Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht
des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH

HYBRID-SEMINAR

Beratungsschwerpunkte bei Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter

Dozent
StB Prof. Dr. Burkhard Binnewies

Termin
08.09.2021

Stand
August 2021

Inhaltlich verantwortlich ist der benannte Dozent.
Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet

Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht
Von-der-Wettern-Straße 17 I 51149 Köln
Telefon: 02203 993216 I Telefax: 02203 993222
www.akademie-stuw.de I info@akademie-stuw.de

Qualitätsmanagement ISO 9001:2015
Registrier-Nr. 483326

Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht
des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH

SEMINAR- UND VERANSTALTUNGSÜBERSICHT
10 | 21 – 12 | 21

GANZTAGSSEMINARE

jeweils von 09.30 Uhr bis 16.45 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
19.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 1)	BiBu Franke
25.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 1)	BiBu Franke
26.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 2)	BiBu Franke
25.11.2021	HYBRID: Beratungsakzente 2021 / 2022	Prof. Dr. Gerd Brüggemann StB Dipl.-Fw. Dickmann
07.12.2021	HYBRID: Ein- und Austritt eines Gesellschafters einer Personengesellschaft in der Gestaltungsberatung*	RA FAStR Dr. Stenert

HALBTAGSSEMINARE

jeweils von 15.30 Uhr bis 19.00 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
05.10.2021	HYBRID: Aktuelles zur Grunderwerbsteuer	StB RA FAStR Dipl.-Fw. Schley
20.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 2) / 09.30 - 13.30 Uhr	BiBu Franke
28.10.2021	HYBRID: Verfahrensrecht: Dein Freund und Helfer	RA FAStR StB Dr. Wollweber
15.11.2021	HYBRID: Sozialversicherung 2022	KK-Bw. Bernd Dondrup
18.11.2021	HYBRID: Lohnsteuer 2022	StB Dipl.-Fwin Küch
22.11.2021	HYBRID: Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirte	RA Hartmann, GF HLBS
23.11.2021	HYBRID: Was man zur digitalen Prüfung durch die Finanzverwaltung wissen muss	Dipl.-Fw. Kampschulte

* Das Seminar ist zum Nachweis der Pflichtfortbildung für Fachberater Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) geeignet.

Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln
Telefon: 02203 993216 · Telefax: 02203 993222
info@akademie-stuw.de

www.akademie-stuw.de

STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

A. Verfahrensfragen und Unternehmenssteuerrecht 4

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss.....4

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und ESt-Bescheid.....7

III. Besteuerung von Ausschüttungen und Verfahrensrecht 15

IV. Verhältnis der Verlustfeststellung zur Steuerfestsetzung 18

V. Einlagekonto nach § 27 KStG und Verfahrensrecht.....19

VI. Einbringung nach § 20 UmwStG und Verfahrensrecht.....21

VII. Antragstellung nach § 8d KStG 24

VIII. Benennungsverlangen nach § 160 AO bei der GmbH.....25

IX. Zurechnung der vGA bei Zufluss an nahestehende Person 28

B. Check-Up GmbH-Satzung 30

I. Einführung.....30

II. Firma.....30

III. Unternehmensgegenstand.....31

IV. Sitz.....31

V. Geschäftsjahr 33

VI. Kapitalausstattung 34

VII. Geschäftsführungsvertretung.....39

VIII. Abfindung 42

IX. Gewinnverwendung 44

X. Rückforderungsklausel bei vGA.....45

XI. Steuerübernahme-Klausel bei vGA 46

XII. Steuerübernahme-Klausel bei Verlustvernichtung.....47

XIII. Inkongruente Einlage.....47

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage 49

XV. Publizität, Prüfungspflicht.....52

XVI. Gründungskosten 53

C. Aktuelles zur Betriebsaufspaltung 53

I. Firmensitz 53

II. Bilanzierungskonkurrenz zwischen mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung und atypisch stiller Gesellschaft 55
III. Geschäftsführungsregelung 60
IV. Angehörigenverhältnisse 63
V. Unerkanntes Sonderbetriebsvermögen II 66
VI. Betriebsaufspaltung über die Grenze 68
VII. Betriebsverpachtungswahlrecht 73
VIII. Beendigung der Betriebsaufspaltung im Rahmen der Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs 79
IX. Steuerfreie Dividenden im Besitzunternehmen 80
D. Aktuelles zu § 17 EStG 82
I. Wirtschaftliches Eigentum des Unterbeteiligten am GmbH-Geschäftsanteil 82
II. Anschaffungskosten bei Zuzug 86
III. § 6 AStG 87
IV. Passive Entstrickungsgewinne für spanische Immobilien-S.L. europarechtswidrig 91
E. Aktuelle Rechtsprechung 96
I. Verdeckte Gewinnausschüttung 96
II. Einbringung in die GmbH 112
III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter 114
IV. Inkongruente Gewinnausschüttung 122
V. Aktuelles zu § 8b KStG 124
VI. Zuordnung von GmbH Beteiligungen zum Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen 127
VII. International: Kann der bloße Dienstleistungsvertrag eine Betriebsstätte begründen? 131

A. Verfahrensfragen und Unternehmenssteuerrecht

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

In der Krisensituation, insbesondere wenn eine Insolvenz unabwendbar erscheint, besteht die Gefahr, dass Steuerbescheiden nicht die erforderliche **Sorgfalt** entgegengebracht wird (zu steuerlichen Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise seiner GmbH auch Wollweber/Vitale, GmbH-StB 2/2020).

1. Einwendungsausschluss nach § 166 AO

Dies gilt etwa im Hinblick auf die Einhaltung von Rechtsbehelfsfristen. Tritt **Bestandskraft** ein, kann dies für die Haftung der Geschäftsführungsmitglieder nachteilige Konsequenzen haben. Grundsätzlich können aufgrund der **Akzessorietät der Steuerschuld** für die Haftungsschuld im Haftungsverfahren Einwendungen auch gegen die Steuerschuld vorgebracht werden.[1] Wer aber als Geschäftsführer während seiner Amtszeit einen an die Gesellschaft gerichteten Steuerbescheid nicht anficht, obwohl er dazu in der Lage gewesen wäre, muss in einem späteren Haftungsverfahren die **festgesetzte Steuer gegen sich gelten lassen** (§ 166 AO). Mit Einwendungen gegen die der Haftung zugrundeliegende Steuer wird der Geschäftsführer nicht gehört. Die Wirkung des § 166 AO reicht bis zum Zeitpunkt, in dem die Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers endet, d.h. im Regelfall bis zur Niederlegung des Amts oder im Fall der Insolvenz bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Erlöschen der Vertretungsbefugnis erlischt auch das Recht, Rechtsmittel für die Gesellschaft einzulegen.

2. Widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle

Doch auch bei Einhaltung der Rechtsbehelfsfrist können Einwendungen des Haftungsschuldners gegen die Steuerschuld ausgeschlossen sein. Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchslos zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der Geschäftsführer der GmbH im Verfahren wegen Haftung gem. § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung

[1] BERGOFF, EFG 2018, 1869 [1872].

ausgeschlossen, wenn er der **Forderungsanmeldung hätte widersprechen können**, dies aber nicht getan hat.[2]

Obwohl mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers über das Vermögen der Gesellschaft erlischt, kann er **im Insolvenzverfahren für die Gesellschaft widersprechen**. Das bedeutet für die Praxis, dass der Geschäftsführer der Anmeldung der Steuerforderung zur Insolvenztabelle widersprechen muss, um die Interessen der Gesellschaft zu wahren und eigene Haftungsrisiken zu verringern. Dies gilt auch dann, wenn gegen die die Steuerschuld auslösenden Bescheide fristgerecht Einspruch eingelegt wurde. Die **widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle ist als unanfechtbare Steuerfestsetzung** i.S.d. § 166 AO anzusehen.[3]

Bleibt eine angemeldete Forderung des Finanzamts im Prüfungstermin (§ 176 InsO) unbestritten, ist ein vom Insolvenzschuldner (GmbH) eingeleitetes **Einspruchsverfahren durch die widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle in der Hauptsache erledigt**. Nur wenn der Insolvenzschuldner der Forderungsanmeldung durch das Finanzamt (§ 174 InsO) gem. §§ 178, 184 InsO widerspricht, muss das Finanzamt das unterbrochene Einspruchsverfahren gegenüber dem Insolvenzschuldner aufnehmen, um dessen Widerspruch zu beseitigen. Widerspricht der Geschäftsführer nicht mit Wirkung für den Insolvenzschuldner einer Forderungsanmeldung des Finanzamts, schneidet ihm die Tabellenfeststellung **in seinem eigenen Haftungsverfahren** die Einwendung ab, die Forderung bestehe nicht bzw. nicht in der angemeldeten Höhe. Die eigene Untätigkeit und die hierauf folgende Tabellenfeststellung dürfte dann nicht schaden, wenn der Insolvenzverwalter oder ein Insolvenzgläubiger erfolgreich widerspricht.[4]

---

2 BFH vom 27.9.2017 XI R 9/16, GmbHR 2018, 165.
3 BFH vom 16.5.2017 VII R 25/16, BStBl. II 2017, 934 vom 18.9.2018 XI R 54/17, BFH/NV 2019, 100.
4 BINNEWIES, in Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 3. Aufl., 2019, Rz. 4.40.

3. Ehemalige Geschäftsführer als Insolvenzgläubiger

Regelmäßig führt die Untätigkeit des Geschäftsführer im Insolvenzverfahren nur dann dazu, dass seine Einwendungen als Haftungsschuldners gegen die Steuerschuld nach § 166 AO ausgeschlossen werden, wenn er im Insolvenzverfahren sein Amt noch nicht niedergelegt hat bzw. nicht abberufen wurde. Nach Ausscheiden ist der **ehemalige Geschäftsführer** nicht mehr in der Lage, für die Gesellschaft zu widersprechen.

Anders kann dies in der praktisch äußerst relevanten Konstellation sein, welche der vorstehend abgedruckten Entscheidung des 7. Senats des BFH zugrunde lag: Trotz des Ausscheidens entfaltet ein **Tabelleneintrag** für den als Haftungsschuldner in Anspruch genommenen ehemaligen Geschäftsführer dann **Bindungswirkung, wenn er selbst Insolvenzgläubiger** ist.

Im Streitfall hatte eine in Zahlungsschwierigkeiten geratene GmbH fehlerhaft Lohnsteuer gem. § 41a Abs. 1 S. 1 EStG angemeldet, obwohl Gehälter nicht bzw. nicht in der angemeldeten Höhe gezahlt worden waren. Entsprechend führte die Gesellschaft auch keine Lohnsteuer an das Finanzamt nach § 41a Abs. 1 S. 1 EStG ab. Das Finanzamt nahm den inzwischen ausgeschiedenen Geschäftsführer (Kläger) gem. § 191 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 69, 34 Abs. 1 AO, § 35 GmbHG als Haftungsschuldner in Anspruch. Dem Geschäftsführer standen selbst Gehaltsforderungen gegen die insolvente GmbH zu. Der Geschäftsführer legte gegen den **Haftungsbescheid Einspruch** ein. Sodann schied er als Geschäftsführer aus. Während des Einspruchsverfahrens meldeten sowohl er selbst (Gehaltsforderungen) als auch das Finanzamt (Steuerforderung) im Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH ihre Forderungen zur Tabelle an. Die **Steuerforderung wurde widerspruchslos zur Tabelle festgestellt**. Weder der Insolvenzverwalter noch der zwischenzeitlich als Geschäftsführer abgesetzte Kläger hatten widersprochen.

Nach Auffassung des BFH[5] konnte sich der Kläger gegen die Inhaftungnahme nicht mit Einwendungen gegen die Steuerforderung verteidigen. Der BFH stellte dabei nicht – wie noch die Vorinstanz[6] – auf § 166 AO ab, sondern leitete die **Bindungswirkung unmittelbar aus § 178 Abs. 3 InsO** her. Danach wirkt die Eintragung in die Tabelle für die festgestellten Forderungen ihrem Betrag und ihrem Rang nach wie ein rechtskräftiges Urteil gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern. Als Insolvenzgläubiger war der Kläger gem. § 178 Abs. 1 S. 1 InsO berechtigt, im eigenen Namen Widerspruch gegen zur Tabelle angemeldete Forderungen zu erheben.

Für **die Praxis** bedeutet dies, dass der Geschäftsführer nicht nur solange er sein Amt nicht niederlegt hat oder eine Abberufung unterblieben ist, berechtigt und verpflichtet ist, die Rechte der insolventen Gesellschaft im Insolvenzverfahren wahrzunehmen. Auch nach seinem Ausscheiden sollte ein Geschäftsführer, der zugleich Insolvenzgläubiger ist, Forderungen der Finanzverwaltung im Prüftermin widersprechen, um sich gegen eine drohende Inhaftungnahme mit Einwendung gegen die Steuerschuld der Gesellschaft verteidigen zu können.

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und ESt-Bescheid

Nach der Entscheidung des **FG Rheinland-Pfalz vom 23.1.2020**[7] ist der Gesellschafter nach § 166 AO mit Einwendungen gegen seinen ESt-Bescheid ausgeschlossen, wenn er den KSt-Bescheid nicht angefochten hat.

Im entschiedenen Fall ergingen im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung geänderte Körperschaftsteuerbescheide, in denen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vGA veranlagt wurden. Die Körperschaftsteuerbescheide wurden vom Gesellschafter-Geschäftsführer angefochten. Später wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet, so dass das Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen die

[5] BFH vom 17.9.2019 VII R 5/18, BFH/NV 2020, 287.
[6] FG Köln vom 24.10.2017 8 K 1829/15, EFG 2018, 1869 – 1873.
[7] FG Rheinland-Pfalz vom 23.01.2020 6 K 1497/16, EFG 2020, 423.

Steuerbescheide unterbrochen wurde (§ 240 ZPO). Das Finanzamt hat sodann die Körperschaftsteuerforderungen durch Anmeldung zur Tabelle (§§ 174 ff. InsO) geltend gemacht. Der Insolvenzverwalter hat die Steuerforderungen zur Insolvenztabelle festgestellt, **ohne dass ein Widerspruch zur Tabelle** erklärt wurde (§§ 178, 184 InsO). Daraufhin wurde das **gegen die Körperschaftsteuerbescheide geführte Klageverfahren in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärt**.

Parallel dazu wurden die vGA vom Finanzamt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG der Besteuerung beim Gesellschafter unterworfen, ohne dass dieser mit seinen Einwendungen hiergegen gehört wurde. Nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz ist es dem Gesellschafter verwehrt, **Einwendungen gegen die Veranlagung von vGA auf seiner Ebene** geltend zu machen, weil die vGA auf Ebene der Gesellschaft bestandskräftig veranlagt sind. In seiner Begründung verweist das FG Rheinland-Pfalz auf die Entscheidung des BFH vom 27.9.2017[8]. Danach muss der für die Steuern der Gesellschaft haftende Geschäftsführer die Unanfechtbarkeit der bei der Gesellschaft festgesetzten Steuer **nach § 166 AO** gegen sich gelten lassen, wenn er in der Lage gewesen ist, die der Haftung zugrunde liegenden Körperschaftsteuerbescheide anzufechten. Da der Gesellschafter im Fall des FG Rheinland-Pfalz auch Geschäftsführer der Gesellschaft gem. § 34 AO war, hätte er die Steuerbescheide der Gesellschaft anfechten und der **Tabellenfeststellung der KSt-Schuld widersprechen** können. Letzteres hat er nicht getan. Daraus schließt das FG Rheinland-Pfalz, dass er die auf der Ebene der Gesellschaft unanfechtbar veranlagte vGA bezüglich der Veranlagung einer vGA auf seiner ESt-Ebene gem. § 166 AO gegen sich gelten lassen muss. Diese Auffassung des FG Rheinland-Pfalz ist unzutreffend. Das Urteil verstößt gegen geltendes Recht.

[8] BFH vom 27.9.2017 XI R 9/16, BStBl. II 2018, 515.

1. Eigenständige Beurteilung der vGA auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Gesellschafters

Kapitalgesellschaft und Gesellschafter stehen als **eigenständige Steuersubjekte** (§ 1 KStG, § 1 EStG) nebeneinander. Die Besteuerung der Gesellschaft und die Besteuerung des Gesellschafters haben grundsätzlich weder materiell-rechtlich noch verfahrensrechtlich etwas mit einander zu tun. Das Körperschaftsteuerrecht folgt dem Zivilrecht, indem es die Kapitalgesellschaft als juristische Person und damit als eigenständiges vom Gesellschafter losgelöstes Körperschaftsteuersubjekt anerkennt. Daraus folgt ein steuerrechtliches Grundprinzip, das sog. Trennungsprinzip, welches eine voneinander unabhängige Besteuerung der Kapitalgesellschaft und der Gesellschafter vorgibt.[9]

Das **Trennungsprinzip** ändert nichts daran, dass die Annahme einer vGA nicht nur Auswirkungen auf das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft hat. Die auf der Ebene der Gesellschaft festgestellten vGA führen nicht immer, aber regelmäßig beim begünstigten Gesellschafter zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Aufgrund des Trennungsprinzips ist das Finanzamt des Gesellschafters aber nicht an den Steuerbescheid der Gesellschaft gebunden. Die vGA beim empfangenden Gesellschafter ist verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich unabhängig von der vGA auf Ebene der Gesellschaft zu beurteilen.

Die **eigenständige Beurteilung der vGA auf der Ebene der Gesellschaft und der Ebene des Gesellschafters** folgt nicht nur aus dem Trennungsprinzip. Die jeweiligen Voraussetzungen für die Annahme einer vGA bei der Gesellschaft bzw. beim Gesellschafter sind gar nicht identisch. Die **Tatbestandsvoraussetzungen der vGA** sind weder im KStG für die Gesellschaft noch im EStG für den Gesellschafter definiert. Geregelt werden jeweils nur die Rechtsfolgen, für die Gesellschaft in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (außerbilanzielle Zurechnung zum Gewinn) und für den Gesellschafter in § 20 Abs.

[9] Vgl. nur BFH vom 27.10.1992 VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569.

1 Nr. 1 S. 2 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen). Nach der Definition des BFH erfordert eine vGA auf Ebene der Gesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des steuerlichen Gewinns der Gesellschaft auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines gedacht ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.[10] Eine vGA beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG liegt vor, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und die Einnahme **zugeflossen** ist.[11]

Diese **Definitionen stehen so eigenständig nebeneinander**, wie die Gesellschaft und der Gesellschafter, wie das ESt-Recht und KSt-Recht. Wesentlicher Unterschied ist der Zufluss beim Gesellschafter, ein für dessen Besteuerung notwendiges Element, ein für die Besteuerung der Gesellschaft hingegen irrelevantes Element. Daraus folgt, dass eine vGA auf der Ebene der Gesellschaft nicht immer zur vGA auf der Ebene des Gesellschafters führt und umgekehrt. Die Bildung einer vGA-relevanten Pensionsrückstellung auf der Ebene der Gesellschaft zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers zB führt nicht zum Zufluss der vGA beim Gesellschafter. Ob es jemals dazu kommt, ist völlig offen. Dazu muss der Gesellschafter-Geschäftsführer das Pensionsalter erleben. Damit steht fest, dass über das Vorliegen einer vGA das Finanzamt der Gesellschaft und das Finanzamt des Gesellschafters jeweils eigenständig nach unterschiedlichen Rechtsgrundlagen zu entscheiden haben.

[10] Vgl. nur BFH vom 22.2.1989 I R 44/85, BStBl. II 1989, 475.
[11] Vgl. nur BFH vom 12.6.2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141.

2. Keine Rechtsgrundlage für eine Bindungswirkung der Veranlagung einer vGA bei der Gesellschaft für die Veranlagung einer vGA beim Gesellschafter

Da die Veranlagung von vGA eigenständige Steuersubjekte (Gesellschaft und Gesellschafter) betrifft und auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen beruht (§ 8 Abs. 2 S. 3 KStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG), muss für die in der vorliegenden Entscheidung durch das FG Rheinland-Pfalz erfolgten Annahme einer Bindungswirkung der Veranlagung einer vGA auf der Ebene der Gesellschaft für die Veranlagung einer vGA auf der Ebene des Gesellschafters eine gesonderte **Rechtsgrundlage** gegeben sein.

a. Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis

Der Körperschaftsteuer- und der Einkommensteuerbescheid **stehen nicht im Verhältnis eines Grundlagen- und Folgebescheids** gemäß § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO. Dazu bedarf es der gesetzlichen Anordnung, die nicht gegeben ist.[12]

b. Materiell-Rechtliche Bindung

Ausnahmsweise nimmt die Rechtsprechung ohne gesetzliche Anordnung eine materiell-rechtliche Bindungswirkung von Feststellungen auf der Ebene der Gesellschaft für die Besteuerung des Gesellschafters an. Der **BFH** geht bei der **Beurteilung der Rückzahlung von Einlagen** von einer materiell-rechtlichen Bindung der Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG für die Qualifizierung einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung oder Dividende (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) aus. Der Feststellungsbescheid der Körperschaft entfaltet nach der Rechtsprechung des BFH eine

[12] St. Rspr., vgl. nur BFH vom 12.6.2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141, mwN.

materielle Tatbestandswirkung im Hinblick auf die Besteuerung des Gesellschafters, obgleich das Gesetz dieses nicht anordnet. [13]

Eine solche **Bindungswirkung** wird für die Beurteilung des Vorliegens einer **vGA auf Ebene der Gesellschaft bzw. auf Ebene des Gesellschafters zu Recht nicht angenommen**.[14] Das folgt bereits aus der Unterschiedlichkeit der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Annahme einer vGA auf Ebne der Gesellschaft und auf Ebene des Gesellschafters. Bezüglich der Einlagenrückzahlung gibt es diese Unterschiedlichkeit auf Ebene der Gesellschaft u bzw. auf Ebene des Gesellschafters nicht. Darüber hinaus stellt § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG zwar keine materielle Bindungswirkung, aber die materielle Verknüpfung zu § 27 KStG ausdrücklich her.[15]

Aus den **Korrespondenzregelungen** in § 8b KStG, § 3 Nr. 40d S. 2, § 32 d Abs. 2 Nr. 4 EStG, folgt nichts anderes. Diese beinhalten lediglich Verknüpfungen von Rechtsfolgen, nicht aber Verknüpfungen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Annahme einer vGA bei Gesellschaft bzw. Gesellschafter.

c. § 166 AO

Das **FG Rheinland-Pfalz** stützt seine Entscheidung auf § 166 AO. Das FG Rheinland-Pfalz stellt zutreffend fest, dass die (widerspruchsfreie) Feststellung der Körperschaftsteuerforderung zur Insolvenztabelle einem bestandskräftigen Steuerbescheid gleich steht und nach Auffassung des BFH in den Anwendungsbereich des § 166 AO fällt. Richtig ist auch, dass das nach der Rechtsprechung des BFH das Widerspruchsrecht nach §§ 178, 184 InsO mit dem Einspruch und der Klage gegen den Steuerbescheid vergleichbar ist und somit die Möglichkeit eröffnet, die Rechtmäßigkeit der Steuerschuld gegenüber der insolventen Gesellschaft klären zu lassen. Wird also eine Steuerforderung gegenüber einer AG widerspruchslos zur Insolvenztabelle

---

13 Vgl. nur BFH vom 19.5.2010 I R 51/09, BStBl. II 2014, 937; vom 28.1.2015 I R 70/13, DStR 2015, 1242; vom 11.2.2015 I R 3/14, BStBl. II 2015, 816.

14 BFH, aaO.

15 ME führt das - entgegen der Auffassung des BFH - nicht zur materiellen Bindungswirkung.

festgestellt, muss der Geschäftsführer oder der Gesellschafter diese Steuerforderung gegen sich gelten lassen, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können (nach § 34 AO als Vertreter oder kraft eigenen Rechts aus seiner Stellung als Insolvenzgläubiger). dies aber nicht getan hat.[16] Das FG Rheinland-Pfalz verkennt jedoch, dass **§ 166 AO nur im Verhältnis zwischen Steuerschuld der Gesellschaft und Haftung des Geschäftsführer für diese Steuerschuld der Gesellschaft** nach §§ 69, 191 AO Anwendung findet. Entgegen der Auffassung des FG Rheinland-Pfalz deckt weder der Wortlaut noch - und erst recht nicht - der Zweck von § 166 AO eine Bindungswirkung für unterschiedliche Ertragsteuern (ESt, KSt) unterschiedlicher Steuersubjekte (Gesellschaft, Gesellschafter).

aa. Wortlaut von § 166 AO

Der Wortlaut von § 166 AO, auf den sich das FG Rheinland-Pfalz ausdrücklich beruft, spricht von der **„unanfechtbar festgesetzten Steuer"** von der eine Bindungswirkung für den Dritten ausgeht, der gegen diese Festsetzung hätte vorgehen können. Entgegen der Auffassung des FG Rheinland-Pfalz beinhaltet die Steuerfestsetzung auf Ebene der Gesellschaft keine „unanfechtbare Festsetzung" von vGA als solche. Die **Feststellung der vGA** ist allenfalls Teil der nicht von der Bestandskraft der Steuerfestsetzung erfassten Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft. Die in einem Steuerbescheid angesetzten - nicht festgestellten - Besteuerungsgrundlagen bilden einen **unselbständigen Teil des Körperschaftsteuerbescheids** (§ 157 Abs. 2 AO) und erzeugen **keine Bindungswirkung** für andere Steuerbescheide. Anders ist dies nur, wenn Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden (zB nach §§ 179 ff. AO), was bei vGA auf Ebene der leistenden Gesellschaft nicht der Fall ist. Die „**unanfechtbare Festsetzung der Steuer**", die der Gesellschafter/Geschäftsführer gegen sich gelten lassen muss, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes zweifellos die **Körperschaftsteuer der Gesellschaft**. Darum geht es im vorliegenden Fall aber gar

[16] Vgl. BFH vom 17.9.2019 VII R 5/18, vgl. dazu BINNEWIES/SCHÜLLER, AG 2019, 74.

nicht. Die Berufung des FG Rheinland-Pfalz auf den Wortlaut von § 166 ist daher unzutreffend.

bb. Rechtsfolge von § 166 AO

Das FG Rheinland-Pfalz verkennt auch die Rechtsfolge von § 166 AO. Die von § 166 AO erfassten Personen verlieren bei Untätigkeit gegen die Steuerfestsetzung nur solche Einwände, die sie im Rechtsbehelfsverfahren gegen **diese Steuerfestsetzung**, im vorliegenden Fall gegen den Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft hätten geltend machen können. Alle anderen Einwände, insbesondere solche, die unabhängig voneinander gerügt und in den jeweiligen Rechtsbehelfsverfahren gesondert überprüft werden können, zB Einwände, die die konkrete Inanspruchnahme nach §§ 69, 1919 AO oder die Zuständigkeit des Finanzamts betreffen, bleiben erhalten.[17] Das bedeutet, dass der **Anfechtungs- und Widerspruchsberechtigte, der untätig bleibt, seine Einwände gegen die bei der Gesellschaft veranlagte Körperschaftsteuer i**m Rahmen seines Haftungsverfahrens für genau diese Körperschaftsteuer verliert. Dies hat überhaupt nichts mit einer Bindungswirkung der bestandskräftig veranlagten vGA auf der Ebene der Gesellschaft für die Einkommensteuerveranlagung der vGA beim Gesellschafter zu tun. § 166 AO schließt lediglich aus, dass der Gesellschafter keine Einwendung gegen die vGA bei der Gesellschaft erheben kann, wenn er für die Körperschaftsteuer der Gesellschaft in Haftung genommen wird. Unabhängig davon ist er frei, bei seiner Einkommensteuerveranlagung um das Vorliegen einer vGA zu streiten. Dieses Recht ist von § 166 AO in keiner Weise betroffen.

d. Ergebnis

Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz verstößt gegen geltendes Recht. Es ist kaum vorstellbar, dass es durch weitere Entscheidungen bestätigt wird. Bis der BFH klargestellt hat, dass § 166 AO in dieser Konstellation keine Anwendung findet, ist aus

[17] Vgl. nur HEUERMANN in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 166 AO Rz. 11 (Aug. 2016).

Vorsichtsgründen gleichwohl darauf zu achten, dass bei Annahme von vGA die **Steuerbescheide der Gesellschaft und die der Gesellschafter anzufechten** sind. Daneben ist im Insolvenzfall sicherzustellen, gegen die Forderungen des Finanzamts durch Widerspruch gegen die Feststellung zur Tabelle vorzugehen.

III. Besteuerung von Ausschüttungen und Verfahrensrecht

1. Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG.

Mit Urteil vom 14.5.2019[18] hat der BFH entschieden, dass der **Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** für Ausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die dem Privatvermögen zugeordnet werden, spätestens mit Einreichung der Steuererklärung für das Jahr, in dem die Ausschüttung zu erfassen ist, zu stellen ist.

Mit Abgabe der Einkommensteuererklärung ist die Frist zur Ausübung des Antrags auch dann abgelaufen, wenn die Erklärung unrichtig oder nach § 153 AO zu berichtigen ist.

Wird die Steuererklärung von einem steuerrechtlich Beratenden oder fachkundigem Steuerpflichtigen abgegeben, kann auch **keine Wiedereinsetzung** in die Antragsfrist gewährt werden. Unabhängig davon, dass für die Wiedereinsetzung die Jahresfrist nach § 110 Abs. 3 AO zu beachten ist, scheidet eine solche bei beratenden oder Kraft beruflicher Qualifikation fachkundigen Steuerpflichtigen regelmäßig aus. Eine mangelnde Kenntnis über verfahrensrechtliche Fristen begründet grundsätzlich einen Verschuldensvorwurf, so dass eine Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand nicht in Betracht kommt. In dem Irrtum über die Qualifikation von Einkünften liegt kein Fall höherer Gewalt.

[18] BFH vom 14.5.2019 VII R 20/16, GmbHR 2019, 1139.

Dies bedeutet, dass insbesondere bei den im **späteren in Betriebsprüfungen festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen** die Frist zur Antragstellung abgelaufen ist. In dem vom BFH entschiedenem Sachverhalt ging es darum, dass Beratungshonorare, die als Einkünfte aus § 18 EStG des Gesellschafters erklärt wurden, im Rahmen der Betriebsprüfung in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert wurden. Die Neuqualifizierung der Einkünfte in der Betriebsprüfung eröffnet das Antragsrecht nicht.

Der **BFH** gibt den – praxisfernen – Hinweis, dass vorsorglich ein Antrag gestellt werden könne.

2. „Netto-/Bruttofeststellung" bei der Erfassung von Ausschüttungen im Feststellungsverfahren

Mit Urteil vom 25.7.2019[19] hat sich der BFH zu der Frage geäußert, ob bereits im Verfahren über die **einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 AO** über die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40, § 3c EStG) bzw. des Freistellungsverfahrens (§ 8b KStG) zu entscheiden ist.

Der BFH geht vom Grundsatz aus, dass im Feststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Ziff. a AO auf der Ebene der Mitunternehmerschaft die „steuerpflichtigen Einkünfte" festzustellen sind. Danach sind die **Steuerfreistellungen** nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG, die im Gesamthandvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer anfallen, **unmittelbar bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte der Mitunternehmerschaft** anzuwenden. Im Grundsatz gilt danach die sog**. „Netto-Feststellung".** Diese gilt nach § 7 S. 4 GewStG ausdrücklich auch bei der Gewinnfeststellung für gewerbliche Personengesellschaften im Gewerbesteuerrecht. Im Gewerbesteuerrecht gilt dies selbst bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften.

[19] BFH vom 25.7.2019 IV R 47/16, DStR 2019, 2131.

