

Uwe Harasko | Steuerberater

Achim Linek | Steuerberater

Klaus Schuler | Steuerberater

Günter Weigt | Steuerberater

Ulrich Geiger | Prokurist

Mandanten-Information für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2012

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Frage, ob die Vergütung eines GmbH-Geschäftsführers mit gleichzeitiger Gesellschafterstellung aus steuerlicher Sicht angemessen ist, sind Gehaltsstrukturuntersuchungen von großer Bedeutung. Über die bundesweit bedeutsamste Gehaltsstudie, die alljährlich erscheint, informieren wir Sie heute (Nr. 1 und 2). Aber auch die Rechtsprechung muss sich immer wieder mit der Vergütung für Gesellschafter-Geschäftsführer beschäftigen (Nr. 5 und 6).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Geschäftsführervergütung 2012 (1):** Aktuelle Gehaltsstrukturuntersuchung für die Vereinbarung einer steuersicheren Vergütung
- 2 Geschäftsführervergütung 2012 (2):** Aktuelles zu Tantiemen, betrieblicher Altersversorgung und Dienstwagenüberlassung
- 3 Jubiläums- und Geburtstagsfeier des GmbH-Chefs:** Aufwendungen der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen
- 4 Oldtimer als Firmenwagen:** Bei Liebhaberei kein Betriebsausgabenabzug
- 5 Pensionszusage:** Folgen eines Pensionsverzichts bei noch nicht eingetretener Unverfallbarkeit
- 6 Gewinnantienne:** Vorjahresverluste mindern die Bemessungsgrundlage
- 7 Betriebsaufspaltung:** Voraussetzungen für eine personelle Verflechtung zwischen Betriebs-GmbH und Besitz-GbR
- 8 Nießbrauch am GmbH-Anteil:** Nachträgliche Anschaffungskosten durch Ablösung des Nießbrauchs?
- 9 Unzulässige Werbe-E-Mails:** Geschäftsführer haften ihrer GmbH für die Kosten eines Abmahnverfahrens

1 Geschäftsführervergütung 2012 (1): Aktuelle Gehaltsstrukturuntersuchung für die Vereinbarung einer steuersicheren Vergütung

Welches Gehalt eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist steuerlich noch angemessen? Diese Frage bewegt viele Geschäftsführer mit Gesellschafterstatus – nicht nur bei anstehenden Gehaltsverhandlungen mit der Gesellschaft, sondern auch im Rahmen von Betriebsprüfungen. Denn immerhin kann über das Gehalt als Betriebsausgabe die Belastung der Gesellschaft mit Körperschaft- und Gewerbesteuer verringert werden. Liegt die Vergütung allerdings über dem, was fremdüblich ist, wird der Betriebsprüfer den unangemessen (überhöhten) Teil als verdeckte Gewinnausschüttung behandeln und von der Gesellschaft Steuern nachfordern.

Viele Finanzbeamte, die ein gesichertes Einkommen haben, beantworten diese Frage auf ihre Weise und setzen den zulässigen Gehaltsrahmen für den risikoträchtigen Beruf des GmbH-Geschäftsführers vergleichsweise eher zu niedrig an. Ergebnisse aus Gehaltsumfragen zeigen allerdings, wann es sich lohnt, sein Gehalt gegenüber dem Finanzamt als „noch angemessen“ zu verteidigen.

Auch im Jahr 2011 hat die BBE media wieder ihre bundesweite Umfrage zur Höhe und Zusammensetzung von GmbH-Geschäftsführer-Gehältern durchgeführt. Befragt wurden rund 3.900 Geschäftsführer aus den Bereichen Industrie, Handwerk, Dienstleistung, Einzel- und Großhandel. In die Auswertung gelangten 3781 Fragebögen.

Der spezielle Nutzen der BBE-Gehälter-Dokumentation, auf deren Zahlen und Daten auch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte gerne zurückgreifen, liegt in den zahlreichen Detaildaten, die sie enthält. So sind wichtige Orientierungswerte für rund **69 Branchen** aufbereitet.

