

## Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

im letzten Rundschreiben dieses Jahres erinnern wir Gesellschafter-Geschäftsführer daran, dass sie neue Vergütungsvereinbarungen für 2019 mit ihrer GmbH rechtzeitig – d.h. bis zum Jahresende – treffen müssen, wenn sie ab Januar 2019 gelten sollen (Nr. 1 und 2). Möglichkeiten der Gesellschaft, noch „auf den letzten Metern“ Steuern zu sparen, erläutern wir in Nr. 3 bis 5. Einen weiteren Schwerpunkt bilden Fragen rund um die Krise einer GmbH (Nr. 7 und 10).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 **Gehaltserhöhung für 2019:** Gesellschafter-Geschäftsführer müssen bis Ende 2018 handeln
- 2 **Tantiemevereinbarung für 2019:** Welche Tantieme ist angemessen?
- 3 **Investitionsabzugsbetrag (1):** Voraussetzungen für die Inanspruchnahme
- 4 **Investitionsabzugsbetrag (2):** Geltendmachung gegenüber dem Finanzamt
- 5 **Geringwertige Wirtschaftsgüter:** Steuerliche Absetzbarkeit
- 6 **Rechnungsberichtigung:** Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs
- 7 **Betriebsaufspaltung:** Keine Krise der Betriebs-GmbH, solange das Besitzunternehmen kreditwürdig ist und der GmbH Kredit gewährt
- 8 **Gesellschafterliste (1):** Welche Pflichten muss ein GmbH-Geschäftsführer beachten?
- 9 **Gesellschafterliste (2):** Die neue Verordnung vom 1.7.2018
- 10 **Geschäftsführerhaftung:** Zur Verantwortlichkeit des Geschäftsführers für Zahlungen nach Insolvenzreife der GmbH

## 1 Gehaltserhöhung für 2019: Gesellschafter-Geschäftsführer müssen bis Ende 2018 handeln

Wer als allein oder mehrheitlich beteiligter und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer für 2019 eine Gehaltserhöhung für sich beabsichtigt, sollte diese noch **bis Ende Dezember 2018** unter Dach und Fach bringen und durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss absegnen lassen. Nur dann gilt die Erhöhung auch mit steuerlicher Wirkung ab Januar 2019.

Eine Gehaltserhöhung, die erst im Laufe des Jahres 2019 vereinbart wird, gilt wegen des **steuerlichen Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbots** für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an.

Zwar gilt das Verbot grundsätzlich nicht für **Minderheitsgesellschafter**, trotzdem ist hier Vorsicht geboten: Nach geltender BFH-Rechtsprechung hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Minderheitsbeteiligung auch dann eine beherrschende Stellung, wenn er sich zusammen mit einem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer, der ebenfalls eine Minderheitsbeteiligung hält, eine Gehaltserhöhung genehmigt und die Anteile beider Geschäftsführer zusammengenommen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben. In einem solchen Fall unterstellt die Rechtsprechung eine **beherrschende Stellung wegen gleichgerichteter Interessen**.

Geschäftsführer und andere Mitarbeiter der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile halten, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige), werden ebenfalls steuerlich als beherrschend angesehen. Deshalb gilt auch für diesen Personenkreis das Rückwirkungsverbot.

Auch wer als **Mehrheitsgesellschafter** das Sagen in der GmbH hat, muss seine Gehaltserhöhung (oder ein anderes Gehalts-Extra, wie z.B. einen höherwertigen Dienstwagen) förmlich **durch Gesellschafterbeschluss** absegnen lassen. Zu diesem Zweck muss eine Gesellschafterversammlung einberufen und die Gehaltserhöhung auf die Tagesordnung gesetzt werden. Erscheint der Minderheitsgesellschafter nicht zur Gesellschafterversammlung, weil er meint, er könne die beabsichtigte Gehaltserhöhung doch nicht verhindern, kann der Mehrheitsgesellschafter die Gehaltserhöhung allein beschließen. Als Nachweis für einen ordnungsgemäß gefassten Gesellschafterbeschluss empfiehlt sich grundsätzlich ein von ihm erstelltes und unterschriebenes Versammlungsprotokoll.