Der **BFH lässt es aber auch zu**, wenn die Finanzverwaltung im Feststellungsbescheid den **„Brutto-Betrag"** feststellt, wenn **im Feststellungsbescheid selbst klargestellt wird**, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte **ein weiterer Rechenschritt** erforderlich ist. Dies muss für den **verständigen Empfänger des Feststellungsbescheids** klar erkennbar sein. Wird im Feststellungsbescheid der Brutto-Betrag genannt mit dem Zusatz, dass § 3 Nr. 40, § 3c EStG oder § 8b KStG anwendbar ist, kommt dies bei einstöckigen Mitunternehmerschaften der „Netto-Feststellung" gleich, auch wenn der Nettobetrag selbst im Feststellungsbescheid nicht ausgewiesen ist. Bei der einstöckigen Mitunternehmerschaft geht aus dem Feststellungsbescheid hervor, welche Rechtsform die Mitunternehmer haben. Dazu wird der **Brutto-Betrag mit dem Anwendungsbefehl von § 3 Nr. 40, § 3c EStG oder § 8b KStG** ausgewiesen. Damit steht der im Folgebescheid zu übernehmende Nettobetrag mit Bindungswirkung fest, auch wenn dieser selbst nummerisch nicht festgestellt ist.

Besonderheiten ergeben sich bei **mehrstöckigen Mitunternehmerschaften**, an denen natürliche Personen und/oder Körperschaften mittelbar über eine oder mehrere Personen-Gesellschaften beteiligt sind. In diesem Fall ist dem Feststellungs-Finanzamt aus dem Feststellungsverfahren nur bekannt, dass eine weitere Person die Gesellschaft als Mitunternehmerin an der Untergesellschaft unmittelbar beteiligt ist. Die Rechtsform der Obergesellschafter kennt das Feststellungs-Finanzamt nicht. Diesbezüglich muss es auch keine Ermittlungen aufnehmen. In diesen Fällen beschränkt sich die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids darauf, dass die Einkünfte entweder unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder unter § 8b KStG fallen. Der Netto-Betrag lässt sich insoweit noch nicht ermitteln.

Beratungshinweis: Damit ist geklärt, dass die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens oder des Freistellungsverfahrens im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid nicht mehr in Betracht kommt, wenn hierüber in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung keine Feststellung enthalten ist. Es ist darauf zu achten, dass jedenfalls bei einstöckigen Mitunternehmerschaften im Feststellungsbescheid selbst klargestellt ist, dass § 3 Nr. 40, § 3c EStG bzw. § 8b KStG Anwendung finden. Bei mehrstöckigen Gesellschaften gilt dies ebenso. Bei ihnen ist auf der letzten Feststellungsebene die

entsprechende Feststellung zu treffen. Der jeweilige Feststellungsbescheid ist darauf zu prüfen, ob diese Feststellungen zutreffend enthalten sind. **Trifft der Feststellungsbescheid hierüber keine Aussage** ist er mit dem **Einspruch** anzufechten, um die Feststellung im Feststellungsbescheid zu erreichen.

Bei der **Anwendung des Teileinkünfte- und/oder Freistellungsverfahrens** handelt es sich um die Feststellung „anderer Besteuerungsgrundlagen", die in **Bestandskraft** erwächst.

Im konkret entschiedenen Fall ging es darum, ob ein **Veräußerungsverlust**, der im Sonderbetriebsvermögen erzielt wurde, dem Teilabzugsverfahren nach § 3c Abs. 2 EStG zu unterziehen war. Die Klägerin ging davon aus, dass es sich um eine „ertraglose Beteiligung" handelt. Dem stand entgegen, dass in einem der Feststellungsbescheide der Vorjahre bestandskräftig verdeckte Gewinnausschüttungen unter Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG festgestellt waren. Auch die materiell-rechtliche Frage kommt es für Veranlagungszeiträume ab 2011 aufgrund der Ergänzung im § 3c Abs. 2 S. 7 EStG nicht mehr an.

IV. Verhältnis der Verlustfeststellung zur Steuerfestsetzung

Sind der **Körperschaftsteuerbescheid** und der **Gewerbesteuermessbescheid** des Verlustentstehungsjahrs **bestandskräftig** und berücksichtigen diese einen geringeren Verlust als vom Steuerpflichtigen begehrt, ist die Änderung eines Bescheids über den verbleibenden Verlustvortrag und des vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10d Abs. 4 S. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG und § 35b Abs. 2 S. 2 GewStG nur zulässig, soweit eine Korrektur der Steuerbescheide nach den Vorschriften der AO hinsichtlich der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte noch möglich ist und diese der Steuerfestsetzung tatsächlich zugrunde gelegt werden.

Der Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid ist kein Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung. **§ 10d Abs. 4 S. 4 EStG** stellt aber eine **inhaltliche Bindung**

des Verlustfeststellungsbescheids an den Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid her.

Nach Auffassung des BFH[20] sind die Besteuerungsgrundlagen im Verlustfeststellungsverfahren so zu berücksichtigen, wie sie der letzten bestandskräftigen Festsetzung im Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid zugrunde liegen. Daraus folgt, dass **im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht eigenständig ermittelt** werden. Werden Körperschaftsteuer- und/oder Gewerbesteuermessbescheid bestandskräftig und berücksichtigen diese keinen Verlust, kommt eine Verlustfeststellung nur noch in Betracht, wenn und soweit der Körperschaftsteuer- und/oder Gewerbesteuermessbescheid des Verlustentstehungsjahrs nach den Vorschriften der AO änderbar sind. Nichts anderes gilt für die Änderung einer Verlustfeststellung, wenn der bestandskräftige Steuerbescheid zwar einen Verlust berücksichtigt, der Steuerpflichtige jedoch einen **höheren Verlust** begehrt.

Sowohl erstmaliger Erlass als auch die Änderung eines Verlustfeststellungsbescheids sind von der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit des Körperschaftsteuer- und/oder Gewerbesteuermessbescheids im Verlustentstehungsjahr abhängig. Der **Antrag** auf Verlustfeststellung bzw. Änderung derselben ist dann im Wege rechtschutzgewährender Auslegung als Antrag auf Änderung des Körperschaftsteuer- und/oder Gewerbesteuermessbescheids auszulegen.

V. Einlagekonto nach § 27 KStG und Verfahrensrecht

1. Keine notwendige Beiladung der Gesellschafter im Rechtsbehelfsverfahren der Gesellschaft gegen den Feststellungsbescheid nach § 27 KStG

[20] BFH vom 16.5.2018 XI R 50/17, DStR 2018, 1563.

Nach Auffassung des BFH[21] sind die Gesellschafter im Rechtsbehelfsverfahren der Gesellschaft gegen den Feststellungsbescheid nach § 27 KStG nicht notwendig beizuladen. Auch vor dem Hintergrund der **Rechtsprechung des BFH**, dass der Feststellungsbescheid nach § 27 KStG materiell-rechtliche Bindungswirkung für das Vorliegen einer Einlagen-Rückgewähr auf der Ebene des Gesellschafters entfaltet,[22] sei eine **notwendige Beiladung nicht anzunehmen**. Die Rechte des Anteilseigners seien nicht unmittelbar getroffen. Darüber hinaus könnten nicht alle mittelbar betroffenen Gesellschafter beigeladen werden, da auch künftige Gesellschafter aufgrund der materiell-rechtlichen Bindung von der Feststellung des Einlagekontos jedenfalls mittelbar betroffen seien. Eine Entscheidung unter Einbezug aller, die es angeht, sei daher ausgeschlossen und die von **§ 60 Abs. 3 FGO intendierte Rechtskrafterstreckung** auf alle materiell entscheidungsbetroffenen Personen sowie deren Rechtsnachfolger werden nicht zuverlässig erreicht (§ 110 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 FGO).

2. Drittanfechtungsrecht des Gesellschafters im Feststellungsverfahren der Gesellschaft

Das **Finanzgericht Schleswig-Holstein**[23] hat entschieden, dass dem Gesellschafter im Feststellungsverfahren gegenüber der Gesellschaft **kein Drittanfechtungsrecht** zusteht. Unseres Erachtens ist dieses Drittanfechtungsrecht gegeben. Unseres Erachtens ist ein solches Anfechtungsrecht zwingend. Aufgrund der **vom BFH angenommenen materiell-rechtlichen Bindung** des Feststellungsbescheids auf der Ebene der Kapitalgesellschaft für die Ebene des Gesellschafters muss diesem ein eigenständiges Rechtschutzbedürfnis zugesprochen werden. Anderenfalls würde für den Gesellschafter ein **effektiver Rechtschutz** ausgeschlossen werden (Art. 19 Abs. 4 GG). Die Gesellschaft selbst erfährt keine materiell-rechtlichen Nachteile durch eine unzutreffende Feststellung des Einlagekontos. Sie ist nur im Hinblick auf die Pflicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer betroffen. Aber auch dies trifft wirtschaftlich im Ergebnis den

---

21 BFH vom 25.9.2018 I B 49/16, GmbHR 2019, 365.

22 Vgl. BFH vom 19.5.2010 I R 51/09, BStBl. II 2014, 937; vom 11.2.2015 I R 3/14, BStBl. II 2015, 816.

23 FG Schleswig Holstein vom 19.9.2019 1 K 73/18, EFG 2019, 1920; Az. BFH XI R 28/19.

Gesellschafter. Auf der Ebene der Gesellschaft bestehen lediglich Haftungsgefahren, aufgrund derer der BFH der Gesellschaft ein eigenständiges Rechtschutzbedürfnis zuspricht. Da steuerlich Betroffener im Ergebnis der Gesellschafter ist, und dieser entgegen der Auffassung des FG Schleswig-Holstein nicht auf zivilrechtliche Einflussmöglichkeiten innerhalb der Gesellschaft (vgl. § 51a GmbHG) verwiesen werden darf, muss ihm, ein eigenes Anfechtungsrecht zustehen. Der **BFH**[24] wendet in einem Aussetzungsbeschluss **§ 166 AO** an.

3. Korrektur der unzutreffenden Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG nach § 129 AO

Einmal mehr hat das FG München mit Urteil vom 17.9.2018[25] über die Frage der **Korrekturmöglichkeit des Feststellungsbescheids** über das Einlagekonto nach **§ 129 AO** entschieden. Im konkreten Fall wurde eine Korrektur abgelehnt, da die Einlage in unterschiedlichen Währungen geleistet wurde, und aus den beim Finanzamt eingereichten Unterlagen (Bilanz) aufgrund einer nichterfolgten Umrechnung in Euro die genaue Höhe der Einlage nicht zu erkennen gewesen sei. Hinzuweisen ist darauf, dass das Finanzgericht München die **Revision zum BFH** zugelassen hat, der nun erstmals Gelegenheit erhält über diese Frage zu entscheiden.

VI. Einbringung nach § 20 UmwStG und Verfahrensrecht

1. Antrag auf Rückbeziehung (§ 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG)

Der BFH hat mit Urteil vom 19.12.2018[26] zur **Antragstellung auf Rückbeziehung** der Einbringung nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG entschieden:

- Der Antrag ist von der übernehmenden Gesellschaft zu stellen.

---

[24] BFH vom 10.12.2019 I B 35/19, DStR 2020, 1183; ausf. BINNEWIES/GRAVENHORST, DStR 2020, 1542.
[25] FG München vom 17.9.2018 7 K 2808/17, DStR 2019, 282; Az. BFH XI R 36/18.
[26] BFH vom 19.12.2018 I R 1/17, BFH/NV 2019, 888.

- Der Antrag ist nicht fristgebunden.
- Der Antrag kann konkludent gestellt werden (z.B. durch Einreichung der Steuererklärung mit rückwirkendem Ansatz der überführten Wirtschaftsgüter).
- Eine Änderung des einmal gestellten Antrags auf Rückbezug ist unzulässig.

Dass der Antrag auf Rückbeziehung einer Einbringung nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG von der übernehmenden Gesellschaft bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen ist, ist allgemeine Auffassung. Damit sind beide im Rahmen von § 20 UmwStG zu stellenden Anträge (**Antrag auf Buchwertfortführung** nach § 20 Abs. 2 UmwStG und **Antrag auf Rückbeziehung** nach § 20 Abs. 5 UmwStG) durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft bei dem für die Betriebstätten zuständigen Finanzamt zu stellen. Beide Anträge unterliegen **keinem Formerfordernis** und können somit **konkludent** gestellt werden. Wird die Steuererklärung eingereicht und geht aus der zugrunde liegenden Bilanz hervor, dass die Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils auf der Ebene der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zum Buchwert erfasst werden, sind beide Anträge konkludent gestellt. Nichtsdestotrotz sollten beide **Anträge** gegenüber dem Finanzamt **ausdrücklich** gestellt werden.

Anders als der Antrag auf Buchwertfortführung ist der **Antrag auf Rückbezug** nach § 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG nach Auffassung des BFH **nicht fristgebunden**. Er kann bis zur Beendigung der **letzten Tatsacheninstanz** gestellt werden, in welcher über die Besteuerung des Vermögensübergangs entschieden wird. Der **Antrag auf Buchwertfortführung** hingegen kann gem. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG nur bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuerbilanz, in der die überführten Wirtschaftsgüter erstmals zu erfassen sind, gestellt werden.

Der einmal gestellte **Antrag auf Rückbezug** kann nach Auffassung des BFH **nicht mehr nachträglich abgeändert** werden. Nach Auffassung des BFH bestimmt der Antrag nicht lediglich die Rechtsfolgen eines einmal realisierten Lebenssachverhalts, sondern auch den der Einbringungsbesteuerung zugrunde liegenden Sachverhalt. Dies schließe die Änderung des einmal ausgeübten Antrags aus. U.E. ist dies nicht zwingend. Auf den zugrunde

liegenden Lebenssachverhalt der Einbringung wird durch die Abänderung des Antrags nicht eingewirkt. Einzige Sachverhaltsänderung, die bei einer Antragsänderung eintritt, ist die Änderung des Antrags selbst. Der Lebenssachverhalt der Einbringung an sich bleibt unverändert.

Konsequenz der Entscheidung des BFH ist, dass die **Stellung des Antrags** hinsichtlich des Zeitpunkts **sorgsam bedacht** und klar ausgeübt werden muss.

2. Drittanfechtung bei Einbringung nach § 20 UmwStG: Recht und/oder Pflicht?

Grundsätzlich ist derjenige rechtbehelfsbefugt, an den der Steuerverwaltungsakt auch gerichtet ist. Hiervon macht die Rechtsprechung dann Ausnahme, wenn der Kläger eine eigene Rechtsverletzung durch an andere gerichtete Steuerbescheide geltend machen kann. Nach ständiger Rechtsprechung kann der **Einbringende die Steuerfestsetzung der aufnehmenden Kapitalgesellschaft** (Einbringung nach § 20 UmwStG) anfechten.

Werden auf der Ebene der aufnehmenden Kapitalgesellschaft die **Buchwerte fortgeführ**t, ergibt sich für den Einbringenden kein Einbringungsgewinn. Der Einbringende ist gem. § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG an den von der aufnehmenden Gesellschaft **angesetzten Wert des Betriebsvermögens gebunden**. Daraus folgt, dass, wenn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft – aus welchem Grund auch immer – die Buchwerte nicht fortgeführt werden, auf der Ebene des Einbringenden ein Einbringungsgewinn veranlagt wird.

Dieser kann im Rahmen **seiner Veranlagung gegen den Einbringungsgewinn** nicht vorgehen. Andererseits besteht das Problem, dass die GmbH kein Rechtschutzbedürfnis hat, gegen ihre Veranlagung – mit Ansatz aufgestockter Werte – vorzugehen, da die aufnehmende Kapitalgesellschaft hieraus keinen Nachteil ableiten kann. Im Gegenteil: Es wird erhöhtes AfA-Volumen geschaffen.

Vor diesem Hintergrund geht die Rechtsprechung regelmäßig davon aus, dass der **Einbringende gegen die Körperschaftsteuerveranlagung** der aufnehmenden Gesellschaft vorgehen kann bzw. muss. Der Einbringende kann eine Überprüfung der Bewertung bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft nur durch das Rechtsbehelfsverfahren gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung der aufnehmenden Kapitalgesellschaft erreichen.[27]

Dies **gilt** auch bei der **Einbringung von Mitunternehmeranteilen**. Eine Klage gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, mit dem für die ehemaligen Mitunternehmer der eingebrachten Mitunternehmerschaft ein Veräußerungsgewinn aus einer Buchwertaufstockung nach Einbringung gem. § 20 UmwStG festgestellt wird, ist unzulässig. Soweit die Einbringenden eine abweichende Bewertung bei der Kapitalgesellschaft als übernehmende Gesellschaft begehren, können und müssen sie im Wege der Drittanfechtung unmittelbar gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung vorgehen.[28]

VII. Antragstellung nach § 8d KStG

Beispiel: Die A-GmbH ficht den KSt-Bescheid und den Verlustfeststellungsbescheid zur KSt 2017 rechtzeitig an. Es wurde ein Verlust nach § 8c KStG verarbeitet. Ein Antrag nach § 8d KStG wurde nicht gestellt.

Nach Auffassung der Rechtsprechung kann der Antrag nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG bis zum Eintritt der Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheid gestellt werden.[29]

---

27 BFH vom 8.6.2011 I R 79/10, BStBl. II 2012, 421; vom 13.9.2018 I R 19/16 BStBl. II 2019, 385.
28 FG Berlin-Brandenburg vom 12.2.2019 8 K 8230/15, EFG 2019, 742.
29 FG Niedersachsen vom 28.11.2019 6 K 356/18, DStRK 2020, 160.

Dies bedeutet insbesondere, dass der Antrag nach § 8d KStG auch noch **in der Betriebsprüfung** gestellt werden kann. Häufig wird erst in der Betriebsprüfung ein Verlustwegfall nach § 8c KStG thematisiert.

Daraus folgt mE auch, dass ein Antrag nach § 8d KStG bis zum Eintritt der Bestandskraft auch **zurückgenommen** werden kann. Dies ist noch nicht abschließend entschieden. Dies ist interessant für die Altfälle, in denen in der Vergangenheit ein Antrag nach § 8d KStG gestellt wurde bei einem anteiligen Verlustwegfall aufgrund von Anteilsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 %. Aufgrund des Wegfalls dieses Verlustwegfalls wegen der Gesetzesänderung machen die Antrage keinen Sinn und müssen mE korrigiert werden können.

VIII. Benennungsverlangen nach § 160 AO bei der GmbH

Beispiel: Die A-GmbH macht Betriebsausgaben im erheblichen Umfang aufgrund von Vermittlungsleistungen einer in der Schweiz ansässigen GmbH geltend. Die Veranlagung erfolgt wie erklärt. Der Bescheid ergeht nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In der Betriebsprüfung macht das Finanzamt das Benennungsverlangen nach § 160 AO geltend. Anschließend geht das Finanzamt davon aus, dass die Betriebsausgaben aufgrund von § 160 AO insgesamt zu streichen seien. Als Änderungsgrundlage zieht das Finanzamt § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO heran.

Die Rechtsaufassung des Finanzamts ist unzutreffend. Sowohl das **Benennungsverlangen** des Finanzamts als auch die vom Finanzamt unterstellte Nichterfüllung des Benennungsverlangens stellen **keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache** iSv. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. § 173 Abs. Nr. 1 AO setzt eine Tatsache voraus, die bis zur Veranlagung gegeben war, nach Bekanntgabe des Steuerbescheids aber erst dem Finanzamt bekannt wird. Diese Voraussetzungen liegen in Bezug auf das Benennungsverlangen nicht vor. Dies würde erst nach Bekanntgabe des

Steuerbescheids gestellt. Von daher steht § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO als Änderungsgrundlage nicht zur Verfügung.[30]

Im Folgenden machte das Finanzamt geltend, dass sich iRd. Benennungsverlangens herausgestellt habe, dass die Leistungen von der Schweizer Gesellschaft gar nicht erbracht worden seien. Daher lägen keine Betriebsausgaben vor. Auch diese Argumentation greift nicht. Eine **Kapitalgesellschaft hat keine Privatsphäre**. Sämtliche Gewinnminderungen sind Betriebsausgaben, es sei denn sie sind gesellschaftsrechtlich veranlasst, also verdeckte Gewinnausschüttung. Dies konnte das Finanzamt weder darlegen, noch nachweisen.[31]

Das **FG Hamburg**[32] sieht dies, anders als das FG Köln, deutlich enger.

In seiner Entscheidung vom 27.11.2019[33] hatte sich das **FG Hamburg** mit der steuermindernden Berücksichtigung von Betriebsausgaben einer GmbH im Zusammenhang mit Subunternehmerrechnungen zu befassen. Dem Urteil lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin war eine 2011 errichtete GmbH. Während einer Außenprüfung für die Streitjahre 2011 bis 2013 beanstandete der Prüfer den Betriebsausgabenabzug hinsichtlich Eingangsrechnungen von vier Gesellschaften. Bei sämtlichen Gesellschaften sei aufgrund der Kumulation von atypischem Geschäftsverhalten und aufgrund des Fehlens jeglicher Dokumentationen über geleistete Arbeiten davon auszugehen, dass keine Bauleistungen für die Klägerin erbracht worden und dementsprechend auch keine Zahlungen erfolgt seien. Die Gesellschaften seien vielmehr als sogenannte Serviceunternehmen zu qualifizieren, welche lediglich Abdeckrechnungen erstellt hätten. Auf das **Benennungsverlangen** nach § 160 AO legte die Klägerin Freistellungsbescheinigungen gemäß § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG für ihre Subunternehmer vor. Mit geänderten Bescheiden

30 Vgl. BFH vom 9.3.2016 X R 9/13, BStBl. II 2016, 815.
31 FG Köln vom 1.10.2020 13 K 3220/17, nnv.
32 FG Hamburg vom 27.11.2019 2 K 111/17, DStRE 2020, 606.
33 FG Hamburg vom 27.11.2019 2 K 111/17 DStRE 2020, 606, rkr.

über Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer vom 22.6.2016 setzte das beklagte Finanzamt die Ergebnisse der Außenprüfung um.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte in der Sache keinen Erfolg. Nach Auffassung des FG Hamburg habe der Beklagte den Aufwand für die in diesem Verfahren streitigen Subunternehmerrechnungen richtigerweise nicht steuermindernd berücksichtigt. Sofern eine GmbH Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Subunternehmerrechnungen geltend mache, bedürfe es des Nachweises, dass den Rechnungen ein tatsächlicher Leistungsaustausch zugrunde liege. Anderenfalls sei von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung auszugehen und der entsprechende Abzugsbetrag als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanziell zu korrigieren. Die grundsätzlich die Finanz**behörde treffende Feststellungslast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung** trete dabei hinter die vorrangige Frage nach der betrieblichen Veranlassung des geltend gemachten Aufwands zurück. Sofern feststehe, dass dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf erlangte Fremdleistungen dem Grunde nach Betriebsausgaben entstanden sein müssten, es jedoch an dem Nachweis einer betrieblichen Veranlassung jener Aufwendungen in der geltend gemachten Höhe fehle, sei diese nicht feststellbare Besteuerungsgrundlage grundsätzlich gemäß § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zu schätzen.[34] Im Streitfall hingegen sehe der Senat aufgrund der Ungewissheit, ob der Klägerin tatsächlich Aufwand für erlangte Fremdleistungen entstanden sei, keinen Raum für eine Schätzung von Personalaufwand als Betriebsausgabe.

Offen ließ das FG Hamburg die Fragen, ob ein **Benennungsverlangen nach § 160 AO** rechtmäßig gestellt worden sei und inwieweit die Vorlage von Freistellungsbescheinigungen nach § 48 EStG die Anwendung von § 160 AO ausschließe. Denn ein Betriebsausgabenabzug sei überhaupt nur möglich, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 EStG vorlägen. Fehle es hieran, so komme es auf die Rechtmäßigkeit eines Benennungsverlangens nach § 160 AO nicht mehr an.[35]

---

[34] BFH vom 24.6.1997 VIII R 9/96 BStBl. II 1998, 51.
[35] Vgl. BFH vom 18.9.2013 X B 257/12, BFH/NV 2014, 3 (NV).

Das Urteil ist exemplarisch für viele **Betriebsprüfungen**, bei denen es im Kern um die Frage geht, wen die Beweislast trifft. Aufwendungen sind dann betrieblich veranlasst, wenn sie sowohl objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen als auch subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen.[36] Der bloße Umstand, dass dem Betrieb eine Leistung in Rechnung gestellt wird, reicht für die betriebliche Veranlassung nicht aus. Vielmehr ist erforderlich, dass eine solche auch tatsächlich erbracht wurde.
Die Feststellungslast trägt derjenige, der eine Ausgabe steuermindernd geltend macht. Ergeben sich aus den Umständen Zweifel, ob an den Steuerpflichtigen gerichtete Rechnungen nur zum Schein ausgestellt wurden, hat dieser nachzuweisen, dass die Leistungen wie in den Rechnungen ausgewiesen, tatsächlich auch erbracht wurden. Insbesondere bei atypischen Umständen ist Steuerpflichtigen zu erhöhter **Beweisvorsorge** zu raten. Da der Kläger dies vorliegend versäumt hatte, sah der Senat auch keinen Raum dafür, die Höhe der Aufwendungen gemäß § 162 Abs. 2 S. 2 AO zu schätzen.

Insoweit weicht das FG Hamburg – u.E. unzulässig – von dem Grundsatz ab, dass auf der Ebene einer Kapitalgesellschaft jede steuerliche Vermögensminderung Betriebsausgabe ist, es sei denn sie ist gesellschaftsrechtlich veranlasst, was wiederrum durch die Finanzverwaltung darzulegen und nachzuweisen ist.

IX. Zurechnung der vGA bei Zufluss an nahestehende Person

Beispiel:[37] S1 und S2 sind zu jeweils 50 % an der S-GmbH beteiligt. Beide sind Geschäftsführer. Die Betriebsprüfung stellt fest, dass es Bareinnahmen aus PKW-Verkäufen seitens der GmbH gegeben hat, die bei der GmbH nicht erfasst wurden. Bezüglich eines Verkaufs wird festgestellt, dass es einen Zufluss bei der Mutter der beiden Gesellschafter, die Brüder sind, gegeben hat. Das Finanzgericht[38] rechnet die vGA ausschließlich S1 zu. Es wird nicht ausdrücklich festgestellt, dass S1 und S2 Brüder sind.

[36] Vgl. BFH vom 4.7.1990 GrS 2-3/88, BStBl. II 90, 817.
[37] Vgl. BFH vom 18.3.2021 VIII B 76/20, BeckRS 2021, 16183.
[38] FG Rheinland-Pfalz vom 17.3.2020 3 K 1886/19, n.n.v.

Dies ergibt sich aus den Akten. Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen. Der gesamte Inhalt der Akten ist auszuwerten. Daraus ergab sich, dass S1 und S2 Brüder sind, dh beide dasselbe Verwandtschaftsverhältnis zur nahstehenden Person, der Mutter, haben. Das Finanzgericht hat keine Feststellung getroffen, dass S1 den Zufluss bei der Mutter konkret und alleine veranlasst hat, daher ist die ausschließliche Zurechnung der vGA an S1 unzulässig. Entweder stellt das Finanzgericht fest, dass S1 den Zahlungszufluss bei der Mutter veranlasst hat, oder es rechnet beiden Brüdern die vGA zu je 50 % entsprechend der Beteiligungsverhältnisse zu.

Dem Beschluss des BFH ist damit materiell-rechtlich die Folgerung zu entnehmen, dass bei Zufluss vGA an nahestehende Personen die vGA allen Gesellschaftern, die dasselbe Näheverhältnis haben, entsprechend ihrer Beteiligungsverhältnisse zugerechnet wird. Ungeklärt ist die Frage, wenn ein Näheverhältnis in unterschiedlicher Intensität zu den Gesellschafter besteht.

Beispiel: Vater und Sohn sind Gesellschafter der GmbH. Die vGA fließt der Mutter bzw. Großmutter zu. Sticht das engere Näheverhältnis des Vaters das Näheverhältnis des Sohnes aus? Ist die vGA zu einem größeren Anteil dem Vater und zu einem kleineren Anteil dem Sohn zuzurechnen? Hierzu gibt es keine klare Rechtsprechung.

B. Check-Up GmbH-Satzung

I. Einführung

Bei der Gründung einer GmbH und der Gestaltung ihrer Satzung stehen regelmäßig **gesellschaftsrechtliche Fragestellungen** im Vordergrund. Steuerrechtliche Überlegungen werden in der Regel vorab bei der Rechtsformwahl angestellt, nicht aber bei der Formulierung des Gesellschaftsvertrags.

„Im Laufe des Lebens einer GmbH" stellt sich dann heraus, dass **steuerrechtliche Problemstellungen** vermeidbar bzw. besser in den Griff zu bekommen sind, wenn entsprechende Regelungen in der GmbH-Satzung vorhanden sind.

Bereits **bei der Gründung** bzw. bei der Satzungsgestaltung müssen **steuerrechtliche Gesichtspunkte** berücksichtigt werden.

II. Firma

Die Firma, also der **Name der GmbH**, muss gem. § 18 Abs. 1 HGB zur Kennzeichnung des Kaufmanns geeignet sein und Unterscheidungskraft besitzen. Bei der GmbH ist der Rechtsformzusatz „mbH" zwingend (§ 4 Satz 1 GmbHG).

Steuerrechtliche Überlegungen sind in der Regel bei der Wahl der Firma unproblematisch. Sobald die gewählte Firma im Gründungsakt notariell beurkundet ist, nutzt die GmbH den Namen/die Firma **aus eigenem Recht**. Nach Auffassung des FG Köln[39] entsteht daher bei Übernahme des Namens vom Gesellschafter **keine Betriebsaufspaltung**. Der Gesellschafter kann der Betriebskapitalgesellschaft die Nutzung seines Namens nicht mehr

[39] FG Köln vom 15.7.2009 13 K 4468/05, Juris; bestätigt durch BFH vom 25.8.2010 I R 97/09, BFH/NV 2011, 312; vom 21.1.2016 I R 22/14, BFHE 253, 82.

nach § 12 BGB untersagen. Das Namensrecht kann der Gesellschaft nur durch Satzungsänderung oder Liquidation entzogen werden. Damit ist eine Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage nicht gegeben.

III. Unternehmensgegenstand

Der Gegenstand des Unternehmens soll den Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit klar erkennen lassen. Der Unternehmensgegenstand ist steuerrechtlich ggf. **Indiz für die Zurechnung von Geschäftschancen** und kann damit vGA-Relevant sein.

Gesellschaftsrechtlich ist der Unternehmensgegenstand bei der GmbH weniger bedeutsam als bei der AG. Die Gesellschafter können in der Gesellschafterversammlung unabhängig vom Unternehmensgegenstand den Geschäftsführer jederzeit **anweisen,** eingeschränkt oder erweiternd tätig zu sein.

IV. Sitz

1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Der **Satzungssitz** einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts ist immer im Inland. Damit ist sie gem. **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG** stets unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Der **Verwaltungssitz**, steuerrechtlich **Ort der Geschäftsleitung**, spielt auf der Ebene der DBA im Hinblick auf die Ansässigkeit die entscheidende Rolle.

Zulässig ist es, den Satzungssitz im Inland und den Verwaltungssitz/Ort der Geschäftsleitung im Ausland zu nehmen. Steuerrechtlich gelten die **allgemeinen Entstrickungsregeln** nach § 12 Abs. 1 KStG. Mit Verlegung des Verwaltungssitzes in

einen DBA-Staat wird regelmäßig die steuerrechtliche Ansässigkeit in dem DBA-Staat begründet.[40]

Nach § 12 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 EStG erfolgt eine Besteuerung der stillen Reserven der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, wenn diese nicht mehr einer inländischen, sondern einer **ausländischen Betriebsstätte** zuzuordnen sind.

Die **Realisierung stiller Reserven** im Betriebsvermögen der wegziehenden Kapitalgesellschaft wird daher nur vermieden, wenn Wirtschaftsgüter einer im Inland zurückbleibenden Betriebsstätte zuzuordnen sind. Nicht konkret zuzuordnende Wirtschaftsgüter folgen dem Verwaltungssitz/Ort der Geschäftsleitung (zB Markenrechte, Lizenzen, Firmenwert).

Auch die Verlegung des Verwaltungssitzes/-orts der Geschäftsführung sollte einer satzungsändernden Mehrheit vorbehalten bleiben, wenn eine Verlegung ins Ausland ansteht.

