persönliche Haftung bei eigenem Unvermögen zur Geschäftsführung
- 7 Organschaft:** Stille Beteiligung an der Organgesellschaft ist steuerschädlich
- 8 GmbH-Geschäftsführer:** Haftungsprivilegierung nach der Business Judgement Rule

## 1 Wachstumschancengesetz: Geplante Änderungen im Unternehmensbereich

Das Bundesfinanzministerium hat am 17.7.2023 den Referentenentwurf für ein „Wachstumschancengesetz“ veröffentlicht, das wie ein „Jahressteuergesetz“ sehr viele bedeutsame Änderungsvorschläge für verschiedene Steuergesetze enthält. Mit dem „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ soll die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessert werden. Außerdem sollen Impulse gesetzt werden, damit Unternehmen dauerhaft mehr investieren. Die wichtigsten Änderungen im Unternehmensbereich, die ab 2024 gelten sollen, haben wir im Folgenden kurz angerissen.

**Geschenke an Geschäftsfreunde (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG):** Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dürfen den Gewinn nicht mindern, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro netto übersteigen. Dieser Betrag soll auf 50 Euro angehoben werden.

**Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2, Abs. 2a Satz 1 und Satz 2 EStG):** Gegenwärtig können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter sofort vollständig abgezogen werden, wenn sie nicht mehr als 800 Euro netto betragen. Dieser Wert soll in Zukunft 1.000 Euro betragen.

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann derzeit ein Sammelposten gebildet werden, wenn die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten 250 Euro, aber nicht 1.000 Euro übersteigen. Hier soll die Anhebung der Betragsgrenze von 1.000 Euro auf 5.000 Euro erfolgen und die Auflösungsdauer von fünf Jahren auf drei Jahre verringert werden. Die Wirtschaftsgüter, die in einem Sammelposten zusammengefasst werden, müssen nicht in einem gesonderten Verzeichnis erfasst werden. Der Zugang dieser Wirtschaftsgüter wird lediglich buchmäßig erfasst.

**Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG:** Die Sonderabschreibung beträgt derzeit bis zu 20 Prozent der Investitionskosten und gilt für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200.000 Euro im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschreiten. Ab 2024 sollen bis zu 50 Prozent der Investitionskosten abgeschrieben werden können.

**Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG):** Der mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz auf zwei Jahre erweiterte Verlustrücktrag soll um ein weiteres Jahr auf drei Jahre ausgedehnt werden. Darüber hinaus sollen die ab dem Veranlagungszeitraum 2020 auf 10 Mio. Euro angehobene Betragsgrenze beim Verlustrücktrag dauerhaft beibehalten werden.

**Erweiterter Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG):** Nach dem geltenden Recht ist bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. Euro der Verlustvortrag für jedes Verlustvortragsjahr unbeschränkt möglich. Für den Teil, der den Sockelbetrag

überschreitet, ist der Verlustvortrag auf 60 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt. Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 soll diese Mindestgewinnbesteuerung keine Anwendung finden. Der Verlustvortrag soll in diesen Jahren unbegrenzt möglich sein.

**Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3):** Soweit Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer und deren Begleitpersonen anlässlich von Betriebsveranstaltungen künftig den Betrag von 150 Euro (bisher 110 Euro) je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer – unter den weiteren bisherigen Voraussetzungen – nicht übersteigen, sollen sie nicht zu den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit gehören.

**Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG):** Die Thesaurierungsbegünstigung soll durch verschiedene Maßnahmen auch für diejenigen Unternehmer eröffnet werden, deren Einkünfte nicht dem Spitzensteuersatz unterliegen. Der begünstigungsfähige Gewinn soll um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG entnommen werden, erhöht werden. Außerdem sollen steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden können.

**Fünftelungsregelung bei der Lohnsteuer (§ 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG):** Derzeit kann die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Da dieses Verfahren für Arbeitgeber kompliziert ist, soll es gestrichen werden. Die Tarifiermäßigung sollen Arbeitnehmer weiterhin im Veranlagungsverfahren geltend machen können.

**Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung (§ 40b Abs. 3 EStG):** Arbeitgeber können die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent erheben, wenn der steuerliche Durchschnittsbeitrag ohne Versicherungssteuer 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Dieser Grenzbetrag soll erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024 aufgehoben werden.

## 2 Dienstwagen des Geschäftsführers (1): Einsatz für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb aus steuerlicher Sicht

### Ausgangsfall:

Geschäftsführer Müller wohnt zusammen mit seiner Ehefrau in einer landschaftlich reizvollen Gegend, 70km vom Sitz der Gesellschaft entfernt. Auch Frau Müller ist bei der GmbH angestellt, und zwar als Sekretärin ihres Ehemanns. In dieser Eigenschaft wickelt sie zusammen mit diesem die gesamte schriftliche und telefonische Korrespondenz des Unternehmens ab.

Die Eheleute fahren jeden Morgen gemeinsam mit dem Dienstwagen, den die GmbH Herrn Müller auch zur priva-

ten Nutzung überlassen hat, zur Arbeit. Dieser Pkw hatte einen Bruttolistenpreis von 80.000 Euro im Zeitpunkt der Erstzulassung. Herr Müller verzichtet auf die Führung eines Fahrtenbuchs und versteuert den geldwerten Vorteil aus der Pkw-Gestellung nach der Pauschalregelung.

Herr Müller fragt seinen Steuerberater, welche steuerlichen Konsequenzen mit dem Einsatz des Pkw für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb verbunden sind.

Da Herr Müller kein Fahrtenbuch führt, muss er zunächst den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung des Dienstwagens mit 1 Prozent des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung monatlich versteuern, also mit (1 Prozent von 80.000 Euro =) 800 Euro. Wird der Wagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb (genau: erster Tätigkeitsstätte) genutzt, muss der Geschäftsführer neben der 1 Prozent-Regelung einen weiteren geldwerten Vorteil versteuern. Dieser beträgt 0,03 Prozent des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Monat (§ 8 Abs. 2 Satz 3 Einkommensteuergesetz). Im Ausgangsfall beträgt dieser geldwerte Vorteil (80.000 Euro x 0,03 Prozent x 70km =) 1.680 Euro monatlich.

Ist die private Nutzung des Dienstwagens arbeitsvertraglich geregelt – wie dies normalerweise der Fall ist –, liegt umsatzsteuerlich eine entgeltliche Dienstwagenüberlassung vor, auf die die GmbH **Umsatzsteuer** zahlen muss. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der entgeltlichen Leistung wird es im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht beanstandet, wenn auch für die Umsatzsteuer die lohnsteuerlichen Berechnungsmethoden des geldwerten Vorteils – und damit auch die Pauschalmethode – zugrunde gelegt werden. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist der lohnsteuerliche geldwerte Vorteil um die darin enthaltene Umsatzsteuer zu kürzen (Abschnitt 1.8. Abs. 8 Satz 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass).

#### **Beispiel:**

*Der ermittelte geldwerte Vorteil von 1.680 Euro dividiert durch 1,19 ergibt einen Nettobetrag von (1.411,76 Euro x 19 Prozent =) 268,23 Euro.*

#### **Ergebnis:**

Geschäftsführer Müller muss für die Fahrten zum Betrieb mit dem Dienstwagen nicht nur monatlich 1.680 Euro Lohn versteuern; die GmbH muss auf den geldwerten Vorteil auch noch 268,23 Euro Umsatzsteuer zahlen.

Ist Geschäftsführer Müller sozialversicherungspflichtig, entfallen auf den geldwerten Vorteil aus der Pkw-Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb auch noch **Sozialabgaben**.

### **3 Dienstwagen des Geschäftsführers (2): Einsatz für eine steuerfreie Sammelbeförderung zum Betrieb**

Ausgangsfall wie im Beitrag Nr. 2. Herr Müller fragt seinen Steuerberater, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen er

und seine Ehefrau von einer steuerfreien Sammelbeförderung zum Betrieb unter Einsatz seines Dienstwagens profitieren können.