**Wichtig:** Wird eine Gehaltserhöhung formal nicht korrekt „verabschiedet“, hat der Betriebsprüfer leichtes Spiel, ein steuerliches „Mehrergebnis“ einzufahren. Denn die Erhöhung kann von ihm „dem Grunde nach“ beanstandet werden, was zu einer 100-prozentigen verdeckten Gewinnausschüttung der künftig ausgezahlten Erhöhungsbeträge führt.

## 2 Tantiemevereinbarung für 2019: Welche Tantieme ist angemessen?

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2019 erstmals eine Tantieme vereinbaren oder eine solche anheben möchte, muss die nachstehenden von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze beachten.

Viele Jahre lang vertrat der BFH die Auffassung, dass die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu mindestens **75 Prozent** aus einem **Festgehalt** und in der Regel höchstens zu **25 Prozent** aus einer **Tantieme** bestehen darf. Seit 2003 hat die BFH-Rechtsprechung dann mehr Freiräume für die Ausgestaltung von Gewinnantienemen eröffnet. So wurde zunächst eine Gewinnantienne von 30 Prozent selbst bei durchschnittlicher Ertragslage als „noch üblich“ bezeichnet, wie sich anhand der vom BFH ausgewerteten Gehaltsstrukturuntersuchungen belegen lässt. Und wenn der wirtschaftliche Erfolg einer GmbH zunächst nicht absehbar ist, besteht auch keine Pflicht, die Tantieme auf 30 Prozent der Gesamtvergütung zu begrenzen.

Die Finanzverwaltung behandelt heute das 75:25-Verhältnis als **Nichtaufgriffsgrenze**. Erst wenn die variable Vergütung 25 Prozent der Gesamtvergütung übersteigt, soll im Einzelfall ermittelt werden, ob die Tantieme betrieblich oder gesellschaftlich (= verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)) veranlasst ist.

Wesentlich hartnäckiger verteidigen Finanzverwaltung und BFH die 50-Prozent-Grenze bei Gewinnantienemen. Danach darf die Gewinnantienne eines Gesellschafter-Geschäftsführers **maximal 50 Prozent des Jahresüberschusses** der GmbH betragen. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern gilt dies für die Summe aller Gewinnantienemen. Darüber hinausgehende Erfolgsbeteiligungen sind nach Ansicht des BFH regelmäßig unüblich und insoweit vGA. Dahinter steht die durchaus nachvollziehbare Überlegung, dass sich Unternehmen und Geschäftsführer einen erzielten (Mehr-)Gewinn allenfalls hälftig teilen.

Eine höhere, über 50 Prozent liegende Gewinnantienne, so der BFH, sei nur anzuerkennen, wenn es besondere Gründe für eine solche „außergewöhnlich hohe“ Erfolgsbeteiligung gebe. Zu den **Ausnahmesituationen** zählen bspw. die ersten fünf Jahre nach der GmbH-Gründung oder eine grundlegende Betriebsumstrukturierung mit Gewinneinbußen. Als Nachweis für den Ausnahmecharakter einer Tantiemeregelung, die die 50-Prozent-Grenze überschreitet, sollten entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden.

**Umsatzantienemen** werden nach wie vor steuerlich nur anerkannt, wenn sie zeitlich und betragsmäßig begrenzt sind. Außerdem muss es für diese Form der Tantieme eine besondere Rechtfertigung geben, z.B. eine Aufbau- oder Expansionsphase oder die Branchenüblichkeit.

### 3 Investitionsabzugsbetrag (1): Voraussetzungen für die Inanspruchnahme

Mit dem Investitionsabzugsbetrag (IAB) kann eine GmbH ihre Steuerbelastung senken, ohne zunächst Geld ausgeben zu müssen. Sie darf den IAB für Anschaffungen bilden, die sie in den folgenden drei Jahren durchführen will. **Wichtig:** Der 40-prozentige IAB kann nur beansprucht werden, wenn das Betriebsvermögen nicht höher als 235.000 Euro ist.