2. Betriebsaufspaltung

Die A-AG hat ihren **Satzungssitz im Eigenheim** der Eheleute A. Die A-AG hat daneben umfangreiche Büroräume angemietet, in denen das Geschäft betrieben wird.
Der **formelle Sitz** der Betriebsgesellschaft hat lediglich Indizwirkung, da tatsächlicher Sitz und Satzungssitz auseinanderfallen können.

Funktional wesentliche Betriebsgrundlage verlangt bei Büroräumen, dass ein nicht unbedeutender Teil des **Tagesgeschäftes der Geschäftsleitung** in diesen Räumlichkeiten erfolgt.

[40] Vgl. Art. 4 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA.

Neben funktionaler Bedeutung ist das **quantitative Verhältnis der Flächen** ein **Indiz**. Aus 2 % der Fläche (Verhältnis Büro Eigenheim zur angemieteten Verwaltungsfläche) lässt sich allein keine Wesentlichkeit nachweisen.

Das Überschreiten der Grenzen des **§ 8 EStDV** allein führt nicht zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage.

V. Geschäftsjahr

Das **Geschäftsjahr** kann vom Kalenderjahr abweichen. Es kann kürzer, aber nicht länger als 12 Monate sein (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Bei Gründung der GmbH während des Kalenderjahrs und Übereinstimmung von Geschäfts- und Kalenderjahr bildet das erste Geschäftsjahr ein **Rumpfgeschäftsjahr.**

Dem Geschäftsjahr entspricht steuerrechtlich das **Wirtschaftsjahr** (§ 4a EStG). Die spätere, also nach der Gründung, erfolgende Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr kann nur mit **Einverständnis des Finanzamts erfolgen** (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, § 8b EStDV). Eine Umstellung zurück auf das Kalenderjahr bedarf keiner Zustimmung.

Da nur die Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs **im Zeitpunkt der Gründung** nicht der Zustimmung des Finanzamts bedarf, muss die Wahl des Geschäftsjahres im Zeitpunkt der Gründung sorgfältig bedacht werden.

VI. Kapitalausstattung

1. Kapitalaufbringung

Der Gesellschaftsvertrag muss den **Betrag des Stammkapitals** und die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital übernimmt, gesondert ausweisen (§ 3 Abs. 1 Nr. 3, 4 GmbHG). Das Stammkapital muss mind. € 25.000,-- betragen (§ 5 Abs. 1 GmbHG).

Die **Kapitalaufbringung**, dh. die Einzahlung der Einlagen auf das Nennkapital der Gesellschaft durch die Gesellschafter ist sowohl auf der Ebene der Gesellschafter als auch auf der Ebene der Gesellschaft **steuerneutral**.

In Höhe der geleisteten **Einlage** entstehen auf der Ebene der Gesellschafter die entsprechenden **Anschaffungskosten**.

Auch Zahlungen über das Nennkapital hinaus in die **Kapitalrücklage** sind sowohl auf der Ebene des Gesellschafters als auch auf der Ebene der Gesellschaft **steuerneutral**. Anders ist dies, wenn Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen **entnommen** werden, um sie einzulegen. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG regelt die Einlage von Gesellschaftsanteilen als Veräußerung.

Diese sind **handelsrechtlich** in der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu erfassen.

2. Einlagekonto

Steuerrechtlich ist darauf zu achten, dass diese in das **Einlagekoto nach § 27 KStG** erklärt und entsprechend festgestellt werden. Dies betrifft sowohl Barzahlungen in die Kapitalrücklage, als auch Sacheinlagen, deren Wert nur Teilweise auf das Nennkapital verbucht wird. Die Erfassung des Agio/Aufgelds im Einlagekonto nach § 27 KStG stellt in der Praxis eine typische Fehlerquelle dar, da dies nicht selten vergessen wird. Erst recht gilt dies für im Zusammenhang mit der Gründung geleistete verdeckte Einlagen.

3. Kapitalherabsetzung

Steuerrechtlich sind die **Herabsetzungen des Nennkapitals und seine Auskehrung** grundsätzlich steuerneutral (§ 28 Ab. 2 Satz 1 KStG). Etwas anderes gilt nur, wenn in der Vergangenheit das Kapital aus Gesellschaftsmitteln erhöht wurde und hierfür Gewinnrücklagen verwendet wurden. Nach **§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG** ist in diesem Fall der sog. **Sonderausweis** zu erklären und gesondert festzustellen. Kommt es später zur Kapitalherabsetzung und Auszahlung gilt der Sonderausweis als zunächst verwendet. Die Auskehrung des Sonderausweises stellt eine steuerpflichtige Dividende dar.

4. Eigenkapital und Rückzahlung

Zahlungen in das Nennkapital und in die Kapitalrücklage stellen klassisches Eigenkapital dar.

Zahlungen in das Nennkapital sind gesellschaftsrechtlich besonders geschützt. Zahlungen in die **Kapitalrücklage** nicht. Die Kapitalrücklage kann handelsrechtlich jederzeit aufgelöst und ausgekehrt werden.

Auch die **Rückzahlung** von in die Kapitalrücklage geleisteten Bar- oder Sacheinlagen ist grundsätzlich steuerneutral.

Auskehrungen aus dem Einlagekonto führen nur dann zu **steuerpflichtigen Erträgen**, wenn die Auskehrung aus dem Einlagekonto die Anschaffungskosten übersteigt. Werden die Anteile im Betriebsvermögen gehalten, entsteht ein entsprechender Gewinn. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, gilt § 17 Abs. 4 EStG.

Problematisch in der Praxis ist die **Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG**. Vor dem Hintergrund dieser Fiktion ist bei Gründung der GmbH sorgfältig zu überlegen, ob die Gesellschaft mit Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen ausgestattet wird.

Für die **Einlage** spricht:

- Die Einlage führt zu einem besseren **Bilanzbild.**
- Die Einlage führt zu **Anschaffungskosten** des Gesellschafters auf seine Beteiligung.
- Auch die Einlage kann steuerneutral zurückgezahlt werden. Allerdings gilt die **Verwendungsreihenfolge von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG**. Danach fingiert das Gesetz, dass der ausschüttbare Gewinn zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs als zuerst ausgekehrt gilt. Ausschüttbarer Gewinn ist nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG der positive Saldo aus Kapital nach Steuerbilanz abzgl. Nennkapital und abzgl. der im Einlagekonto ausgewiesenen Beträge. Im Ergebnis geht die Auskehrung erwirtschafteten Gewinns und entsprechender Dividendenbesteuerung vor, bevor geleistete und im Einlagekonto erfasste Einlagen steuerneutral an die Gesellschafter ausgekehrt werden können.

Gegen die Einlage spricht:

- Die zwingende **Verwendungsreihenfolge**.

- **Kein unterjähriges Ein- und Auszahlen**, da das Gesetz bzgl. Des Einlagekontos auf das steuerliche Eigenkapital zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs abstellt (vgl. BFH v. 30.1.2013 I R 35/11, BStBl. II 2013, 560: v. 19.5.2010 I R 51/09, DStR 2010, 1833).
- Ferner bestehen in der Praxis Probleme mit der **ordnungsgemäßen Bescheinigung** nach § 27 Abs. 3 KStG. Ist in der Bescheinigung die Ver-wendung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, erfolgt gem. § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG keine Korrektur. Ist für eine Leistung aus dem Einlagekonto bis zum Tag der Bekanntmachung der erstmaligen Festste-llung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG eine Bescheinigung seitens der Gesellschaft nicht ausgestellt, wird der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit € 0 unwiderleglich fingiert (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG).

5. Fremdkapital (Gesellschafterdarlehen)

Für Fremdkapital spricht:

- Sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich ist es grundsätzlich unbedenklich, wenn Gesellschafter ihre Gesellschaft Darlehn gewähren. Die Darlehnsgewährung selbst ist **steuerlich neutral**.
- Sofern die Konditionen nicht fremdüblich sind, zB die Gesellschaft überhöhte Zinsen bezahlt, bestehet nach den allgemeinen Grundsätzen ein **vGA-Risiko**. Im Übrigen stellen Zinszahlungen der Gesellschaft Betriebsausgaben dar. Ggf. ist die Zinsschranke zu beachten.
- Auch die Rückzahlung der Darlehnsvaluta von der Gesellschaft an die Gesellschafter ist steuerrechtlich neutral. Insbesondere bei **kurzfristigen Finanzierungen** sollte daher der Weg der Dahrlehnsfinanzierung und nicht der Weg der Einlage gewählt werden.

- Der **Verzicht** auf ein werthaltiges Darlehen führt zu Einlage und zu Anschaffungskosten. Der Verzicht auf ein wertloses Darlehen führt zu außerordentlichem Ertrag.

Gegen eine Darlehnsfinanzierung der Gesellschaft spricht:

- Die steuerrechtliche Behandlung des Ausfalls von Gesellschafterdarlehen ist ausgesprochen komplex. Nur im Ausnahmefall entstehen Anschaffungskosten auf der Ebene der Gesellschafter, die einen **Veräußerungs-/Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG** erhöhen.
- Nach § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um Anteile an der Gesellschaft iSv. § 17 Abs. 1 EStG zu erwerben. Dazu zählten der Kaufpreis, Anschaffungsnebenkosten sowie **nachträgliche Anschaffungskosten**. Nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 gehören auch offene und verdeckte Einlagen zu den nachträglichen Anschaffungskosten.
- § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG qualifiziert **Darlehnsverluste** zu nachträglichen Anschaffungskosten, nur soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehns in der Krise der Gesellschaft **gesellschaftsrechtlich veranlasst** war.
- Vor der zeitlichen Geltung des § 17 Abs. 2a EStG (ab 31.7.2019) kann ein Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG** greifen. Insbesondere wenn der Darlehensgeber zumindest 10 % an der darlehnsnehmenden Gesellschaft beteiligt ist, greift nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1b iVm. Satz 2 EStG die Anwendung der Verlustbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG nicht, so dass der Darlehnsverlust in diesen (Ausnahme)Fällen zu 100 % berücksichtigt werden und mit allen anderen Einkünften verrechnet werden kann. Dies gilt für Darlehen die nach dem 1.1.2009 gegeben wurden.

VII. Geschäftsführungsvertretung

Die Gestaltung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse ist grundsätzlich **steuerneutral**. Sie kann aber Auswirkungen im Rahmen der personellen Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung haben.

Gleichwohl sind **vGA-Risiken** zu bedenken. Ein schuldrechtlicher Vertrag zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter wird steuerrechtlich nur anerkannt, wenn er zivilrechtlich wirksam abgeschlossen wurde.

Interne Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis, zB durch **Kataloge zustimmungsbedürftiger Geschäfte**, schlagen grundsätzlich nicht auf das Außenverhältnis durch. Dies gilt aber nicht im Verhältnis der Gesellschaft zum Gesellschafter, sondern nur im Verhältnis der Gesellschaft zu fremden Dritten. Dies bedeutet, dass bei Verstößen gegen interne Geschäftsführungsbefugnisse ein Vertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zivilrechtlich unwirksam sein kann und dies bei beherrschenden Gesellschaftern das entsprechende vGA-Risiko hervorruft.

Dasselbe gilt bei Insichgeschäften, wenn die **Befreiung nach § 181 BGB** nicht vorgesehen wird. Die Möglichkeit die Geschäftsführung von § 181 BGB zu befreien, sollte die Satzung immer vorsehen. Sodann ist die Gesellschafterversammlung frei darüber zu entscheiden.

Bei einer **Ein-Mann-GmbH** bedarf jede Befreiung von § 181 BGB ausdrücklich einer Satzungsgrundlage.[41] Erforderlich ist eine Satzungsregelung, die unmittelbar befreit: *„Der Geschäftsführer ist von der Beschränkung des § 181 BGB befreit"*. Wird lediglich die Möglichkeit der Befreiung vorgesehen ist § 48 Abs. 3 GmbHG zu beachten: *„Der Geschäftsführer kann durch Beschluss der Gesellschafterversammlung von § 181 BGB befreit werden"*.

[41] OLG Hamm vom 27.4.1998 15 W 79/98, BB 1998, 1328.

Bei der **mehrgliedrigen GmbH** bedarf nur die generelle Befreiung einer ausdrücklichen Satzungsgrundlage. Auch hier kann die Satzung unmittelbar befreien oder der Gesellschafterversammlung die Möglichkeit hierzu einräumen. Eine Befreiung des Geschäftsführers im Einzelfall von § 181 BGB, die auch konkludent erteilt werden kann, ist ohne Satzungsgrundlage wirksam. Ratsam ist allerdings ist eine Satzungsgrundlage.

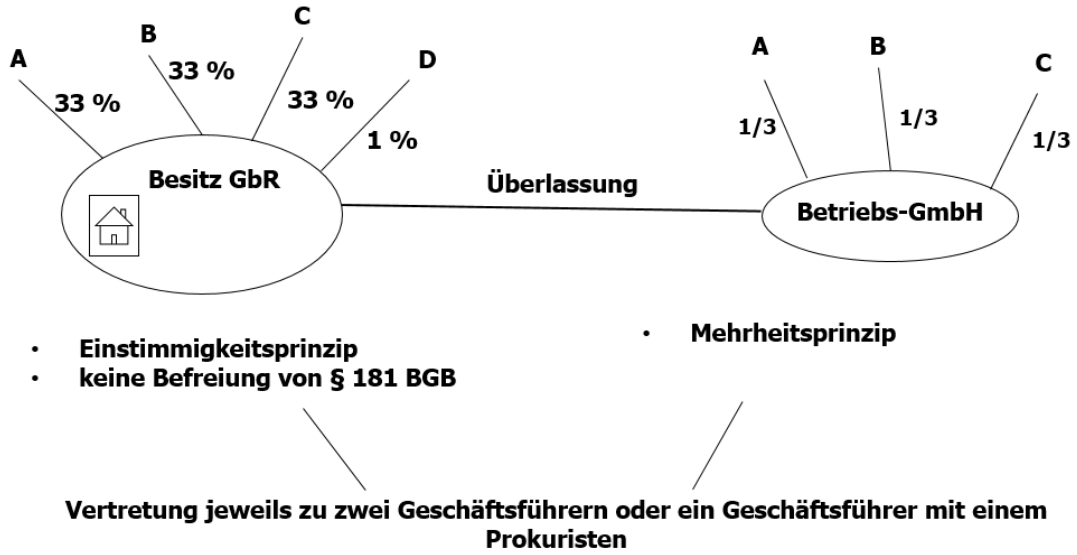
Eine Klausel, wonach der Geschäftsführer von § 181 BGB befreit ist, *„solange er Gesellschafter ist*", ist unwirksam.

Eine Vereinbarung ist auch dann steuerrechtlich anzuerkennen, wenn die Befreiung von § 181 BGB bei Vertragsschluss fehlt, aber später **rechtswirksam nachgeholt** wird. Dies ist einer der wenigen Fälle, in denen die zivilrechtliche Rückwirkung auch eine **steuerrechtliche Rückwirkung** bewirkt.[42]

1. Bedeutung der Geschäftsführungs- und Vertretungsregelungen im Rahmen der Betriebsaufspaltung

Beispiel: Am Besitzunternehmen sind A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt. Daneben ist D mit 1 % beteiligt. An der Betriebskapitalgesellschaft sind A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Im Besitzunternehmen gilt das Einstimmigkeitsprinzip. In der Betriebskapitalgesellschaft gilt das Mehrheitsprinzip. Zu den Geschäftsführern in beiden Unternehmen wurden A, B und C bestellt. Jeweils zwei Gesellschafter können die Gesellschaft im Innenverhältnis führen und im Außenverhältnis vertreten. Eine Befreiung von § 181 BGB liegt nicht vor.

[42] Vgl. BFH vom 11.2.1997 I R 58/96, GmbHR 1997, 907; vom 12.7.1997 I R 34/96, BFH/NV 1997, 805.



Das **FG Köln** hat in diesem Fall folgende Grundsätze aufgestellt:

Der in beiden Unternehmen **identische Beherrschungswille** muss sich insbesondere auf das **Nutzungsverhältnis** hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen.[43]

Danach liegt keine personelle Verflechtung vor, wenn in der Besitzgesellschaft neben der mehrheitlich bei der Betriebskapitalgesellschaft beteiligten Personengruppe mindestens **ein weiterer Gesellschafter** beteiligt ist (sogenannter „Nur-Besitzgesellschafter") und **im Besitzunternehmen** das **Einstimmigkeitsprinzip** gilt.

Von diesem Grundsatz gibt es die Ausnahme, wenn im Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft die **gemeinschaftliche Geschäftsführung abbedungen** und einem oder mehreren Gesellschaftern übertragen wurde. In einem solchen Fall sind die übrigen Gesellschafter nach § 710 BGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen.

[43] Vgl. BFH vom 23.3.2011 X R 45/09, BStBl. II 2011, 778; vom 8.9.2011 IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136.

Diese Grundsätze zur Geschäftsführung können dazu führen, dass ein Gesellschafter oder eine Personengruppe **unabhängig von der Beteiligungshöhe und den jeweiligen Stimmrechten** ihrer Mitglieder gleichgerichtete Interessen verfolgen und durchsetzen können.

Danach müsste man im obigen Beispiel zu dem Ergebnis kommen, dass eine personelle Verflechtung vorliegt. A, B und C können **jeweils zu zweit die Geschäftsführung** ausüben. Die beiden jeweils übriggebliebenen Gesellschafter sind hinsichtlich der Geschäftsführungskompetenz in ihrem Stimmrecht blockiert.

Das FG Köln hat im vorliegenden Sachverhalt **keine Befreiung von § 181 BGB** feststellen können. Vor diesem Hintergrund waren A, B und C daran gehindert, in Ausübung ihrer Geschäftsführungskompetenz das Nutzungsverhältnis bezogen auf die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage beherrschen zu können. Da **keine Befreiung von § 181 BGB** vorliegt, kommt es insoweit auf die **Stimmrechtsverhältnisse** und **nicht auf das Geschäftsführungsverhältnis** an. Bei den Stimmrechtsverhältnissen gilt **im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip**. Damit hängen A, B und C insoweit auch von dem Ein-Prozent-Gesellschafter D ab.

Der **BFH** hingegen sieht die Umgehungsmöglichkeit, dass zB A und B die GbR vertreten und C und ein angewiesener Prokurist die GmbH, so dass eine Zustimmung der GesVers nicht erforderlich ist. Daher nimmt der BFH eine BA an.

VIII. Abfindung

Ohne gesellschaftsvertragliche Regelung ist der ausscheidende Gesellschafter mit dem **Verkehrswert** seines Anteils abzufinden (§ 738 BGB analog). Der Gesellschaftsvertrag kann eine Abfindung unter Verkehrswert vorsehen. Auch eine **Buchwertklausel** ist in der

Regel nicht sittenwidrig, sondern führt bei nachträglicher erheblicher Abweichung vom Verkehrswert zur Anpassung der Abfindung im Wege der Vertragsauslegung.[44]

Die **Zwangseinziehung** eines Geschäftsanteils oder die Kündigung der Gesellschaft eines Gesellschafters sind unwirksam, wenn im Zeitpunkt der Beschlussfassung feststeht, dass die **Abfindung nicht aus freiem Vermögen** (Kapitalrücklage) gezahlt werden kann.[45] Daher sollte die Satzung immer auch die **Möglichkeit der Zwangsabtretung** vorsehen.

Steuerrechtlich ist entscheidend, dass auf Seiten des Gesellschafters in der Regel § 17 EStG greift (Anteile im PV). Dies bedeutet, dass mit Untergang des Anteils bzw. mit Zwangsabtretung die **Veräußerung iSv. § 17 EStG** realisiert ist. Der Veräußerungsgewinn ist auf diesen Stichtag zu ermitteln und zu versteuern. **Vorsicht bei Ratenzahlung**. Zuflussbesteuerung gilt nur in dem Ausnahmefall, in dem die Raten Versorgungscharakter haben (Laufzeit über 10 Jahre, abhängig vom Leben des Empfängers). Die erste Rate muss also so hoch bemessen sein, dass die Steuern auf den Veräußerungsgewinn unmittelbar bezahlt werden können.

Schenkungsteuerlich ist **§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG** zu beachten. Bei einer Abfindung unterhalb des Verkehrswerts ist eine unentgeltliche Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft gegeben. Schuldner der Schenkungsteuer sind die verbleibenden Gesellschafter.[46]

Im Einzelfall kann versucht werden die Schenkungsteuer überzuwelzen: *„Wird die Zwangseinziehung oder Zwangsabtretung aus wichtigem Grund beschlossen, reduziert sich das Abfindungsendgeld um den Betrag einer etwaigen Verkehrs-und/oder Aufwandssteuer, insbesondere um Schenkung- oder Grunderwerbsteuer, die durch die Zwangseinziehung oder Zwangsabtretung auf Ebene der Gesellschaft oder der verbleibenden Gesellschafter verursacht worden sind.*"

---

44 BGH vom 24.5.1993 II ZR 36/92, NJW 1993, 2101.
45 BGH vom 5.4.2011 II ZR 263/08, ZEP 2011, 1104.
46 BFH vom 4.3.2015 II R 51/13, GmbHR 2015, 725.

§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG greift nur, wenn sich der Ausschluss des Gesellschafters unmittelbar aus dem **Gesellschaftsvertrag** ergibt. Dies ist idR der Fall der Einziehung. § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG greift nicht im Fall der freiwilligen oder zwangsweisen Abtretung. In dieser Konstellation ist eine Schenkung zwischen Ausscheidendem und Gesellschaft nicht gegeben. Gesellschaft und Gesellschafter können sich nichts schenken. Das Gesellschaftsverhältnis verdrängt ein Schenkungsverhältnis. Allerdings ist bei einer Veräußerung unter Wert an die Gesellschaft eine Schenkung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG an die verbleibenden Gesellschafter gegeben. Die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG wird nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht gewährt.

Aus Sicht der Gesellschaft und der verbleibenden Gesellschafter ist idR gleichwohl die **Buchwertklausel** zu empfehlen.

IX. Gewinnverwendung

Die Gesellschafter sind in der Entscheidung über die Gewinnverwendung frei (§ 29 GmbHG). Sie können das Jahresergebnis **ausschütten oder thesaurieren**.

Die Gesellschafter beschließen grundsätzlich mit **einfacher Mehrheit** über die Gewinnverwendung (§ 29 Abs. 2, § 47 Abs. 1 GmbHG). Damit hat es die Mehrheit in der Hand, auszuschütten oder nicht. Nur ausnahmsweise wird diese Freiheit durch die Treuepflichten begrenzt.[47]

Steuerrechtlich löst die Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft die Pflicht zum Einbehalt von **Kapitalertragsteuer** aus (§§ 43 ff. EStG).

[47] Vgl. OLG Nürnberg vom 9.7.2008 12 U 690/07, DB 2008, 2415.

Die Gewinnverwendung erfolgt grundsätzlich im Verhältnis der Geschäftsanteile. Die Gesellschafter sind frei in der Satzung die Möglichkeit vorzusehen, **inkongruent** auszuschütten.

„Die Gewinnverwendung erfolgt grundsätzlich im Verhältnis der Geschäftsanteile. Durch Gesellschafterbeschluss, dem sämtliche Gesellschafter zustimmen müssen, kann eine abweichende Gewinnverwendung beschlossen werden. Ein solcher Beschluss wirkt für die jeweils beschlossene Gewinnverwendung."

Der **BFH** erkennt die inkongruente Ausschüttung ertragsteuerlich an.[48]

Die **Finanzverwaltung** hat sich dem nach langem Zögern im Grundsatz angeschlossen.[49]

Schenkungsteuerlich kommt eine **Schenkung der Gesellschaft** an den bevorteilten Gesellschafter nicht in Betracht.[50] Auch dies wird inzwischen von der Finanzverwaltung anerkannt.[51]

Allerdings besteht nach **Auffassung der Finanzverwaltung** das Risiko einer Schenkung von den benachteiligten Gesellschaftern an die bevorteilten Gesellschafter.[52]

X. Rückforderungsklausel bei vGA

Unter **zivilrechtlichen Gesichtspunkten** macht es Sinn, in der Satzung eine Klausel vorzusehen, dass bevorteilte Gesellschafter vGA an die Gesellschaft zurück zu gewähren haben. Dies gilt jedenfalls für mehrgliedrige Gesellschaften. Entsprechende

---

48 BFH v. 19.8.1999 I R 77/96, GmbHR 199, 1258; vom 28.6.2006 I R 97/05, BFH/NV 2006, 2207
49 BMF-Schreiben vom 17.12.2013, DB 2014, 23.
50 BFH vom 30.1.2013 II R 6/12, GmbHR 2013, 449; vom 13.9.2017 II R 42/16, GmbHR 2018, 279.
51 R 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStR 2019, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörde vom 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632.
52 R 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStR 2019, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörde vom 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632.

Satzungsklauseln begründen einen zivilrechtlichen Anspruch der GmbH gegen den Empfänger einer vGA auf Rückzahlung des Vorteils.

Steuerrechtlich machen derartige Klauseln die vGA nicht rückgängig. Die Rückzahlung wird als Einlage behandelt.[53]

XI. Steuerübernahme-Klausel bei vGA

Es kann interessengerecht sein, die mit einer vGA einhergehende **Mehrbelastung** auf der Ebene der Gesellschaft dem Gesellschafter zuzuweisen, der die schädliche vGA erhalten hat.

Ohne eine solche Klausel tragen die Gesellschafter den **Mehrbetrag der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer** entsprechend der allgemeinen Gewinnbeteiligung.

Daher bietet sich eine Steuerübernahmeklausel an:

„Wird von den Finanzbehörden oder den Finanzgerichten bei der Prüfung einer Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft eine vGA rechtskräftig festgestellt, so sind die Gesellschafter verpflichtet, für die auf Gesellschaftsebene anfallenden Mehrsteuern (einschließlich Zinsen) insoweit an die Gesellschaft Ersatz zu leisten, als ihnen die vGA steuerrechtlich zugerechnet wird und ihnen der Vermögensvorteil wirtschaftlich zugeflossen ist. In der Bilanz der Gesellschaft ist ein Steuerübernahme-Forderungsanspruch zu aktivieren. Hiervon abweichende Steuerübernahme- oder Steuerausgleichsverpflichtung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft bedürfen der einzelvertraglichen Regelung".

[53] BFH vom 29.5.1996 I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; vom 25.5.1999 VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226; vom 29.8.2000 VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173.

XII. Steuerübernahme-Klausel bei Verlustvernichtung

Nach **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** sind nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste) endgültig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe übertragen werden.

Die Gesellschafter teilen grundsätzlichen ein Interesse, die unabgestimmte, ggf. verlustvernichtenden Übertragung von GmbH-Anteilen zu verhindern. Dies kann gesellschaftsrechtlich durch die **Vinkulierung der Anteile** geschehen. Dabei wird die Wirksamkeit der Abtretung der Anteile durch die Zustimmung der Gesellschaft (erteilt durch den Geschäftsführer) abhängig gemacht. Intern kann frei bestimmt werden, wer und ggf. mit welcher Mehrheit darüber entschieden wird.

Im Einzelfall kann sich eine Steuerklausel anbieten:

„Der Gesellschafter, der alleine oder zusammengerechnet mit anderen Gesellschaftern einen schädlichen Beteiligungserwerb iSv. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auslöst, ist/sind verpflichtet, den auf seine/ihre jeweilige Übertragung entfallenden Anteil des Verlustwegfalls nach § 8c KStG der Gesellschaft auszugleichen. Der Ausgleich erfolgt pauschaliert iHv. 30 % des zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten Verlustvortrags sowie 30 % des bis zu jeweiligen Anteilsübertragung aufgelaufenen laufenden Verlusts. Werden sämtliche Anteile an einen Erwerber übertragen, findet diese Regelung keine Anwendung".

XIII. Inkongruente Einlage

Die Gesellschafter können der Gesellschaft im Wege der inkongruenten Einlage Vermögen zuführen. Dies bedeutet, dass alle oder einzelne Gesellschafter abweichend von ihrer

Beteiligung am Nennkapital Einlagen leisten. Auf der Ebene der Gesellschaft sind diese steuerneutral. Sie sind im steuerlichen **Einlagekonto** nach § 27 KStG zu erfassen.
Hinweis: Das Einlagekonto nach § 27 KStG wird nicht gesellschafterbezogen, sondern gesellschaftsbezogen geführt.

Auf der Ebene des jeweiligen Gesellschafters entstehen **nachträglich Anschaffungskosten**.[54]

Eine unmittelbare Schenkung des Gesellschafters an die Gesellschaft kommt nicht in Betracht. **Das Gesellschaftsverhältnis verdrängt ein Schenkungsverhältnis**. Auch eine Schenkung an die Mitgesellschafter kommt nach Auffassung des BFH ohne ausdrückliche Gesetzesgrundlage nicht in Betracht, da es an einer unmittelbaren Vermögensverfügung fehlt.[55]

Daraufhin hat der Gesetzgeber **§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG** eingeführt. Danach ist für Einlagen nach dem 13.12.2011 von einer Schenkung des inkongruent einlegenden Gesellschafters an seine Mitgesellschafter auszugehen, wenn diese zu einer Werterhöhung in den jeweiligen Geschäftsanteilen führt. Die Fiktion des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ersetzt die fehlende Unmittelbarkeit des Vermögensverfügung. Ferner kommt es auf einen subjektiven Tatbestand, Schenkungswillen, nicht an.[56]

Schuldner der Schenkungsteuer sind die Mitgesellschafter. Vor diesem Hintergrund kann es sich im Einzelfall anbieten in der Satzung die Zulässigkeit einer inkongruenten Einlage von der Zustimmung aller Gesellschafter abhängig zu machen:
„Die Gesellschafter können abweichend von Ihrer Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft Einlagen in das Gesellschaftsvermögen leisten. Solche inkongruenten Einlagen sind nur zulässig, wenn sämtliche Gesellschafter der inkongruenten Einlage zustimmen."

---

54 Zur Zurechnung der AK vgl. FG Niedersachsen vom 12.7.2012 5 K 200/10; DStZ 2012, 676
55 BFH vom 9.12.2009 II R 28/08, BStBl. II 2010, 566.
56 R 7 Abs. 10 Satz 1 ErbStR 2019, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörde vom 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632, Tz. 3.1 ff.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

Vor dem Hintergrund der schenkungsteuerlichen Konsequenzen einer inkongruenten Einlage (§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG) macht es Sinn, darüber nachzudenken, in der Satzung Regelungen für ein **gesellschafterbezogenes Rücklagenkonto** zu schaffen.

„Durch Gesellschafterbeschluss können die Gesellschafter ein personenbezogenes Rücklagenkonto einrichten, auf dem die über das Stammkapital hinausgehenden Einlagen des einzelnen Gesellschafters und deren Rückgewähr personenbezogen erfasst werden."

Die personenbezogene Erfassung der Einlagen und die gesellschaftsrechtliche Sicherstellung, dass diese nur an den jeweiligen Gesellschafter zurückfließen, **verhindert eine Schenkung** nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG.

Ertragsteuerlich ist eine solche Gesellschafterbezogene Rücklagenbildung nicht unproblematisch.

A, neben B zu 50 % beteiligt, leistet im Jahr 2016 eine Einlage iHv. € 100.000. Im Jahr 2016 wird ein Gewinn iHv. € 100.000 generiert, im Jahr 2017 iHv. € 0. Im Jahr 2017 wird A auf Grundlage eines entsprechenden Beschlusses über eine Einlagenrückgewähr seine Einlage iHv. € 100.000 zurückgezahlt. Im Jahr 2018 wird für das Geschäftsjahr 2017 eine Ausschüttung von je € 50.000 brutto an A und B beschlossen.

Auch wenn es **handelsrechtlich** im Jahr 2017 zu einer Einlagenrückgewähr an A iHv. € 100.000 kommt, gilt ertragssteuerrechtlich wegen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zunächst der ausschüttbare Gewinn als verwendet.[57]

[57] Grundlegend: BFH vom 11.2.2015 I R 3/14,BStBl II 2015, 816.

Es handelt sich der Sache nach um eine **inkongruente Gewinnausschüttung**.[58] Bei einer handelsrechtlichen Rückzahlung der Einlage an A ist daher, obwohl es sich handelsrechtlichen um eine bloße Einlagenrückgewähr handelt, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten. Netto erhält A „nur" € 75.000 (SoliZ und KiSt nicht berücksichtigt).