Spezifiziert werden die Geschäftsführer-Gehälter unter anderem nach dem GmbH-Umsatz, der Anzahl der Beschäftigten und dem Geschäftsführer-Status (Fremdgeschäftsführer, Gesellschafter-Geschäftsführer, Mitgeschäftsführer). Darüber hinaus bietet die Studie interessantes Anschauungsmaterial über Trends bei Erfolgsbeteiligungen, der betrieblichen Altersversorgung und beim Dienstwagen (vgl. Beitrag Nr. 2).

Wann der Gehaltsrahmen im Bereich des noch Angemessenen liegt, kann auch mithilfe von betriebsinternen Daten ermittelt werden und sich danach richten, wie viel der nach dem Geschäftsführer in der GmbH bestbezahlte leitende Angestellte – zum Beispiel der Prokurist – verdient. Rechtsprechung und Verwaltung halten das bis zu **2,5-fache** dessen Lohns als Geschäftsführergehalt für noch zulässig. Die BBE-Studie hat festgestellt, dass dieser Faktor in der Realität im Durchschnitt sogar leicht darüber liegt, und zwar 2,7 beträgt.

Beispiel:

Der Prokurist einer GmbH verdient 50.000 Euro im Jahr. Dann kann das Gehalt des (Gesellschafter-)Geschäftsführers das 2,7-fache dieses Gehalts betragen, also bei maximal 135.000 Euro liegen.

Gerechtfertigt wird dieses Mehrgehalt des Geschäftsführers mit seiner umfassenden Zuständigkeit für alle Fragen der Gesellschaft und mit seiner uneingeschränkten persönlichen Verantwortung für alles, was im Unternehmen schiefläuft.

2 Geschäftsführervergütung 2012 (2): Aktuelles zu Tantiemen, betrieblicher Altersversorgung und Dienstwagenüberlassung

– Erfolgsbeteiligung

Nach der aktuellen BBE-Studie (siehe Nr.1) erhalten 73 Prozent aller GmbH-Geschäftsführer eine zusätzliche erfolgsabhängige Vergütung. Bemessungsgrundlage für die Höhe der Tantieme ist ganz überwiegend der Gewinn vor Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer.

Entsprechend den früheren Vorgaben des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach sich die Gesamtvergütung zu mindestens 75 Prozent aus einem Festgehalt und zu höchstens 25 Prozent aus einer Tantieme zusammensetzen müsse, ist diese Aufteilung in der Praxis nach wie vor weit verbreitet, obgleich der BFH diese Aufteilung in späteren Entscheidungen relativiert hat. Entscheidend ist heute allein, dass die Gesamtausstattung inklusive Tantieme angemessen ist.

Eine letzte höchstrichterliche Angemessenheitsgrenze für Tantiemen gibt es allerdings noch immer: Die **Erfolgsbeteiligung darf nicht mehr als 50 Prozent des GmbH-Gewinns** ausmachen. Hat die GmbH mehrere tantiemeberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer, darf die Summe aller Tantiemebeträge die 50-Prozent-Grenze nicht überschreiten.

Die BBE-Umfrage ergab, dass im Jahr 2011 in der Industrie rund 84 Prozent der Geschäftsführer eine Tantiemeregelung mit ihrer GmbH getroffen haben. Im Großhandel waren es etwa 76 Prozent der Geschäftsführer, im Handwerk 72 Prozent, im Dienstleistungsbereich rund 72 Prozent und im Einzelhandel rund 63 Prozent der Geschäftsführer.

– Betriebliche Altersversorgung und Dienstwagen

Für das Jahr 2011 ergab sich nach der BBE-Studie im Bereich der betrieblichen Altersversorgung von GmbH-Geschäftsführern folgendes Bild:

Am beliebtesten mit – je nach Wirtschaftszweig – zwischen 85,1 Prozent (in der Industrie) und 95 Prozent (im Einzelhandel) ist nach wie vor die **Direktversicherung**. Sie ist für die überwiegende Zahl der Geschäftsführer die häufigste Einstiegsvariante in die betriebliche Altersversorgung.