Voraussetzung ist allein die Absicht, **abnutzbare bewegliche (neue oder gebrauchte) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** anschaffen zu wollen. Investitionsabzugsbeträge können für Wirtschaftsjahre ohne weitere Angaben geltend gemacht werden. Ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht ist nicht erforderlich. Die GmbH kann für das Jahr 2018 eine steuerfreie Rücklage von **maximal 40 Prozent** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beanspruchen. Das Gesamtvolumen der bestehenden Investitionsabzugsbeträge darf **200.000 Euro** nicht überschreiten.

### 4 Investitionsabzugsbetrag (2): Geltendmachung gegenüber dem Finanzamt

Für die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen (IAB) sind keine Funktionsangaben und keine Umschreibungen erforderlich. Beantragt eine GmbH einen gewinnmindernden IAB für ein Wirtschaftsgut, kann sie diesen **in einem Folgejahr** innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums problemlos bis zum gesetzlichen Höchstbetrag **aufstocken**. Nähere Angaben gegenüber dem Finanzamt sind hierbei nicht erforderlich.

Anstelle der Investitionsabsicht sieht die gesetzliche Regelung vor, dass die Gesellschaft dem Finanzamt die Daten zum IAB elektronisch nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz übermittelt. Das gilt auch für die spätere Auflösung (= gewinnerhöhende Hinzurechnung) und für eine Rückgängigmachung oder Rückabwicklung des IAB. Die Datenübermittlung erfolgt im Rahmen der E-Bilanz.

### 5 Geringwertige Wirtschaftsgüter: Steuerliche Absetzbarkeit

Wenn eine GmbH geringwertige Wirtschaftsgüter, die ohnehin benötigt werden, noch vor dem Jahreswechsel anschafft, können diese sofort zu 100 Prozent abgeschrieben werden. Bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2018 besteht ein Wahlrecht, sodass die GmbH zwischen den folgenden drei Varianten wählen kann:

#### Variante 1:

Die GmbH kann selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die sie 2018 angeschafft oder hergestellt hat und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- nicht mehr als 250 Euro betragen haben, sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben,
- mehr als 250 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro betragen haben, in einen Sammelposten einstellen, der gleichmäßig auf fünf Jahre verteilt werden muss (Poolabschreibung).

#### Variante 2:

Die GmbH kann **anstelle** der ersten Variante selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 800 Euro netto betragen haben. Bei dieser Variante entfällt die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter bis 1.000 Euro gemäß § 6 Abs. 2a EStG in einen Sammelposten einzustellen.

#### Variante 3:

Wählt die GmbH die zweite Variante, hat sie auch die Möglichkeit, einzelne geringwertige Wirtschaftsgüter über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Dieses Wahlrecht kann sie für **jedes einzelne Wirtschaftsgut** in Anspruch nehmen. Diese Möglichkeit besteht nicht bei der ersten Variante, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die ansonsten in den Sammelposten eingestellt werden müssten.

**Konsequenz:** Die Varianten 1 und 2 schließen sich gegenseitig aus. Wer die zweite Variante wählt, kann für jedes Wirtschaftsgut entscheiden, ob er es über die individuelle Nutzungsdauer abschreibt (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht). Die GmbH muss sich spätestens beim Jahresabschluss für eine der Varianten entscheiden. Die Wahl zwischen der Variante 1 und 2 gilt jeweils für ein Wirtschaftsjahr, d.h. über Anschaffungen im nächsten Jahr kann wieder neu entschieden werden.

**Aufzeichnungspflicht:** Liegen die Anschaffungskosten über 250 Euro, müssen die Wirtschaftsgüter in der Buchführung einzeln aufgezeichnet und der Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage angegeben werden.

### 6 Rechnungsberichtigung: Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

Ein Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (Eingangsleistungen), als Vorsteuerbetrag abziehen. Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer eine Rechnung besitzt, die **alle gesetzlich vorgeschriebenen Angaben** enthält.

Sind in einer Rechnung **nicht alle Angaben** enthalten, kann die Rechnung korrigiert werden. Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Ursprünglich hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die Berichtigung von Rechnungen **generell keine Rückwirkung**

hat. Das bedeutet, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden musste und erst wieder zu dem Zeitpunkt beansprucht werden konnte, in dem eine berechtigte Rechnung vorlag.