Es bleibt für A bei seinen **Anschaffungskosten** iHv. € 112.500 (Einlage iHv. € 100.000 zzgl. hälftiges Stammkapital iHv. € 12.500).

Wird in 2018 gesellschaftsrechtlich die **Ausschüttung** beschlossen, gilt steuerlich nunmehr das steuerliche Einlagenkonto iHv. € 100.000 als verwendet, da kein ausschüttbarer Gewinn, der vorrangig zu verwenden wäre, mehr vorhanden ist. A und B erhalten daher steuerlich eine Einlagenrückgewähr. Damit wird der Bruttobetrag von je € 50.000 an A und B ausgekehrt. Dies führt für B zu dem aus seiner Sicht erstaunlichen steuerlichen Ergebnis, dass er zwar keine Einlage geleistet hat, aber eine Gewinnausschüttung wie eine Einlagenrückgewähr, also ohne Abzug von Kapitalertragsteuer brutto bezieht. Grund hierfür ist, dass Einlagekonto nach § 27 KStG für die Gesellschaft und nicht gesellschafterbezogen geführt wird.

Die **Anschaffungskosten** von A reduzieren sich durch die gesellschaftsrechtliche Ausschüttung in 2018, die steuerlich als Einlagenrückgewähr behandelt wird, auf einen Betrag von € 62.500.

Bei B unterliegt die Auskehrung gem. **§ 17 Abs. 4 EStG** nach Abzug des auf ihn entfallenden Stammkapitals (€ 12.500) iHv. € 37.500 dem Teileinkünfteverfahren.

In der Satzung ist eine **Öffnungsklausel** zum personenbezogenen Rücklagenkonto vorgesehen. Zusätzlich enthält die Satzung folgende Regelung:

---

58 Zum Ganzen: BINNEWIES, GmbHR 2015, 1065-1066 f.; SCHWEDHELM/OLBING/ BINNEWIES, GmbHR 2017, 1289-1313.

„Sofern handelsrechtlich eine Rückzahlung der Einlage aus dem gesellschafterbezogenen Einlagekonto an einen Gesellschafter erfolgt, ist, auch soweit es sich steuerlich um eine Ausschüttung handelt, der Rückgewährbetrag der Höhe nach so zu bemessen, dass der Gesellschafter nach Abzug etwaiger Ertragsteuern den Einlagebetrag vollständig zurückerhält."

Sofern A im Jahr 2017 seine Einlage zurückgewährt werden soll, ist zunächst der Gewinn iHv. € 100.000 hierfür vollständig einzusetzen. Von diesem Betrag ist Kapitalertragsteuer iHv. € 25.000 einzubehalten und an das FA abzuführen. Aus dem ausschüttungsfähigen Gewinn erhält A damit eine Nettorückzahlung iHv. € 75.000. Aus diesem Grund muss ihm aus dem Einlagebetrag ein zusätzlicher Betrag iHv. € 25.000 zugewandt werden. Da nach vollständiger Verwendung des Gewinns iHv. € 100.000 kein anderweitiger ausschüttungsfähiger Gewinn iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG mehr vorliegt, wäre die Verwendung des weiteren Betrags von 25.000 Euro im Beispielsfall nicht mehr kapitalertragsteuerpflichtig. Der A erhielte hierdurch insgesamt einen Nettobetrag iHv. € 100.000. Nach dieser Rückgewähr beliefe sich das zum Jahresende (31.12.2018) Einlagekonto auf einen Betrag von € 75.000.

Erfolgt nunmehr im Jahr 2018 die Gewinnausschüttung iHv. € 75.000 (2 x € 37.500), wird dies auf Ebene von A keine Einkommensteuer auslösen, insbesondere nicht nach § 17 EStG. Denn dem Auszahlungsbetrag iHv. € 37.500 würden Anschaffungskosten iHv. € 87.500 gegenüberstehen (€ 12.500,– + € 100.000 abzgl. € 25.000). Der nach § 17 EStG anfallende Gewinn betrüge € 0.

Anders bei B: Dieser würde bei der Auskehrung an ihn zunächst einen Bruttobetrag iHv. € 37.500 erhalten. Es würde ein steuerpflichtiger Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG entstehen: Die Anschaffungskosten des B betrügen € 12.500. Danach wäre nach dem Teileinkünfteverfahren noch ein Betrag von € 25.000 zu versteuern.

Ausgehend von diesen steuerlichen Vorgaben scheint erwägenswert, die **Klausel** einer personengebundenen Rücklage wie folgt auszugestalten: Grundsätzlich kann bei

personenbezogenen Rücklagen eine Einlagenrückgewähr nur verlangt werden, wenn zuvor der gesamte ausschüttbare Gewinn ausgeschüttet worden ist.

Wenn ein Gesellschafter gleichwohl, obwohl ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist, eine Rückzahlung verlangen können soll, erfolgt diese grundsätzlich zunächst nur in Höhe des **Nettobetrags**, d.h. nach Abzug einer ggf. anfallenden Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

Formulierungsvorschlag:
„Eine Auskehrung aus dem personenbezogenen Rücklagenkonto an den jeweiligen Gesellschafter bedarf des Beschlusses der Mehrheit der in der Gesellschafterversammlung vertretenen Stimmen und kann von einem Gesellschafter nur dann verlangt werden, sofern ausschüttungsfähiger Gewinn nicht vorhanden ist.

Abweichend von der Regelung im vorstehenden Absatz kann mit 3/4-Mehrheitsbeschluss die Auskehrung auch dann beschlossen werden, wenn dies von einem Gesellschafter verlangt wird, obgleich ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist. In diesem Fall ist der Bruttobetrag zur Ermittlung des tatsächlichen Auszahlungsbetrags um die mit der Rückgewähr des Rücklagenanspruchs einhergehenden Ertragsteuerbelastung (Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) zu kürzen."

XV. Publizität, Prüfungspflicht

Die Verletzung der Publizitätspflichten hat steuerlich keine Auswirkung

Eine nicht geprüfte, aber prüfungspflichtige Bilanz kann nicht festgestellt werden. Tantiemen werden idR nicht fällig.

XVI. Gründungskosten

Gründungskosten sind grundsätzlich von den Gesellschaftern zu tragen, es sei denn, in der Satzung ist etwas anderes unter Nennung des Betrags vereinbart.[59]

Begleicht die GmbH Gründungskosten, die zivilrechtlich von den Gesellschaftern zu tragen sind, liegt eine vGA vor.[60] Eine nachträgliche Übernahme der Gründungskosten durch Änderung der notariellen Urkunde führt zur vGA.[61]

C. Aktuelles zur Betriebsaufspaltung

I. Firmensitz

Ein **Grundstück** stellt eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn der Betrieb der Betriebsgesellschaft auf das Grundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Eine **besondere Gestaltung** ist **nicht erforderlich**.[62] Für die Überlassung von Büro- oder Verwaltungsräumen gelten die gleichen Grundsätze. Einer spezifischen Ausstattung des Gebäudes bedarf es nicht, so dass auch die Überlassung von Räumen in einem Einfamilienhaus die sachliche Verflechtung begründen kann.[63] ME führt die Arbeit im Homeoffice auf die Zeit der Pandemie beschränkt nicht zur sachlichen Verflechtung.

Beispiel[64]: Eheleute A sind mehrheitlich an der A-AG beteiligt. Als Miteigentümer überlassen sie aus ihrem Einfamilienheim heraus einen Büroraum mit WC (20 m²), einen Archivraum, zwei Garagen als Lager sowie zwei Garagen für betriebliche Pkw. Die

---

59 vgl. BFH vom 20.2.1989 II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250.
60 BFH vom 11.2.1997 I R 42/96, BFH/NV 1997, für Kapitalerhöhungskosten gilt das Veranlassungsprinzip, BFH vom 19.1.2000 I R 24/99, BStBl. II 2000, 545.
61 Niedersächsisches FG vom 15.2.2000 6 K 305/98, EFG 2000, 811.
62 Vgl. nur BFH vom 18.6.2015 IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398.
63 BFH vom 13.7.2006 IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804.
64 BFH vom 29.7.2015 IV R 16/13, HFR 2016, 207.

Gesellschaft übt ihren Betrieb auf einer Gesamtfläche von ca. 6.700 m² aus, davon ca. 1.120 m² Verwaltungsfläche.

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts München ist der **BFH** aufgrund dieser Faktenlage nicht von einer sachlichen Verflechtung ausgegangen. Das Urteil trifft folgende bemerkenswerte Aussagen:

- Bezüglich des Sitzes ist in Anlehnung an das Gesellschaftsrecht und das materielle Steuerrecht zwischen **Satzungssitz und Verwaltungssitz/Ort der Geschäftsleitung** zu differenzieren. Obgleich der Satzungssitz für die Existenz einer Kapitalgesellschaft funktional notwendig ist, ist lediglich ein **Indiz** für eine sachliche Verflechtung gegeben, wenn die Gesellschaft am Ort des Satzungssitzes Räumlichkeiten anmietet. Sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten, an denen die Gesellschaft ihren Satzungssitz hat, führt also nicht automatisch zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage und damit zu einer sachlichen Verflechtung.
- Eine wesentliche Bedeutung der Räumlichkeiten setzt vielmehr voraus, dass die dort ausgeübten **Tätigkeiten funktional bedeutsam** sind. Die Ausübung von Hilfstätigkeiten genügt hierfür nicht. Es muss ein nicht unbedeutender Teil des Tagesgeschäfts der Geschäftsleitung in diesen Räumlichkeiten stattfinden. Die im entschiedenen Fall ausgeübte „Wochenendtätigkeit" des Unternehmensgründers genügt hierfür nicht.
- Auch bezüglich der **Lagerfläche** sowie der zur Unterstellung der betrieblichen Pkw genutzten **Garagen** fordert der BFH eine **funktional wesentliche Bedeutung** für den Betrieb der Gesellschaft. Insoweit kommt er wieder auf das Merkmal der „besonderen Herrichtung und Ausstattung" zurück.
- Schließlich stellt der BFH fest, dass bei einer genutzten Fläche von 2 % der Gesamtnutzfläche der Gesellschaft nicht von einer **quantitativ wesentlichen Bedeutung** ausgegangen werden kann.

- Schließlich widerspricht der BFH der erstinstanzlichen Aussage, dass allein die Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze aus **§ 8 EStDV** ebenfalls nicht auf eine quantitativ wesentliche Bedeutung geschlossen werden kann.

Beratungshinweis: Dieses Urteil des BFH ist außerordentlich erfreulich, da es für die Praxis **Argumentationsspielraum** bietet, wenn lediglich untergeordnete Teilflächen an die Gesellschaft überlassen werden. Insbesondere ist es der Finanzverwaltung verwehrt, bereits aufgrund des Satzungssitzes auf eine funktional wesentliche Bedeutung für die Gesellschaft zu schließen. In der Praxis besteht allerdings die Gefahr, dass die ursprünglich im Privathaus der Mehrheitsgesellschafter zur Geschäftsleitung genutzten Räumlichkeiten aus dieser Funktion „herauswachsen". Wurde die Gesellschaft im Gründungsstadium aus dem privaten Wohnhaus heraus geführt, ist von einer Betriebsaufspaltung auszugehen, die endet, wenn für die Gesellschaft zur Ausübung der Geschäftsleitung anderweitige Räumlichkeiten angemietet oder erworben werden.

II. Bilanzierungskonkurrenz zwischen mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung und atypisch stiller Gesellschaft

Beispiel[65]: An der A-GbR sind Vater A zu 62,5 % und seine Kinder B, C und D zu jeweils 12,5 % beteiligt. Die A-GbR überlässt die Betriebsimmobilie an die B-GmbH & Co. KG. Die B-GmbH & Co. KG betreibt das Unternehmen. An dieser ist A unmittelbar zu 50 % sowie die A-GmbH zu 50 % beteiligt. An der B-GmbH sind A und seine drei Kinder zu jeweils 25 % beteiligt. Dieses Konstrukt entstand 1994. 1997 beteiligen sich A und seine drei Kinder atypisch still an der A-GmbH. 2014 werden die Anteile an der A-GmbH veräußert. Das Finanzamt veranlagt den Veräußerungsgewinn bei der A-GmbH & atypisch Still. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns geht das Finanzamt von den historischen Anschaffungskosten des Jahres 1994 aus.

[65] FG Baden-Württemberg vom 16.12.2019 1 K 2182/18, EFG 2020, 1486; BFH vom 24.2.2000 IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417.

1. Voraussetzungen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Sofern die Voraussetzungen der **sachlichen und personellen Verflechtung** zwischen zwei Mitunternehmerschaften vorliegt, gehen Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung von einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung aus. Dies hat insbesondere Konsequenzen für die bilanzielle Erfassung des überlassenen Wirtschaftsguts bzw. der Anteile an der Besitzgesellschaft. Liegen die Voraussetzungen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vor, gehen Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung bei der Besitz-Personengesellschaft von einem eigenständigen Gewerbebetrieb aus, bei dem nicht nur die laufenden Einkünfte in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, sondern die überlassenen Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der gewerblichen Besitz-Personengesellschaft zu bilanzieren sind.[66] Nach ständiger Rechtsprechung des BFH besteht daher ein Vorrang der Bilanzierung der überlassenen Wirtschaftsgüter im Besitzunternehmen vor der Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Gesellschaft. Die Finanzverwaltung folgt dem.[67]

Für die Kinder B, C und D spielt dies keine Rolle, da sie nicht unmittelbar an der B-GmbH & Co. KG beteiligt waren. Ihr Anteil kann nicht überlassenes Wirtschaftsgut i.S.v. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG** sein.

a. Sachliche Verflechtung

Die Voraussetzungen der **sachlichen Verflechtung** sind vorliegend unproblematisch. Das Betriebsgelände wird von der A-GbR an die B-GmbH & Co. KG überlassen. Damit wird eine **funktional-wesentliche Betriebsgrundlage** überlassen.

b. Personelle Verflechtung

---

66 Vgl. nur BFH vom 25.4.1985 IV R 36/82, BStBl. II 1985, 622; vom 23.4.1996 VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325.

67 BMF-Schreiben vom 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583.

An allen drei Gesellschaften ist dieselbe Personengruppe entweder unmittelbar oder unmittelbar bzw. teilweise mittelbar beteiligt. Nach der Rechtsprechung des BFH braucht die **Herrschaft über die Betriebsgesellschaft** nicht auf einer unmittelbaren Beteiligung beruhen. Sie kann auch mittelbar über eine Beteiligungs-GmbH, die zwischengeschaltet wird, ausgeübt werden.[68] Danach handelt es sich um eine sog. mittelbare mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.
Anmerkung: Die Zwischenschaltung einer Beteiligungs-GmbH auf der Ebene der Besitzgesellschaft ist streitig.[69]

Nach diesen Grundsätzen sind die **Voraussetzungen der personellen Verflechtung** gegeben. A, B, C und D sind an der Überlassenden A-GbR beteiligt. A ist unmittelbar an der Betriebs-GmbH & Co. KG beteiligt sowie mittelbar, seine Kinder ausschließlich mittelbar über die A-GmbH. Kommt es auf die Unmittelbarkeit bei der Beteiligung am Betriebsunternehmen nicht an, liegen die Voraussetzungen vor, dass dieselbe Personengruppe das Besitzunternehmen und die Betriebsgesellschaft beherrscht.

Dem steht nach Auffassung des **FG Baden-Württemberg** nicht entgegen, dass A letztlich im Besitzunternehmen die Stimmenmehrheit von 62,5 % hat und jedenfalls rechnerisch auch bei der Betriebs-GmbH & Co. KG.

Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personengruppe bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen.[70] Zu den wesentlichen Fragen, auf die sich der Einfluss durchsetzen muss, ist das Nutzungsüberlassungsverhältnis zwischen Besitzgesellschaft und Betriebsgesellschaft. Unabhängig von den individuellen Stimmverteilungen vermutet die Rechtsprechung bei

---

68 Vgl. nur BFH vom 23.7.1981 IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60; vom 10.11.1982 I R 178/77, BStBl. II, 136.
69 Vgl. nur WACKER in Schmidt, 39. Aufl., 2020, § 15 Rz. 835.
70 BFH vom 8.92011 IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136.

Personenidentität den einheitlich geschäftlichen Betätigungswillen in der Besitz- und der Betriebsgesellschaft bezüglich aller Gesellschafter.[71]

2. Rechtsfolge

Rechtsfolge der vorliegenden mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist die **Umqualifizierung der Einkünfte der A-GbR** in gewerbliche Einkünfte. Ferner sind die Anteile an der A-GmbH bei der A-GbR als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II zu qualifizieren. Nicht nur die unmittelbare Beteiligung des A an der B-GmbH & Co. KG stellt notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dar, sondern auch die Anteile an der Zwischengesellschaft, wenn über diese das Betriebsunternehmen beherrscht wird.

In dem vom FG Baden-Württemberg entschiedenen Fall sind die Anteile nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Ziff. a EStG mit den **Anschaffungskosten** im Sonderbetriebsvermögen II zu erfassen, da sie innerhalb der letzten drei Jahre von dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft worden waren. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Ziff. b EStG lag nicht vor, da damals eine Beteiligung i.S.v. § 17 EStG nur eine wesentliche Beteiligung, d.h. eine Beteiligung von mehr als 25 %, war.

3. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der A-GmbH & atypisch Still

Obgleich die Voraussetzungen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vorlagen und damit die Anteile an der A-GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der A-GbR waren, geht das FG Baden-Württemberg davon aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH in der **einheitlich gesonderten Gewinnfeststellung der A-GmbH & atypisch Still** festzustellen ist (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO).

[71] FG Baden-Württemberg vom 16.12.2019 1 K 2182/18, EFG 2020, 1486, BFH vom 24.2.2000 IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417.

Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg ist die **Doppelfunktion der Anteile an der A-GmbH als notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der A-GbR und bei der A-GmbH & atypisch Still** zugunsten der A-GmbH & atypisch Still aufzulösen. Nach der Rechtsprechung des BFH gehört der Anteil an der GmbH, an der sich der atypisch stille Gesellschafter beteiligt zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II dieser Mitunternehmerschaft.[72] Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg besteht im Vergleich der Sonderbetriebsvermögensqualität beim Besitzunternehmen und der Sonderbetriebsvermögensqualität bei der A-GmbH & atypisch und Still ein **„qualitativer Unterschied"**. Der atypisch stille Gesellschafter nehme mit seiner Beteiligung an der GmbH nicht nur auf die Geschäftsführung der GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes Einfluss, sondern partizipiert auch an dem mitunternehmerisch gebundenen Vermögen der GmbH. Die besondere Bedeutung des GmbH-Anteils des Gesellschafters einer GmbH & atypisch still für seine Stellung in der Mitunternehmerschaft führt nicht nur dazu, dass der GmbH-Anteil unabhängig vom Verhältnis des Eigenkapitals der GmbH und der Einlage des stillen Gesellschafters zwingend Betriebsvermögen wird. Die Doppelbeteiligung des atypisch stillen Gesellschafters an der GmbH und an der Mitunternehmerschaft rechtfertigt eine Bilanzierung des GmbH-Anteils bei der atypisch stillen Gesellschaft, selbst wenn der GmbH-Anteil aufgrund einer Betriebsaufspaltung Sonderbetriebsvermögen II bei einer anderen Mitunternehmerschaft bereits war.

Hinweis: Bei einer **Bilanzierungskonkurrenz** im Falle einer **doppelten Betriebsaufspaltung**, ordnet der BFH die Beteiligung nach der **zeitlichen Reihenfolge** zu. Die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft ist in dem Sonderbetriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft zu erfassen, mit der zeitlich zuerst die Betriebsaufspaltungsvoraussetzungen vorlagen.[73] Nur wenn die Voraussetzungen für die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen gleichzeitig entstanden, folgt die Zuordnung qualitativen Kriterien.[74]

---

72 BFH vom 15.10.1998 IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286.
73 BFH vom 10.5.2012 IV R 34/09, BStBl. II 2013, 471.
74 BFH vom 10.5.2012 IV R 34/09, BStBl. II 2013, 471.

III. Geschäftsführungsregelung

Eine personelle Verflechtung liegt trotz entsprechender Stimmrechtsverhältnisse nicht vor, wenn die identische Mehrheit der Stimmrechte im Besitzunternehmen und der Betriebskapitalgesellschaft sich nicht in Bezug auf die Geschäftsführung und insbesondere **auf die Geschäftsführung hinsichtlich des Nutzungsverhältnisses durchsetzen kann**. Dies ist der Fall, wenn abweichende Geschäftsführungsregelungen im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sind.

Beispiel: A und B beherrschen sowohl das Besitzunternehmen als auch die Betriebskapitalgesellschaft mit einer Beteiligung von jeweils 40 % und einer daraus folgenden 80 %igen Stimmrechtsmehrheit. In beiden Gesellschaftsverträgen gilt zwar das Mehrheitsprinzip. Dem A wird jedoch die Alleingeschäftsführungsbefugnis im Besitzunternehmen zugestanden. Er kann auch als Geschäftsführer nicht abberufen werden. Im Gesellschaftsvertrag wird ihm die Geschäftsführungsbefugnis als Sonderrecht eingeräumt. Lediglich die Abberufung aus wichtigem Grund kann nicht ausgeschlossen werden. Eine solche Geschäftsführungsregelung führt dazu, dass zwar grundsätzlich die Stimmrechtsmehrheit von A und B als Personengruppe sich im Besitzunternehmen und in der Betriebskapitalgesellschaft durchsetzen kann. Hinsichtlich der Geschäftsführung im Besitzunternehmen und damit hinsichtlich der Realisierung des Beherrschungswillen kann sich die aus A und B bestehende Mehrheitsgruppe jedoch im Besitzunternehmen nicht durchsetzen, da dem A die alleinige Geschäftsführung im Gesellschaftsvertrag als Sonderrecht gewährt ist.

Im Ergebnis sind neben den Stimmrechtsverhältnissen im Besitzunternehmen und der Betriebskapitalgesellschaft die **Geschäftsführungsverhältnisse** zu prüfen.

Beispiel:[75] Am Besitzunternehmen sind A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt. Daneben ist D mit 1 % beteiligt. An der Betriebskapitalgesellschaft sind A, B und C zu je 1/3 beteiligt.

[75] BFH v. 28.5.2020 IV R 4/17, DStR 2020, 2188; Vorinstanz: FG Köln vom 7.12.2016 9 K 2034/14, BB 2017, 406.

Im Besitzunternehmen gilt das Einstimmigkeitsprinzip. In der Betriebskapitalgesellschaft gilt das Mehrheitsprinzip. Zu den Geschäftsführern in beiden Unternehmen wurden A, B und C bestellt. Jeweils zwei Gesellschafter können die Gesellschaft im Innenverhältnis führen und im Außenverhältnis vertreten. Eine Befreiung von § 181 BGB liegt nicht vor. Die Satzung der GmbH sieht die Möglichkeit der Bestellung eines Prokuristen vor, der zusammen mit einem Geschäftsführer vertritt.

Das **FG Köln** hat in diesem Fall folgende Grundsätze aufgestellt:

- Der in beiden Unternehmen **identische Beherrschungswille** muss sich insbesondere auf das **Nutzungsverhältnis** hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen. Dieses soll vor allem nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrschen, aufgelöst werden können.[76]
- Danach liegt keine personelle Verflechtung vor, wenn in der Besitzgesellschaft neben der mehrheitlich bei der Betriebskapitalgesellschaft beteiligten Personengruppe mindestens **ein weiterer Gesellschafter** beteiligt ist (sogenannter „Nur-Besitzgesellschafter") und **im Besitzunternehmen** das **Einstimmigkeitsprinzip** gilt.
- Von diesem Grundsatz gibt es die Ausnahme, wenn im Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft die **gemeinschaftliche Geschäftsführung abbedungen** und einem oder mehreren Gesellschaftern übertragen wurde. In einem solchen Fall sind die übrigen Gesellschafter nach § 710 BGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Dies bedeutet, dass diese Gesellschafter zwar bei geschäftsführungsfremden Angelegenheiten mitwirken müssen, dass sie aber keinen Einfluss auf die Verwaltungsgeschäfte nehmen können. Das Stimmrecht der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter beschränkt sich auf Beschlüsse in anderen als Geschäftsführungsangelegenheiten.

[76] Vgl. BFH vom 23.3.2011 X R 45/09, BStBl. II 2011, 778; vom 8.9.2011 IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136.

- Diese Grundsätze zur Geschäftsführung können dazu führen, dass ein Gesellschafter oder eine Personengruppe **unabhängig von der Beteiligungshöhe und den jeweiligen Stimmrechten** ihrer Mitglieder gleichgerichtete Interessen verfolgen und durchsetzen können.
- Danach müsste man **vorliegend** zu dem Ergebnis kommen, dass eine personelle Verflechtung vorliegt. A, B und C können jeweils zu zweit die Geschäftsführung ausüben. Die beiden jeweils übrigbleibenden Gesellschafter sind hinsichtlich der Geschäftsführungskompetenz in ihrem Stimmrecht blockiert.
- Gleichwohl lehnt das **FG Köln** im vorliegenden Fall eine personelle Verflechtung ab. Dies leitet das FG Köln daraus ab, dass die beherrschende Personengruppe A, B und C ihren Willen in der Geschäftsführung in Bezug auf fremde Dritte durchsetzen kann, nicht aber im Hinblick auf das Nutzungsverhältnis. Das FG Köln hat im vorliegenden Sachverhalt **keine Befreiung von § 181 BGB** feststellen können. Vor diesem Hintergrund waren A, B und C daran gehindert, in Ausübung ihrer Geschäftsführungskompetenz das Nutzungsverhältnis bezogen auf die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage beherrschen zu können. Da **keine Befreiung von § 181 BGB** vorliegt, kommt es insoweit auf die **Stimmrechtsverhältnisse** und **nicht auf das Geschäftsführungsverhältnis** an. Bei den Stimmrechtsverhältnissen gilt **im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip**. Damit hängen A, B und C insoweit auch von dem Ein-Prozent-Gesellschafter D ab.
- Das FG Köln hat auch die Annahme eines **Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO abgelehnt**. Der „Nur-Besitzgesellschafter" verhindert also die personelle Verflechtung in dem Fall, in dem im Gesellschaftsvertrag des Besitzunternehmens das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Das gilt auch dann, wenn er lediglich eine Minibeteiligung hält.

Der **BFH** hat das Urteil aufgehoben:

- § 181 BGB steht nach Auffassung der BFH der personellen Verflechtung nicht entgegen.
- Das Vertretungsverbot aus § 181 BGB konnte vorliegend durch A, B und C umgangen werden. A, B können gemeinsam das Besitzunternehmen vertreten. C und ein bestellter Prokurist können die Betriebs-GmbH vertreten.

Damit lieht nach Auffassung des BFH die personelle Verflechtung vor.[77]

IV. Angehörigenverhältnisse

Sind **Familienangehörige** in identischer Besetzung - wenn auch mit unterschiedlichen Beteiligungsquoten - an Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, ist die personelle Verflechtung nach den allgemeinen Ausführungen gegeben.

Nach der **Rechtsprechung des BVerfG** dürfen Anteile von Ehegatten nicht zusammengerechnet werden.[78]

Beispiel: Eigentümer des Betriebsgrundstücks ist die Ehefrau. An der Betriebskapitalgesellschaft sind Ehemann zu 70 % und Ehefrau zu 30 % beteiligt. In diesem Fall ist nicht von einem einheitlichen Betätigungswillen auszugehen. Der Anteil des Ehemanns kann der Ehefrau nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des BVerfG nicht zugerechnet werden. Dies wäre nur der Fall, wenn weitergehende Indizien für einen einheitlichen Betätigungswillen vorhanden sind (zB unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht, Stimmrechtsbindungsvertrag).[79]

Zur Frage im Fall der **Gütergemeinschaft** siehe unten (Einzelfälle).

---

77 BFH vom 28.5.2020 IV R 4/17, DStR 2020, 2188; Vorinstanz: FG Köln vom 7.12.2016 9 K 2034/14, BB 2017, 406.
78 BVerfG vom 12.3.1985 1 BvR 571/81, BStBl. II 1985, 475.
79 Vgl. BFH vom 11.7.1989 VIII R 151/85, BFH/NV 1990, 99.

Im Hinblick auf die **Zurechnung von Anteilen von minderjährigen Kindern** stellt die Finanzverwaltung auf das Vermögenssorgerecht der Eltern (§ 1626 BGB) als Kriterium für die gleichgerichtete Ausübung der Rechte von Eltern und Kindern auf der Beteiligung ab.[80]

Beispiel 1: V und M haben gemeinsam das Vermögenssorgerecht bzgl. ihrer Tochter T. V, M und T sind zu jeweils 20 % am Besitzunternehmen und an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt. Hier ist von einer Personengruppe mit einheitlichem Betätigungswillen auszugehen.

Beispiel 2: V und M leben getrennt. M ist das alleinige Vermögenssorgerecht für Tochter T zugesprochen. V ist zu jeweils 20 % am Besitzunternehmen und an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt. M und T sind zu jeweils 40 % am Besitzunternehmen und der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt. Auch hier geht die Finanzverwaltung von einer Personengruppe (M und T) mit einheitlichem Betätigungswillen aus.

Beispiel 3: Am Besitzunternehmen ist V alleine beteiligt. An der Betriebskapitalgesellschaft sind V, M und T zu je 1/3 beteiligt. Hier liegt kein einheitlicher Betätigungswille vor, der beide Unternehmen beherrscht.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung geht das **FG Baden-Württemberg** davon aus, dass bei Prüfung der Voraussetzungen der personellen Verflechtung eine generelle **Zusammenrechnung der Stimmanteile eines minderjährigen Kindes mit den Stimmanteilen des das Vermögenssorgerecht innehabenden Elternteils** nicht in Betracht kommt.[81]

Beispiel 4: Vater V ist Alleingesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft. Mutter M ist Alleineigentümerin des Betriebsgrundstücks. Nunmehr verstirbt V. Erben sind M zu 50 %, Kind 1 zu 25 % und das minderjährige Kind 2 zu 25 %. Das Vermögenssorgerecht steht der M zu. In der Folgezeit wird durch das Familiengericht eine Ergänzungspflegschaft für

---

80 Vgl. R 15.7 Abs. 8 EStR.
81 FG Baden-Württemberg vom 29.1.2019 11 K 1398/16, Juris; Az. BFH X R 5/19.

das minderjährige Kind im Hinblick auf die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte in der GmbH angeordnet.

Die **Finanzverwaltung** geht davon aus, dass die Stimmrechte von minderjährigen Kindern den vermögenssorgeberechtigten Eltern zuzurechnen sind.[82]

Diese Auffassung der Finanzverwaltung wird vom FG Baden-Württemberg zu Recht nicht geteilt. Eine undifferenzierte Zusammenrechnung der Stimmrechte verstößt gegen **Art. 6 GG**:

- Das BVerfG hat des für das Zusammenrechnung von Stimmrechten der Ehegatten ausdrücklich festgestellt.[83]
- Nichts Anderes kann für die Stimmrechte zwischen Eltern und volljährigen Kindern gelten.
- Das Verbot der Zusammenrechnung von Stimmrechten muss aber auch im Verhältnis zwischen sorgeberechtigten Eltern und minderjährigen Kindern gelten. Die Eltern sind verpflichtet das Sorgerecht im Interesse der Kinder auszuüben. Mit dieser Verpflichtung verträgt sich die Zusammenrechnung von Stimmrechten nicht.[84]

Das FG Baden-Württemberg zieht als Beleg hierfür heran, dass für die Vertretung des minderjährigen Kindes bezüglich der Gesellschaftsrechte die **Ergänzungspflegschaft** angeordnet wurde. ME muss dies unabhängig von der Anordnung einer Ergänzungspflegschaft gelten.

---

82 R 15.7 Abs. 8 S. 3 EStR.

83 BVerfG vom 12.3.1985 1 BvR 571/81 BStBl. II 1985, 475.

84 Dasselbe gilt bei der Zuordnung von Einkunftsquellen. Legen die Eltern Geld auf den Namen der Kinder an, behalten sie sich keinerlei eigenständige Zugriffsrechte vor, sind sie verpflichtet dieses Geld im Namen und im Interesse der Kinder zu verwalten. Allein das Sorgerecht mit Konsequenz der Vertretungsbefugnis führt nicht dazu, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen den Eltern zuzurechnen sind.