Die steuerfreie Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zum Betrieb ist in § 3 Nr. 32 Einkommensteuergesetz geregelt. Dort heißt es: Steuerfrei ist die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel, soweit die Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz des Arbeitnehmers notwendig ist. Die Voraussetzungen sind im Einzelnen:

- Es müssen mehrere Arbeitnehmer an der Beförderung teilnehmen; mindestens zwei Arbeitnehmer.

Diese Voraussetzung ist im Ausgangsfall erfüllt; beide Eheleute sind Angestellte der GmbH.

- Es muss sich um Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handeln.

Auch diese Bedingung ist im Ausgangsfall erfüllt.

- Die Sammelbeförderung muss mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel (z.B. Kleinbus oder für mehrere Personen eingesetzter Pkw) erfolgen.

Das Beförderungsmittel muss nicht im Eigentum des Arbeitgebers stehen; es kann sich z.B. auch um ein Leasing-Fahrzeug handeln. Auch der Einsatz des Beförderungsmittels von einem Dritten im Auftrag des Arbeitgebers ist steuerlich begünstigt.

Im Ausgangsfall wurde der Dienstwagen vom Arbeitgeber gestellt.

- Nach dem BFH-Urteil vom 29.1.2009 ist unter Sammelbeförderung die durch den Arbeitgeber organisierte oder zumindest veranlasste Beförderung mehrerer Arbeitnehmer zu verstehen; sie dürfe nicht auf dem Entschluss eines Arbeitnehmers beruhen. Die Übernahme bedürfe grundsätzlich einer **besonderen Rechtsgrundlage**. Dies könne etwa ein Tarifvertrag oder eine Betriebsvereinbarung sein.

Im Ausgangsfall besteht lediglich eine freiwillige Fahrgemeinschaft zwischen den Eheleuten Müller. Sie genügt den Anforderungen an eine steuerfreie Sammelbeförderung nicht. Allerdings kann die Fahrgemeinschaft über einen entsprechenden **Gesellschafterbeschluss** mit anschließender Vereinbarung mit den betroffenen Arbeitnehmern in eine Sammelbeförderung umgestaltet werden.

- Die Sammelbeförderung muss für den betrieblichen Einsatz des Arbeitnehmers notwendig sein. Nach den Lohnsteuer-Richtlinien ist die Notwendigkeit einer Sammelbeförderung z.B. in den Fällen anzunehmen, in denen

1. die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte oder

2. der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten Arbeitnehmer erfordert.

Im Ausgangsfall liegt Fall 2 vor, da Herr Müller zur Abwicklung seiner gesamten Korrespondenz auf seine Frau als Chef-Sekretärin angewiesen ist.

Damit können im Ausgangsfall alle Voraussetzungen erfüllt werden, um eine freiwillige Fahrgemeinschaft in eine steuerfreie Sammelbeförderung umwandeln zu können.

#### 4 Tantieme: Wann fließt sie einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu?

Mit dieser Frage hatte sich das Finanzgericht Baden-Württemberg in einem Urteil zu beschäftigen. Im Urteilsfall war A als Kläger beherrschender Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Der Geschäftsführervertrag bestimmt, dass er für seine Tätigkeit ein monatliches Bruttogehalt erhält. Darüber hinaus erhält er eine Tantieme in Höhe von 20 Prozent des Jahresgewinns der Gesellschaft, welche einen Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung ausbezahlt ist.

In den Streitjahren wurden die Tantiemen dem Kläger nicht ausgezahlt. Eine **Passivierung** durch die GmbH **erfolgte ebenfalls nicht**. Bei einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Tantieme zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung als zugeflossen gelte. Es sei dabei nicht entscheidend, ob eine Auszahlung tatsächlich erfolgt sei, da es der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst in der Hand habe, sich die Tantieme auszahlen zu lassen.

Die Klage hatte Erfolg. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, tritt der Zufluss mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein. In der Regel fließen Geldbeträge dadurch zu, dass sie dem Empfänger bar ausbezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann ein Zufluss von Einnahmen allerdings auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher vorliegen. Danach fließt dem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen „seine“ Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu. Denn ein beherrschender Gesellschafter habe es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist.

Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben. Gemessen an diesen Grundsätzen liegt bei Würdigung der Gesamtumstände des Sachverhalts kein Zufluss von Arbeitslohn in Form von Tantiemen vor.