Wird der Vorsteuerabzug wegen **fehlender oder unzutreffender Rechnungsbestandteile** versagt, kann also die Abzugsberechtigung durch Rechnungskorrektur im Zeitpunkt der Berichtigung hergestellt werden. Auswirkungen ergeben sich „nur“ hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem der Vorsteuerabzug beansprucht werden kann. Wird der Vorsteuerabzug erst Jahre später versagt, z.B. im Rahmen einer Außenprüfung, können **Nachzahlungszinsen** gemäß § 233a AO zu erheblichen finanziellen Belastungen führen.

Unbestritten ist, dass Rechnungen berichtigt werden können. Der EuGH hat jedoch entschieden, dass – je nach Art der fehlenden Angaben – der **Vorsteuerabzug im Ursprungsjahr bestehen bleibt**, auch wenn die Korrektur erst in einem späteren Jahr erfolgt. In der Entscheidung des EuGH ging es um **fehlende Steuernummern bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern**. Diese können mit Wirkung für die Vergangenheit nachgeholt werden. Das gilt auch für vergleichbare Fehler, z.B. wenn das Leistungsdatum oder die fortlaufende Rechnungsnummer fehlt oder unzutreffend ist.

Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung ist allerdings nicht möglich, wenn in einer Rechnung die **Mindestanforderungen nicht enthalten** sind. Als Mindestanforderungen werden Angaben zum Rechnungsaussteller, Angaben zum Leistungsempfänger, Bezeichnung der Leistung, Höhe des Entgelts und ein gesonderter Ausweis der Umsatzsteuer angesehen.

Fehlt auch nur eine dieser Mindestanforderungen, ist davon auszugehen, dass eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich ist.

## 7 Betriebsaufspaltung: Keine Krise der Betriebs-GmbH, solange das Besitzunternehmen kreditwürdig ist und der GmbH Kredit gewährt

Wird die Betriebs-GmbH als Pächterin im Rahmen einer Betriebsaufspaltung liquidiert, stellt sich die Frage, wann ein eventueller Liquidationsverlust steuerlich zu erfassen ist. Diese Frage hatte der BFH in seinem Urteil vom 11.10.2017 zu entscheiden.

Im Urteilsfall gründete A im Jahr 1998 als Alleingesellschafter die X-GmbH. Diese pachtete das Anlagevermögen von A als Einzelunternehmer. A gewährte der X-GmbH zudem Kredite. In der Bilanz der X-GmbH zum 31.12.1998 sind kurzfristige Verbindlichkeiten in Höhe von 471.057 DM ausgewiesen.

Im November 1998 veräußerte A als Einzelunternehmer das vormals an die X-GmbH verpachtete Anlagevermögen für 700.000 DM. Daraus erzielte er einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 306.180 DM. Am selben Tag veräu-

ßerte die X-GmbH ihr Umlaufvermögen an denselben Erwerber und stellte den Betrieb mit Ablauf des 31.12.1998 ein. A gewährte der X-GmbH weiterhin Kredite in laufender Rechnung.

Am 12.2.2011 wurde die X-GmbH im Handelsregister gelöscht. In ihrer Liquidationsbilanz wies sie Verbindlichkeiten von 422.345 Euro aus, davon 395.876 Euro gegenüber A.

In seiner Einkommensteuererklärung für 1998 machte A einen Verlust aus der Auflösung der X-GmbH in Höhe von 400.500 Euro geltend (Stammkapital 25.565 Euro ./ Darlehen 426.065 Euro). Das Finanzamt berücksichtigte die nach dem 30.11.2000 von A hingegebenen Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung. Den darüber hinaus geltend gemachten Darlehensausfall berücksichtigte es nicht und wies den Einspruch zurück. Das FG wies die dagegen gerichtete Klage ab.

Der BFH wies die Revision des A mit folgender Begründung zurück: Der Auflösungsverlust ist 2009 entstanden. Zu diesem Zeitpunkt hat A nicht mehr mit Rückzahlungen von der X-GmbH rechnen können. Ein Finanzplandarlehen ist nicht gewährt worden und das Darlehen war von beiden Seiten kündbar. Deshalb liegt auch **kein krisenbestimmtes Darlehen** vor.