Ferner lässt es das FG Baden-Württemberg für eine personelle Verflechtung nicht genügend, dass M als 50 %ige Gesellschafterin zur **Geschäftsführerin** bestellt war. Den Umstand, dass M aufgrund ihres 50 %igen Stimmenanteils in der Gesellschafterversammlung **nicht ordentlich abberufen** werden konnte, lässt das Finanzgericht für eine beherrschende Stellung nicht genügen. Dies gilt im entschiedenen Fall umso mehr, als M **nicht wirksam vom § 181 BGB befreit** war und somit insbesondere auch das zwischen ihr und der GmbH bestehende Überlassungsverhältnis bezüglich des Betriebsgrundstücks nicht einseitig bestimmen konnte.

Beratungshinweis: In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die personelle Verflechtung wegfallen kann, wenn die Anteile der minderjährigen Kinder von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem den Eltern zugerechnet werden, das Kind volljährig wird und die Vermögenssorge der Eltern entfällt.

V. Unerkanntes Sonderbetriebsvermögen II

Beispiel:[85] A, B und C sind an der A-GmbH & Co. KG sowie an der A-GmbH zu gleichen Teilen beteiligt. Die A-GmbH & Co. KG überlässt funktional wesentliche Betriebsgrundlagen an die A-GmbH. A überträgt seinen Anteil an der A-GmbH an seine nicht an der A-GmbH & Co. KG beteiligte Tochter T.

Das **FG Niedersachsen** legt der Lösung des Falls die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung zugrunde. Dabei sind folgende Aussagen wesentlich:

- Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung gelten auch, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter sowieso steuerlich verstrickt sind, da sie sich im **Gesamthandsvermögen** einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG befinden.

[85] FG Niedersachsen vom 19.11.2015 5 K 286/12, EFG 2016, 138; vgl. auch BFH vom 28.5.2020 IV R 17/17, FR 2021, 119.

- Die **Grundsätze der Betriebsaufspaltung** gehen der gewerblichen Prägung vor.

In Konsequenz dessen sind die Anteile an der A-GmbH dem **Sonderbetriebsvermögen II** bei der A-GmbH & Co. KG zuzuordnen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH dienen im Fall der Betriebsaufspaltung aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft der Stellung im Besitzunternehmen.[86]

Im Ergebnis sind die **stillen Reserven** in Anteilen an der Betriebskapitalgesellschaft, die dem Sonderbetriebsvermögen II der Besitzpersonengesellschaft zugeordnet werden, bei Übertragung auf nicht an der Besitzpersonengesellschaft Beteiligte aufzudecken. Endet durch diese Übertragung die personelle Verflechtung insgesamt sind auch in dem Fall, in dem der übertragende Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft noch Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft behält, auch die stillen Reserven in diesen Anteilen aufzudecken.

Beratungshinweis: Sicherheit vor der unerkannten Auflösung stiller Reserven hat man nur, wenn nicht nur die an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG überführt werden, sondern auch die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft.

ME ist diese **Rechtsauffassung kritisch** zu sehen. Nach wie vor (trotz Erwähnung in § 50i Abs. 2 EStG und § 13b ErbStG) handelt es sich trotz der Erwähnung der Betriebsaufspaltung im Gesetz um ein im Gesetz nicht geregeltes Rechtsinstitut. Dies sollte jedenfalls dann zurücktreten, wenn aufgrund gesetzlicher Regelungen die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens anzunehmen ist. Ein Vorrang des im Gesetz nicht geregelten Instituts vor ausdrücklich im Gesetz geregelten Tatbeständen ist abzulehnen.

[86] Vgl. nur BFH vom 4.12.2014 IV R 28/11, BFH/NV 2015, 495; vom 28.8.2003 IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216.

VI. Betriebsaufspaltung über die Grenze

1. Einführung

Das Urteil ist unter mehreren Gesichtspunkten bemerkenswert. Zunächst ist es das einzige Urteil des BFH, welches dem Verfasser bekannt ist, das eine Fußnote aufweist. Der BFH zitiert grundsätzlich im Fließtext. Die Zitierung von Fritz Reinhardt, der einst die Grundsätze der Betriebsaufspaltung mit nationalsozialistischen Überlegungen begründete, veranlasst den I. Senat in einer Fußnote darauf hinzuweisen, dass dieses Zitat aus Gründen der Vollständigkeit erfolgt. Das Urteil ist ferner bemerkenswert, da es Missbrauchsgedanken (Schmälerung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer) nicht mehr für die Rechtfertigung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung heranzieht. Der Missbrauchsgedanke hat m.E. das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zu keinem Zeitpunkt, weder in der Vergangenheit noch heute, gerechtfertigt. Die historische **Missbrauchsargumentation** bei Begründung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung im Rahmen der „Würdigung steuerrechtlicher Sachverhalte aus nationalsozialistischer Sicht" ist inakzeptabel. Auch aus heutiger Sicht liegt kein Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO vor. Für die Aufteilung von Besitz- und Betriebsunternehmen lassen sich stets außersteuerliche Gründe anführen (Haftungsrecht, Nachfolgeplanung, Vermeidung von Publizitätspflichten).

2. Fiktion der originären Gewerblichkeit beim Besitzunternehmen aufgrund personeller Verflechtung?

Die Betriebsaufspaltung soll also nunmehr nach Auffassung sowohl des I. als auch des IV. Senats aufgrund der personellen Verflechtung zu einer **originär gewerblichen Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** führen und einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 AO** begründen. Die Vermietungstätigkeit des Besitzunternehmens hebt sich nach Auffassung des BFH aufgrund der personellen Verflechtung von einer normalen Vermietung mit der Folge ab, dass hinsichtlich der Tätigkeit des Besitzunternehmens von einer originär gewerblichen Tätigkeit auszugehen ist. Unabhängig davon, ob und in welchem Umfang diese (originär) gewerbliche

Qualifikation auf einem „monistischen Verständnis", d.h. nur auf Umständen in der Sphäre des Besitzunternehmens, oder in dem Bild der wirtschaftlichen Einheit von Besitz- und Betriebsunternehmen (dualistischer Ansatz) gründet[87], kann eine originär gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens m.E. nicht nur aufgrund des Vorliegens der Voraussetzung der personellen Verflechtung fingiert werden. Die Voraussetzungen einer originär gewerblichen Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind stets von der Finanzverwaltung darzulegen und nachzuweisen. Im Regelfall führen die Voraussetzungen der personellen Verflechtung nicht zu einem Sachverhalt, bei dem sich die Tätigkeit des Besitzunternehmens von einer „**normalen Vermietung**" abhebt. Dies gilt insbesondere, wenn lediglich eine funktional-wesentliche Betriebsgrundlage, z.B. das Betriebsgrundstück, überlassen wird. Eine besondere Ausrichtung oder Ausstattung dieser funktional-wesentlichen Betriebsgrundlage auf bzw. für den Betrieb wird von der Rechtsprechung schon lange nicht mehr gefordert. Worin liegen dann aber die Umstände, die die Tätigkeit des Besitzunternehmens von einer normalen Vermietungstätigkeit abheben? Eine sich von einer normalen Vermietung abhebende Ausrichtung der Tätigkeit im Besitzunternehmen, d.h. der Überlassung der funktional-wesentlichen Betriebsgrundlage an das aktive Betriebsunternehmen, ist eben gerade nicht erforderlich und auch in vielen Fällen in der Praxis nicht gegeben. Insoweit nur aufgrund der Voraussetzung der personellen Verflechtung von einer Fiktion einer originär gewerblichen Tätigkeit auszugehen, verstößt gegen § 15 Abs. 2 EStG. Anders ist dies allenfalls bei einer Betriebsaufspaltung im Ganzen. Vielmehr sollte die Finanzverwaltung die Voraussetzungen einer aktiven „**gewerblichen" Vermietung i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG**, die sich von einer Vermietung i.S.v. § 21 EStG abhebt, nachweisen müssen.

3. Folgen des Urteils für die Praxis

Für die Praxis gilt bei Vorliegen der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung über die Grenze mit Besitzunternehmen im Inland Folgendes:

[87] Vgl. WACKER, DStR 2021, 1149.

Bei der Prüfung, ob ausländische Sachverhalte im Inland steuerliche Konsequenzen hervorrufen, kommt **inländisches Steuerrecht** zur Anwendung.[88] Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nach der Rechtsprechung des BFH für die Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland auch dann zugrunde zu legen, wenn eine Betriebsaufspaltung über die Grenze in der Konstellation gegeben ist, dass die Besitzgesellschaft im Inland belegen ist und die Betriebsgesellschaft im Ausland. Die im Inland steuerlich zu erfassende Besitzgesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte.[89] Mangels Betriebstätte im Inland unterliegt die Betriebsgesellschaft nicht der inländischen Gewerbesteuer. Obgleich die gewerbliche Tätigkeit ausschließlich unter der ausländischen Steuerhoheit entfaltet wird und damit eine Minderung der Bemessungsgrundlage der inländischen Gewerbesteuer nicht in Betracht kommt, wird die Umqualifizierung des inländischen Verpachtungsbetriebs vorgenommen. Für die Einkünftequalifikation nach innerstaatlichem Recht sind nach Auffassung der Rechtsprechung die Aktivitäten einer Beteiligung an einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft gleichwohl für die **deutschen Besteuerungszwecke** miteinzubeziehen. Auf den Umstand, dass das die gewerbliche Prägung verursachende Betriebsunternehmen **keine Betriebstätte im Inland** unterhält, soll es nicht ankommen.[90]

Wendet man also mit der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung die Grundsätze der Betriebsaufspaltung in der Konstellation des Besitzunternehmens im Inland und der Betriebskapitalgesellschaft sowie des überlassenen Grundstücks im Ausland an, ergeben sich m.E. folgende **steuerrechtliche Konsequenzen**:

---

88 Zur grenzüberschreitenden Betriebsaufspaltung vgl. SÖFFING/MICKER, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl., 2019, S. 162 ff., 165 und 220 ff.; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2013, 2463 ff.; HAFERKAMP, IStR 2008, 165; RUF, IStR 2006, 232; MROZ, IStR 2017, 742; PILTZ, IStR 2005, 173; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 11. Aufl., 2019, S. 277 ff.; KEMPERMANN in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl., 2015, 124 ff.; vgl. auch BMF vom 16.5.2011 IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl. I 2011, 530; BB 2011, 1458.

89 FG Hessen vom 26.3.2015 10 K 2347/09, EFG 2015, 1454; BFH vom 17.11.2020 I R 72/16, GmbHR 2021.

90 A.A. WACKER in Schmidt, 40. Aufl., 2021, § 15 EStG Rz. 862, 855; SÖFFING/MICKER, Die Betriebsaufspaltung, 8. Aufl., 2021, 220 ff.

- Die im Inland ansässige natürliche Person erzielt **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Das Gleiche gilt für den Fall einer inländischen Mitunternehmerschaft als Besitzunternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht.
- Die Einkünfte unterliegen auch der **Gewerbesteuer**. Dies ist der Fall, wenn der Gewerbebetrieb im Inland betrieben wird, was wiederum voraussetzt, dass eine inländische Betriebstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 GewStG). Die Betriebstätten der Betriebsgesellschaft sind regelmäßig keine Betriebstätten der Besitzgesellschaft. Daher ist im Regelfall davon auszugehen, dass die Besitzgesellschaft am Ort ihres Sitzes auch ihre Betriebstätte unterhält. Im Zweifel ist dies der Wohnsitz des Besitzunternehmens.

Nach nationalem Recht unterliegen damit **sowohl die Pachteinnahmen als auch vereinnahmte Dividenden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb** der inländischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer. Eine Kürzung des Gewerbeertrags bezüglich der Dividenden erfolgt bei 15%iger Beteiligung während des gesamten Veranlagungszeitraums und unter Einhaltung der Aktivitätsvorbehalte nach (§ 8 Abs. 1 Nr. 1–6 AStG) nach § 9 Nr. 7 GewStG oder im DBA-Fall nach § 9 Nr. 8 GewStG.

- Sind das Grundstück und die Betriebskapitalgesellschaft in einem **DBA-Staat** belegen bzw. ansässig, greifen die allgemeinen Verteilungsnormen. Auf der Ebene der DBA greifen für die Einkünftequalifikation die Grundsätze der Betriebsaufspaltung nicht.
- **Abkommensrechtlich** stellen die Pachteinnahmen Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von Grundbesitz i.S.v. Art. 6 OECD-MA dar mit der Konsequenz, dass diese ausschließlich der Besteuerung im Belegenheitsstaat (Ausland) unterliegen. Selbst wenn man auch auf DBA-Ebene von gewerblichen Einkünften ausginge, ergäbe sich diese Konsequenz gleichwohl aus Art. 6 Abs. 4 und 7 Abs. 4 OECD-MA. Dies bedeutet, dass im DBA-Fall die **Miet- bzw. Pachteinnahmen** unabhängig von den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung

ertragsteuerlich (Einkommensteuer und Gewerbesteuer) nicht im Inland besteuert werden.

- Für die **Dividende** gilt die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ggf. mit anrechenbarem Quellensteuerabzug im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft (Art. 10 OECD-MA). Dies bedeutet aber wohl, dass jedenfalls Dividenden der inländischen Gewerbesteuerpflicht und ggf. Kürzungen nach § 9 Nr. 7 Nr. 8 GewStG unterliegen.

Zu abweichenden Ergebnissen gelangt man, wenn die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage nicht unbewegliches Vermögen, also kein Grundstück ist, sondern z.B. ein Maschinenpark oder Lizenzen. Da das inländische Besitzunternehmen im **Ausland i.d.R. keine Betriebstätte** begründet, sind die Pachteinkünfte nach den in Betracht kommenden Verteilungsartikeln im Inland, also Deutschland zu versteuern.[91] Sie unterliegen der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer.
Die Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung hat ferner zur Konsequenz, dass es im Inland zur **Entnahmebesteuerung** kommen kann, wenn im Ausland die Voraussetzungen der personellen Verflechtung oder der sachlichen Verflechtung entfallen. Damit entfällt im Inland die Einkunftsquelle aus Gewerbebetrieb. Die diesem Betriebsvermögen zuzuordnenden Wirtschaftsgüter werden zwangsweise ins Privatvermögen überführt. Im DBA-Fall dürfte das Besteuerungsrecht bezüglich des Entnahmegewinns bezogen auf ein Grundstück dem ausländischen Staat zugewiesen sein (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA). Der Entnahmegewinn bezogen auf die Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder sonstige überlassene Wirtschaftsgüter, die nicht unbeweglich sind, steht dem Inland, also Deutschland, zu, da diese Gewinne weder einer ausdrücklichen Zuweisung des Besteuerungsrechts an den ausländischen Staat unterliegen, noch bezogen auf das Besitzunternehmen von einer Betriebstätte im ausländischen Staat auszugehen ist.[92]

---

91 Vgl. Art. 21, Art. 12, Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.
92 Vgl. Art. 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA.

VII. Betriebsverpachtungswahlrecht

Sofern entweder die personelle Verflechtung oder die sachliche Verflechtung endet, fallen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung weg, was zu einer Zwangsbetriebsaufgabe auf der Ebene des Besitzunternehmens führt. Grundsätzlich ist damit die **Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen** verbunden.

Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn auf der Ebene des Besitzunternehmens die Voraussetzungen der **Betriebsverpachtung im Ganzen** vorliegen. Das Verpächterwahlrecht (§ 16 Abs. 3b EStG), das während der Betriebsaufspaltung nicht besteht,[93] lebt bei Wegfall der Voraussetzung wieder auf.[94]

Liegen die objektiven Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vor, hängt die Beurteilung, ob mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung eine Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens einhergeht, von der **Absicht des Betriebsinhabers** ab. Liegt keine unmissverständliche und eindeutige Äußerung zur Aufgabe des Betriebs vor, ist aus Nachweisgründen grundsätzlich von einer Fortsetzungsabsicht auszugehen.[95] Die vom Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt abgegeben Erklärungen sind jedoch gem. § 133 BGB auslegungsfähig. Wird dazu übergegangen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären und/oder ausdrücklich einen Gewinn aus der „Auflösung der Betriebsaufspaltung" zu erklären, ist von einer Betriebsaufgabe auszugehen.[96]

Die Betriebsverpachtung im Ganzen setzt nach älterer Rechtsprechung voraus, dass **sämtliche funktional wesentliche Betriebsgrundlagen** im Rahmen einer **echten Betriebsaufspaltung** überlassen werden.[97]

---

93 Vgl. BMF-Schreiben vom 17.10.1994 IV B 2 - S 2242 - 47/94, BStBl. I 1994, 771.
94 Vgl. BFH vom 23.4.1996 VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; vom 17.4.2002 X R 8/00, BStBl. II 2002, 527.
95 BFH vom 14.3.2006 VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; vom 19.3.2009 IV R 45/06, BStBl. II 2009, 902.
96 Vgl. FG Brandenburg vom 15.5.2013 12 K 12193/11, GmbHR 2014, 161.
97 BFH vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl. II 2008, 220.

Der BFH hat diese Grundsätze auf die **unechte Betriebsaufspaltung** übertragen.

Ob es ausreicht, wenn aus **Sicht des Besitzunternehmen**s alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen werden (zB nur das Betriebsgrundstück, wenn nur dieses überlassen wird) oder es auf die **Sicht des Betriebsunternehmens** ankommt, ist mE nicht abschließend geklärt.

Beispiel:[98] Die A und B GbR vermietet (nur) das Betriebsgrundstück an die A und B GmbH, die mit Textilien handelt. Die Textilien werden in der Tochterkapitalgesellschaft der A und B GmbH hergestellt. A überträgt seine Geschäftsanteile an der A und B GmbH auf B, wodurch die personelle Verflechtung verloren geht. Die A und B GbR vermietet das Betriebsgrundstück weiter an die A und B GmbH.

Mit dem **Wegfall der personellen Verflechtung** sind die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung entfallen. Der Wegfall der Voraussetzung der Betriebsaufspaltung führt grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe im Besitzunternehmen i.S.v. § 16 Abs. 3 EStG. Eine Ausnahme hiervon und von der dadurch ausgelösten Zwangsprivatisierung des bisherigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens ist jedoch aufgrund einer zweckgerecht einschränkenden Auslegung des in § 16 Abs. 3 EStG geregelten Betriebsaufgabetatbestands u.a. dann geboten, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorgelegen haben. Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs führt dann nicht zwangsläufig zur Betriebsaufgabe und damit zur Aufdeckung der stillen Reserven, wenn der Gewerbetreibende zwar seine werbende Tätigkeit einstellt, aber entweder den **Betrieb im Ganzen als geschlossener Organismus** oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet und der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt **keine Betriebsaufgabe erklärt** (vgl. § 16 Abs. 3b EStG, der im entschiedenen Fall zeitlich noch nicht einschlägig war).

[98] Vereinfachter Sachverhalt der Entscheidung des BFH vom 17.4.2019 IV R 12/16, BFH/NV 2019, 1179.

Die erste grundlegende Aussage des BFH im Urteil vom 17.4.2019 ist, dass die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen nicht nur bei der sog. echten Betriebsaufspaltung, sondern auch bei einer sog. **unechten Betriebsaufspaltung** zur Anwendung kommen. Bei einer echten Betriebsaufspaltung wird ein einheitliches Unternehmen derart aufgespalten, dass sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine neugegründete Betriebskapitalgesellschaft verpachtet werden. Bei der unechten Betriebsaufspaltung wird dies von vornherein so gestaltet. Ferner wird nicht notwendigerweise ein gesamter Betrieb als Organismus bzw. als Einheit an die Betriebskapitalgesellschaft überlassen, sondern vielfach nur einzelne funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, wie z.B. Betriebsgrundstücke oder Lizenzen.

Der Entscheidung des BFH vom 17.4.2019 wird teilweise eine zweite grundlegende Aussage entnommen. Als Konsequenz des Umstands, dass aufgrund der Grundsätze der Betriebsaufspaltung auch die Vermietung und Verpachtung nur einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die Betriebskapitalgesellschaft im Besitzunternehmen zur Umqualifizierung der Einkünfte von Vermietung und Verpachtung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb führt, solle für die **Betriebsverpachtung im Ganzen** ausreichen, wenn nach Wegfall der personellen Verflechtung **diese funktional wesentliche Betriebsgrundlage** weiter an die Betriebskapitalgesellschaft überlassen wird.[99]

M.E ist dies konsequent, wenn die Überlassung einer einzelnen Betriebsgrundlage, die für die Betriebskapitalgesellschaft funktional wesentlich ist, als Gewerbebetrieb qualifiziert wird, muss es auch für die **Betriebsverpachtung im Ganzen** ausreichen, wenn **dieses Wirtschaftsgut weiter verpachtet** wird. Der Betrieb des Besitzunternehmens erschöpft sich in der Überlassung dieses Wirtschaftsguts. Ferner ist es konsequent, die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft weiter in Sonderbetriebsvermögen im Fall einer Mitunternehmerschaft als Besitzunternehmen oder dem notwendigen Betriebsvermögen im Fall eines Einzelunternehmens als Besitzunternehmen zuzuordnen. Danach würde der

[99] Vgl. nur MÖNSCH, BB 2019, 2352.

Wegfall der personellen Verflechtung bei Fortbestehen der sachlichen Verflechtung nicht mehr zur Zwangsbetriebsaufgabe im Besitzunternehmen führen.

Einige Passagen des Urteils des BFH vom 17.4.2019 sprechen für diese Interpretation des Urteils. Allerdings finden sich in den Entscheidungsgründen auch Ausführungen darüber, dass alle funktionalwesentlichen Betriebsgrundlagen verpachten wurden, weil das Betriebsgrundstück mit Gebäude die **einzige wesentliche Betriebsgrundlage eines Handelsunternehmen**s sei. Dies sei jedenfalls aus Sicht des verpachtenden Betriebs so.

Dies zielt auf die **Ausführungen der Finanzverwaltung, des Finanzgerichts** im entschiedenen Fall, die sich damit beschäftigen, ob die A und B GmbH ein Handelsunternehmen betreibt. Dies wurde in Frage gestellt vor dem Hintergrund, dass die Textilien auch produziert wurden. Dies macht im vorliegenden Fall die A und B GmbH allerdings nicht zum produzierenden Unternehmen, bei welchem die Betriebsimmobilie nicht die alleinige funktional-wesentliche Betriebsgrundlage ist, da die Textilien in der Tochtergesellschaft produziert wurden.

Diese Ausführungen wären nicht erforderlich, wenn es tatsächlich – wie durch das Urteil und einige Kommentare[100] vermitteln – ausschließlich auf das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens ankäme. Überlässt das Besitzunternehmen nur ein Wirtschaftsgut und würde es **ausschließlich auf die Sicht des Besitzunternehmens** ankommen, würden nicht nur sämtliche funktionalwesentlichen Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens, sondern sogar sämtliche Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens weiter überlassen.

Ob auch in dem Fall, in dem das Besitzunternehmen lediglich die Betriebsimmobilie an die Betriebskapitalgesellschaft überlässt und die Immobilie bei der Betriebskapitalgesellschaft nicht die alleinige funktionalwesentliche Betriebsgrundlage ist, von den Grundsätzen der

[100] Unklar insoweit BURCK, DStRK 2019, 277, TK, DStZ 2019, 639.

Betriebsverpachtung im Ganzen auszugehen ist, ist mE noch nicht abschließend entschieden.[101]

Liegen die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung im Ganzen nicht vor, reicht es für die Zwangsbeendigung der Betriebsaufspaltung, wenn die Voraussetzungen auch nur für den Moment einer „**logischen Sekunde**" entfallen sind. Werden sowohl die Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens als auch die GmbH-Beteiligung übertragen, ist nicht von einem einheitlichen Übertragungsakt auszugehen, sofern die **Übertragungen zeitlich auseinanderfallen**. Auch die Gesamtplanrechtsprechung des BFH führt nicht dazu, dass insgesamt und einheitlich das Besitzunternehmen übertragen wurde, so dass eine Überführung der GmbH-Anteile ins Privatvermögen nicht anzunehmen wäre. Steuerlich ist daher davon auszugehen, dass zunächst mit Beendigung der Betriebsaufspaltung sämtliche stillen Reserven ins Privatvermögen überführt wurden und sodann, steuerlich gesondert hiervon zu betrachten, aus dem Privatvermögen Wirtschaftsgüter veräußert werden.[102]

Beispiel:[103] A betreibt einen Gartenbaubetrieb. Diesen verpachtet er an die von ihm gegründete und als Gesellschafter-Geschäftsführer geführte A-GmbH. Gegenstand der Verpachtung waren insbesondere Büroräume, Parkplätze, Abstellflächen, Kundenstamm, Maschinen. Bezüglich der Räumlichkeiten bzw. der Grundstücksflächen wurde ein „Nutzungsrecht" verpachtet. Das Grundstück stand im Eigentum des Vaters des A. In späteren Jahren kam es zur Betriebsverlegung, so dass sich die Frage stellte, ob ein Wegfall der sachlichen Verflechtung mit der Konsequenz der Beendigung des Besitzunternehmens gegeben war.

Der BFH führt zur **Begründung der Betriebsaufspaltung** aus, dass:

- **Büroräume** im Regelfall **wesentliche Betriebsgrundlagen** darstellen,

101 Vgl. auch BFH v. 13.12.2018 II R 13/15, BFH/NV 2019, 1069.
102 BFH vom 22.10.2013 X R 14/11, GmbH-StB 2014, 68.
103 Vereinfachter Sachverhalt der Entscheidung des BFH vom 29.11.2017 X R 34/15, BFH/NV 2018, 623.

- immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. der **Kundenstamm** ebenfalls funktional **wesentliche Betriebsgrundlage** sein können,

- eine sachliche Verflechtung auch vorliegen kann, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die ein Gesellschafter seiner Betriebs-Kapitalgesellschaft überlässt, zwar **nicht im Eigentum des Gesellschafters** steht, er sie aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung befugt ist.

Bezüglich der Frage der **Beendigung der Betriebsaufspaltung** führt der BFH aus, dass:

- I.d.R. ein **Wegfall der sachlichen Verflechtung** gegeben ist, wenn die zur Führung der Geschäfte der Betriebs-Kapitalgesellschaft erforderlichen Büroräume nicht mehr überlassen werden.

- Die **Betriebsverpachtung im Ganzen** eine Betriebsaufspaltung überlagern kann.

- Der Wegfall der Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage dann unschädlich ist, wenn wenigstens noch eine **weitere funktional wesentliche Betriebsgrundlage** überlassen wird.

Im entschiedenen Fall hat der BFH die Sache zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Im Hinblick auf den **Kundenstamm** und auch den **Maschinenpark** weist der BFH allerdings darauf hin, dass nach einem erheblichen Zeitlauf zu prüfen sei, ob sich der überlassene Kundenstamm nicht verflüchtigt habe und sich insbesondere bei einem Handwerksbetrieb die Frage stelle, ob ursprünglich überlassene Maschinen tatsächlich noch funktional wesentlich seien.

VIII. Beendigung der Betriebsaufspaltung im Rahmen der Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs

Beispiel[104]: A ist Einzelunternehmer und gründet die A-GmbH. Im Anschluss verpachtet er sein Einzelunternehmen mit allen Wirtschaftsgütern an die GmbH. Im ersten Schritt werden Ehefrau und Sohn an der GmbH beteiligt. A bleibt mit 55 % beteiligt. Im zweiten Schritt beteiligt A seine Ehefrau zur Hälfte am Besitzunternehmen.

Der **erste Schritt** beendet die Betriebsaufspaltung nicht. A bleibt Alleineigentümer des Besitzunternehmens und kann sich aufgrund seiner 55 %-Beteiligung in der GmbH weiter durchsetzen. **Sachliche und personelle Verflechtungen** bleiben bestehen.
Der zweite Schritt **beendet die personelle Verflechtung**. Im Besitzunternehmen können die Eheleute nur gemeinsam den Willen bilden, in der Betriebskapitalgesellschaft kann sich A weiterhin mit 55 % alleine durchsetzen. Ferner bestand bezüglich der Stimmen in der GmbH Gesellschafterversammlung ein Stimmbindungsvertrag, nach dem Ehefrau und Sohn sich nach der Abstimmung von A zu richten hatten.

Vor dem Hintergrund der Überlassung des vollständigen Einzelunternehmens an die GmbH ist vorliegend das **Verpächterwahlrecht der Betriebsverpachtung** im Ganzen gegeben:

- Alle wesentlichen Grundlagen des Einzelunternehmens werden verpachtet.
- Der Pächter setzt den Betrieb fort.
- Bei Beendigung der Überlassung hätte das Einzelunternehmen identitätswahrend wieder aufgenommen werden können.

Das **Verpächterwahlrecht** des A ist auf seine Ehefrau allerdings nur (mit)übergegangen, wenn die Übertragung von A auf seine Ehefrau **unentgeltlich** erfolgte. Wird zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs ein Wirtschaftsgut übertragen, ist dies entgeltlich, da im Gegenzug der Zugewinnausgleichsanspruch entfällt.

[104] Vgl. BFH vom 13.12.2018 III R 13/15, GmbHR 2019, 1049.

Wird hingegen bei **fortbestehender Zugewinngemeinschaft** (sog. fliegender Zugewinnausgleich) der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen, handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung. Da der Zugewinnausgleich nicht beendet wird, besteht kein Zugewinnausgleichsanspruch, der erfüllt werden könnte. Es handelt sich vielmehr um eine unentgeltliche Übertragung unter Anrechnung auf einen späteren etwaigen Zugewinnausgleichsanspruch.

IX. Steuerfreie Dividenden im Besitzunternehmen

Beispiel:[105] B ist alleiniger Gesellschafter der B-GmbH. B überlässt der B-GmbH das Betriebsgelände. Die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung liegen vor. Im Juli 2020 schüttet die B-GmbH € 2.750.000,-- an B aus. Die Ausschüttung wird nach Abzug der Kapitalertragsteuer auf das Betriebskonto des B überwiesen. B transferiert das Geld auf sein Privatkonto.

Ende August 2020 gliedert B das Besitzunternehmen auf die neu gegründete X-GmbH zum Buchwert aus (§ 20 Abs. 2 UmwStG). Dies erfolgt mit Rückwirkung auf den 1.1.2020 (§ 20 Ab. 5 und Abs. 6 UmwStG).

Die Überweisung des Geldes auf das Privatkonto des B stellt eine Entnahme aus dem Einzelunternehmen dar (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Durch die Rückwirkende Einbringung des Besitzunternehmens in die X-GmbH wird dieser Vorgang aufgrund der Rückwirkung der X-GmbH zugerechnet. Gleichwohl ist keine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben. Nach § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG gilt die Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG nicht für entnahmen, die nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag (1.1.2020) erfolgen. Es handelt sich damit nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung aus der X-GmbH, sondern nach wie vor um eine Entnahme aus dem Einzelunternehmen.

[105] Vereinfachter Sachverhalt nach FG Münster vom 11.10.2019 10 K 2506/17 Kap, DStRE 2020, 409.

Damit gilt steuerlich Folgendes:

- Aufgrund der Rückwirkungsfunktion schüttet die B-GmbH an die X-GmbH aus. § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG gelten. 5 % der Ausschüttung sind auf der Ebene der X-GmbH zu versteuern (1,5 % Steuerbelastung).
- Die Ausschüttung wird von der X-GmbH steuerlich nicht an den B ausgeschüttet. Vielmehr wird eine Entnahme aus dem Einzelunternehmen angenommen.
- Im Ergebnis erfolgt die Gewinnbesteuerung ausschließlich auf der Ebene der X-GmbH. Eine Ausschüttungsbesteuerung findet nicht statt.
- Nach § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG mindert die Entnahme die Anschaffungskosten der Geschäftsanteile an der X-GmbH. Zu einer Versteuerung kommt es also, wenn die Anteile an der X-GmbH veräußert werden oder diese liquidiert wird.

