

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

wie in der Vergangenheit möchten wir in unserem letzten Rundschreiben in diesem Jahr Gesellschafter-Geschäftsführer unter unseren Mandanten auf die Notwendigkeit hinweisen, Änderungen ihrer Vergütung (Festgehalt, Tantieme) für 2018 noch in diesem Jahr zu „verabschieden“, damit die Änderungen ab Anfang 2018 steuerlich anerkannt werden können (Nr. 1, 2).

Zur Privatnutzung des Firmenwagens und zum häuslichen Arbeitszimmer können wir über BFH-Urteile berichten, die für GmbH-Geschäftsführer positiv ausgefallen sind (Nr. 3, 4).

Das mit der Neufassung des Geldwäschegesetzes geschaffene Transparenzregister bringt neue Pflichten für GmbH-Geschäftsführer und -Gesellschafter mit sich (Nr. 6 bis 8).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gehaltserhöhung für 2018 steuersicher vereinbaren**
- 2 Tantiemevereinbarung für 2018:** Welche Angemessenheitskriterien sind zu beachten?
- 3 Firmenwagen:** Steuerliche Behandlung von Zuzahlungen des Geschäftsführers
- 4 Häusliches Arbeitszimmer:** Muss es erforderlich sein?
- 5 Wertpapierschenkung an Kinder:** Wann liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor?
- 6 Transparenzregister (1):** Was ist einzutragen, wann ist eine Meldung entbehrlich?
- 7 Transparenzregister (2):** Neue Pflichten für GmbH- und UG-Geschäftsführer
- 8 Transparenzregister (3):** Sanktionen bei Nichtbeachtung der gesetzlichen Vorgaben
- 9 Gesellschafter-Geschäftsführer:** Wann liegt Sozialversicherungspflicht vor?
- 10 GmbH-Notgeschäftsführer (1):** Anlässe und Voraussetzungen für eine Bestellung
- 11 GmbH-Notgeschäftsführer (2):** Befugnisse, Vergütung, Haftung

1 Gehaltserhöhung für 2018 steuersicher vereinbaren

Wer als allein oder mehrheitlich beteiligter und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer für 2018 eine Gehaltserhöhung für sich beabsichtigt, sollte diese noch **bis Ende Dezember 2017** unter Dach und Fach bringen und durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss absegnen lassen. Nur dann gilt die Erhöhung auch mit steuerlicher Wirkung ab Januar 2018.

Eine Gehaltserhöhung, die erst im Laufe des Jahres 2018 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 2018: Welche Angemessenheitskriterien sind zu beachten?

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2018 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 Gewinnbeteiligungen eröffnet. So wurde zunächst eine Gewinnbeteiligung 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 Gewinnbeteiligungen. Danach darf die Gewinnbeteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers **maximal 50 Prozent des Jahresüberschusses** der GmbH betragen. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern gilt dies für die Summe aller Gewinnbeteiligungen. 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 in der Regel hälftig teilen.

Eine höhere, über 50 Prozent liegende Gewinnbeteiligung, so der BFH, sei nur anzuerkennen, wenn es **besondere Gründe** für eine solche „außergewöhnlich hohe“ Erfolgsbeteiligung gebe.

- Klargestellt hat der BFH, dass bei einer „personenbezogenen“ **Freiberufler-GmbH** der hohe persönliche Einsatz des Geschäftsführers nicht ausreicht, um von der 50-Prozent-Obergrenze abzuweichen.
- Zu den **Ausnahmesituationen** zählen beispielsweise die ersten fünf Jahre nach der GmbH-Gründung oder eine grundlegende Betriebsumstrukturierung mit Gewinneinbußen. Als Nachweis für den Ausnahme-Charakter einer Tantiemeregulierung, die die 50-Prozent-Grenze überschreitet, sollten entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden.

Umsatzbeteiligungen 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.

Für alle Tantiemevereinbarungen gilt, dass sich deren **Angemessenheit** nur nach den Verhältnissen im Zusagezeitpunkt richtet. Wenn eine GmbH im Fall einer Gewinnbeteiligung auf Nummer sicher gehen will, bauen die Gesellschafter in die Tantiemevereinbarung bereits die 50-Prozent-Obergrenze ein.