Eine **Pensionszusage** hatten im Jahre 2011 28,9 Prozent der GmbH-Geschäftsführer. Vorrangig genehmigen sich Gesellschafter-Geschäftsführer diese Form der Altersversorgung. In der Industrie, im Handwerk und im Dienstleistungssektor nehmen die Zusagen an Fremdgeschäftsführer zu und erreichen annähernd die Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer. 92,6 Prozent der Geschäftsführer, de-

nen eine Pensionszusage gemacht worden ist, profitieren zusätzlich von einer Direktversicherung.

Das vom BFH vorgegebene **Verbot der Überversorgung** wird in der Praxis weitestgehend beachtet: Das zugesagte betriebliche Ruhegeld überschreitet bei 86,2 Prozent der Geschäftsführer nicht 75 Prozent der am letzten Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge.

Einen **Firmenwagen**, den sie auch privat nutzen dürfen, fahren 82,9 Prozent der Geschäftsführer. Der Firmenwagen kostet im Durchschnitt 60.000 Euro. Die Privatnutzung wird ganz überwiegend nach der Ein-Prozent-Methode lohnversteuert. Bei Anschaffungskosten über 60.000 Euro nimmt allerdings die Bereitschaft zu, ein Fahrtenbuch zu führen (19,6 Prozent der Geschäftsführer).

3 Jubiläums- und Geburtstagsfeier des GmbH-Chefs: Aufwendungen der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen

Besteht eine GmbH fünf Jahre oder ein Mehrfaches davon, wird häufig eine Jubiläumsfeier veranstaltet. Feiert der Geschäftsführer zeitgleich auch noch einen runden Geburtstag, bietet es sich an, beide Anlässe zusammen zu feiern und die damit verbundenen Kosten aus der Gesellschaftskasse zu zahlen.

Aber Vorsicht: Finanzverwaltung und Finanzgerichte unterstellen schnell einen privaten Anlass für eine derartige Feier, wenn der Geschäftsführer zugleich an der Gesellschaft beteiligt ist. Die Folge: Der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben wird verneint. So war es auch im folgenden Fall, den das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg zu entscheiden hatte.

Im Sachverhalt war A zu 50 Prozent an der X-GmbH beteiligt und deren alleiniger Geschäftsführer. Anlässlich des fünfjährigen Bestehens der X-GmbH und der Vollendung des 50. Lebensjahres des A richtete die X-GmbH eine Feier aus, zu der nur Mitarbeiter und Geschäftsfreunde eingeladen wurden.

Die X-GmbH behandelte die Aufwendungen für die Feier als Betriebsausgaben. Demgegenüber gelangte das Finanzamt nach einer Betriebsprüfung zu der Auffassung, dass es sich insoweit um Kosten der privaten Lebensführung des A gehandelt habe, weil auch dessen 50. Geburtstag gefeiert worden sei. Daher behandelte das Finanzamt die betreffenden Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das FG Berlin-Brandenburg bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Nach Meinung des Finanzgerichts handelte es sich bei den Aufwendungen **nicht um Betriebsausgaben**, sondern um Kosten der privaten Lebensführung des A, für deren Übernahme die X-GmbH keinen Anlass hatte.

Ein Abzug als Betriebsausgaben setzt voraus, dass eine private Mitveranlassung von untergeordneter Bedeutung ist. Die Aufwendungen für die Feier waren zwar auch betrieblich veranlasst, da auch das fünfjährige Jubiläum begangen wurde. Die Feier diente aber nicht nur der Bege-

hung des Firmenjubiläums, sondern auch der Begehung des 50. Geburtstags des A. In der Einladung war gleichrangig auf das fünfjährige Firmenjubiläum der X-GmbH und auf den 50. Geburtstag des A hingewiesen worden.

Aufwendungen für die Bewirtung von Gästen aus Anlass eines herausragenden Geburtstags sind der Privatsphäre des Einladenden zuzurechnen. Somit waren die Aufwendungen für die Feier gemischt veranlasst. Sie unterfallen damit dem **Abzugsverbot** des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Danach gilt das Abzugsverbot auch für Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, selbst wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Aus dieser Vorschrift wird ein Aufteilungs- und Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen dann hergeleitet, wenn die privaten und beruflichen Gründe derart zusammenwirken, dass eine Aufteilung in einen betrieblich und privat veranlassten Teil schlechterdings nicht möglich ist.