D. Aktuelles zu § 17 EStG

I. Wirtschaftliches Eigentum des Unterbeteiligten am GmbH-Geschäftsanteil

Bei Unterbeteiligungen stellt sich die Frage, **welche Einkünfte** der Unterbeteiligte erzielt:

- Der Unterbeteiligte erzielt Einkünfte nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**, wenn er im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Inhaber der Beteiligung ist (§ 20 Abs. 5 EStG).

- Der Unterbeteiligte erzielt Einkünfte i.S.v. **§ 17 EStG**, wenn er im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung war.

Wirtschaftlicher Eigentümer i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist abweichend von der zivilrechtlichen Eigentümerstellung derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschafsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.

Das wirtschaftliche Eigentum am GmbH-Geschäftsanteil setzt eine Position voraus, die gegen den Willen des Inhabers nicht mehr entzogen werden kann und **alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte** umfasst.[106] Für den Unterbeteiligten bedeutet dies, dass der Unterbeteiligte alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte

- Vermögensrechte,
- Verwaltungsrechte

[106] Ständige Rechtsprechung des BFH: vgl. nur BFH vom 26.1.2011 IX R 7/09, BStBl. II 2011, 540.

ausüben und im **Konfliktfall** effektiv durchsetzen kann.[107]

Gegenstand des **Verwaltungsrechts** sind:

- Teilnahme an der Gesellschafterversammlung,
- Stimmrecht (§ 47 GmbHG),
- Einsichts- und Auskunftsrechte (§ 51a GmbHG).

Gegenstand des **Vermögensrechts** sind:

- Das Gewinnbezugsrecht (§ 29 GmbHG),
  - Teilhabe am Risiko der Wertminderung und der Chance auf Wertsteigerung.

Im Rahmen der Unterbeteiligung ist die Frage des wirtschaftlichen Eigentums nicht übereinstimmend mit der Frage der **„typischen" oder „atypischen" Unterbeteiligung**. Zu beurteilen ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, nicht der Vertragsbezeichnung. Es kommt auf den gelebten Sachverhalt, nicht auf das formall-rechtlich Vereinbarte, an.[108]

Beispiel[109]: A ist zu 10 % an der A-GmbH beteiligt. Er räumt B eine Unterbeteiligung ein. Diese umfasst im Wesentlichen folgende Regelung:

---

107 BFH vom 18.5.2005 VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857; zur Treuhand: BFH vom 6.10.2009 IX R 14/08, BStBl. II 2010, 460; vom 8.11.2005 VIII R 11/02, BStBl. II 2006, 253; vom 22.7.2008 IX R 61/05, BFH/NV 2008, 2004; vom 24.1.2012 IX R 69/10, BFH/NV 2012, 1099.

108 BFH vom 1.8.2012 IX R 6/11, BFH/NV 2013, 9; vom 9.10.2008 IX R 73/06, BStBl. II 2009, 140; vom 22.7.2008 IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124.

109 Vgl. FG Schleswig-Holstein vom 22.9.2020 1 K 73/17, n.n.v.; vgl. auch FG Düsseldorf vom 28.10.2019 8 K 2812/16 E, DStRE 2020, 271, Az.-BFH VIII R 38/19; FG Münster vom 12.4.2019 13 K 1482/16 K, G, DStRE 2019, 1263.

- *Der Hauptbeteiligte führt die Geschäfte der Unterbeteiligung. Er hat den Unterbeteiligten über die Situation der GmbH zu unterrichten. Der Unterbeteiligte hat Anspruch auf deren Jahresabschluss und alle Unterlagen, Erläuterungen und Auskünfte, soweit dem nicht gesetzlich oder vertragliche Pflichten des Hauptbeteiligten entgegenstehen.*
- *Der Hauptbeteiligte informiert den Unterbeteiligten vor Teilnahme an einem Gesellschafterbeschluss. Er fasst mit ihm einen Vorbeschluss hinsichtlich der Frage, ob dem Hauptbeschluss zugestimmt wird. Kommt keine Einigung zustande, wird der Hauptbeteiligte sich in der Beschlussfassung enthalten.*
- *Die Abtretung oder Verpfändung der Unterbeteiligung ist ohne Zustimmung des Hauptbeteiligten unzulässig.*
- *Von allen Zahlungen auf den Gewinn der GmbH hat der Hauptbeteiligte jeweils den auf die Unterbeteiligung entfallenden Anteil unverzüglich an den Unterbeteiligten weiterzuleiten.*
- *Wird die Hauptbeteiligung veräußert, erhält der Unterbeteiligte entsprechend der Quote seiner Unterbeteiligung einen Betrag aus dem Kaufpreis. Sollte die Hauptbeteiligung zu einem Kaufpreis von über € 10 Mio. veräußert werden, nimmt der übersteigende Betrag an der quotalen Aufteilung nicht teil. Der übersteigende Betrag verbleibt beim Hauptbeteiligten.*
- *In allen übrigen Fällen der Beendigung der Unterbeteiligung erhält der Unterbeteiligte den auf seine Quote entfallenden Abfindungsanspruch i.H.v. 70 % des Werts der Beteiligung.*

Das **FG Schleswig-Holstein** kommt im vorliegenden Fall zu dem Ergebnis, dass der Unterbeteiligte nicht wirtschaftlicher Inhaber am GmbH-Geschäftsanteil geworden ist:

- Dem B stehen ausreichende Einsichts- und Auskunftsrechte zu. Das Einsichts- und Auskunftsrecht nach § 51a GmbHG hat der Hauptbeteiligte ausreichend schuldrechtlich an B weitergereicht.

- Dem B steht auch ein ausreichender Einfluss im Hinblick auf die Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung der GmbH zu. Zwar kann für ein Geschäftsjahr nicht gespalten abgestimmt werden. Ferner hat ausschließlich der Hauptbeteiligte das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung der GmbH. Es reich allerdings aus, dass der Unterbeteiligte eine Stimmabgabe des Hauptbeteiligten in der Gesellschafterversammlung der GmbH verhindern kann. Vorliegend musste sich der Hauptbeteiligte in der Gesellschafterversammlung der GmbH enthalten, wenn der Unterbeteiligte und der Hauptbeteiligte nicht einer Meinung waren. Der Hauptbeteiligte A kann damit das Stimmrecht des Unterbeteiligten B weder neutralisieren, noch hat der Hauptbeteiligte A lediglich die Belange des Unterbeteiligten B „zu berücksichtigen".[110]
- Dem Unterbeteiligten B steht vorliegend auch das Gewinnbezugsrechts nach § 29 GmbH zu, welches der Hauptbeteiligte im Unterbeteiligungsvertrag anteilig schuldrechtlich an ihn weitergereicht hat.
- Nach Auffassung des FG Schleswig-Holstein hat der Unterbeteiligte aber keine ausreichende Teilhabe an den stillen Reserven der Hauptbeteiligung.[111] Für die Differenzierung einer typischen von einer untypischen stillen (Unter-)Beteiligung ist von Bedeutung, ob der Unterbeteiligte überhaupt an den stillen Reserven beteiligt ist. Dies reicht für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nicht aus. Vorliegend war eine Deckelung an der Quotalen Partizipation eines Veräußerungserlöses auf € 10 Mio. vorgesehen. Damit stehen dem Unterbeteiligten die Chancen auf eine Wertsteigerung der Hauptbeteiligung nur im beschränkten Umfang zu. In wieweit sich diese Beschränkung tatsächlich auswirkt, hält das FG Schleswig-Holstein für unmaßgeblich. Ferner war der Abfindungsanspruch des Unterbeteiligten, im Fall der Auflösung der Unterbeteiligung, auf 70 % begrenzt. Auch wenn ein Abfindungsanspruch im Fall des Ausscheidens aus einer Gesellschaft

[110] Vgl. BFH vom 18.5.2005 VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857, vom 8.11.2005 VIII R 11/02, BStBl. II 2006, 253.
[111] FG Münster vom 12.4.2019 13 K 1482/16 K, G, DStRE 2019, 1263.

regelmäßig begrenzt wird, ist die vorliegende Begrenzung nach Auffassung des FG Schleswig-Holstein schädlich. Im Rahmen einer Unterbeteiligung habe der Hauptbeteiligte seinen (möglicherweise beschränkten) Abfindungsanspruch quotal umfassend an den Unterbeteiligten weiterzureichen. Schließlich kommt noch hinzu, dass der Unterbeteiligte nicht über seine Unterbeteiligung frei verfügen durfte. Auch wenn es üblich sei in GmbH-Satzungen selbst die Anteile zu vinkulieren, sei eine zusätzliche Beschränkung der Veräußerungsmöglichkeit der Unterbeteiligung schädlich.

Vor diesem Hintergrund kommt das FG Schleswig-Holstein zum Ergebnis, dass der Veräußerungserlös beim Unterbeteiligten nicht nach § 17 EStG, sondern gem**. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG** zu versteuern sei. U.E. kann eine ausreichende Partizipation an den stillen Reserven bei der gebotenen Gesamtbetrachtung auch bei der vorliegenden Limitierung gegeben sein, wenn die Verwaltungsrechte eingeräumt und vermögensmäßig ein Vielfaches der Anschaffungskosten als poteltieller Anteil am Veräußerungserlös gesichert ist.

II. Anschaffungskosten bei Zuzug

Der Nachweis höherer Anschaffungskosten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bei Besteuerung im Wegzugsstaat setzt die **tatsächliche Zahlung** der Steuer voraus.
Beispiel[112]: A ist Gesellschafter er A-b.v., die in den Niederlanden ansässig ist. A verzieht nach Deutschland. In der Folgezeit veräußert er die Anteile an der A-b.v. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung setzt A bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung der Beteiligung im Rahmen von § 17 EStG nicht die historischen Anschaffungskosten an, sondern den Verkehrswert der Beteiligung im Zeitpunkt des Umzugs von den Niederlanden nach Deutschland.

[112] FG Düsseldorf vom 1.7.2020 7 K 2991/19 E, EFG 2020, 1307.

Grundsätzlich ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG der Veräußerungserlös um die **historischen Anschaffungskosten** zu mindern. § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG sieht hiervon eine Ausnahme für den Fall vor, dass der Gesellschafter mit der Beteiligung nach Deutschland zugezogen ist und aufgrund des Zuzugs nach Deutschland im Wegzugsstaat einer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer „unterlegen hat".

Nach Auffassung des FG Düsseldorf setzt „einer Steuer unterliegen" die **tatsächliche Zahlung** dieser Steuer voraus. Dies läge sowohl der Wortlaut als auch der Sinn und Zweck von § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG nah. Danach gehe es um die Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Eine solche trete nur ein, wenn tatsächlich im Wegzugsstaat die Steuer auf stille Reserven der Beteiligung gezahlt worden sei und dies bei Nichtberücksichtigung in Deutschland zur erneuten Besteuerung derselben stillen Reserven führen würde. Nach Auffassung des FG Düsseldorf kommt es auch nicht darauf an, ob formal eine wirksame Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid im Wegzugsstaat stattgefunden hat oder nicht. Allein maßgeblich ist die Steuerzahlung

III. § 6 AStG

1. Wertpapierleihe

Mit Urteil vom 12.9.2019[113] entschied das **FG Schleswig-Holstein** zur Frage, ob eine Besteuerung nach § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG durch einen Wegzug ins Ausland auch dann erfolgen kann, wenn der Steuerpflichtige seine Anteile im Sinne des § 17 EStG kurz vor dem Wegzug im Wege eines Wertpapierdarlehens auf einen Dritten übertragen hat. Der Entscheidung lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

Im Streitjahr 2006 erzielte der Kläger als Geschäftsführer der A-GmbH unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ab dem 1.1.2007 sollte er diese Tätigkeit in der

[113] FG Schleswig-Holstein vom 12.9.2019 4 K 113/17, BeckRS 2019, 31318, Rev. eingelegt, Az. BFH I R 52/19.

Schweiz ausüben. Zu diesem Zweck zog der Kläger am 29.12.2006 in die Schweiz und beendete damit seine unbeschränkte Steuerpflicht. Im Veranlagungszeitraum 2006 hielt der Kläger eine Beteiligung im Sinne des § 17 EStG in Höhe von 1,3 % an der inländischen E-AG. Mit Datum vom 28.12.2006 schloss der Kläger mit seinem Bruder einen **Wertpapierdarlehensvertrag**, wonach die Anteile des Klägers an der E-AG auf den Bruder als Darlehensnehmer übergehen sollten. Alle Erträgnisse aus den Aktien (wie etwa Dividenden, Zinszahlungen oder Bezugsrechte) sollten dem Darlehensnehmer zustehen. Das Darlehen sollte bis zum 31.12.2011 laufen und sich – sofern es nicht unter Einhaltung einer Frist von einem Monat schriftlich gekündigt wird – jeweils um sechs Monate verlängern. Der Darlehensgeber sollte bis zum 31.12.2011 ein Darlehensentgelt in Höhe von € 12.000,00 pro Jahr erhalten. Aufgrund des Wegzugs des Klägers in die Schweiz nahm das beklagte Finanzamt in Bezug auf die Anteile an der E-AG einen Sachverhalt im Sinne des § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG an und setzte einen entsprechenden Veräußerungsgewinn in Höhe von € 176.565,00 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Mit Einspruchsentscheidung vom 19.6.2017 setzte das beklagte Finanzamt zwar den Veräußerungsgewinn auf € 164.865,00 herab, es hielt jedoch an seiner Auffassung fest. Wenn man weder eine Zurechnung der Anteile noch eine Anwartschaft annehmen würde, sei eine Wegzugsbesteuerung jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO vorzunehmen. Es seien keine außersteuerlichen, wirtschaftlichen Gründe für den Darlehensvertrag erkennbar.

Die Klage wurde als unbegründet abgewiesen. Zunächst führte das FG aus, dass im Falle der vorliegenden Wertpapierleihe kein originärer Sachverhalt im Sinne des § 17 EStG begründet worden sei. Aufgrund eines Wertpapierdarlehensvertrags gehe zwar grundsätzlich sowohl das **zivilrechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren** auf den Entleiher über. Ein Realisationstatbestand im Sinne von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG werde jedoch nach herrschender Meinung, welcher der Senat folge, nicht ausgelöst, da mit der Übertragung der Wertpapiere ein Anspruch auf Rückerstattung von Wertpapieren gleicher Art, Menge und Güte (§ 607 Abs. 1 Satz 2 BGB) entstehe, welcher regelmäßig als wirtschaftlich gleichwertiges Surrogat für die darlehensweise übertragenen Wertpapiere anzusehen sei. Es liege jedoch ein Vorgang im Sinne des **§ 6**

AStG i.V.m. § 17 EStG vor. Der Kläger habe seine wesentliche Beteiligung an der E-AG durch den Abschluss und Vollzug des Wertpapierdarlehensvertrags im Zeitpunkt des Wegzugs am 29.12.2006 noch nicht verloren. Zweifel an einer steuerrechtlich wirksamen Übertragung des Eigentums noch vor dem Wegzug im Jahre 2006 bestünden insbesondere hinsichtlich der Vinkulierung der Anteile, wobei die Versagung der Genehmigung ohne Angaben von Gründen möglich gewesen sei. Die Genehmigung sei schließlich erst am 21.7.2007 erteilt worden. Letztlich könne dies jedoch dahinstehen, da dem Kläger auch im Falle einer steuerrechtlich wirksamen Übertragung der Aktien vor seinem Wegzug jedenfalls eine Anwartschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG zugestanden hätte.

Bei dem Verständnis des Begriffs der **Anwartschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG** folge der BFH der Zivilrechtsdogmatik. Danach sei eine Anwartschaft eine rechtlich bereits mehr oder weniger gesicherte Aussicht auf den Anfall eines subjektiven Rechts, insbesondere einer Forderung oder eines dinglichen Rechts, die darauf beruhe, dass der normale Erwerbstatbestand eines solchen Rechts schon teilweise verwirklicht sei und seine Vollendung mit einiger Wahrscheinlichkeit erwartet werden könne. Eine solche hinreichend gesicherte Erwerbsaussicht auf den Rückerhalt von Aktien gleicher Art, Menge und Güte habe seitens des Klägers vorgelegen. Im Übrigen sprächen der **Sinn und Zweck des § 6 AStG i.V.m. § 17 EStG** für die Annahme einer Anwartschaft. Der Sinn und Zweck des § 17 EStG liege vorwiegend darin, die Realisation von Wertsteigerungen etwa von Aktien bei steuerpflichtigen Personen mit Beteiligungen in einer bestimmten Größenordnung einkommensteuerrechtlich zu erfassen. Mit § 6 AStG habe der Gesetzgeber einen auf einer Veräußerungsfiktion aufbauenden **Entstrickungstatbestand** geschaffen, welcher unter anderem eine bestehende Regelungslücke durch eine abschließende Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht bewirken solle. Diese Zielsetzungen würden unterlaufen werden, wenn bei Abschluss eines Wertpapierdarlehensvertrags keine Besteuerung nach § 17 EStG, beim Wegzug aber auch keine Besteuerung nach § 6 AStG angenommen werden würde.

Beraterhinweis: In der Praxis wird häufig das umfassende Verständnis von wesentlichen Anteilen i.S.v. § 17 übersehen. Anteile in diesem Sinne sind nicht nur Aktien und GmbH-Anteile, sondern u.a. auch **„ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen"** (§ 17 Abs. 1 S. 3 EStG). Durch den Verweis in § 6 AStG wirkt sich dies auch für die Wegzugsbesteuerung aus.

2. Wegzug mit Rückkehr: Die gescheiterte Auswanderung

Beispiel: A wandert nach Dubai aus, um dort ein Eiscafe zu errichten. A ist an mehreren inländischen Kapitalgesellschaften beteiligt mit jeweils mehr als 1 %. Das Eiscafe in Dubai scheitert. Nach drei Jahren kehrt zurück.

In Literatur und Rechtsprechung ist umstritten, ob es nach § 6 Abs. 3 AStG ausreicht, innerhalb von fünf Jahren zurück zu kehren, um die Wegzugsbesteuerung entfallen zu lassen. Das FG Münster[114] hat sich nunmehr der Auffassung angeschlossen, dass **im Zeitpunkt des Wegzugs eine Rückkehrabsicht** vorhanden sein muss, die der Wegziehende glaubhaft machen muss. UE ist das Hineinlesen eines subjektiven Elements in § 6 Abs. 3 AStG unzutreffend. Es muss ausreichen, dass innerhalb der vom Gesetz vorgesehenen Frist die Rückkehr erfolgt. Daraus kann jedenfalls auf eine bedingte Rückkehr Absicht geschlossen werden.

Beratungshinweis: Das ATAD – Umsetzungsgesetz sieht insoweit eine Neuregelung vor.

3. Wegzug bei bestehendem deutschen Besteuerungsrecht

Beispiel: A verschenkt die Anteile an der A-GmbH an seinen Sohn S. S ist in den USA ansässig. Die Gesellschaft hält Immobilien.

[114] FG Münster vom 31.10.2019 1 K 3448/17 E, EFG 2020, 19, Az. BFH I R 55/19.

Nach Auffassung des **FG Köln**[115] greift die Wegzugsbesteuerung nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG**.

Daran ändere sich nichts dadurch, dass das deutsche **Besteuerungsrecht bezogen auf einen etwaigen Veräußerungsgewinn** bestehen bleibe (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2e EStG). Das DBA – USA sähe überdies für Immobilien-Kapitalgesellschaften eine weiter bestehendes Besteuerungsrecht des Staates, in dem die Immobilien belegen sind, für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim Gesellschafter vor.

Die **fortbestehende Steuerpflicht für die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile** ist nach Auffassung des Finanzgerichts unbeachtlich, da sich der Charakter der Kapitalgesellschaft ändern könne. Sie müsse nicht als Immobilien-Kapitalgesellschaft weiter bestehen. Daher sei es mit Sinn und Zweck von § 6 AStG zu vereinbaren, im Zeitpunkt der Schenkung der Anteile an den in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Sohn die Wegzugsbesteuerung vorzunehmen.

IV. Passive Entstrickungsgewinne für spanische Immobilien-S.L. europarechtswidrig

Das Finanzgericht Köln wertet in seinem Urteil vom 17.6.2021[116] die Erfassung eines passiven Entstrickungsgewinns auf spanische Kapitalgesellschaftsanteilen gemäß § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG als europarechtswidrig, soweit diese auf einer Änderung des DBA mit Spanien zum 1.1.2013 beruhen. Gegenstand der Entscheidung ist eine Sociedad Limitada (S.L.), eine Kapitalgesellschaft spanischen Rechts, deren einziger Vermögensgegenstand eine auf Mallorca belegene Ferienimmobilie ist. Sämtliche Anteile an der S.L. werden von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen und ansässigen Personen gehalten. Eine gängige Gestaltung, um Steuern in Spanien zu reduzieren.

[115] FG Köln vom 28.3.2019 15 K 2159/15, IStR 2019, 293.
[116] Az. 15 K 888/18, n.n.v.

1. Einführung

Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG ist bei einer natürlichen Person§ 17 EStG auch ohne Veräußerung auf den Zeitpunkt anzuwenden, in dem das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen oder beschränkt wird. 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfasst die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen Kapitalgesellschaften (Mindestbeteiligung von 1 % in den letzten fünf Jahren). § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG knüpft die Besteuerung an hier nicht relevante weitere Voraussetzungen.

Streitig war, inwieweit zum 1.1.2013 gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des DBA vom 3.2.2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen („DBA-Spanien 2011", BGBl. II 2012, 19 ff.). ausgeschlossen oder beschränkt wurde. Bis zum 31.12.2012 konnten Gewinne aus der Veräußerung ua. von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist (DBA-Spanien 1966, BGBl. II 1968, 9). Damit lag das Besteuerungsrecht für Einkünfte gemäß § 17 EStG ausschließlich bei dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners, also Deutschland. Hätte der Kläger unter der Geltung des alten DBA-Spanien 1966 seine Anteile an der S.L. veräußert, hätte er ausschließlich in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte erzielt.

Nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 können ab dem 1.1.2013 Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen (hier Immobilie) besteht, das im anderen Vertragsstaat (Spanien) liegt, auch im anderen Staat (Spanien) besteuert werden. Für den Kläger bedeutet dies, dass Gewinne aus einer etwaigen Veräußerung seiner Anteile an der S.L. auch in Spanien besteuert werden können. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung infolge des zugleich fortbestehenden Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland

ist die Bundesrepublik zur Anwendung der Anrechnungsmethode verpflichtet, wenn das Königreich Spanien von seinem konkurrierenden Besteuerungsrecht Gebrauch macht (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b) Doppelbuchst. ii. DBA-Spanien 2011 iVm. § 34c EStG).

Zum Erhalt der Europarechtskonformität des Entstrickungstatbestands wurde eine erweiterte Stundungsregelung in § 6 Abs. 5 AStG eingefügt, allerdings erst mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (ZollkodexAnpassungsgesetz, BGBl I 2014, 2417). Dieses ordnet in § 21 Abs. 23 AStG rückwirkend eine Anwendung auf alle Fälle an, in denen die geschuldete Steuer noch nicht entrichtet ist.

Das FG Köln hatte darüber entscheiden, ob der Kläger einen fiktiven Veräußerungsgewinn am 1.3.2013 (Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2013) zu versteuern hat, obwohl er diesbezüglich selber weder einen Rechts- noch Realakt vorgenommen hatte (sog. „passiver Entstrickung").

2. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2018, IV B 5-S 1348/07/1000201, BStBl I 2018, 1104) und Teile der Kommentarliteratur erachten die „passive Entstrickung" als vom Wortlaut und vom weiten Gesetzeszweck des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG erfasst. Andere sehen in Anknüpfung an den Wortlaut keinen „Ausschluss" oder eine „Beschränkung", wenn die Bundesrepublik Deutschland in eigener Souveränität Besteuerungsrechte ohne Mitwirkungshandlung des Steuerpflichtigen in völkerrechtlichen Verträgen neu zuordnet und aufgibt. Eine weitere Ansicht sieht es generell als verfassungsrechtlich bedenklich an, dass mit dem Inkrafttreten eines neuen DBA (hier: DBA Spanien zum 1. Januar 2013) in abgeschlossene Steuertatbestände iSd. § 38 AO eingegriffen wird (siehe hierzu und zum Vorhergehenden Pohl in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 AStG Rz. 55 ff. mwN., (3/2021)). Höchstrichterliche Rechtsprechung zu diesem Themenkomplex ist bislang – soweit ersichtlich – noch nicht ergangen.

3. Entscheidung des FG Köln

Das FG lässt ausdrücklich dahinstehen, ob § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG überhaupt eine „passive Entstrickung" durch Abschluss eines geänderten DBA ohne Mitwirkungsakt des Steuerpflichtigen erfasst und ob dies verfassungsrechtlich zulässig ist. Es ist mit dem Vortrag des Klägers der Ansicht, dass die Regelung vor Einführung der Stundungsregelung in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG in Bezug auf das DBA-Spanien 2011 jedenfalls europarechtswidrig ist. Zum eine dürfe es für die rückwirkende Stundung – entgegen dem Wortlaut des § 21 Abs. 23 AStG – nicht darauf ankommen, ob die geschuldete Steuer zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZollkodexAnpassungsgesetz am 31.12.2014 noch „nicht entrichtet" sei. Zum anderen läge jedenfalls eine echte und damit verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung der Stundungsregelung vor. Ohne eine solche zum im Veranlagungszeitpunkt 2013 geltende Stundungsregelung sei die „passive Entstrickung" europarechtswidrig.

4. Praxishinweise

Das Urteil des FG Köln vom 17.6.2021 wirkt über den Fall hinaus für sämtliche passive Entstrickungen, die aufgrund des DBA-Spanien 2011 durch § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 AStG erfasst sind. Für sämtliche Fälle trat die Entstrickung zum 1.1.2013 ein. Zu diesem Zeitpunkt bzw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Einkommensteuer am des Veranlagungsjahres bestand keine verfassungskonforme Stundungsregelung. Das FG Köln lässt die Revision zum BFH zu. Dass die Finanzverwaltung diesen Weg geht, ist eher unwahrscheinlich. Das FG Köln stützt seine Entscheidung nicht nur auf die dargestellte materielle Beurteilung. Es versagt vielmehr die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids für 2013 auch aus verfahrensrechtlichen Überlegungen. Der dem Kläger zugegangene ursprüngliche Einkommensteuerbescheid enthielt keinen Vorbehalt der Nachprüfung, dieser wurde erst später auf Direktive der OFD NRW eingefügt. Dem Vortrag des Finanzamts, der Einkommensteuerbescheid sei aufgrund einer internen Aufgabe des Bekanntgabewillens nicht wirksam geworden, folgte das FG Köln

nicht (auch insoweit ist das Urteil lesenswert). Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um Tatsachenfeststellungen, die im Regelfall Zweifel einer Überprüfung durch den BFH entzogen sind.

Dennoch sollte der vom Kläger gewählten Gestaltung mit Vorsicht begegnet werden: Es besteht die Gefahr verdeckter Gewinnausschüttungen, wenn die Gesellschafter der S.L. keine angemessenen Mietzahlungen für die Nutzung der Ferienimmobilie leisten.[117]

[117] Vgl. FG Hessen vom 14.12.2020 9 K 1266/17, EFG 2021, 377, Rev. BFH VIII R 4/21; BFH vom 27.07.2016 I R 12/15, BStBl. II 2017, 217

E. Aktuelle Rechtsprechung

I. Verdeckte Gewinnausschüttung

1. Private Pkw-Nutzung

Das **FG Münster** befasste sich in seinem Urteil vom 11.10.2019[118] sowohl mit der Frage nach der Behandlung einer privaten Pkw-Nutzung durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer als Arbeitslohn oder verdeckte Gewinnausschüttung, als auch mit den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG beziehungsweise § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG. Der Entscheidung lag der folgende Sachverhalt zugrunde:

Der Kläger führte ein Einzelunternehmen und war zudem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, mit welcher eine Betriebsaufspaltung bestand. Im Juni 2008 schloss er mit der GmbH einen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag, wonach ihm für die Dauer des Dienstverhältnisses ein **Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt** werden sollte. Sowohl in dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens als auch in jenem der GmbH wies der Kläger in den Streitjahren 2009 und 2010 jeweils einen Pkw der Marke Porsche aus. Für beide Fahrzeuge wurden aufgrund privater Nutzung jeweils Fahrtenbücher geführt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das beklagte Finanzamt zu der Auffassung, dass die für das Fahrzeug des Einzelunternehmens innerhalb der Streitjahre geführten Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß seien und somit nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnten. Folglich sei der Gewinn für die Streitjahre nach der 1 %-Regelung zu erhöhen. Die für den Pkw der GmbH geführten Fahrtenbücher seien ebenfalls nicht ordnungsgemäß, weshalb die Nutzung des Pkw zu verdeckten Gewinnausschüttungen geführt habe, welche auch bei den gewerblichen Einkünften des Klägers zu erfassen seien.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage gegen die Einkommensteuerbescheide für die beiden Streitjahre hatte in der Sache keinen Erfolg. Das FG Münster führt zunächst

[118] FG Münster vom 11.10.2019 13 K 172/17 E, EFG 2020, 96.

aus, dass der Beklagte den Gewinn des Klägers zu Recht um den Wert der Privatnutzug des im Einzelunternehmen geführten Pkw erhöht habe, da kein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG vorliege. Im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH müsse ein solches insbesondere zeitnah und in geschlossener Form geführt werden.[119] Hierfür habe es – anders als das Fahrtenbuch des Klägers – neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden, Geschäftspartner oder den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen. Die zu erfassenden Fahrten müssten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden.

Für die Privatnutzung des von der GmbH geführten Pkw sei dem Kläger keine verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen, weil eine solche für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft nach der **Rechtsprechung des BFH** nur bei einer fehlenden vertraglichen Regelung über eine etwaige private Kfz-Nutzung in Betracht komme.[120] Werde die Kfz-Nutzung hingegen durch eine **fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung** wie vorliegend in Gestalt des Geschäftsführer-Anstellungsvertrags aus Juni 2008 abgedeckt, so bestehe eine betriebliche Veranlassung.[121] Allerdings habe die Klage dennoch keinen Erfolg, da dem Kläger kompensierend der Wert der Privatnutzung dieses Pkw als **Gehaltsbestandteil** zuzurechnen sei. Da auch für den in der GmbH geführten Pkw kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG vorliege, erfolge die Besteuerung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Beraterhinweis: Bei einer durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft vorgenommenen Privatnutzung eines Betriebs-PKW kann es sich alternativ um einen **Gehaltsbestandteil oder um eine verdeckte Gewinnausschüttung** handeln. Eine vertraglich nicht geregelte private Kfz-Nutzung

---

119 Vgl. BFH vom 1.3.2012 VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505.
120 Vgl. etwa BFH vom 17.7.2008 I R 83/07, BFH/NV 2009, 417 (NV).
121 Vgl. etwa BFH vom 17.7.2008 I R 83/07, BFH/NV 2009, 417 (NV).

stellt iHd Vorteilsgewährung eine vGA dar. Nach der BFH-Rechtsprechung ist nämlich nur diejenige Nutzung des Pkw betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst.[122] Bei isolierter Betrachtung der Besteuerungsfolgen auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers kann die Besteuerung als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit häufig zu einer höheren Belastung führen als bei Annahme einer vGA, wo beispielsweise wie hier aufgrund der Betriebsaufspaltung und des damit einher gehenden Teileinkünfteverfahrens der Nutzungswert nur zu 60 % besteuert wird.

2. Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

Mit Urteil vom 21.8.2019[123] entschied das **FG Hessen** zur Frage, ob die Zahlung von Pensionsleistungen an die Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH und die ebenfalls im Streitjahr erfolgte Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds verdeckte Gewinnausschüttungen begründen. Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die klagende GmbH schloss mit ihrer Gesellschafter-Geschäftsführerin im Jahr 1984 einen Pensionsvertag, welcher im Jahr 1988 durch einen Nachtrag Nr. 1 dahingehend ergänzt wurde, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin Pensionsleistungen erhalte, wenn sie nach vollendetem 65. Lebensjahr aus den Diensten der Klägerin ausscheide. Über die Jahre wurden entsprechende Rückstellungen gebildet und eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen. Am Tag des Erreichens der Altersgrenze im Jahr 2006 wurde aufgrund einer unklaren Nachfolgeregelung im Rahmen eines Nachtrags Nr. 2 zum Pensionsvertrag aus dem Jahr 1984 vereinbart, dass zum Eintritt des Versorgungsfalls ein Ausscheiden der Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht mehr erforderlich sei. Die Vollendung des vorgesehenen Lebensjahres genüge. In der Folge

[122] Vgl. etwa BFH vom 17.7.2008 I R 83/07, BFH/NV 2009, 417; vom 23.1.2008 I R 8/06, BStBl. II 2012, 260.
[123] FG Hessen vom 21.08.2019 4 K 320/17, EFG 2019, 1926.

führte die Gesellschafter-Geschäftsführerin die Geschäfte auch nach Erreichen der Altersgrenze fort und bezog im Streitjahr 2010 abgesehen von einer unentgeltlichen Dienstwagengestellung kein Gehalt, sondern Pensionszahlungen seitens der Klägerin. Ende 2010 erfolgte die **Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds** gegen Zahlung von rund € 600.000,-- bei gleichzeitiger Auflösung der Rückstellung nach § 6a EStG. Nach einer Betriebsprüfung wertete das beklagte Finanzamt sowohl die laufenden Pensionszahlungen als auch die Zahlung an den Pensionsfonds jeweils als eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Das FG Hessen gab der Klage statt. Unmittelbare Pensionszusagen könnten steuerlich grundsätzlich nur dann anerkannt werden, wenn die Voraussetzungen für die **Bildung einer Rückstellung nach § 6a EStG** (Schriftform, keine Widerrufsklauseln, keine Anknüpfung an gewinnabhängige Bezüge, keine Überversorgung, zutreffende Teilwertberechnung und Nachholverbot) erfüllt seien und die Zusage insbesondere hinsichtlich Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit, Unverfallbarkeit und Angemessenheit einem Fremdvergleich standhalte.[124] Halte diese Zusage einem Fremdvergleich nicht stand, führe dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Dieser Fremdvergleichsmaßstab sei auch bei der Übernahme einer Versorgungsverpflichtung durch einen Pensionsfonds nach § 4e EStG anzulegen. Von der Pensionszusage sei jedoch die Auszahlung der Pension zu unterscheiden. Verstoße diese gegen die Vorgaben der Zusage, sei darin eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen. Soweit die Pensionszusage nicht das Ausscheiden aus dem Dienst der Kapitalgesellschaft voraussetze, sehe der BFH in dem Nebeneinander von Pension und Geschäftsführergehalt keinen Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz, sofern eine Anrechnung stattfinde.[125]

Nach der Auffassung des FG Hessen fehle es für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits an einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zahlung. Es liege insbesondere eine klare und eindeutige im Voraus getroffene Vereinbarung vor, nach welcher die Pension nach Erreichen des 65. Lebensjahres ohne

[124] Vgl. dazu DEMUTH/FUHRMANN, KÖSDI 2015, 19213, 19214.
[125] Vgl. etwa BFH vom 23.10.2013 I R 60/12, BStBl. II 2015, 413.

Ausscheiden der Gesellschafter-Geschäftsführerin zu zahlen sei. Die getroffene Vereinbarung halte auch einem Fremdvergleich stand, da die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Streitjahr neben der gezahlten Pension lediglich die Dienstwagengestellung erhalten habe und eine Anrechnung der Pension auf etwaige Gehaltszahlungen somit nicht notwendig gewesen sei. Explizit für die Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds führte das FG weiterhin aus, dass eine solche ohnehin nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen könne, wenn – wie vorliegend – eine Rückstellung nach § 6a EStG rechtmäßig gebildet und lediglich die Zahlstelle für die Pensionsleistungen ausgetauscht worden sei.

Beraterhinweis: Pensionszahlungen an **beherrschende GmbH-Gesellschafter**, die zugleich als Geschäftsführer tätig sind und hierfür ein Gehalt beziehen, sind immer wieder Gegenstand von streitigen Auseinandersetzungen in der Betriebsprüfung.

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, ist in Fällen, in denen Pensionszusage das Ausscheiden aus dem Dienst der Kapitalgesellschaft nicht voraussetzt, in dem **Nebeneinander von Pension und (Geschäftsführer-)Gehalt** keine vGA anzunehmen, wenn das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird.[126] Wie das FG Münster mit seiner Entscheidung vom 21.8.2019[127] zudem zu Recht urteilte, führt ein entsprechendes Nebeneinander jedenfalls dann nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Wiedereinstellung des Alleingesellschafters bei Beginn der Pensionszahlung noch nicht beabsichtigt war, die erneute Geschäftsführertätigkeit allein im Interesse der Gesellschaft erfolgte und das vereinbarte neue Geschäftsführergehalt nicht als vollwertiges Gehalt anzusehen ist.

Der Senat lehnte zudem zu Recht auch eine vGA allein aufgrund des Umstands der **Übertragung auf einen Pensionsfon**ds ab. Wenn die Bildung der Pensionsrückstellung

[126] BFH vom 23.10.2013 I R 60/12, BStBl. II 2015, 413; vom 5.3.2008 I R 12/07, BStBl. II 2015, 409, DStR 2008, 1037; BMF vom 18.9.2017 IV C 6 - S 2176/07/10006, BStBl. I 2017, 1293.
[127] FG Münster vom 25.7.2019 10 K 1583/19 K, Rev. eingelegt, Az. BFH I R 41/19.

rechtmäßig und eine außerbilanzielle Korrektur nicht geboten war, kann allein die Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds nicht zu einer vGA führen. Die Übertragung der gesamten Pensionsanwartschaft auf einen Pensionsfonds wäre nur dann durch eine vGA außerbilanziell auszugleichen gewesen, wenn diese Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen wäre. Das war hier jedoch nicht der Fall, weil durch die Übertragung der Pensionsverpflichtung nur die Zahlstelle für die Pensionsleistungen ausgetauscht wurde. Für die Pensionsberechtigte macht es keinen Unterschied, ob die Zahlung durch die Klägerin als Zahlstelle oder den Pensionsfonds als Zahlstelle erfolgt.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Irrtum der für die Kapitalgesellschaft handelnden Person

Das **FG Schleswig-Holstein** hatte sich in seinem Urteil vom 28.11.2019[128] mit den subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auseinanderzusetzen. Folgender Sachverhalt lag der Entscheidung zugrunde:
Bei der Klägerin handelte es sich um eine im August 2008 als Holdinggesellschaft gegründete GmbH, in welche Frau B als alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin neben einer Bareinlage auch ihren 100 %-igen Geschäftsanteil an der A-GmbH einbrachte, deren Geschäftsführerin sie ebenfalls war. Ende des Streitjahres 2008 wurde die Erhöhung des Stammkapitals der A-GmbH von € 25.000,-- auf € 100.000,-- beschlossen, wobei die Klägerin die Bareinlage in Höhe von € 75.000,-- leisten und den neu entstandenen Geschäftsanteil übernehmen sollte. Notariell beurkundet wurde jedoch sodann eine Beschlussfassung, wonach nicht – wie ursprünglich geplant – die Klägerin, sondern Frau B zur Übernahme des Geschäftsanteils zugelassen wurde. Die Urkunde wurde von der persönlich anwesenden Frau B unterschrieben und die Kapitalerhöhung im Februar 2009 in das Handelsregister eingetragen. Die Klägerin bilanzierte in der Folge beide Geschäftsanteile an der A-GmbH in ihrem Anlagevermögen. Ferner wurden sämtliche in der Folgezeit gefassten Beschlüsse der Gesellschafterversammlung der A-GmbH allein

[128] FG Schleswig-Holstein vom 28.11.2019 1 K 88/16, EFG 2020, 595; Az. Revision BFH I R 9/20.

durch die Klägerin gefasst. Im Mai 2010 übertrug Frau B den streitigen Geschäftsanteil mit einem notariell beurkundeten **„Geschäftsanteilsübertragungsvertrag"** auf die Klägerin. Das beklagte Finanzamt folgte den Feststellungen einer steuerlichen Außenprüfung, wonach die Klägerin auf eine Teilnahme an der Kapitalerhöhung der A-GmbH verzichtet und es stattdessen unentgeltlich Frau B ermöglicht habe, daran teilzunehmen. In diesem Verzicht liege eine verdeckte Gewinnausschüttung, welche mit dem Teilwert des im Rahmen der Kapitalerhöhung von Frau B erworbenen Geschäftsteils zu bewerten sei. Ferner habe die Klägerin statt Frau B die Stammeinlage in Höhe von € 75.000,-- eingezahlt. Auch darin sei eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen.

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wurde als unbegründet abgewiesen. Das FG Schleswig-Holstein war der Auffassung, dass Frau B das **zivilrechtliche Eigentum an dem durch die Kapitalerhöhung entstandenen Geschäftsanteil** erworben habe und dieser Geschäftsanteil ihr bis zu seiner Übertragung auf die Klägerin im Mai 2010 auch steuerlich zuzurechnen gewesen sei. Die Klägerin sei weder **wirtschaftliche Eigentümerin** des Geschäftsanteils gewesen, noch sei ihr dieser auf der Grundlage des Rechtsgedankens des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO zuzurechnen. Die Übertragung des Geschäftsanteils auf die Klägerin sei ferner bezogen auf das Streitjahr steuerlich ohne Belang, insbesondere stelle sie kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Der Umstand, dass Frau B zur Teilnahme an der Kapitalerhöhung der A-GmbH zugelassen wurde, ohne dafür eine Leistung erbringen zu müssen, stelle eine **verdeckte Gewinnausschüttung** gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar. Die Klägerin habe als Alleingesellschafterin der A-GmbH einen Anspruch auf Zuteilung des durch die Kapitalerhöhung entstandenen Geschäftsanteils gehabt, diesen jedoch weder geltend gemacht, noch ihr Bezugsrecht anderweitiger verwertet, worin eine verhinderte Vermögensmehrung zu sehen sei. Indem Frau B zugleich unentgeltlich zur Teilnahme an der Kapitalerhöhung zugelassen worden sei, habe eine Vermögensverschiebung zu ihren Gunsten vorgelegen, welche darüber hinaus gesellschaftlich veranlasst gewesen sei. Ein vermeintlicher Irrtum stehe einer gesellschaftlichen Veranlassung nicht entgegen, weil für

die Annahme einer solchen grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse beziehungsweise rein subjektiven Entschuldigungsgründe bestünden. Es bedürfe weder der Absicht Gewinne verdeckt auszuschütten noch eines entsprechenden Ausschüttungsbewusstseins. Vielmehr gelte der objektivierende Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Ein solcher hätte den Vertragstext sorgfältig geprüft und sich folglich nicht in der Weise geirrt, wie es bei Frau B der Fall gewesen sei. Zuletzt stelle auch die Zahlung der Kapitaleinlage in Höhe von € 75.000,-- eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Beraterhinweis: Im Fachschrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, dass **subjektive Entschuldigungsgründe** ohne Rücksicht auf den verobjektivierenden Maßstab eines gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers die „konkrete" Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis entfallen lassen könnten.[129] Dem wird entgegen gehalten, dass die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters sei gerade entwickelt worden, um den Fremdvergleich im Rahmen der vGA-Prüfung anhand eines einheitlichen Maßstabs objektiviert und unabhängig von der Person des konkret handelnden Geschäftsführers vornehmen zu können.[130] Denn andernfalls entschiede die konkrete Erkenntnisfähigkeit des jeweiligen Geschäftsführers darüber, ob eine Vermögensverschiebung als Ausschüttung besteuert wird oder nicht, was sich mit den angeführten Grundsätzen der Objektivität und Gleichheit der Besteuerung nicht vereinbaren ließe

Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ist die Bedeutung subjektiver Entschuldigungsgründe für das Vorliegen einer vGA – soweit ersichtlich – noch nicht abschließend geklärt. Der **BFH** wird hierzu im Rahmen der Revision gegen das nicht rechtskräftige Urteil Gelegenheit haben.[131]

---

129 In diesem Sinne GOSCH in Gosch, KStG, § 8 Rz. 277, 4. Aufl., 2020; KOHLHEPP in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., 2018, § 8 Rz. 355; wohl auch WASSERMEYER, DB 2001, 2465.

130 Vgl. RENGERS in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz. 371 (Aug. 2017); SCHMITZ, GmbHR 2009, 910.

131 Az. BFH I R 9/20.

4. Weiterleitung eines Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer

In seiner Entscheidung vom 19.12.2019[132] hatte das **FG Münster** zu beurteilen, ob die teilweise Weiterleitung einer Ausgleichszahlung nach § 89b HGB an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Dem Urteil lag vereinfacht folgender Sachverhalt zugrunde:

Die klagende GmbH ging zum Januar 1990 über den Zwischenschritt einer OHG aus einer Bürogemeinschaft der beiden Einzelunternehmen der späteren GmbH-Gesellschafter hervor. Der nach der Umwandlung alleinvertretungsberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer BX, welcher zu 70 % an der Klägerin beteiligt war, hatte im Jahr 1983 als Einzelunternehmer einen Handelsvertretervertrag mit der Z1-GmbH geschlossen. Um diesen Handelsvertretervertrag im Ergebnis auf die Klägerin überzuleiten, schloss die Z1-GmbH am 1.1.1990 zunächst einen **Handelsvertretervertrag** mit der Klägerin und sodann eine Sondervereinbarung mit der Klägerin und Herrn BX. Im Oktober 2006 schloss die Z1-GmbH mit der Klägerin, einer Z2-KG und einer Z3-GmbH einen Ergänzungsvertrag zu dem am 1.1.1990 geschlossenen Handelsvertretervertrag, weil eine Spaltung der Z1-GmbH in die Z2-KG und die Z3-GmbH stattgefunden hatte. Vereinbart wurde unter anderem, dass der Klägerin ein Ausgleichsanspruch nach Maßgabe des § 89b HGB zustehe, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer BX seine Tätigkeit einstelle und aus der Gesellschaft ausscheide. Zum 1.1.2013 reduzierte Herr BX seine Beteiligung auf 50 % und legte zum Streitjahr 2014 sein Amt als Geschäftsführer der Klägerin nieder. In der Folge zahlte die Z2-KG an die Klägerin einen entstandenen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB in Höhe von € 283.767,20 zuzüglich Umsatzsteuer, die Z3-GmbH einen solchen in Höhe von € 153.120,56 zuzüglich Umsatzsteuer. Die Klägerin verspflichtete sich sodann im Dezember 2014 gegenüber Herrn BX, an diesen einen Betrag in Höhe von € 153.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer in monatlichen Raten weiterzuleiten, weil die Entstehung und die

[132] FG Münster vom 19.12.2019 13 K 1953/17 K, G, F, EFG 2020, 602.

Höhe des Ausgleichsanspruchs zu einem ganz wesentlichen Teil seinem persönlichen Einsatz zu verdanken gewesen sei. Die Klägerin bildete aufgrund dieser Zahlungsverpflichtung in ihrer Bilanz zum 31.12.2014 gewinnmindernd eine Rückstellung in entsprechender Höhe. Das beklagte Finanzamt folgte den Feststellungen einer steuerlichen Außenprüfung und wertete die Summe als verdeckte Gewinnausschüttung.
Dagegen wandte sich die Klägerin im Ergebnis erfolglos. Nach der Auffassung des FG Münster habe der Beklagte das Einkommen bzw. den Gewerbeertrag der Klägerin im Ergebnis zu Recht um eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 153.000,-- erhöht. Die Übernahme einer Verbindlichkeit gegenüber dem ehemaligen Geschäftsführer und die damit vorgenommene **gewinnmindernde Einbuchung einer Rückstellung** habe bei der Klägerin zu einer **Vermögensminderung** geführt, welche sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt habe, in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung gestanden habe und geeignet gewesen sei, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug auszulösen. Ferner habe Herr BX die Forderung gegenüber der Klägerin aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter erlangt, weshalb die Vermögensminderung gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei. Denn einerseits habe er keinen zivilrechtlich wirksam, hinreichend eindeutig und klar vereinbarten Anspruch gegenüber der Klägerin auf Weiterleitung eines Teils des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB gehabt. Andererseits hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einem Nichtgesellschafter diese Forderung nicht aus anderen, außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses liegenden Gründen eingeräumt, auch wenn der Ausgleichsanspruch zu einem ganz wesentlichen Teil seinem persönlichen Einsatz zu verdanken sei. Denn der persönliche Einsatz des ehemaligen Geschäftsführers sei bereits durch das Geschäftsführergehalt, die gezahlte Tantieme und die erworbenen Pensionsansprüche honoriert worden. Für eine nachträgliche Zahlung nach Beendigung des Geschäftsführervertrags habe neben diesen Vergütungen kein betriebliches Interesse bestanden.[133]

[133] Vgl. etwa BFH vom 14.4.2000 I B 1/98, BFH/NV 2000, 1364 (NV).

Beraterhinweis: Die Entscheidung führt vor Augen, wie wichtig im Verhältnis Gesellschafter/Gesellschaft **klare, im Vorhinein getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarungen** sind. Hätten der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer BX und die GmbH im Rahmen der Umwandlung seines in der Rechtsform des Einzelunternehmens eine entsprechende Abrede getroffen, dass er einen von ihm bereits erwirtschafteten, konkret ermittelbaren[134] Anteil an einem später zu erwartenden Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB der GmbH lediglich auf der Rechtsgrundlage einer schuldrechtlichen Vereinbarung und eben nicht als Gesellschafterbeitrag zu überlassen bereit ist, hätte die unerwünschte Folge der verdeckten Gewinnausschüttung vermieden werden können.

5. Verdeckte Gewinnausschüttung an die Tante der Alleingesellschafterin

Mit Urteil vom 16.1.2020[135] entschied das **FG Münster** zur Frage, ob ein **Beraterhonorar**, das von einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) an ihre Geschäftsführerin gezahlt wird, welche die Tante der Alleingesellschafterin ist, eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Der Entscheidung lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

Die klagende **Unternehmergesellschaft** (haftungsbeschränkt), deren Alleingesellschafterin im Streitjahr 2013 die Nichte der alleinigen Geschäftsführerin war, wurde 2008 gegründet. Im Geschäftsführervertrag aus dem Jahr 2008, welcher allein von der Tante als Geschäftsführerin unterzeichnet wurde, wurde ein festes Gehalt von € 18.000,-- pro Jahr bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden vereinbart. Das Geschäftsführergehalt wurde in der Folgezeit mehrfach durch ebenfalls allein von der Geschäftsführerin unterzeichnete Gesellschafterbeschlüsse angepasst und sollte zum 30.6.2013 letztmalig gezahlt werden, um für die Zukunft ein Beraterhonorar festzusetzen. Der anschließend am 1.11.2014 zwischen der Klägerin und der Geschäftsführerin geschlossene Beratervertrag sah eine Vergütung von € 30,-- pro Stunde zuzüglich

[134] Vgl. BFH vom 29.4.1992 -- IR 21/90, BStBl. II 1992, 851.
[135] 10 K 3930/18 K, G, F, BeckRS 2020, 2528, rkr.

Umsatzsteuer vor. Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 stellte die Betriebsprüfung im Hinblick auf das Beraterhonorar fest, dass dieses zum 31.12.2013 in einer Summe als Rechts- und Beratungskosten in Höhe von € 60.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von € 11.400,-- gegen ein Forderungsverrechnungskonto der Klägerin gegenüber der Geschäftsführerin gebucht wurde. Die Betriebsprüfung war nach einer Mitarbeiter-Zeitauswertung für die Geschäftsführerin für das Jahr 2013 der Auffassung, dass ihre Tätigkeiten lediglich den normalen Geschäftsbetrieb der Klägerin und damit die laufenden Geschäftsführungsaufgaben auf Grundlage des Geschäftsführervertrags aus dem Jahr 2008 umfasst hätten, nicht jedoch die gesonderten Tätigkeiten laut Beratervertrag. Das beklagte Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und beurteilte die gezahlte Summe der Klägerin aus dem vermeintlichen Beratervertrag als verdeckte Gewinnausschüttung.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das FG Münster qualifiziert die Geschäftsführerin zunächst als eine der **beherrschenden Alleingesellschafterin nahestehende Person**. Darüber hinaus folge ein fehlender Interessengegensatz wie unter fremden Dritten aus dem formalen **Angehörigenverhältnis im Sinn des § 15 Abs. 1 Nr. 7 AO** und daraus, dass die Tante der Alleingesellschafterin alleinige einzelvertretungsberechtigte und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite Geschäftsführerin der Klägerin gewesen sei und ihren weitreichenden Handlungsspielraum sogar über ihre formalen Kompetenzen hinaus durch die Unterzeichnungen des Geschäftsführervertrags, der Gesellschafterbeschlüsse und des Beratervertrags für sich in Anspruch genommen habe. Einem vor diesem Hintergrund notwendigen formellen Fremdvergleich halte die getroffene Vereinbarung über das streitige Beraterhonorar nicht stand. Es fehle bereits an einer im Vorhinein abgeschlossenen zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung, schließlich habe die Geschäftsführerin ihre Leistungen im Streitjahr 2013 und folglich vor Abschluss des Beratervertrags am 1.11.2014 erbracht. Etwaige Gesellschafterbeschlüsse der Klägerin schieden aufgrund inhaltlicher Widersprüche ebenfalls als im Vorhinein getroffene, klare und eindeutige Vereinbarung aus. Im Übrigen sei der Beratervertrag auch zivilrechtlich unwirksam, da für den Abschluss und die Beendigung eines Geschäftsführeranstellungsvertrags die Gesellschafterversammlung und

gerade nicht die Geschäftsführerin zuständig sei. Zudem fehle es an dem Nachweis einer tatsächlichen Durchführung des Beratervertrags oder eines diesem zugrunde liegenden Gesellschaftsbeschlusses.

Beraterhinweis: Eine **Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis** ist i.d.R. anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.[136] In diesen Fällen weist das von dem Verhalten gegenüber einem fremden Dritten abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin.[137]

Bei Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihren **beherrschenden Gesellschafter** liegt ein Indiz für eine Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung im Gesellschaftsverhältnis darüber hinaus bereits dann vor, wenn der Leistung keine klare, im Vorhinein getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung zugrunde liegt (sog. formeller Fremdvergleich).[138]

Dies gilt uneingeschränkt bezüglich **nahestehender Personen** i.e.S., wie z.B. Ehegatten, Geschwister oder Eltern bzw. Kinder des beherrschenden Gesellschafters. Umstritten ist jedoch, ob diese Sonderbedingungen für beherrschenden Gesellschaftern nahestehende Personen ohne Weiteres auch auf nahe stehende Personen i.w.S., z.B. Onkel/Tante, Neffe/Nichte oder persönliche Freunde, anzuwenden sind oder diese nur dann gelten, wenn weitere Umstände hinzutreten, die auf einen fehlenden Interessengegensatz im Hinblick auf den zugewandten Vermögensvorteil hindeuten.[139] Ein solcher fehlender Interessengegensatz wurde vorliegend bejaht, weswegen die Streitfrage auch hier nicht

---

136 St. Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH vom 16.3.1967 I 261/63, BStBl. III 1967, 626.

137 Vgl. etwa BFH vom 14.3. 1990 I R 6/89, BStBl. II 1990, 795; vom 23.10.1996 I R 71/95, BStBl. II 1999, 35.

138 Vgl. etwa BFH vom 17.12.1997 I R 70/97, BStBl. II 1998, 545; vom 17.1.2018 I R 74/15, BFH/NV 2018, 836, jeweils m.w.N.

139 Vgl. RENGERS in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz. 143 (Aug. 2017); offen gelassen durch BFH-Urteil vom 20.9.1990 IV R 17/89, BStBl. II 1991, 18.

entschieden werden musste. Für die Praxis bedeutet dies jedoch, dass auch bei weiter entfernteren Verwandten dringend auf die Einhaltung der Kriterien des formellen Fremdvergleichs zu achten ist.

6. Fehlende Gemeinnützigkeit bei unverhältnismäßig hohen Geschäftsführervergütungen

Der **BFH** hatte mit seinem Urteil vom 12.3.2020[140] über die Fragen zu entscheiden, ob eine Mittelfehlverwendung vorliegt, wenn eine gemeinnützige Körperschaft ihrem Geschäftsführer überhöhte Vergütungen gewährt und wann der Entzug der Gemeinnützigkeit bei Verstößen gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO verhältnismäßig ist. Der Entscheidung lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin war eine im Jahr 1999 in das Handelsregister eingetragene GmbH, welche in erster Linie **Leistungen im Bereich der Gesundheits- und Sozialbranche** erbrachte und als gemeinnützig errichtet wurde. Die Anteile wurden vom Förderverein A e.V. und vom B e.V. zu jeweils 50 % gehalten. Geschäftsführer der Klägerin war seit dem 1.12.1998 der ausgebildete Sozialarbeiter Herr F, welcher neben einem Grundgehalt eine Leistungsvergütung und ein Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung erhielt. Daneben schloss die Gesellschaft für den Geschäftsführer eine betriebliche Rentenversicherung ab. Im Jahr 2002 übernahm Herr F außerdem die Geschäftsführung des Fördervereins A e.V., mit Änderungsvertrag vom 1.1.2008 zudem die Geschäftsführung beim B e.V. und bei einer C-GmbH. Die Klägerin passte daraufhin sowohl das jährliche Grundgehalt als auch die Leistungsvergütung an. Hinzu kamen die Übernahme der Kosten der privaten Unfallversicherung des Herrn F durch die Klägerin, der Verbleib der Lebensversicherung des Herrn F als Bestandteil der betrieblichen Altersversorgung und die Gewährung einer Unterstützungskassenzusage. Die Summe der Gehälter und geldwerten Vorteile des Geschäftsführers entwickelte sich in den Streitjahren 2005-2010 wie folgt: € 136.211,--

[140] BFH vom 12.03.2020 V R 5/17, DStR 2020, 1837.

(2005), € 132.705,-- (2006), € 137.348,-- (2007), € 243.564,-- (2008), € 266.899,-- (2009) und € 283.235,-- (2010). Das beklagte Finanzamt vertrat nach zwei steuerlichen Außenprüfungen die Auffassung, die Bezüge des Geschäftsführers seien unangemessen hoch und entzog der GmbH daraufhin für die Streitjahre die Gemeinnützigkeit. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos und das FG Mecklenburg-Vorpommern hat die Klage abgewiesen.

Die Revision der Klägerin war nur hinsichtlich der Streitjahre 2006 und 2007 begründet. Ob unverhältnismäßig hohe Vergütungen gewährt wurden, sei nach der Auffassung des BFH durch einen Fremdvergleich zu ermitteln. **„Unverhältnismäßig" in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO** habe im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie „unangemessen" im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Als Ausgangspunkt für die Feststellung der Unangemessenheit des Geschäftsführergehalts im Rahmen des (externen) Fremdvergleichs könnten allgemeine Gehaltsstrukturuntersuchungen von nicht steuerbegünstigten Unternehmen herangezogen werden. In den Fällen einer Mehrfach-Geschäftsführung sei ein Abschlag auf die durch Fremdvergleich ermittelte Vergleichsvergütung gerechtfertigt. Gewähre die Körperschaft ihrem Geschäftsführer eine Versorgungszusage, die über eine Unterstützungskasse erfüllt werde, so sei der für den Geschäftsführer liegende Vorteil in Höhe der fiktiven Jahresnettoprämie in die Gesamtausstattung einzubeziehen.

Da sich der Bereich des Angemessenen auf eine gewisse **Bandbreite** erstrecke, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung erst bei einem ‚krassen Missverhältnis' der Gesamtvergütung vor, was jedenfalls bei einer Überschreitung der Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % anzunehmen sei.[141] Im Falle eines unangemessen hohen Geschäftsführergehalts sei ein Entzug der Gemeinnützigkeit unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips jedoch erst dann gerechtfertigt, wenn es sich nicht lediglich um geringfügige **Verstöße gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO** handele. Vor diesem Hintergrund habe das FG nicht berücksichtigt, dass die

[141] BFH vom 28.6.1989 I R 89/85, BStBl. II 1989, 854.

Angemessenheitsgrenze im Streitjahr 2006 nur um ca. € 3000,-- und somit geringfügig überschritten worden sei. Ferner sei es für das Streitjahr 2007 unterlassen worden, bei der Angemessenheitsprüfung einen Sicherheitszuschlag anzusetzen.

7. Haftungsfreistellung

Beispiel:[142] A ist Gesellschafter Geschäftsführer der A-GmbH. Die A-GmbH ist an der B-AG beteiligt. A ist bei der B-AG Aufsichtsratsmitglied. Die A-GmbH stellt den A von einer Haftung für seine Aufsichtsratstätigkeit bei der B-AG frei.

Nach Auffassung des **FG Hamburg** führt eine Inanspruchnahme der A-GmbH aus der Haftungsübernahme zu einer vGA zugunsten des A. Nach Auffassung des FG Hamburg schließt ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter gegenüber einem fremden Dritten eine Vereinbarung über eine derart umfassende **Haftungsfreistellung** nicht ab. Mit der Freistellung von sämtlichen Ansprüchen aus der Wahrnehmung des Aufsichtsratsmandats geht die A-GmbH ein Risiko ein, dass unbegrenzt sei und unter Umständen ihre eigene Existenz bedrohe. Insbesondere auch die **Übernahme der Haftung für ein schuldhaftes, d.h. vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten** macht die Vereinbarung unüblich. Auch wenn die Tätigkeit des A im Aufsichtsrat der B-AG im Interesse der A-GmbH sei, rechtfertige dies die Eingehung einer derartigen Haftungsfreistellung mit unbegrenztem Risiko nicht. Die Ursache für eine solche Vereinbarung sei im Gesellschaftsverhältnis zu sehen. Es sei eine vGA in voller Höhe gegeben, da davon auszugehen sei, dass die Haftungsrisiken des A als Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH und Aufsichtsrat der B-AG durch das Gehalt ausreichend abgegolten seien.

[142] FG Hamburg vom 3.12.2020 2 K 62/19, n.n.v.

II. Einbringung in die GmbH

1. GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns I

Beispiel:[143] A bringt ihren Anteil an der A-GmbH & Co. KG in die A-GmbH ein. Die Einbringung erfolgt zum Buchwert. A verstirbt und wird von ihrem Ehemann beerbt. Die Tochter T fordert anstelle des ihr zugedachten Vermächtnisses ihren Pflichtteil. Zur Erfüllung des abgeschlossenen Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrags zur Abfindung des Pflichtteilsanspruchs überträgt B Anteile an der GmbH an die Tochter T. Dies erfolgt innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG.

Soweit in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden i.S.v. § 16 EStG zu versteuern (Einbring8ungsgewinn I). § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nichtanzuwenden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG).
Die Übertragung zur Erfüllung der Vereinbarung über die Abfindung eines Vermächtnisses bzw. des Pflichtteils stellt eine **Veräußerung i.S.v. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** dar.[144]

Damit ist rückwirkend der **Einbringungsgewinn zu versteuern**. Der Umfang des zu versteuernden Einbringungsgewinns richtet sich nach der seit dem steuerlichen Einbringungsstichtag abgelaufenen Zeit. Mit jedem abgelaufenen Jahr verringert sich der zu versteuernde Einbringungsgewinn um 1/7.

Der Rückwirkend zum steuerlichen Einbringungsstichtag zu versteuernde Einbringungsgewinn (Einbringungsgewinn I) ist sowohl einkommensteuerrechtlich als auch gewerbesteuerrechtlich den Rechtsregeln zu unterwerfen, die für eine

143 BFH vom 11.7.2019 I R 26/18, GmbH-StB 2020, 96.
144 Vgl. BFH vom 30.3.2011 IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323.

Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wäre. Danach ist der Einbringungsgewinn I vorliegend nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Bringt eine natürliche Person ihren Mitunternehmeranteil unter Aufdeckung der stillen Reserven in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG ein, löst der Ansatz des gemeinen Werts keine Gewerbesteuer aus. Nur dies entspricht dem Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes sowie des Gewerbesteuergesetzes. Sind die stillen Reserven im Fall der Aufdeckung bei der ursprünglichen Einbringung nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, kann für die Besteuerung des Einbringungsgewinns I nichts anderes gelten.