3 Firmenwagen: Steuerliche Behandlung von Zuzahlungen des Geschäftsführers

Zahlt der Geschäftsführer ein Nutzungsentgelt für die Überlassung des Firmenwagens zur privaten Nutzung oder leistet er andere Zuzahlungen (zum Beispiel die Übernahme von Benzinkosten für Privatfahrten), so **mindern** diese **Zahlungen den Wert des** von ihm zu versteuernden **geldwerten Vorteils**. Dies hat der BFH in zwei Urteilen vom 30.11.2016 zur Kfz-Nutzung für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entschieden. Der BFH hat dabei seine Rechtsprechung zugunsten der Steuerpflichtigen insoweit modifiziert, als nunmehr nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt, sondern **auch einzelne (individuelle) Kosten** des Geschäftsführers (allgemein: des Arbeitnehmers) – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – bei Anwendung der sogenannten 1-Prozent-Regelung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Beispiel:

Die A-GmbH überlässt dem Geschäftsführer einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung (geldwerter Vorteil nach der 1-Prozent-Methode: 7.200 Euro jährlich), teilt sich aber mit ihm die Kosten in der Weise, dass der Geschäftsführer die Treibstoffkosten trägt (ca. 5.600 Euro jährlich). Die übrigen Pkw-Kosten übernimmt die GmbH.

Ergebnis: Als geldwerten Vorteil hat der Geschäftsführer nicht mehr 7.200 Euro, sondern nur noch (7.200 Euro - 5.600 Euro =) 1.600 Euro zu versteuern, da die Zuzahlungen des Geschäftsführers als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abzuziehen sind. Die Benzinrechnungen kann der Geschäftsführer in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten in der Anlage N geltend machen.

Zu beachten ist, dass der geldwerte Vorteil aus der Dienstwagenüberlassung durch Zuzahlungen des Geschäftsführers lediglich **bis zum Betrag von null Euro gemindert** werden kann. Ein „**geldwerter Nachteil**“ kann durch **Zuzahlungen nicht entstehen**. Sind die Zuzahlungen des Geschäftsführers höher als der geldwerte Vorteil, so verbleibt der Restbetrag ohne steuerliche Auswirkungen (Az. V R 49/14).

4 Häusliches Arbeitszimmer: Muss es erforderlich sein?

Nutzt ein GmbH-Geschäftsführer ein häusliches Arbeitszimmer, so wird er vom Finanzamt mitunter mit dem Argu-

ment konfrontiert, dass ein solches Arbeitszimmer ja gar nicht nötig sei, weil er die Arbeiten genauso gut im Betrieb erledigen könne. Hier hat der BFH mit einem Urteil vom 8.3.2017 Argumentationshilfen aufgezeigt, die die Abzugsfähigkeit ermöglichen.

Beispiel:

L erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung. Er vermietete drei Wohnungen, von denen eine durch eine Hausverwaltung betreut wird. Er nutzte ein 29 qm großes Arbeitszimmer im Erdgeschoss seines Hauses, das büromäßig mit Schreibtisch, Regalen, Telefon, Fax und Kopierer ausgestattet ist und insbesondere der Aufbewahrung sämtlicher Bank-, Versicherungs-, Vermietungs- und Steuerunterlagen dient. Bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte er 3.489 Euro als Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer geltend.

Das Finanzamt erkannte diese Aufwendungen nicht an. Begründung: Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur berücksichtigt werden, wenn ein solches für die Tätigkeit erforderlich ist. Dies folge zwar nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, jedoch ergebe sich das aus dem Sinnzusammenhang der Regelung zur Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers. Da L nur drei Wohnungen vermiete, sei ein Arbeitszimmer nicht erforderlich.

Einspruch gegen den Bescheid und Klage des L vor dem FG waren erfolglos.

Der BFH hat die Auffassung von Finanzamt und Finanzgericht korrigiert. Die **Erforderlichkeit ist kein Merkmal des Abzugstatbestands**. Vielmehr typisiert der Gesetzgeber mit den beiden genannten Fallgruppen (kein anderer Arbeitsplatz oder Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit), ohne den Begriff der Erforderlichkeit zu einem Tatbestandsmerkmal zu machen. Ein zusätzliches ungeschriebenes **Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit** für die beiden Fälle, in denen die Aufwendungen überhaupt nur abzugsfähig sind, **folgt daher weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung**.