4 Oldtimer als Firmenwagen: Bei Liebhaberei kein Betriebsausgabenabzug

Mit einem Oldtimer als Dienstwagen könnten Gesellschafter-Geschäftsführer „zwei Fliegen mit einer Klappe schlagen“: (1) Sie könnten ihr Hobby durch die Einschaltung der GmbH „von der Steuer absetzen“. (2) Über die 1 Prozent-Regel für die Privatnutzung könnten sie von dem ursprünglich niedrigen Bruttolistenpreis für dieses Fahrzeug profitieren. Inzwischen soll es mehrere Anbieter am Markt geben, die diese Steuervorteile werbemäßig in den Vordergrund stellen, um ihren Oldtimer-Umsatz zu beleben. Ob diese Rechnung allerdings für den Gesellschafter-Geschäftsführer und seine GmbH aufgeht, muss nach einem Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg bezweifelt werden.

Im Urteilsfall ergab sich aus dem – einwandfrei geführten – Fahrtenbuch eines GmbH-Chefs, dass er seinen Oldtimer-Dienstwagen im Jahr 2004 für insgesamt drei Dienstreisen (462 km) und im Jahr 2005 für eine betriebliche Fahrt (77 km) eingesetzt hatte. Ansonsten blieb das Fahrzeug ungenutzt.

Nach Auffassung des Finanzamts handelte es sich bei dem Pkw um einen zugelassenen Oldtimer mit historischem Kennzeichen („H“) und somit um ein „Liebhaberauto“, das überwiegend bei schönem Wetter genutzt wird. Unter Verweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG wurde der Betriebsausgabenabzug versagt. Nach dieser Vorschrift dürfen „Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke...“ nicht als Betriebsausgaben den Gewinn mindern.

Gegen die Entscheidung des Finanzamts klagte die GmbH ohne Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts können auch Kfz von dieser Abzugsbegrenzung erfasst werden. Im Streitfall hat das **Oldtimerfahrzeug** nach Ansicht des Gerichts einen **unangemessenen Repräsentationsaufwand** ausgelöst. Auf den (wenigen) mit dem Kfz in den Streitjahren unternommenen Fahrten diente dies der Dar-

stellung des Unternehmens in der Öffentlichkeit und damit Werbezwecken. Ohne diesen (einzigen) betrieblichen Bezug war die Nutzung des Jaguars E-Typ, Baujahr 1973, jedoch der Freizeitgestaltung zuzurechnen.

Ob der Betriebsausgabenabzug tatsächlich durchgesetzt werden kann, dürfte jetzt maßgeblich vom Ergebnis der **Nichtzulassungsbeschwerde** abhängig sein, die gegen das Urteil des Finanzgerichts beim BFH eingelegt wurde.

Unabhängig davon sollte bei der Ausstattung des betrieblichen Fuhrparks darauf geachtet werden, dass zum Beispiel das Finanzgericht des Saarlandes in der Vergangenheit die Auffassung vertreten hat, dass sogenannte **Luxusfahrzeuge** nicht ohne Weiteres zum vollen Betriebsausgabenabzug führen (vgl. Urteil vom 17.12.2008, Az. 1 K 2011/04). Im Streitfall wurden die Anschaffungskosten bzw. die Bemessungsgrundlage für die steuerwirksamen Abschreibungen auf rund 50.000 Euro begrenzt. Die dagegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde hatte der BFH zurückgewiesen (Beschluss vom 31.7.2009, Az. VIII B 28/09).

5 Pensionszusage: Folgen eines Pensionsverzichts bei noch nicht eingetretener Unverfallbarkeit

Im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer verzichtet dieser häufig auf die ihm von der Gesellschaft zugesagte Pension. Der Grund: Der Erwerber der Anteile ist in der Regel nicht bereit, das nicht absehbare Risiko der künftigen Pensionszahlungen an den Veräußerer zu übernehmen.

Die Folgen eines solchen Pensionsverzichts für die GmbH fallen sehr unterschiedlich aus, je nachdem, ob der Pensionsanspruch des Veräußerers schon unverfallbar war oder nicht. Die Konsequenzen bei noch nicht eingetretener Unverfallbarkeit hat der BFH in seinem Urteil vom 8.6.2011 aufgezeigt.