Vor dem 1.1.2000 hatte sich die X-GmbH auch nicht in einer Krise befunden. So ist der vorübergehende Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals nur ein Indiz für eine Krise. In Fällen der Betriebsaufspaltung ist jedoch für die Frage der Krise eine **Gesamtbetrachtung von Besitz- und Betriebsunternehmen** vorzunehmen. Eine Krise der Betriebs-GmbH ist zu verneinen, solange das Besitzunternehmen noch kreditwürdig ist und seinen Kredit dem Betriebsunternehmen zur Verfügung stellt.

## 8 Gesellschafterliste (1): Welche Pflichten muss ein GmbH-Geschäftsführer beachten?

Am 1.7.2018 ist die „Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste“ in Kraft getreten. Wir nehmen dies zum Anlass, Sie über die diesbezüglichen Pflichten eines GmbH-Geschäftsführers zu informieren.

Nach § 40 Abs. 1 GmbHG haben Geschäftsführer unverzüglich nach jeder Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung eine von ihnen unterschriebene Liste der Gesellschafter zum Handelsregister einzureichen. In dieser Liste müssen folgende Angaben gemacht werden:

- Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort des Gesellschafters;
- die Nennbeträge und die laufenden Nummern der von jedem Gesellschafter übernommenen Geschäftsanteile;
- die mit jedem Geschäftsanteil verbundene prozentuale Beteiligung am Stammkapital;

- der Gesamtumfang der Beteiligung am Stammkapital als Prozentsatz, wenn ein Gesellschafter mehrere Geschäftsanteile hält;
- bei Gesellschaftern, die ihrerseits im Handelsregister eingetragene Gesellschaften sind: die Firma, der Satzungssitz, das zuständige Register und die Registernummer; bei nicht im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften: deren jeweilige Gesellschafter mit Name, Vorname, Geburtsort und Wohnort.

**Beispiele:**

1. Ein Gesellschafter ist in eine andere Stadt umgezogen (Wohnortwechsel).
2. Eine Gesellschafterin hat geheiratet und den Namen des Ehemanns angenommen.
3. Ein Geschäftsanteil ist vererbt worden.
4. Die GmbH hat eigene Anteile von einem ausgeschiedenen Gesellschafter erworben.

In allen vier Fällen hat der Geschäftsführer eine neue Gesellschafterliste einzureichen, sobald er von dem betreffenden Ereignis erfahren hat.

Gemäß § 40 Abs. 3 GmbHG haften GmbH-Geschäftsführer, die ihre Pflicht zur ordnungsgemäßen Einreichung der Gesellschafterliste verletzen, den Gesellschaftern, deren Beteiligung sich geändert hat, und den Gläubigern der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden.

Die Haftung des Geschäftsführers – mehrere Geschäftsführer haften als Gesamtschuldner – setzt ein **Verschulden** voraus. Dies wiederum setzt voraus, dass die Veränderung im Gesellschafterkreis dem Geschäftsführer mitgeteilt und nachgewiesen wurde. Ist dies geschehen, wird das Verschulden des Geschäftsführers vermutet, mit der Folge, dass es zu einer Beweislastumkehr kommt: Der Geschäftsführer muss seinerseits darlegen, dass ihn hinsichtlich der Gesellschafterliste kein Verschulden trifft.

**Beispiel:**

Vater V hat seinen Geschäftsanteil an seinen Sohn S vererbt. Dies wurde auch der Gesellschaft mitgeteilt. Der Geschäftsführer versäumte es, eine neue Gesellschafterliste unter Aufnahme von S als Gesellschafter zum Handelsregister einzureichen. Die Gewinnausschüttung in Höhe von 8.000 Euro für das abgelaufene Geschäftsjahr konnte S deshalb nicht ausgezahlt werden. Als S seinen diesbezüglichen Anspruch geltend machte, war die GmbH wegen drohender Insolvenz nicht mehr zur Auszahlung in der Lage. Der Geschäftsführer haftet S gegenüber für den entstandenen Schaden in Höhe von 8.000 Euro, weil er es schuldhaft unterlassen hat, eine neue Gesellschafterliste einzureichen.