Fazit: Das Finanzamt hat künftig mit dem Argument, das Arbeitszimmer sei doch gar nicht notwendig, schlechte Karten, wenn tatsächlich ein Arbeitszimmer ausschließlich in Zusammenhang mit steuerlich relevanten Einkünften genutzt wird.

5 Wertpapierschenkung an Kinder: Wann liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor?

Die Übertragung von Einkunftsquellen durch Eltern an ihre Kinder kann die Steuerbelastung in der Familie erheblich verringern, da auch Kinder von sämtlichen Freibeträgen profitieren und zudem die Steuerprogression bei ihnen regelmäßig geringer ausfällt. Doch die Nähe zum steuerlichen Gestaltungsmissbrauch ist „gefährlich“. Liegt er nach Meinung des Finanzamts vor, wird die von den Eltern gewählte Gestaltung steuerlich nicht anerkannt. Ei-

nen solchen Fall hatte das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 23.11.2016 zu entscheiden.

Im Urteilsfall war A Mitglied im Aufsichtsrat und Aktionärin der B-AG. Sie erzielte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Aufsichtsratsvergütungen) sowie aus Kapitalvermögen (Dividenden). Am 1.12.2014 schenkte sie ihren beiden Töchtern (einen Monat und 1,5 Jahre alt) jeweils fünf Aktien der B-AG zu je 132,94 Euro Basiswert.

Die Kinder veräußerten jeweils zwei der nicht börsennotierten Aktien an ein Vorstandsmitglied der B-AG für 4.000 Euro je Aktie. Der Erlös wurde am 16.12.2014 auf Konten der Kinder gutgeschrieben. Die Kinder erklärten daraus einen Gewinn nach § 17 EStG in Höhe von jeweils 4.640 Euro (8.000 Euro Veräußerungserlös abzgl. 266 Euro Anschaffungskosten, davon 40 Prozent nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei). Die Gewinne blieben bei den Kindern steuerfrei.

Das Finanzamt ging wegen des zeitlichen Zusammenhangs zwischen den Schenkungen und den Weiterveräußerungen von einem Gestaltungsmissbrauch aus und erfasste die Gewinne bei A als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 EStG. Die von A vorgebrachten außersteuerlichen Gründe für die gewählte Gestaltung hielt das Amt für nicht nachvollziehbar. Der kurze Zeitraum zwischen Schenkung und Weiterveräußerung lasse den Schluss zu, dass der Verkauf der Aktien an das Vorstandsmitglied vor der Schenkung schon geplant gewesen sei. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht hielt die Klage der A für unbegründet und schloss sich den Argumenten des Finanzamts an.

Eine **rechtliche Gestaltung ist unangemessen und missbräuchlich** im Sinne des § 42 AO, wenn sie lediglich der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Nach diesen Maßstäben sah das FG in der **kurzfristigen Zwischenschaltung der Kinder** im Wege der Schenkung der Anteile einen Gestaltungsmissbrauch. Die von der Klägerin gewählte Konstruktion diene nach Auffassung des FG allein der Verminderung der sich aus der Weiterveräußerung ergebenden Einkommensteuerbelastung. Die **Aktien waren daher weiterhin der Klägerin zuzurechnen** und der Veräußerungsgewinn war bei ihr zu erfassen.

Die Übertragung von Einkunftsquellen (z.B. Immobilien, Kapitalvermögen) auf Kinder wird von der Rechtsprechung anerkannt, wenn sie (1) zivilrechtlich wirksam, (2) klar und eindeutig vereinbart worden ist und (3) tatsächlich durchgeführt wird (BMF, BStBl I 2011, S. 37). Um dem Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs vorzubeugen, sollte begleitend zur Schenkung festgehalten werden, weshalb Wertpapiere oder Beteiligungen auf Kinder übertragen werden (z.B. Aufbau eines Kapitalstocks für einen späteren Auslandsaufenthalt oder zur Finanzierung des Erwerbs weiterer Qualifikationen, z.B. Klavierunterricht, sportliche Aktivitäten).

Hätte die Mutter im Urteilsfall eine „**Schonfrist**“ von **einigen Monaten** zwischen der Übertragung der Aktien und

deren Verkauf eingehalten, wäre das Urteil des FG wohl anders ausgefallen.