Im Urteilsfall wurde den vier zu je 25 Prozent an einer GmbH beteiligten Geschäftsführern im Jahre 1993 jeweils eine Pension ab Vollendung des 65. Lebensjahrs zugesagt. Im Jahr 2002 veräußerten alle Geschäftsführer ihre GmbH-Anteile unter Verzicht auf ihre noch nicht unverfallbaren Pensionsansprüche an einen Dritten und schieden nach Kündigung ihrer Anstellungsverträge aus der GmbH aus. Die Pensionsrückstellungen wurden daraufhin in der Bilanz der GmbH zum 31.12.2002 erfolgsneutral auf ein Rücklagenkonto umgebucht.

Das Finanzamt bewertete die Pensionsansprüche mangels Unverfallbarkeit mit 0 Euro und löste die Pensionsrückstellungen erfolgswirksam auf. Klage und Revision blieben erfolglos.

Die Pensionsrückstellungen sind unabhängig davon Gewinn erhöhend aufzulösen, ob der Verzicht auf einem Erlassvertrag oder auf einer verdeckten Einlage beruht. Ein Ausgleich der Gewinnerhöhung durch eine verdeckte Einlage scheidet aus. Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen die GmbH – und ebenso auf einen

Pensionsanspruch –, ist darin eine Einlage zum Teilwert im Zeitpunkt des Forderungsverzichts zu sehen. Maßgebend ist der **Teilwert des Pensionsanspruchs**, nicht der Teilwert der Pensionsrückstellung. Daher kommt es darauf an, welchen Betrag ein Gesellschafter im Verzichtszeitpunkt hätte aufwenden müssen, um eine vergleichbare Pensionsanwartschaft anderweitig zu erwerben. Solange die Pensionszusage noch verfallbar ist, richtet sich die Bewertung jedoch nicht nur nach der Sicht des Gesellschafters. Vielmehr ist auch auf einen potenziellen Erwerber abzustellen.

Dieser würde einen derartigen Anspruch angesichts der Aufhebung der Anstellungsverträge und des Wegfalls des Versorgungsanspruchs allerdings weder entgeltlich erwerben noch ihm beim Erwerb der Beteiligung einen eigenständigen Wert zumessen.

Die Entscheidung bezieht sich allein auf die Konstellation, **dass Pensionsansprüche noch verfallbar** sind, das künftige Erdienen unverfallbarer Ansprüche nicht mehr möglich ist und der Verzicht im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung steht. Insoweit ist der Entscheidung des BFH zuzustimmen, da die **Pensionsansprüche** der Geschäftsführer **wertlos** waren.

Wären die **Pensionsansprüche bereits unverfallbar** und außerdem werthaltig gewesen, hätte der Verzicht nach ständiger Rechtsprechung zu einem Zufluss bei den Gesellschafter-Geschäftsführern und einer anschließenden entsprechenden verdeckten Einlage in die GmbH geführt.

6 Gewinntantieme: Vorjahresverluste mindern die Bemessungsgrundlage

Aktuelle Gehaltsstrukturuntersuchungen (vgl. Nr. 1 und 2 in dieser Ausgabe) belegen, dass GmbH-Geschäftsführer – ganz gleich, ob sie gleichzeitig Gesellschafter sind oder nicht – in der Praxis immer häufiger neben ihrem Festgehalt eine variable Vergütung in Form einer Tantieme beziehen. Handelt es sich dabei um eine vom Gewinn abhängige Tantieme, stellt sich die Frage, ob Verlustvorträge die Bemessungsgrundlage für die Tantieme mindern.

Mit dieser Frage hatte sich – erneut – der BFH in seinem Beschluss vom 4.5.2011 zu beschäftigen. In dem zu beurteilenden Sachverhalt war A alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Neben seinem laufenden Gehalt erhielt er eine Tantieme von X Prozent des jeweiligen Jahresüberschusses vor Berücksichtigung der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Die X-GmbH erwirtschaftete in 01 einen Jahresfehlbetrag und in 02 einen Jahresüberschuss. Für 02 wurde die Tantieme auf der Grundlage des erzielten Jahresüberschusses bemessen und als Aufwand gebucht.