Hat ein Notar an der Veränderung des Gesellschafterkreises mitgewirkt (z.B. eine Anteilsabtretung notariell beurkundet), hat **er anstelle der Geschäftsführer** die neue Gesellschafterliste zu unterschreiben und zum Handelsregister einzureichen; eine Abschrift der geänderten Liste hat der Notar an die Gesellschaft zu übermitteln (§ 40 Abs. 2 GmbHG). Die Geschäftsführer müssen diese Liste kontrollieren und ggf. korrigieren.

## 9 Gesellschafterliste (2): Die neue Verordnung vom 1.7.2018

In der neuen Gesellschafterlistenverordnung (GesLV) hat der Gesetzgeber einzelne gesetzliche Vorgaben in § 40 GmbHG konkretisiert und Zweifelfragen beantwortet.

### • Nummerierung von Geschäftsanteilen

Für jeden Geschäftsanteil ist in der Gesellschafterliste eine fortlaufende Nummer in arabischen Zahlen zu vergeben, die eindeutig einem Gesellschafter zuzuordnen ist.

**Beispiel:**

Die Anteile mit den Nummern 1 und 2 sind dem Gesellschafter Müller, die Anteile 3 und 4 dem Gesellschafter Meyer zuzuordnen.

Eine Nummerierung in Form von Abschnittsnummern (z.B. 1.1, 1.2) ist grundsätzlich unzulässig und nur ausnahmsweise statthaft, wenn neue Geschäftsanteile geschaffen oder Geschäftsanteile geteilt werden (§ 1 Abs. 3 Satz 3 GesLV).

**Beispiel:**

Das Stammkapital einer GmbH in Höhe von 25.000 Euro besteht aus den Geschäftsanteilen 1 bis 5 jeweils in Höhe von 5.000 Euro. Der Geschäftsanteil 1 des Senior-Gesellschafters soll auf seine beiden Söhne übertragen und zu diesem Zweck geteilt werden.

Die beiden neuen Geschäftsanteile können entweder mit den Nummern 1.1 und 1.2 in die Liste aufgenommen werden oder sie erhalten die nächsten freien Nummern 6 und 7; die bisherige Nummer 1 würde dann entfallen.

Die GesLV schreibt die Nummerierungskontinuität vor: Eine einmal für einen Geschäftsanteil vergebene Nummer darf nicht für einen anderen Geschäftsanteil verwendet werden. Ausnahme: Die Gesellschafterliste wird um eine Bereinigungsliste ergänzt. Diese ist zulässig und bietet sich an, wenn die Gesellschafterliste aufgrund der bisherigen Nummerierung unübersichtlich werden würde oder bereits geworden ist (§ 1 Abs. 4 GesLV). In dieser Bereinigungsliste dürfen die Geschäftsanteile mit neuen Nummern versehen werden.

### • Neu: die Veränderungsspalte

Kommt es zu Änderungen bei den in der Gesellschafterliste zu erfassenden Mindestangaben (vgl. Beitrag Nr. 8), werden diese in einer Veränderungsspalte eingetragen, um die die Gesellschafterliste künftig ergänzt wird. Vermerkt werden in dieser Spalte nur die Veränderungen gegenüber der letzten zum Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste (§ 2 Abs. 1 GesLV).

Außerdem sollten (keine Pflicht!) folgende Vorgänge in die Veränderungsspalte eingetragen werden:

- die Teilung von Geschäftsanteilen;
- die Zusammenlegung von Geschäftsanteilen;
- die Einziehung von Geschäftsanteilen;
- die Kapitalerhöhung mit Ausgabe neuer Geschäftsanteile;

- die Kapitalerhöhung mit Aufstockung der Geschäftsanteile;
- die Kapitalherabsetzung;
- der Anteilsübergang.

Wird von einer GmbH eine Bereinigungsliste mit neuer Nummerierung der Geschäftsanteile erstellt, ist diese in die Veränderungsspalte einzutragen (§ 2 Abs. 2 GesLV).