6 Transparenzregister (1): Was ist einzutragen, wann ist eine Meldung entbehrlich?

Gemäß § 19 GwG sind in das Transparenzregister folgende Angaben zu der oder den wirtschaftlich berechtigten Person(en) einzutragen:

- Vor- und Nachname,
- Geburtsdatum,
- Wohnort,
- Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses.

Für die Meldung ist eine Registrierung auf der Internetseite des Transparenzregisters (www.transparenzregister.de) erforderlich. Einzelheiten regelt die Transparenzregisterdatenübermittlungsverordnung vom 30.6.2017 (BGBl 2017, S. 2090). Für die Übermittlung der Angaben stellt der Bundesanzeiger Verlag als registerführende Stelle die erforderlichen Formulare bereit.

Ergibt sich die wirtschaftliche Berechtigung einer natürlichen Person bereits aus einem anderen öffentlichen Register, das **elektronisch zugänglich** ist, gilt die Meldepflicht an das Transparenzregister als erfüllt (§ 20 Abs. 2 GwG). Dies ist u.a. der Fall bei der zum Handelsregister einzureichenden **Gesellschafterliste einer GmbH**, aus der mit Wirkung ab 26.6.2017 neben den persönlichen Daten **auch die Beteiligungshöhe** eines jeden Gesellschafters ersichtlich sein muss. Aus der Beteiligungshöhe ergibt sich bereits das wirtschaftliche Interesse, sodass weitere Angaben im Transparenzregister entbehrlich sind. Lediglich Absprachen mit oder zwischen den Gesellschaftern über eine Treuhandvereinbarung oder eine Stimmrechtsbindung müssen demnach zum Transparenzregister gemeldet werden.

Wer als GmbH-Geschäftsführer regelmäßig dafür sorgt, dass die Gesellschafterliste auf dem neuesten Stand ist, hat im Regelfall auch seine Verpflichtung nach dem Geldwäschegesetz erfüllt. Lediglich dann, wenn die Gesellschafterliste noch auf Papier in der Registerakte liegt – also nicht in elektronischer Form –, muss die Meldung zum Transparenzregister erfolgen.

7 Transparenzregister (2): Neue Pflichten für GmbH- und UG-Geschäftsführer

Im Rahmen der Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie in deutsches Recht ist das Geldwäschegesetz grundlegend geändert worden und am 26.6.2017 in Kraft getreten. Eine zentrale Neuerung ist die Einführung eines Transparenzregisters zur Erfassung der Personen, die die wirtschaftlich Berechtigten hinter einer juristischen Person oder einem Trust sind.

Eigentlich wollte der Gesetzgeber nur die Geldwäsche weiter erschweren und der Terrorismusfinanzierung das Wasser abgraben. Zu diesem Zweck sollte ermittelt wer-

den, wer sich mit seinen wirtschaftlichen Interessen hinter einer Kapitalgesellschaft versteckt. Dann aber kam es mit der Einführung des Transparenzregisters zu einem Rundumschlag gegen alle, die sich hinter einer GmbH bzw. einem GmbH-Gesellschafter verbergen und auf diese Weise einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfte der GmbH ausüben können, z.B. aufgrund einer Treuhandabrede, eines Mehrstimmrechts oder eines Stimmbindungsvertrags. Betroffen von der Neuregelung sind **alle GmbHs und UGs (haftungsbeschränkt)**. Ihre Geschäftsführer müssen ab sofort die wirtschaftlich Berechtigten unter, hinter oder neben den Gesellschaftern zum Transparenzregister melden.

Wirtschaftlich Berechtigter ist nach § 3 Geldwäschegesetz (GwG) jede **natürliche Person**, „in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Vertragspartner (GmbH oder UG) letztlich steht, oder auf deren Veranlassung eine Transaktion letztlich durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztlich begründet wird“. In Absatz 2 dieser Vorschrift wird die wirtschaftliche Berechtigung auf juristische Personen „zugeschnitten“: Dazu zählt jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar

- (1) mehr als 25 Prozent der Kapitalanteile hält,
- (2) mehr als 25 Prozent der Stimmrechte kontrolliert oder
- (3) auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.

Beispiele:

1. *Der Seniorgesellschaftler A ist nur noch mit 10 Prozent an der A-GmbH beteiligt. Die anderen Anteile hat er bereits auf seine Kinder übertragen. A hat sich aber in der Satzung als Sonderrecht 51 Prozent aller Stimmrechte bei Gesellschafterbeschlüssen vorbehalten.*

A ist von der Geschäftsführung der A-GmbH zur Eintragung in das Transparenzregister zu melden.