Das Finanzamt sah in der von der X-GmbH als Aufwand behandelten Gewinntantieme eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), da bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Tantieme der in 01 angefallene Jahresfehlbetrag nicht in Abzug gebracht worden war. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH wies die Nichtzulassungsbeschwerde der X-GmbH als unbegründet zurück. Es sei durch die Rechtsprechung des BFH geklärt, dass die Zusage einer Gewinnantieme an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA auslösen kann, wenn bei der Bemessung der Tantieme in früheren Jahren angefallene Jahresfehlbeträge nicht berücksichtigt werden.

Bei der Frage nach dem Vorliegen einer vGA ist allein auf die tatsächliche Bilanzierung abzustellen. Das folgt daraus, dass unter fremden Dritten eine Berücksichtigung von Jahresfehlbeträgen vereinbart worden wäre und dass eine solche Vereinbarung nur dann handhabbar umgesetzt werden kann, wenn sie sich auf diejenigen Beträge bezieht, die sich aus den tatsächlich aufgestellten Bilanzen ergeben.

Nur das kann deshalb der Maßstab sein, wenn es darum geht, ob eine entsprechende Vereinbarung mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist oder nicht.

Verspricht eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gewinnantieme, so müssen **Verlustvorträge** im Allgemeinen dann **in die Bemessungsgrundlage einbezogen** werden, wenn der tantiemeberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer für den Verlust verantwortlich oder zumindest mitverantwortlich war. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde den vom Geschäftsführer zu verantwortenden Erfolg in der Regel an einer langfristigen Betrachtung und nicht am Ergebnis eines einzelnen Jahres messen. Er würde bei der Bemessung einer Gewinnantieme den Geschäftsführer sowohl an den positiven, als auch an den negativen Folgen seiner Tätigkeit beteiligen. Wird unter der Leitung des Geschäftsführers in einzelnen Zeiträumen ein Verlust erwirtschaftet, wird dieser aus der Sicht der Gesellschaft im Allgemeinen die an den Geschäftsführer zu zahlende Erfolgsprämie mindern.

Eine andere Beurteilung ist allerdings für den Fall denkbar, dass der tantiemeberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer **an der Verlustentstehung nicht beteiligt** war und erst im Nachhinein die Leitung der Gesellschaft übernommen hat.

7 Betriebsaufspaltung: Voraussetzungen für eine personelle Verflechtung zwischen Betriebs-GmbH und Besitz-GbR

Um Grundstücke aus der Haftungsmasse einer GmbH herauszulassen, werden sie häufig nur an die GmbH vermietet. Doch in diesem Fall droht eine **Betriebsaufspaltung** mit der Folge, dass das Mietentgelt beim Vermieter zu dessen gewerblichen Einkünften rechnet und die Immobilie selbst zu seinem Betriebsvermögen. Neben die Nutzungsüberlassung der Immobilie (= **sachliche Verflechtung**) muss allerdings eine **personelle Verflechtung** zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen treten, d.h. der Vermieter muss sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen seinen Willen durchsetzen können. Gerade dies ist aber häufig zweifelhaft, wenn das Besitzunternehmen als Gesellschaft bürgerlichen Rechts organisiert ist.

Einen solchen Sachverhalt hatte das Finanzgericht Schleswig-Holstein in seinem Urteil vom 11.5.2011 zu bewerten.

A und B sind Gesellschafter der A-GbR, einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft. Zur Führung der Gesellschaft ist A allein befugt. Nur bei Abschluss und Beendigung von Mietverträgen, bei Führen von Rechtsstreitigkeiten, bei einer Darlehensaufnahme und bei die Gesellschaft mit mehr als 50.000 DM verpflichtenden Rechtsgeschäften obliegt die Geschäftsführung A und B gemeinschaftlich.

Das der A-GbR gehörende Verwaltungs- und Vertriebsgebäude war an drei Mieter vermietet, u.a. eine Teilfläche an die X-GmbH. Der Mietvertrag war auf die Dauer von 10 Jahren geschlossen worden. An der X-GmbH hielt A 80 Prozent der Geschäftsanteile, und er war zugleich deren Geschäftsführer.