#### • Prozentangaben zur Beteiligung

Gemäß § 40 Abs. 1 Satz 3 GmbHG ist für jeden Gesellschafter der prozentuale Anteil seines Geschäftsanteils und – wenn er mehrere Anteile hält – der prozentuale Anteil seiner Gesamtbeteiligung am Stammkapital in der Gesellschafterliste auszuweisen. Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Die Angaben zur prozentualen Beteiligung dürfen nach dem kaufmännischen Prinzip (ab 0,5 wird aufgerundet) bis auf eine Dezimalstelle gerundet werden. Eine Abrundung auf 0,0 Prozent, 25 Prozent oder 50 Prozent ist nicht zulässig (Abs. 1).
- Der Gesamtumfang der prozentualen Beteiligung eines Gesellschafters am Stammkapital ist vor der Rundung der Einzelbeteiligungen zu errechnen (Abs. 2).
- Beträgt der Anteil des Nennbetrags eines einzelnen Geschäftsanteils weniger als 1 Prozent des Stammkapitals, genügt diese Angabe (also „< 1 Prozent“).
- Die Prozentangaben zum Geschäftsanteil und zur Gesamtbeteiligung des Gesellschafters sind in jeweils separaten Spalten auszuweisen.

Gesellschaften, die vor dem Inkrafttreten der Verordnung gegründet worden sind, müssen die Anforderungen laut Verordnung erstmals dann beachten, wenn sie aufgrund einer Veränderung im Gesellschafterbestand eine neue Gesellschafterliste nach dem 1.7.2018 einreichen müssen.

### 10 Geschäftsführerhaftung: Zur Verantwortlichkeit des Geschäftsführers für Zahlungen nach Insolvenzreife der GmbH

Gerät eine GmbH in eine finanzielle Schieflage, droht dem Geschäftsführer die persönliche Haftung, wenn er nach Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit der GmbH noch Zahlungen an Gläubiger oder Arbeitnehmer der Gesellschaft leistet. Dies bestätigte das Oberlandesgericht (OLG) München in seinem Urteil vom 18.1.2018.

Im Urteilsfall machte der Kläger als Insolvenzverwalter einer GmbH gegen den Beklagten als deren Geschäftsführer Rückgewähransprüche zur Masse aus Geschäftsführerhaftung gemäß § 64 GmbHG geltend. Er behauptete, dass die Gesellschaft bereits seit 2012 überschuldet und zahlungsunfähig gewesen sei. Diverse Zahlungen hätte der Beklagte nicht mehr tätigen dürfen.

Der Geschäftsführer argumentierte, die GmbH sei weder zahlungsunfähig noch überschuldet gewesen, vielmehr habe eine positive Fortführungsprognose aufgrund zahlreicher Aufträge bestanden. Das Landgericht (LG) gab der Klage vollumfänglich statt. Trotz des Hinweises des Geschäftsführers, es seien Ratenzahlungsvereinbarungen und Zahlungen zur Sanierung der Gesellschaft erfolgt, folgte das OLG der Auffassung des LG.

Nach § 64 Satz 1 GmbHG ist ein GmbH-Geschäftsführer der Gesellschaft zum Ersatz solcher Zahlungen verpflichtet, die nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung der Überschuldung geleistet wurden, es sei denn, die Zahlungen waren mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns vereinbar. Die Beweislast hierfür trägt der beklagte Geschäftsführer.

Im Urteilsfall ist er dieser Verpflichtung nicht in dem erforderlichen Umfang nachgekommen. Die Ratenzahlungsvereinbarungen wurden nicht bewiesen, und der Beklagte kam auch seiner Darlegungs- und Beweislast bezüglich einer positiven Fortführungsprognose nicht in dem hierfür erforderlichen Umfang nach.

Das OLG bestätigt, dass die GmbH spätestens seit dem 1.7.2012 überschuldet war. Der Insolvenzverwalter hat seiner Beweislast hinsichtlich der Überschuldung der Gesellschaft genügt, indem er ausgeführt hat, dass der Jahresabschluss der GmbH einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag aufweist, der sich zudem noch erhöht hat.