2. *Die beiden GmbH-Gesellschafter B und C sind mit jeweils 20 Prozent an der X-GmbH beteiligt. Sie haben einen Stimmbindungsvertrag geschlossen, wonach B sich als Gegenleistung für ein von C erhaltenes Darlehen verpflichtet hat, bei Gesellschafterbeschlüssen stets nach den Vorgaben von C abzustimmen.*

Obwohl C nur mit 20 Prozent am Stammkapital beteiligt ist, ist er als wirtschaftlich Berechtigter dem Transparenzregister zu melden.

Die Geschäftsführer einer GmbH oder UG müssen die wirtschaftlich Berechtigten dem Transparenzregister melden. Die Meldung musste erstmals **zum 1.10.2017** erfolgen (§ 59 Abs. 1 GwG). Die wirtschaftlich berechtigten Personen sind gegenüber der Geschäftsführung auskunftspflichtig, ob z.B. ein Treuhandverhältnis oder eine Stimmbindungsvereinbarung besteht.

8 Transparenzregister (3): Sanktionen bei Nichtbeachtung der gesetzlichen Vorgaben

In der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie wird den Mitgliedstaaten auferlegt, Verstöße gegen die nationalen Umsetzungsvorschriften **mit drastischen Sanktionen** zu

belegen. Diese müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein und sollen sich **gegen die Mitglieder der Geschäftsführung** und andere Personen richten, die für den Verstoß verantwortlich sind. Der deutsche Gesetzgeber befolgte diese Vorgaben, indem er 64 (!) Bußgeldandrohungen in das Geldwäschegesetz aufnahm (§ 56 Abs. 1 GwG). Im Zusammenhang mit dem Transparenzregister sind insbesondere folgende Sanktionen hervorzuheben:

- **GmbH-Geschäftsführern** droht ein Bußgeld, wenn sie Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten
 - a) nicht einholen,
 - b) nicht, nicht richtig oder nicht vollständig aufbewahren,
 - c) nicht auf aktuellem Stand halten oder
 - d) nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig dem Transparenzregister mitteilen.
- **Anteilseignern**, die wirtschaftlich Berechtigte sind, droht ein Bußgeld, wenn sie ihre Auskunftspflicht gegenüber der Gesellschaft nach § 20 Abs. 3 GwG nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erfüllen.

Verstöße können mit einer **Geldbuße bis zu 100.000 Euro** geahndet werden. Bei einem schwerwiegenden, wiederholten oder systematischen Verstoß kann die Geldbuße bis zu 1 Mio. Euro oder bis zum Zweifachen des aus dem Verstoß erzielten Vorteils betragen. Dieser umfasst erzielte Gewinne sowie vermiedene Verluste und kann geschätzt werden.

Ein „Sahnehäubchen“ für Rechtsbrecher enthält § 57 Abs. 1 GwG: Die Aufsichtsbehörden haben unanfechtbare **Bußgeldentscheidungen**, die sie wegen eines Verstoßes gegen dieses Gesetz verhängt haben, **auf ihrer Internetseite bekannt zu machen**. In der Bekanntmachung sind Art und Charakter des Verstoßes und die für den Verstoß verantwortlichen natürlichen und juristischen Personen zu benennen. Mit anderen Worten: Wer sich beharrlich weigert, die wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister zu melden, wird an den modernen Pranger – das Internet – gestellt, und zwar für die Dauer von fünf Jahren (§ 57 Abs. 4 GwG).

9 Gesellschafter-Geschäftsführer: Wann liegt Sozialversicherungspflicht vor?

Diese Frage beschäftigt nach wie vor die Sozialgerichte, obgleich eine Vielzahl von Beurteilungskriterien bislang schon von der Rechtsprechung herausgearbeitet wurde. Hier ein Überblick über neuere Entscheidungen:

Ein zu 40 Prozent an einer GmbH beteiligter Geschäftsführer ohne Sperrminorität ist auch dann sozialversicherungspflichtig, wenn er Anspruch auf eine Tantieme in Höhe von 20 Prozent des Jahresüberschusses hat, zudem aber ein festes Monatsgehalt bezieht (Landessozialgericht (LSG) Baden-Württemberg, Urteil vom 28.3.2017).