Nach einer Betriebsprüfung bei der A-GbR gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass zwischen dieser und der X-GmbH eine Betriebsaufspaltung bestehe. Die Einkünfte der A-GbR aus der Vermietung an die X-GmbH wurden daraufhin als gewerblich qualifiziert und zusätzlich der Gewerbesteuer unterworfen. Der dagegen erhobene Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht bestätigte in seinem Urteil die Auffassung des Finanzamts. Es **bejahte** die von der A-GbR bestrittene **personelle Verflechtung** mit folgender Begründung:

A hat die A-GbR beherrscht, denn die Führung der Geschäfte oblag ihm allein. B war insoweit von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Das Einstimmigkeitserfordernis betraf ausschließlich ungewöhnliche Geschäftsvorfälle und gerade nicht die Geschäfte des täglichen Lebens, wie die laufende Verwaltung des Grundstücks. Nur außergewöhnliche Geschäfte sollten von A's alleiniger Geschäftsführungsbefugnis ausgenommen sein. In Anbetracht der Tatsache, dass nur mit drei Mietparteien Mietverträge bestanden, gehörten der Abschluss und die Beendigung von Mietverträgen – anders als es bei einem Unternehmen der Fall wäre, das zahlreiche Grundstücke an eine ständig wechselnde Zahl von Vertragsparteien vermietet – gerade nicht zum laufenden Tagesgeschäft der A-GbR; mit anderen Worten: B musste mitwirken.

Jedoch konnte sich das Einstimmigkeitserfordernis auf die Mietverhältnisse nur für den Fall ihrer Kündigung durch die Besitzgesellschaft auswirken. Da die Mietverträge schon längst praktiziert wurden, konnte insbesondere der Mietvertrag mit der X-GmbH nicht gegen A's Willen von der GbR gekündigt werden. Umgekehrt wäre es diesem allerdings möglich gewesen, den Vertrag von Seiten der X-GmbH als Mieterin zu kündigen.

Außer durch eine **Stimmrechtsmehrheit** kann die Beherrschung des Besitzunternehmens auch durch entsprechende **Geschäftsführungsbefugnisse** begründet werden. Der das Betriebsunternehmen beherrschende Gesellschafter beherrscht auch das Besitzunternehmen, wenn er dort die alleinige Befugnis zur Führung der Geschäfte des täglichen Lebens hat. Dies war im Urteilsfall gegeben.

8 Nießbrauch am GmbH-Anteil: Nachträgliche Anschaffungskosten durch Ablösung des Nießbrauchs?

Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge werden nicht selten Nießbrauchsrechte zugunsten des Schenkers vorbehalten. Will der Beschenkte die Anteile später veräußern, ist der Nießbrauch allerdings hinderlich. **Verzichtet** deshalb der frühere Anteilsinhaber gegen **Entgelt auf sein Nießbrauchsrecht**, stellt sich die Frage, wie diese Zahlung des Beschenkten steuerlich zu behandeln ist, insbesondere, ob sie zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führt. Die Beurteilung als nachträgliche Anschaffungskosten würde einen Veräußerungsgewinn durch den Verkauf der Anteile mitunter deutlich reduzieren.

Mit dieser Problematik hatte sich das Finanzgericht Düsseldorf in einem Urteil vom 6.8.2010 zu beschäftigen. Im Urteilsfall hatte ein Vater im Jahr 2004 mit Notarvertrag GmbH-Anteile unentgeltlich auf seinen Sohn A übertragen, sich daran aber ein lebenslangliches unentgeltliches Nießbrauchsrecht vorbehalten. Außerdem wurde vereinbart, dass A im Falle des früheren Ablebens seines Vaters seiner Mutter als dauernde Last einen monatlichen Betrag in Höhe von 2.000 Euro zahlen musste.