Der Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 12.5.2014, die darauf abstellt, dass die Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung hätte berücksichtigt werden müssen, folgt der Senat

nicht. Wie das BFH-Urteil vom 28.4.2020 zeigt, kommt es für die Beurteilung, ob ein Zufluss fingiert werden kann, auf die tatsächliche Handhabung an.

#### 5 GmbH & Co. KG: Zum Umfang der Haftung des Geschäftsführers

Bei einer GmbH & Co. KG liegt eine Kombination einer Kapitalgesellschaft (der GmbH) mit einer Personengesellschaft (der KG) vor. Wenn durch das Handeln des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH der KG ein Schaden entsteht, stellt sich die Frage, nach welchen Regeln die Schadensregulierung, also die Haftung des Geschäftsführers, zu beurteilen ist: nach den Vorschriften des GmbH-Gesetzes (GmbHG) oder nach dem Recht der Kommanditgesellschaft, das im Handelsgesetzbuch (HGB) geregelt ist. Mit dieser Frage hatte sich der Bundesgerichtshof (BGH) in seinem Urteil vom 14.3.2023 zu beschäftigen.

Kommt es zu einem Schaden der Komplementär-GmbH, der auf einen Pflichtverstoß des GmbH-Geschäftsführers zurückzuführen ist, ergibt sich dessen Schadenersatzpflicht aus § 43 Abs. 2 GmbHG.

##### **Beispiel:**

*Geschäftsführer der AB-Verwaltungs-GmbH ist G. Von der Gesellschaft ist ihm ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt worden, den er auch privat nutzen darf. Er erlaubt seinem Sohn S, der sich gerade auf seine Führerscheinprüfung vorbereitet, das Auto auf einem privaten Grundstück zu Übungszwecken zu benutzen. S streift bei einem Einparkmanöver einen Baum, wodurch ein Schaden im Heckbereich des Kfz entsteht.*

*Die bestehende Vollkasko-Versicherung deckt zwar grundsätzlich die Reparaturkosten, jedoch ist ein Selbstbehalt in Höhe von 650 Euro vereinbart und die zukünftigen Versicherungsprämien steigen. Der AB-Verwaltungs-GmbH ist daher ein Schaden in Höhe des Selbstbehalts und in Form der erhöhten Prämien entstanden.*

Diesen Schaden wird die Gesellschaft von G nach § 43 Abs. 2 GmbHG ersetzt verlangen können, da es als pflichtwidrig zu betrachten ist, dass G seinem Sohn den Dienstwagen zu Übungszwecken überlassen hat. Durch diese Pflichtverletzung ist auch ursächlich der der Gesellschaft entstandene Schaden verursacht worden.

Es fragt sich, wie der Fall zu beurteilen ist, wenn Halter des Fahrzeugs und Versicherungsnehmer der Kfz-Versicherung nicht die Komplementär-GmbH, sondern die AB-GmbH & Co. KG ist.

Der BGH kommt in seinem Urteil zu der Überzeugung, dass § 43 Abs. 2 GmbHG auch im Verhältnis zwischen dem GmbH-Geschäftsführer und der KG die Grundlage für den Ersatz des entstandenen Schadens bildet. Begründet wird dies mit den **Grundsätzen über den Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter**. Dabei ist die Vertragsbeziehung, die diese Schutzwirkung entfaltet,



das Organ- und Anstellungsverhältnis, das zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer besteht.

Sinn und Zweck dieser Grundsätze ist es, die Schutzwirkungen, die aus einer Vertragsbeziehung entstehen, auch auf Dritte zu erstrecken, wenn diese bestimmungsgemäß mit den Leistungen eines Vertragspartners in Berührung kommen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung bejaht der BGH ohne Weiteres. Nach der vorstehend zitierten Entscheidung wirken sich Fehlleistungen der Geschäftsführung „zwangsläufig stets und in erster Linie zum Nachteil der Kommanditgesellschaft“ aus.

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn die Komplementär-GmbH nicht nur die Aufgabe der Geschäftsführung für die KG übernommen hat, sondern daneben auch selbst unternehmerisch tätig ist.