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Sperrminorität, dessen Anstellungsvertrag mehr für eine selbstständige als für eine nichtselbstständige Tätigkeit spricht, ist dennoch abhängig beschäftigt, weil er als Geschäftsführer an die Weisungen der Gesellschafterversammlung gebunden ist, keinen bestimmenden Einfluss auf deren Entscheidungen nehmen und ihm unangenehme Weisungen nicht jederzeit verhindern kann (LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.10.2016, Az. L 11 R 1032/16).

Ein nicht beherrschender Geschäftsführer ist auch dann abhängig beschäftigt, wenn kein Anstellungsvertrag mit der GmbH abgeschlossen wurde, sondern ein Geschäftsbesorgungsvertrag mit einer dem Geschäftsführer gehörenden Ein-Mann-GmbH, der zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis führt (Sozialgericht Berlin, Urteil vom 8.5.2017).

10 GmbH-Notgeschäftsführer (1): Anlässe und Voraussetzungen für eine Bestellung

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass eine GmbH führungslos wird, weil ein Geschäftsführer fehlt oder der einzige vorhandene Geschäftsführer rechtlich oder tatsächlich an der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit verhindert ist, z.B. aufgrund einer schwerwiegenden, andauernden Erkrankung. Häufig trifft man auch die Konstellation an, dass der einzige Geschäftsführer sein Amt niedergelegt hat oder gestorben ist. In dieser Situation stellt sich die Frage, wer die Führung der Geschäfte übernimmt.

Wie die Bezeichnung „Notgeschäftsführer“ zum Ausdruck bringt, soll dieser nur im Notfall vom zuständigen Registergericht (Amtsgericht) bestellt werden. Die Bestellung eines Notgeschäftsführers ist an **sehr enge Voraussetzungen geknüpft** und stellt das letzte Mittel dar, die Gesellschaft am Leben zu erhalten und vor gravierenden Schäden zu schützen.

Folgende Voraussetzungen müssen für die Bestellung eines Notgeschäftsführers vorliegen:

(1) Fehlen eines Vertretungsberechtigten

Es muss ein zur wirksamen Vertretung der GmbH erforderliches Organmitglied fehlen. Dies kann auf Tod, Absetzung, Abberufung, Zeitablauf, Niederlegung, Geschäftsunfähigkeit, langer Erkrankung oder Abwesenheit mit unbekanntem Aufenthalt des bisherigen Geschäftsführers beruhen. Nach einem Urteil des OLG Zweibrücken vom 15.2.2006 liegt kein tatbestandliches Fehlen vor, wenn der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer sein Amt rechtsmissbräuchlich ohne Bestellung eines neuen Geschäftsführers niedergelegt hat.

(2) Dringender Fall

Des Weiteren muss ein dringender Fall gegeben sein. Von einem dringenden Fall kann nur ausgegangen werden, wenn die Gesellschaftsorgane selbst nicht in der Lage sind, innerhalb einer angemessenen Frist den Mangel zu beheben, und der Gesellschaft oder einem Beteiligten ohne Bestellung eines Notgeschäftsführers ein Schaden drohen würde oder eine alsbald erforderliche Handlung (z.B. die Bezahlung fälliger Rechnungen) nicht vorgenommen werden könnte.

(3) Drohen nicht unerheblicher Nachteile

Die Bestellung eines Notgeschäftsführers ist ferner nur dann und insoweit zulässig, als andernfalls der Gesellschaft oder anderen Beteiligten durch die Führungslosigkeit ein Schaden drohen würde.

Die Bestellung eines Notgeschäftsführers setzt den Antrag eines Beteiligten voraus. **Beteiligter** in diesem Sinne ist jeder, dessen Rechte oder Pflichten durch die Bestellung unmittelbar beeinflusst werden. So sind antragsberechtigt u.a.:

- die Gesellschafter,
- die bisherigen Geschäftsführer,
- Kunden und Lieferanten,
- Angestellte,
- Gläubiger,
- Behörden (z.B. das Finanzamt oder die gesetzlichen Krankenkassen als Einzugsstellen).