Mit Notarvertrag vom November 2006 verkauften A und sein Vater sämtliche GmbH-Anteile. Dabei verzichteten der Vater auf das Nießbrauchsrecht und die Mutter auf die ihr zustehende aufschiebend bedingte Last mit Wirkung zum 31.12.2006. Als Gegenleistung für den Verzicht verpflichtete sich A, einen Ablösebetrag in Höhe von rund 1,7 Mio. Euro an seinen Vater zu zahlen. Der Ablösebetrag war fällig mit Zahlung des Kaufpreises des Erwerbers der GmbH-Anteile. Die tatsächliche Übertragung der Anteile erfolgte im Streitjahr 2007.

In seiner der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 erklärte A einen Veräußerungsgewinn in Höhe von rund 525.000 Euro, dabei berücksichtigte er die Ablösezahlung für das Nießbrauchsrecht als nachträgliche Anschaffungskosten. Das Finanzamt erkannte dies nicht an und erhöhte dementsprechend den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Übertragung einer wesentlichen Beteiligung unter dem Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eine **unentgeltliche Vermögensübertragung**.

Eine Anteilsveräußerung liegt nach der Entscheidung des BFH auch dann nicht vor, wenn das Nießbrauchsrecht später abgelöst wird und der Nießbraucher für seinen Verzicht eine Abstandszahlung erhält, sofern der Verzicht auf einer neuen Entwicklung der Verhältnisse beruht. Da A der gesetzliche Erbe seines Vaters ist, handelt es sich nach der Überzeugung des Finanzgerichts bei dem Schenkungsvertrag im Jahr 2004 um eine **Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge**. Diese ist unentgeltlich erfolgt. Der Verzicht des Vaters auf sein Vor-

behaltensnießbrauchsrecht gegen eine Ablösezahlung im Jahre 2006 führt nicht dazu, dass die ursprünglich unentgeltliche Vermögensübertragung rückwirkend als Veräußerung einzustufen ist. Das Gericht ist der Auffassung, dass der Verzicht des Vaters auf einer neuen Entwicklung der Verhältnisse beruht.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung führt **bei Grundstücken die Befreiung von dinglichen Belastungen zu nachträglichen Anschaffungskosten**. Die entsprechenden Grundsätze sind nach der Überzeugung des Finanzgerichts auch auf den vorliegenden Streitfall anwendbar. Durch die Ablösung des Nießbrauchsrechts verschafft sich A die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Gesellschaftsanteilen. Erst dadurch war es ihm möglich, die Gesellschaftsanteile lastenfrei zu veräußern.

Wenn Aufwendungen zur Ablösung eines Nießbrauchsrechts an einem Grundstück regelmäßig als nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks anzusehen sind, dann müssen auch Aufwendungen zur Ablösung eines Nießbrauchsrechts an einem GmbH-Anteil regelmäßig als nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils anzusehen sein. Die Entscheidung des Finanzgerichts erscheint daher folgerichtig.

Das letzte Wort in diesem Fall hat der BFH, bei dem das Verfahren jetzt anhängig ist.

9 Unzulässige Werbe-E-Mails: Geschäftsführer haften ihrer GmbH für die Kosten eines Abmahnverfahrens

Geschäftsführer haften ihrer GmbH für E-Mail-Werbung, die dem Empfänger unverlangt zugeschickt wird. Das hat das Landgericht Berlin kürzlich entschieden. Muss die GmbH das Anwaltshonorar oder gar eine Vertragsstrafe nach vorangegangener Abmahnung zahlen, kann sie ihren Geschäftsführer in Regress nehmen.

In dem Fall ging es um ein Unternehmen, das Opfer eines Hackerangriffs geworden war. In der Folge wurden aus diesem Unternehmen über 180.000 Werbe-E-Mails verschickt. Einer der Empfänger klagte auf Unterlassung und bekam Recht.

Die Richter erklärten, dass sich der Anspruch auf Unterlassung nicht auf konkrete Domains oder E-Mail-Adressen beschränkt. Vielmehr gilt der Unterlassungsanspruch für alle unverlangt zugesandten E-Mails, egal von wo und an welche Adresse sie verschickt wurden.

Laut Landgericht Berlin haften Geschäftsführer in solchen Fällen, auch wenn sie die Versendung nicht beauftragt haben. Es reicht allein die Möglichkeit, dass sie die Aktion gekannt haben und sie hätten verhindern können. Damit geht das Landgericht über bisherige Urteile zu dem Thema hinaus.