## 6 GmbH-Geschäftsführer: Persönliche Haftung bei eigenem Unvermögen zur Geschäftsführung

Wer als bestellter Geschäftsführer die Führung der Geschäfte tatsächlich einer anderen Person (einem faktischen Geschäftsführer) überlässt, die er nicht zu kontrollieren vermag, lebt mit dem Risiko der persönlichen Haftung. Dies hat ein Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 15.11.2022 deutlich gemacht.

In dem zugrunde liegendem Sachverhalt war der Kläger alleiniger Geschäftsführer der A-GmbH. Faktischer Geschäftsführer war allerdings der Sohn des Klägers, der formal als Prokurist der GmbH angestellt war.

Die Steuerfahndung kam bei einer Fahndungsprüfung zu dem Ergebnis, dass der Kläger und sein Sohn Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2004 bis 2011 verkürzt hatten. Dabei habe der Kläger geduldet, dass der Sohn als faktischer Geschäftsführer Scheinrechnungen nicht existierender Firmen und Wareneinkäufe sowie Fremdleistungen ohne Beleg gebucht habe.

Das Finanzamt (FA) erließ entsprechende Steueränderungsbescheide, die bestandskräftig wurden. Über das Vermögen der GmbH wurde im Jahr 2013 auf Antrag des FA das Insolvenzverfahren eröffnet. Mit Bescheid vom 19.3.2014 nahm das FA den Kläger wegen Steuerschulden der GmbH in Haftung. Gegen den Haftungsbescheid legte der Kläger Einspruch ein. Das FA reduzierte daraufhin die Haftungssumme, wies aber den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, mit der er die Haftungsanspruchnahme sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach angreift.

Der BFH hält die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich.

Der Kläger hat schuldhaft gehandelt. Entgegen seiner Auffassung entlastet ihn der Umstand, dass die Geschäfte der

GmbH tatsächlich durch seinen Sohn geführt worden sind, nicht. Auch das fortgeschrittene Alter des Klägers und der Einwand, dass er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen, stehen der Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht entgegen.

Der Geschäftsführer einer GmbH ist nicht verpflichtet, die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH selbst zu erledigen. Er ist grundsätzlich befugt, die Erledigung anderen Personen zu übertragen. Er ist jedoch verpflichtet, diese Personen sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen.

## 7 Organschaft: Stille Beteiligung an der Organgesellschaft ist steuerschädlich

Wann eine Organschaft steuerlich anerkannt wird, kann das herrschende Unternehmen (der Organträger) seinen Gewinn oder Verlust mit dem Ergebnis der Tochtergesellschaft (der Organgesellschaft) verrechnen (§ 14 ff. KStG). Allerdings ist Voraussetzung, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags an den Organträger abführen muss. Darauf hat das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern in einem Urteil vom 5.7.2022 hingewiesen.

Im Urteilsfall war die Y-KG Alleingesellschafterin der X-GmbH. Zwischen beiden Gesellschaften bestand ein Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag. Danach verpflichtete sich die X-GmbH zur Abführung ihres gesamten Gewinns an die Y-KG. Zudem wurde später zwischen der Y-KG und der X-GmbH ein Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen. Die Y-KG wurde darin mit 10 Prozent am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der X-GmbH beteiligt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung versagte das Finanzamt die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft. Der dagegen gerichtete Einspruch der X-GmbH hatte keinen Erfolg.

Das FG wies die Klage mit folgender Begründung zurück:

Eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, kann nicht Organgesellschaft sein, weil sie nicht ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführen kann und andernfalls ihr Gewinn nach Belieben zwischen ihr, dem Organträger und dem stillen Gesellschafter aufgeteilt werden könnte, und zwar je nach der – frei im Rahmen der Angemessenheit – zu vereinbarenden Höhe der Beteiligung des Stillen.