11 GmbH-Notgeschäftsführer (2): Befugnisse, Vergütung, Haftung

Die als Notgeschäftsführer bestellte Person erlangt nach Annahme der Bestellung die **volle Organstellung**. Der Notgeschäftsführer wird ohne Hinweis auf die Bestellung durch das Gericht in das Handelsregister eingetragen. Seine **Vertretungsmacht** gegenüber Dritten ist – ebenso wie die eines „normalen“ Geschäftsführers – **unbeschränkt** (§ 37 Abs. 2 GmbHG). Das Registergericht kann die Befugnisse des Notgeschäftsführers auf die Handlungen und Rechtsgeschäfte beschränken, die aus Sicht des Antragstellers wahrgenommen werden müssen. Außerdem hat der Notgeschäftsführer **alle gesetzlichen Verpflichtungen zu erfüllen** (z.B. Abführung der Steuern und Sozialabgaben, Insolvenzantragspflicht gemäß § 15a InsO).

Der Notgeschäftsführer hat Anspruch auf eine angemessene **Vergütung** gegen die GmbH. Rechtsgrundlage dafür ist der Geschäftsbesorgungsvertrag (§§ 611, 615 BGB), der durch die Bestellung zustande gekommen ist.

Außerdem hat er aus diesem Rechtsverhältnis Anspruch auf **Ersatz seiner Auslagen**. Ist die Vergütung nicht sichergestellt, wird der vorgeschlagene Notgeschäftsführer die Bestellung nicht annehmen – es sei denn, der Antragsteller sichert die Zahlung einer Vergütung zu. Wurde über die Vergütung anlässlich der Bestellung nicht gesprochen und können sich die Gesellschafter und der Notgeschäftsführer darüber nicht einigen, wird das Amtsgericht entsprechend § 85 Abs. 3 AktG die Vergütung festlegen.

Der Notgeschäftsführer trägt die gleichen **Haftungsrisiken** wie jeder „normale“ Geschäftsführer. Er haftet der GmbH dafür, dass er die Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns eingeht und abwickelt (§ 43 Abs. 2 GmbHG). Er haftet persönlich gegenüber dem Finanzamt für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten der GmbH (§§ 34, 69 AO) sowie für Masseschmälerungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Gesellschaft (§ 64 GmbHG).

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2017

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Gehaltserhöhung für 2018	Rückwirkungsverbot: u.a. BFH, Urteil vom 23.2.2005, Az. IR 70/04, BStBl II 2005, S. 882 Gesellschafterbeschluss: BMF-Schreiben vom 16.5.1994, BStBl I 1994, S 868	–
2 Tantiemevereinbarung für 2018	75-Prozent zu 25-Prozent-Verhältnis: 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 27.2.2003, Az. I R 80 und 81/01, BFH/NV 2003, S. 1346 Finanzverwaltung: H39 KStH 50-Prozent-Grenze: BFH, Urteil vom 5.10.1984, 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 Umsatztantieme: BFH, Urteil vom 19.5.1993, Az. I R 83/92, BFH/NV 1994, S. 124	–
3 Firmenwagen	BFH, Urteile vom 30.11.2016, Az. VI R 2/15 und Az. VI R 49/14 www.bundesfinanzhof.de	2017, S. 229
4 Häusliches Arbeitszimmer	BFH, Urteil vom 8.3.2017, Az. IX R 52/14 www.bundesfinanzhof.de	2017, S. 258
5 Wertpapierschenkung	FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.11.2016, Az. 2 K 2395/15, EFG 2017, S. 1357	2017, S. 314
6 Transparenzregister (1)/ Neue Pflichten	Geldwäschegesetz vom 23.6.2017, BGBl I 2017, S. 1822 www.dejure.org	2017, S. 303
7 Transparenzregister (2)/ Meldepflicht	Transparenzregisterdatenübermittlungsverordnung vom 30.6.2017, BGBl 2017, S. 2090 www.gesetze-im.internet.de	2017, S. 304
8 Transparenzregister (3)/ Sanktionen	§§ 56,57 Geldwäschegesetz; Geldwäschegesetz vom 23.6.2017, BGBl I 2017, S. 1822 www.dejure.org	2017, S. 304
9 Gesellschafter-Geschäftsführer/ Sozialversicherungspflicht	LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.3.2017, Az. L 11 1310/16	–
10 GmbH-Notgeschäftsführer (1)/ Anlässe	§ 29 BGB analog	2017, S. 208
11 GmbH-Notgeschäftsführer (2)/ Befugnisse	§ 43 GmbHG	2017, S. 210