Das Gericht stellt klar, dass **Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen** grundsätzlich im Überschuldungsstatus zu passivieren sind. Eine **Ausnahme** besteht nur dann, wenn eine **qualifizierte Rangrücktrittserklärung** vorliegt. Diese muss sowohl vor als auch nach Verfahrenseröffnung sicherstellen, dass eine Darlehensforderung als Verbindlichkeit nicht in die (Überschuldungs-)Bilanz aufgenommen wird. Erforderlich ist hierfür eine Erklärung des Gläubigers, er wolle mit seiner Forderung hinter die Forderungen aus § 39 Abs. 1 Nr. 5 Insolvenzordnung zurücktreten. Dem Nachweis ist der Geschäftsführer nicht nachgekommen.

Ferner lag **Zahlungsunfähigkeit** vor. Ist die GmbH nicht in der Lage, sich innerhalb von drei Wochen die zur Begleichung der fälligen Forderungen benötigten finanziellen Mittel zu beschaffen, handelt es sich nicht mehr um eine rechtlich unerhebliche Zahlungsstockung, sondern um eine Zahlungsunfähigkeit.

Zahlungen zur Erhaltung der Sanierungschancen sind nur für einen kurzfristigen Zeitraum privilegiert, der regelmäßig eine **Dauer von drei Wochen** umfasst, in denen die Sanierungsbemühungen abgeschlossen sein müssen. Voraussetzung ist aber ein tragfähiges Sanierungskonzept, das der Beklagte ebenfalls nicht dargelegt hat.

# Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 <b>Gehaltserhöhung für 2019</b>	<b>Rückwirkungsverbot:</b> u.a. BFH, Urteil vom 23.2.2005, Az. I R 70/04, BStBl II 2005, S. 882  <b>Gesellschafterbeschluss:</b> BMF-Schreiben vom 16.5.1994, Az. IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl I 1994, S. 868	–
2 <b>Tantiemevereinbarung für 2019</b>	<b>75-Prozent zu 25-Prozent-Verhältnis:</b> BFH, Urteil vom 5.10.1994, Az. I R 50/94, BStBl II 1995, S. 549; Urteil vom 19.11.2003, Az. I R 42/03, BFH/NV 2004, S. 669 BFH, Urteil vom 17.2.2003, Az. I R 80/01 und Az. I R 81/01, BFH/NV 2003, S. 1346  <b>Finanzverwaltung:</b> H39 KStH  <b>50-Prozent-Grenze:</b> BFH, Urteil vom 5.10.1994, Az. I R 50/94, BStBl II 1995, S. 549; Urteil vom 17.12.2003, Az. I R 16/02, BFH/NV 2004, S. 817  <b>Umsatztantieme:</b> BFH, Urteil vom 19.5.1993, Az. I R 83/92, BFH/NV 1994, S. 124	–
3 <b>Investitions-abzugsbetrag(1)/ Voraussetzungen</b>	§ 7g EStG	2017, S. 71 ff.
4 <b>Investitions-abzugsbetrag(2)/ Geltendmachung</b>	§ 7g EStG	2017, S. 73
5 <b>Geringwertige Wirtschaftsgüter</b>	§ 6 Abs. 2 und 2a EStG	–
6 <b>Rechnungs-berichtigung</b>	EuGH, Urteil vom 15.9.2016, Rs. C-518/14 <a href="http://www.curia.europa.eu">www.curia.europa.eu</a> BFH, Urteil vom 20.10.2016, Az. V R 26/15 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
7 <b>Betriebsaufspaltung</b>	BFH, Urteil vom 11.10.2017, Az. IX R 51/15 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	2018, S. 246
8 <b>Gesellschafterliste (1)/ Pflichten</b>	§ 40 GmbHG	2018, S. 301
9 <b>Gesellschafterliste (2)/ Verordnung</b>	Gesellschafterlistenverordnung (GesLV) vom 20.6.2018, BGBl I 2018, S. 870 <a href="http://www.gesetze-im-internet.de">www.gesetze-im-internet.de</a>	2018, S. 302
10 <b>Geschäftsführerhaftung</b>	OLG München, Urteil vom 18.1.2018, Az. 23 U 2702/17 <a href="http://www.gesetze-bayern.de">www.gesetze-bayern.de</a>	2018, S. 254