Somit sind die Voraussetzungen zur **Abführung des „ganzen Gewinns“** im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG **nicht erfüllt**, wenn an der Organgesellschaft ein außerhalb der Organschaft stehender, atypisch stiller Gesellschafter beteiligt ist. Mangels des Vorliegens einer Organschaft sind die gleichwohl vorgenommenen Ergebnisabführungen als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

## 8 GmbH-Geschäftsführer: Haftungsprivilegierung nach der Business Judgement Rule

Nach § 43 Abs. 1 GmbH-Gesetz hat der GmbH-Geschäftsführer in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns anzuwenden. Verstößt er gegen diese Pflicht, haftet er der Gesellschaft persönlich für den entstandenen Schaden.

Eine besondere Rolle bei der Pflicht zur ordnungsgemäßen Unternehmensleitung spielt die sogenannte **Business Judgement Rule** für unternehmerische Entscheidungen. Bei diesen gibt es nämlich üblicherweise nicht „die eine“ richtige Lösung, sondern mehrere Optionen. Zwischen diesen muss der Geschäftsführer wählen. Dafür muss er meistens eine **unternehmerische Prognose** anstellen, von der er noch nicht wissen kann, ob sich diese später bewahrheiten wird oder nicht. In seine Entscheidung muss er eine Vielzahl an (teils ungewissen) Faktoren einbeziehen (z.B. Markt- und Preisentwicklung, Produktrisiko, Personalentwicklung). Es kommt erschwerend hinzu, dass häufig eine zeitnahe Entscheidung notwendig ist.

Die Rechtsprechung und rechtswissenschaftliche Literatur haben erkannt, dass es bei solchen Entscheidungen nicht richtig sein kann, den Geschäftsführer daran zu messen, ob sich seine Prognose nachträglich als richtig herausstellt. Das Unternehmerrisiko darf nicht von der Gesellschaft auf ihre Geschäftsführer abgewälzt werden. Müssten Geschäftsführer befürchten, für jede (erst im Nachhinein) als falsch erkannte unternehmerische Entscheidung zu haften, würde sicherlich die Bereitschaft zur Übernahme eines Geschäftsführeramts spürbar sinken. Geschäftsführer würden zudem wesentlich vorsichtiger entscheiden. Der dem Unternehmertum innewohnende Innovations- und Mitgestaltungsgedanke ginge so verloren. Aus diesem Grund findet bei unternehmerischen Entscheidungen als **eine Art Haftungsprivilegierung** die sogenannte Business Judgement Rule Anwendung. Sie ist allerdings trotz ihrer enormen praktischen Bedeutung im GmbH-Recht bis heute nicht gesetzlich geregelt. Im Aktienrecht ist das anders. Dort heißt es im § 93 Abs. 1 Satz 2 Aktiengesetz:

„Eine Pflichtverletzung liegt nicht vor, wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.“

Dass die Business Judgement Rule auch im GmbH-Recht gilt, ist jedoch unbestritten.

Im Rahmen der Business Judgement Rule wird dem Geschäftsführer ein **weites unternehmerisches Ermessen eingeräumt**. Dieser Handlungsspielraum der Geschäftsführer ist gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Insbesondere darf ein Gericht lediglich prüfen, ob dem Geschäftsführer bei seiner Entscheidung überhaupt ein Ermessen zustand und ob dieses zum Zeitpunkt der Entscheidung ordnungsgemäß ausgeübt wurde.

Dieser **Ermessensspielraum** greift allerdings nur ein, wenn die **folgenden Voraussetzungen** erfüllt sind; sind sie nicht erfüllt, unterliegt das Handeln des Geschäftsführers der vollen gerichtlichen Nachprüfung:

- Es muss sich um eine **unternehmerische Entscheidung** handeln. Das schließt alle Entscheidungen aus, die im Gesetz oder der Satzung oder durch Weisungsbeschlüsse gegenüber der Geschäftsführung schon bindend vorgegeben sind. Positiv gesprochen sind (wirtschaftliche) Entscheidungen betroffen, bei denen es mehrere Handlungsalternativen gibt. Typischerweise geht es um Investitionen, den Erwerb von Betriebsmitteln oder ganzen Unternehmen oder die Entscheidung über die (gerichtliche) Verfolgung oder Abwehr von Ansprüchen.
- Der Geschäftsführer muss annehmen dürfen, zum Wohle der Gesellschaft zu handeln. Er muss zum Zeitpunkt seiner Entscheidung davon ausgehen können, dass seine Entscheidung **der Gesellschaft** im weitesten Sinne **förderlich** sein wird (z.B. durch eine zu erwartende Gewinnmaximierung oder die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit).
- Der Geschäftsführer muss **frei von Sonderinteressen** und sachfremden Einflüssen agieren. Er darf insbesondere mit seiner Entscheidung keine Eigeninteressen verfolgen; Interessenkonflikte führen im Regelfall zur Pflichtwidrigkeit der getroffenen Entscheidung. Besonders kritisch sollte ein Geschäftsführer daher Geschäfte prüfen, an denen er selbst, eine ihm nahestehende Person (z.B. Ehegatte) oder mit ihm verbundene Unternehmen beteiligt sind. Kann er einen Interessenkonflikt nicht ausschließen, sollte er das Geschäft unterlassen. Jedenfalls sollte er einen solchen Interessenkonflikt seinen Mitgeschäftsführern und/oder der Gesellschafterversammlung zur Kenntnis bringen und zur eigenen Entlastung **auf einen Gesellschafterbeschluss** über die (Nicht-)Durchführung der Maßnahme **hinwirken**.
- Der Geschäftsführer muss auf Basis einer **angemessenen Informationsgrundlage** handeln. Er muss dazu für die konkrete Entscheidung relevante Informationsquellen nutzen und auf dieser Basis die Vor- und Nachteile der einzelnen Handlungsoptionen sorgfältig abschätzen. Der Umfang hängt vom Einzelfall ab, sodass die Informationsbeschaffung und -auswertung umso umfassender sein muss, je risikoreicher oder bedeutender die Maßnahme für die Gesellschaft ist.
- Der Geschäftsführer muss **gutgläubig** sein. Wenn er selbst nicht glaubt, dass seine Entscheidung richtig ist, ist er nicht schutzwürdig. Im Regelfall wird es dann jedoch auch schon an einer der anderen Voraussetzungen für die Anwendung der Business Judgement Rule fehlen.

Die Einhaltung der Voraussetzungen für die Anwendung der Business Judgement Rule sollte der Geschäftsführer **unbedingt dokumentieren** (z.B. in einem internen Vermerk). Er sollte insbesondere festhalten, auf Basis welcher Informationen er seine Entscheidung getroffen hat.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Wachstumschancengesetz</b>	Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), Referentenentwurf vom 14.7.2023	–
2 <b>Dienstwagen des Geschäftsführers (1)</b>	§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG Abschnitt 1.8. Abs. 8 Satz 3 UStAE	GmbH-Stpr 2023, S. 225
3 <b>Dienstwagen des Geschäftsführers (2)</b>	§ 3 Nr. 32 EStG BFH, Urteil vom 29.1.2009, Az. VI R 56/07 <a href="http://www.openjur.de">www.openjur.de</a> R 3.32 LStR	GmbH-Stpr 2023, S. 226
4 <b>Tantieme</b>	FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30.6.2022, Az. 12 K 58/20 <a href="http://www.datenbank.nwb.de">www.datenbank.nwb.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 249
5 <b>GmbH &amp; Co. KG</b>	BGH, Urteil vom 14.3.2023, Az. II ZR 162/21 <a href="http://www.juris.bundesgerichtshof.de">www.juris.bundesgerichtshof.de</a>	GmbH-Spr 2023, S. 205
6 <b>GmbH-Geschäftsführer, Haftung</b>	BFH, Beschluss vom 15.11.2022, Az. VII R 23/19 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 218
7 <b>Organschaft</b>	FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 5.7.2022, Az. 1 K 395/14 <a href="http://www.juris.de">www.juris.de</a>	GmbH-Stpr 2023, S. 222
8 <b>GmbH-Geschäftsführer, Haftungsprivilegierung</b>	BGH, Beschluss vom 3.11.2008, Az. II ZR 236/07 BGH, Urteil vom 22.2.2011, Az. II ZR 146/09 <a href="http://www.dejure.de">www.dejure.de</a>	GmbH-Stpr 2009, S. 225 GmbH-Stpr 2011, S. 251 GmbH-Stpr 2022, S. 93