Beratungshinweis: Lediglich soweit der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfällt, kann er zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 2 GewStG gehören.

Der **BFH** widerspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung, wonach dann, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden, für Zwecke des § 7 Satz 2 GewStG nicht mehr von der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs usw. auszugehen sei.[145]

2. GewSt-Pflicht des Einbringungsgewinns II

Beispiel[146]: A bringt seinen Mitunternehmeranteil in die A-GmbH zum Buchwert ein. Diese veräußert einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist. Das Finanzamt unterwirft diesen Veräußerungsgewinn (Einbringungsgewinn II) der Gewerbesteuer.

Die Veräußerung des im Rahmen der Einbringung des Mitunternehmeranteils miteingebrachten GmbH-Anteils durch die aufnehmende GmbH löst einen rückwirkend zu

[145] Vgl. UmwStE 2011, BMF vom 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001 – DOK 2011/090366, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.07.
[146] BFH vom 11.7.2019 I R 13/18, GmbH-StB 2020, 95.

besteuernden **Einbringungsgewinn II** i.S.v. § 22 Abs. 2 Satz 2 UmwStG aus. Den veräußerten GmbH-Anteil hat die aufnehmende GmbH im Rahmen der Einbringung des Mitunternehmeranteils erhalten und die Buchwerte fortgeführt (miteingebrachter Kapitalgesellschaftsanteil i.S.v. § 22 Abs. 2 Satz 1 Variante 1 UmwStG).

Dieser Einbringungsgewinn II ist nicht der **Gewerbesteuer** zu unterwerfen. Dafür spricht der Wortlaut und die Systematik des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Die Vorschrift ordnet die rückwirkende Erhöhung des durch die Einbringung der Anteile erzielten Gewinns an. Daraus folgt, dass der Einbringungsgewinn II den gewerbesteuerrechtlichen Regeln unterworfen ist, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wären.

Da die Einbringung des Mitunternehmeranteils und die **„Miteinbringung" des GmbH-Anteils** durch natürliche Personen erfolgt ist, hätte die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der ursprünglichen Einbringung zu gemeinen Werten nicht der Gewerbesteuer unterlegen.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts geht der **BFH** auch dann davon aus, wenn nicht der eingebrachte Mitunternehmeranteil insgesamt veräußert wird, sondern lediglich die mit dem Mitunternehmeranteil miteingebrachte GmbH-Tochterbeteiligung

III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter

1. Zuflussfiktion für Mietzahlungen[147]

Nach **§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG** sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahrs bezogen, indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Geldbeträge fließen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden.

[147] FG Münster vom 4.9.2019 4 K 1538/16 E, G, DStRE 2020, 204; Az.-BFH III R 58/19.

Hiervon macht die ständige Rechtsprechung des BFH eine Ausnahm**e bei beherrschenden Gesellschaftern** einer Kapitalgesellschaft, wenn es um Forderungen des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft geht. Bei diesen wird angenommen, dass sie über eine von der Gesellschaft geschuldete Vergütung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit verfügen können und ihnen damit entsprechende Einnahmen zugeflossen sind. Gerechtfertigt wird dies damit, dass es der beherrschende Gesellschafter in der Hand habe, solche Beträge stehen oder sich auszahlen zu lassen. Auch bei Vereinbarung späterer Auszahlungszeitpunkte habe es der beherrschende Gesellschafter in der Hand, auch wenn er nicht selbst Geschäftsführer ist, den Geschäftsführer entsprechend anzuweisen.[148]

Es ist nicht erforderlich, dass von einem Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nur dann auszugehen ist, wenn **auf der Ebene der GmbH die entsprechende Erfassung als Aufwand** in der Gewinnermittlung stattgefunden hat.[149] Der BFH macht von der Fiktion des Zuflusses dann eine Ausnahme, wenn die GmbH zahlungsunfähig ist.[150]

Der BGH beurteilt den Begriff der Zahlungsunfähigkeit nach dem insolvenzrechtlichen Begriff i.S.v. § 17 Abs. 2 InsO. Danach sind die im maßgeblichen Zeitpunkt verfügbaren und innerhalb von drei Wochen in Liquidität umsetzbare Vermögensgegenstände in Beziehung zu setzen zu den am selben Stichtag fälligen und in den nächsten drei Wochen fällig werdenden Verbindlichkeiten. Ergibt sich eine innerhalb von drei Wochen nicht zu beseitigende Unterdeckung von 10 % oder mehr, ist regelmäßig von Zahlungsunfähigkeit der GmbH auszugehen. Ausnahmsweise kann darauf abzustellen sein, wenn die Liquiditätslücke zwar mehr als drei Wochen später, aber in absehbarer Zeit vollständig oder fast vollständig beseitigt werden kann und den Gläubigern ein Zuwarten zuzumuten

---

148 Vgl. nur BFH vom 2.12.2014 VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, DStR 2015, 402; vom 14.2.1984 VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480, jeweils mvN.

149 FG Münster vom 4.9.2019 4 K 1538/16 E, G, DStRE 2020, 204; vgl. BFH vom 3.2.2011 VI R 4/10, BStBl II 2014, 493.

150 BFH vom 14.2.1984 VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; vom 14.6.1985 VI R 127/81, BStBl. II 1986, 62; vom 20.12.2011 VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597.

ist.[151] Im Zusammenhang mit der Fiktion des Zuflusses beim beherrschenden Gesellschafter geht der BFH abweichend vom § 17 InsO von einem engeren Begriff aus. Nach Auffassung des BFH dürfen überhaupt keine liquiden Mittel mehr vorhanden sein, um die Forderung der Gesellschaft erfüllen zu können. Der BFH geht von einer Illiquidität im Rahmen von § 11 EStG erst dann aus, wenn ein Konkurs- oder Insolvenzverfahren eingeleitet ist.[152]

Dem folgend geht das FG Münster in seiner Entscheidung vom 4.9.2019 davon aus, dass die **Nichterfüllung einer fälligen Forderung trotz rechtlicher Zugriffsmöglichkeit** bzw. die Hinnahme der Nichterfüllung trotz entsprechender Anweisungsmöglichkeit eine Verfügung über diese Forderung darstellt, die den entsprechenden Zufluss auslöst. Unberücksichtigt anderer Verbindlichkeiten darf die Zahlung nicht faktisch unmöglich oder rechtlich unzulässig sein.

Ein **rechtliches Zugriffshindernis** liege nur dann vor, wenn der Gesellschafter seine gesellschaftsrechtliche Mehrheitsmacht nicht mehr dazu nutzen könne den Zufluss herbeizuführen. Dies sei z.B. der Fall, wenn auf einen Insolvenzantrag hin das Insolvenzgericht mindestens einen vorläufigen Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt hat. In diesem Fall könne der Mehrheitsgesellschafter die Geschäftsführer nicht mehr anweisen, die Zahlung zu bewirken. Die Zahlung ohne Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wäre unwirksam.

Allein das **Haftungsrisiko des § 64 Satz 1 GmbHG** stellt nach Auffassung des FG Münster kein rechtliches Zugriffshindernis dar. Insoweit wurde die Revision zugelassen.

Auch die **Regelungen über die Insolvenzanfechtung** (§ 129 ff. InsO) sei kein steuerrechtlich relevantes, rechtliches Zugriffshindernis im Sinn der Verhinderung eines fingierten Zuflusses beim beherrschenden Gesellschafter. Die Anfechtungsmöglichkeit

---

151 Vgl. BGH vom 26.1.2016 II ZR 394/13, DStR 2016, 1480.
152 Vgl. BFH vom 5.10.2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526; vom 20.12.2011 VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597.

nimmt dem beherrschenden Gesellschafter nicht das Recht zu Anweisung an den Geschäftsführer. Der Geschäftsführer unterliegt in dieser Konstellation keinem rechtlichen Zahlungsverbot.

2. Zuflussfiktion bei beherrschendem Gesellschafter mit Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ausländischen Rechts.

Der inländische Gesellschafter, der an einer Kapitalgesellschaft ausländischen Rechts beteiligt ist, ist mit einer aus dieser Gesellschaft resultierenden **Dividende** nach §§ 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG **unbeschränkt steuerpflichtig**. Auch die DBA weisen das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters zu.

Nach Auffassung des FG Münster[153] greift die **Fiktion des Zuflusses beim beherrschenden Gesellschafter** mit Fälligkeit der Forderung auch für den Auszahlungsanspruch auf Auszahlung einer Dividende aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft.

Wenn wie im deutschen Gesellschaftsrecht der Dividendenanspruch des Gesellschafters der ausländischen Kapitalgesellschaft durch den entsprechenden Beschluss der Gesellschafterversammlung entsteht, bedarf es auch keiner expliziten Bestimmung eines Fälligkeitszeitpunkts. **Ab Beschlussfassung** habe es der beherrschende Gesellschafter in der Hand für die Auszahlung des Anspruchs zu sorgen.[154]

---

153 FG Münster vom 17.1.2020 4 K 1526/16 E, EFG 2020, 525.

154 So das FG Münster vom 17.1.2020 4 K 1526/16 E, EFG 2020, 525 für eine Beteiligung an einer polnischen Sp.z o.o.; vgl. auch das FG Baden-Württemberg für die Beteiligung an einer kroatischen Kapitalgesellschaft: FG Baden Württemberg vom 23.7.2019 8 K 1194/15, EFG 2020, 1513; Az.-BFH VIII R 32/19.

3. Zuflussfiktion bei sog. gespaltener Gewinnausschüttung[155]

Beispiel: A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Er stellt den Gewinn für 2019 fest. Von diesem Gewinn i.H.v. € 100.000,-- werden € 50.000,-- an ihn ausgezahlt und € 50.000,-- in eine personenbezogene Gewinnrücklage eingestellt. Aus dieser kann nur ausgeschüttet werden, wenn ein Mehrheitsbeschluss gefasst wird, die Rücklage aufzulösen und auszukehren.

Mit Ablauf des Geschäftsjahrs einer GmbH entsteht gem. **§ 29 GmbHG** ein mitgliedschaftlicher Anspruch auf Feststellung des Jahresabschlusses und Auffassung eines Gewinnverwendungsbeschlusses.

Im Rahmen des **Gewinnverwendungsbeschlusses** wird über die Höhe der Thesaurierung und über die Höhe der Ausschüttung entschieden.

Sobald über die Verwendung des Gewinns entschieden wurde, muss in einem weiteren Schritt geklärt werden, in welchem Verhältnis der ausschüttungsfähige Gewinn an die einzelnen Gesellschafter verteilt werden soll. Mit dem **Gewinnverwendungsbeschluss** und der Aufteilung auf die Gesellschafter entsteht der Auszahlungsanspruch auf die auszuschüttende Dividende.[156]

Im Fall der **sog. gespaltenen Ausschüttung** wird in einem ersten Schritt über die Höhe des ausschüttbaren Gewinns und die Einstellung in die allgemeinen Gewinnrücklagen beschlossen. In einem zweiten Schritt erfolgt die Entscheidung, dass einzelne Gesellschafter nicht unmittelbar den ihnen zugewiesenen Gewinnanteil als Ausschüttung erhalten, sondern eine Einstellung in ausschließlich gesellschafterbezogene eigene Rücklagen erfolgt, also ihre Ausschüttung in die Zukunft verlagert wird. In dieser Konstellation haben wir vier Entscheidungen:

---

155 FG Niedersachsen vom 4.7.2019 10 K 181/17, DStRE 2019, 1445; Az.-BFH VIII R 25/19.
156 Vgl. nur BGH vom 14.9.1989 II ZR 172/97, DStR 1998, 1688.

- Feststellung des Jahresabschlusses
- Entscheidung über die Höhe des ausschüttbaren Gewinns und die Einstellung in die allgemeinen Gewinnrücklagen,
- Entscheidung über den Verteilungsmaßstab des auszuschüttenden Gewinns auf die Gesellschafter,
- Entscheidung, dass einzelne Gesellschafter nicht unmittelbar den ihnen insgesamt zugewiesenen Gewinnanteil als Ausschüttung erhalten, sondern eine Einstellung in ausschließlich gesellschafterbezogene eigene Rücklagen erfolgt.

Steuerlich ist nach der Auffassung des **FG Niedersachsen** in der Zuweisung des ausschüttbaren Gewinnanteils in die personenbezogene Rücklage eine Verfügung auch über diesen Gewinnanteil zu sehen.

Damit ist von einem **Zufluss sowohl des ausgezahlten Gewinnanteils als auch des in die personenbezogene Rücklage eingestellten Gewinnanteils**, jedenfalls bei beherrschenden Gesellschaftern, auszugehen. Der beherrschende Gesellschafter verfügt, da die Zuweisung des ausschüttbaren Gewinnanteils in die personenbezogene Rücklage nicht ohne seine Zustimmung erfolgen kann.

Darüber hinaus kann der **Mehrheitsgesellschafter** jederzeit die Auszahlung aus der personenbezogenen Rücklage herbeiführen. Damit ist nach Auffassung des FG Niedersachsen auch insoweit ein Zufluss i.S.v. § 11 EStG gegeben.

4. Zufluss der Gewinntantieme bei verspäter Feststellung des Jahresabschlusses

Das FG Rheinland-Pfalz hatte mit Entscheidung vom 24.8.2017[157] zum Zufluss der Gewinntantieme bei beherrschenden Gesellschaftern sowie zur Berechnung der Bemessungsgrundlage entschieden.

Vereinfachter Sachverhalt: A und B sind aufgrund gleichgerichteter Interessen bei der A-GmbH als beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer zu qualifizieren. Im Geschäftsführervertrag ist eine Gewinntantieme vereinbart. Durch Auslegung kommt das FG Rheinland-Pfalz zu dem Ergebnis, dass als Bemessungsgrundlage der Gewinn nach Berücksichtigung von Verlustvorträgen maßgeblich ist. In den Geschäftsführerverträgen ist die Fälligkeit mit einem Monat nach Feststellung der Bilanz vereinbart. Die Bilanz für das Jahr 2008 wird im Dezember 2009 festgestellt.

Aufgrund der Feststellung der Bilanz für das Jahr 2008 im Dezember 2009 und der Regelung in den Geschäftsführerverträgen ist davon auszugehen, dass **zivilrechtlich eine Fälligkeit** der Gewinntantiemen erst im **Januar 2010** gegeben ist.

Vor dem Hintergrund der beherrschenden Stellung von A und B kommt das FG Rheinland-Pfalz allerdings zu dem Ergebnis, dass die Fälligkeit der Gewinntantiemen von A und B **im Veranlagungszeitraum 2009 zu fingieren** ist:

- Zunächst knüpft das FG Rheinland-Pfalz an die ständige Rechtsprechung des BFH an, wonach der **Zufluss der Tantieme** bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern nicht die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht voraussetzt, sondern **mit der Fälligkeit fingiert wird**. Die Begründung liegt darin, dass der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer es in der Hand hat, sich fällige Beträge jederzeit auszahlen zu

[157] FG Rheinland-Pfalz vom 24.8.2017 6 K 1418/14, EFG 2018, 32; aufgehoben durch BFH vom 28.4.2020 VI R 44/17, DStR 2020, 1902.

lassen und damit den Zeitpunkt der Erlangung der Verfügungsmacht selbst steuern kann.

- Hieran anknüpfend **fingiert das FG Rheinland-Pfalz** nicht nur die Auszahlung, sondern auch die Fälligkeit der Gewinntantieme. Das FG Rheinland-Pfalz stellt zunächst fest, dass die Frist des § 42a Abs. 2 Satz 1 GmbHG zur Feststellung der Bilanz nicht eingehalten wurde. Hätte die Gesellschaft ihre gesetzliche Verpflichtung ordnungsgemäß erfüllt, wären die Gewinntantiemen im VZ 2009 fällig geworden. Die willkürliche Nichteinhaltung der Frist hatten die beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer A und B in der Hand. Damit hatten sie es in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt zu verlagern. Daraus wiederum folgt die Verlagerung der Zuflussfiktion. Aus der BFH-Rechtsprechung folgert das FG Rheinland-Pfalz sodann, dass diese Möglichkeit der zeitlichen Verlagerung den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern gerade nicht zustehen soll. In Konsequenz dessen wird nicht nur der Zufluss, sondern auch die rechtzeitige Feststellung der Bilanz und damit die Fälligkeit der Gewinntantiemen im Veranlagungszeitraum 2009 fingiert. Dies soll, so das FG, jedenfalls dann möglich sein, wenn die Höhe der Gewinntantiemen aus der Buchhaltung für das Geschäftsjahr 2008 hervorgehen.

Zur Bestimmung der **Bemessungsgrundlage** für die Gewinntantieme bei Verlusten führt das FG Rheinland-Pfalz aus:

- Nach der BFH-Rechtsprechung sind **Verlustvorträge** grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage einer Gewinntantieme abzuziehen. Dies soll jedenfalls dann der Fall sein, wenn der tantiemeberechtigte Gesellschafter-Geschäftsführer für den Verlust verantwortlich oder zumindest mitverantwortlich ist.
- Erfolgt die Verlustvortragsberücksichtigung nicht, ist iHd. Differenz der Gewinntantieme ohne Berücksichtigung des Verlustvortrags und der Gewinntantieme mit Berücksichtigung des Verlustvortrags eine **vGA** gegeben.

- Die Berücksichtigung eines **Verlustrücktrags** kommt für das FG Rheinland-Pfalz nur in Betracht, wenn dies im Geschäftsführervertrag ausdrücklich vereinbart ist. Ist es vereinbart, qualifiziert das FG Rheinland-Pfalz eine solche Regelung nicht als unüblich. Im entschiedenen Fall geht es allerdings davon aus, dass eine entsprechende Vereinbarung nicht getroffen wurde.

Nach Auffassung des BFH kommt eine Vorverlagerung der Fälligkeit und damit des Zuflusses auf den Zeitpunkt, zudem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung der Bilanz eingetreten wäre, nicht in Betracht. Erst die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung als des hierzu berufenen Organs führt zu seiner Verbindlichkeit. Bis zu diesem Zeitpunkt ist der Jahresabschluss rechtlich ein Nullum. Ein noch nicht existenter Jahresabschluss kann keine Grundlage für etwaige Ansprüche eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft sein. Eine Fiktion der Fälligkeit kommt nach Auffassung des BFH demnach nicht in Betracht.[158]

IV. Inkongruente Gewinnausschüttung

Das Finanzgericht Münster[159] hat einmal mehr zur **ertragsteuerlichen Anerkennung der inkongruenten Gewinnausschüttung** entschieden. Dabei hat das FG Münster die inkongruente Gewinnausschüttung auch ohne Öffnungsklausel im Gesellschaftsvertrag der GmbH als satzungsdurchbrechende Gewinnausschüttung anerkannt. Ferner wurde die Anwendbarkeit von § 42 AO abgelehnt, obgleich rein steuerliche Gründe den Ausschlag für die inkongruente Ausschüttung gegeben haben. Im Einzelnen:

- Gesellschaftsrechtlich sind die inkongruenten Gewinnausschüttungen zulässig. Die Gesellschafter können sich auf eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnbeteiligung verständigen (§ 29 Abs. 3 GmbHG). Dem hat das Steuerrecht grundsätzlich zu folgen.

158 BFH vom 28.4.2020 VI R 44/17, DSTR 2020, 1902.
159 FG Münster vom 6.5.2020 9 K 3359/18 E, AO, EFG 2020, 1603.

- Entgegen der Auffassung der FinVerw[160] können inkongruente Gewinnausschüttungen zivilrechtlich nicht nur dann anzuerkennen sein, wenn im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG eine entsprechende Öffnungsklausel enthalten ist. Entgegen der Auffassung der FinVerw stellt ein von der Satzung abweichender Gewinnverteilungsbeschluss nicht notwendigerweise eine Satzungsänderung dar, die zu ihrer Wirksamkeit notariell beurkundet und in das Handelsregister eingetragen werden muss. Im Einzelfall von der Satzung abweichende Beschlüsse sind als **Satzungsdurchbrechung** zivilrechtlich und nach Auffassung des FG Münster auch steuerrechtlich anzuerkennen. Dies gilt auch dann, wenn über mehrere Jahre hinweg inkongruent ausgeschüttet wird, aber mit dem jeweiligen Beschluss keine dauerhafte Regelung verbunden sein soll. Der jeweilige Beschluss erschöpft sich in der Regelung, dass zu einem bestimmten Zeitpunkt disquotal ausgeschüttet werden soll.
- Diese Grundsätze gelten nach Auffassung des FG Münster auch für **Vorabgewinnausschüttungen**.

Dies gilt auch dann, wenn aus rein steuerrechtlichen Motiven inkongruent ausgeschüttet wird. Im entschiedenen Fall war zu 50 % eine natürliche Person und zu 50 % eine Mutter-GmbH beteiligt. Die inkongruenten Gewinnausschüttungen erfolgten zugunsten der Mutter-GmbH, wodurch die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG benutzt wurde. Entgegen der Auffassung des Finanzamts sieht das FG Münster **§ 42 AO** als nicht gegeben an.

[160] BMF-Schreiben vom 17.12.2013 IV C 2 - S 2750 a/11/10001, BStBl. I 2014, 63.

V. Aktuelles zu § 8b KStG

1. Beteiligungshöhe i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG

Bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft bleiben insbesondere Dividenden außer Ansatz, um eine **Mehrfachbesteuerung** in mehrstufigen Beteiligungsketten zu vermeiden.

Ursprünglich gab es diesbezüglich keine Beteiligungsschwelle. Aufgrund von europarechtlichen Bedenken wurde eine **Beteiligungsschwelle von 10 %** eingeführt (§ 8b Abs. 4). Nunmehr liegt nach dem Gesetz (§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG) eine Streubesitzbeteiligung vor, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs weniger als 10 % betragen hat. Nach Auffassung des FG München ist bezüglich der Feststellung der 10 %-Grenze zu Beginn eines Jahres auf das **wirtschaftliche Eigentum** an den Anteilen abzustellen.

Beispiel[161]: Die A-AG ist an der B-GmbH mit 9 % beteiligt. Im Dezember 2019 schließt sie einen Kauf und Übertragungsvertrag über weitere Anteile ab, die die Beteiligung auf über 10 % anwachsen lassen. Allerdings steht der Vertrag unter der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung. Die Kaufpreiszahlung verzögert sich. Wegen einer Fehlüberweisung tritt die Bedingung und damit der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums erst Mitte Januar 2020 ein

Die **FinVerw** hat auf das zivilrechtliche Eigentum abgestellt. Damit war die Schwelle von § 8b Abs. 4 Satz 1 zu Beginn des Jahres 2020 nicht erreicht.

Das FG München stellt auf das wirtschaftliche Eigentum zu Beginn des Jahres ab. Dem folgend hat das FG München das **wirtschaftliche Eigentum** aufgrund eines Anwartschaftsrechts bereits zugesprochen. Es geht davon aus, dass die Muttergesellschaft bereits eine nicht entziehbare Position im Hinblick auf die Übertragung der Anteile erreicht

[161] Vgl. FG München vom 11.9.2019 7 K 2605/17, EFG 2020, 476.

hat. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei auch das Gewinnbezugsrecht bereits übergegangen. Dem Übergang des Stimmrechts misst das Finanzgericht im konkreten Fall keine Bedeutung bei, da die Beteiligung von lediglich knapp unter 10 % auf knapp über 10 % aufgestockt wurde und damit die Erhöhung des Stimmrechts im konkreten Fall praktisch keine Auswirkung habe.

2. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG bei mehraktigem unterjährigem Erwerb

Beispiel:[162] Die A-AG erwirbt im Jahr 2021 Anteile an der B-GmbH. Am 1.1.2021 ist die A-AG zu 5 % beteiligt. Am 2.6.2021 erwirbt sie 3 %, am 7.10.2021 1 % und am 10.11.2021 kommen 3 % hinzu. Am 20.11.2021 vereinnahmt die A-AG von der B-GmbH eine Ausschüttung.

Nach § 8b Abs. 1 KStG kann die A-AG die Ausschüttung von der B-GmbH grundsätzlich steuerfrei vereinnahmen. Nach § 8b Abs. 5 KStG werden 5 % der Ausschüttung außerbilanziell hinzugerechnet als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Damit entsteht im Ergebnis eine **95 %-ige Freistellung**.

§ 8b Abs. 4 KStG schränkt diese Freistellung ein auf **Beteiligungen von mindestens 10 %** an der Tochtergesellschaft.

Für Zwecke des § 8b Abs. 4 KStG gilt der „Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 %" als zu Beginn des Kalenderjahrs erfolgt (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG).[163]

Die Auslegung des Tatbestandmerkmals des unterjährigen „**Erwerbs einer Beteiligung**" von mindestens 10 % i.S.v. § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist umstritten.[164] Nach **Auffassung der Finanzverwaltung** erfordert § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG, dass in einem Akt eine

---

162 Vgl. FG Hessen vom 15.3.2021 6 K 1163/17, n.n.v.; Az. BFH I R 16/21

163 Der BFH hält die Regelung für verfassungsgemäß. Vgl. BFH vom 18.12.2019 I R 29/17, BStBl. II 2020, 690.

164 Vgl. BINNEWIES in Streck, KStG 9. Aufl., 2018, § 8b Rz. 97b.

Beteiligung im Mindestumfang von 10 % erworben werden muss, auch wenn die Beteiligung aus mehreren Anteilen (Aktien, GmbH-Geschäftsanteilen) bestehen kann. Die Finanzverwaltung fordert einen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen den einzelnen zivilrechtlichen Rechtsgeschäften (Erwerb der einzelnen gesellschaftsrechtlichen Beteiligung).[165] Ein Teil der **Literatur** folgt dem.[166] Ein anderer Teil der Literatur geht davon aus, dass es für die Anwendung der Freistellung des § 8b KStG ausreicht, wenn die 10 %-ige Beteiligungsschwelle auch durch mehrere unterjährige Erwerbsvorgänge überschritten wird.[167] Das **Finanzgericht Hessen** hat sich der letztgenannten Auffassung angeschlossen. Danach dient der in § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG verwendete Begriff „eine Beteiligung" nach seinem im Geschäftsverkehr verstandenen Inhalt im Wesentlichen der Bestimmung der ideellen Summe der gesellschaftsrechtlichen Berechtigungen des Anteilseigners am Kapital und Gewinn der Kapitalgesellschaft und erschöpft sich in der Umschreibung dieser Größe durch Angabe eines entsprechenden Prozentsatzes. Daher fallen unter den „Erwerb" dieser „einen Beteiligung" alle zivilrechtlichen Vorgänge, die im Laufe des Kalenderjahrs zur Entstehung der Beteiligungshöhe beigetragen haben. Im Beispielsfall findet § 8b Abs. 1 KStG daher Anwendung.

3. Schadensersatzleistungen

Schadensersatzleistungen für den **Wertverlust einer Beteiligung** und eines Gesellschafterdarlehens i.S.v. § 8b Abs. 3 KStG sind in voller Höhe als Betriebseinnahme zu versteuern.

Beispiel[168]: Die A-GmbH beteiligt sich an der B-Ltd. und gewährt dieser ein Darlehen. Beteiligung und Gesellschafterdarlehen werden wertlos. Die Abschreibung wirkt sich aufgrund von § 8b Abs. 3 KStG bei der A-GmbH steuerlich nicht aus, sondern wird

165 OFD Frankfurt am Main vom 2.12.2013 S 2750a A - 19 St52, DB 2014, 329.
166 Vgl. nur GOSCH in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8b Rz. 289b.
167 Vgl. nur BINNEWIES in Streck, KStG 9. Aufl., 2018, § 8b Rz. 97c.
168 FG München vom 22.6.2020 7 K 137/18, DStZ 2020, 813; Az.-BFH I R 29/20.

außerbilanziell hinzugerechnet. Die A-GmbH nimmt den Geschäftsführer erfolgreich in Haftung.

Die vom Finanzamt vorgenommene außerbilanzielle Hinzurechnung der **Teilwertabschreibung** auf die Beteiligung sowie auf das Gesellschafterdarlehen ist bei Vorliegen der Voraussetzungen von § 8b Abs. 3 KStG zulässig.

Nach **Auffassung des FG München** ist die im Gegenzug erwachsene Schadensersatzforderung nicht steuerneutral zu behandeln. Bei der Schadensersatzforderung handele es sich nicht um einen „Gewinn" aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft i.S.v. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG. Es handele sich auch nicht um ein besonderes Entgelt oder einen Vorteil i.S.v. §20 Abs. 3 EStG, mit der Folge der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG. Die Schadensersatzforderung habe die Vermögensebene betroffen und somit kein Entgelt für die Überlassung von Kapital dargestellt.

VI. Zuordnung von GmbH Beteiligungen zum Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen

1. Zuordnung zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens

Steuerliche Relevanz hat die Frage der Zuordnung einer GmbH-Beteiligung zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmers im Rahmen der laufenden Besteuerung für die Behandlung der Ausschüttung. Wird die Beteiligung dem Privatvermögen zugeordnet gilt die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d EStG (25 % plus Solidaritätszuschlag). Wird sie dem Betriebsvermögen zugeordnet gilt das Teileinkünfteverfahren nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 3 Nr. 40 S. 1d EStG. Darüber hinaus kann es im Rahmen von Entnahmen zur Realisierung von Gewinnen oder Verlusten kommen. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung ist nur in dem Fall anders, in dem eine Beteiligung von unter 1 % (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) besteht. Besteht eine Beteiligung von unter 1 % im Betriebsvermögen gilt das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40c EStG, welches auch gilt unabhängig von der

Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen bei Beteiligungen von mindestens 1 % (§ 17 EStG).

Wirtschaftsgüter gehören zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn sie dem Betrieb der Gestalt unmittelbar dienen, dass sie **objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz** im Betrieb selbst bestimmt sind.[169] Für das Wirtschaftsgut „Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft" gilt, dass eine Beteiligung unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Einzelgewerbetreibenden genutzt wird, wenn

- Sie entweder dazu bestimmt ist, **die gewerbliche (Branchengleiche) Betätigung** des Steuerpflichtigen entscheidend **zu fördern** oder
- wenn sie dazu dient, den **Absatz von dessen Produkten** zu gewährleisten.[170]

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen ist nicht nur dann vorzunehmen, wenn die GmbH vom Einzelunternehmen produzierte Waren vertreibt, sondern auch dann, wenn die Beteiligungsgesellschaft den **Absatz von Dienstleistungen** des Einzelunternehmers gewährleistet. Maßgeblich ist der **Anteil** der Beteiligungsgesellschaft **am Umsatz des Einzelunternehmens**.[171]
Abzugrenzen sind die dem Einzelunternehmen dienenden Beteiligungen von solchen, die in erster Linie der **privaten Kapitalanlage** dienen bzw. solchen, mit denen keine betrieblichen Vorteile des Einzelunternehmens verbunden sind.

Dabei kommt es – anders als bei der Zuordnung zu einem Sonderbetriebsvermögen – **nicht** auf das Kriterium des **Umfangs des eigenen Geschäftsbetriebs** der Kapitalgesellschaft an. Vielmehr stellt der BFH auf die Sicht des Einzelunternehmens ab. Ist die **Beteiligung aus Sicht des Einzelunternehmens existenziell** oder jedenfalls bedeutsam, ist sie seinem Betriebsvermögen zuzuordnen. Maßgebliches Kriterium ist der

[169] BFH vom 26.1.2011 VII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311.
[170] BFH vom 12.6.2013 X R 2/10, BStBl. II 2013, 907.
[171] BFH vom 25.11.2008 X B 268/07, BFH/NV 2009, 162.

Umsatz des Einzelunternehmens mit der Kapitalgesellschaft. In wie weit die Kapitalgesellschaft Umsätze aus Drittgeschäften erzielt, ist unerheblich.[172] Die Beteiligung dient dem Einzelunternehmen, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelunternehmen eine **intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung** besteht, die sich für das Einzelunternehmen als erheblich vorteilhaft erweist. Dies ist insbesondere auch der Fall, wenn die Geschäftsbeziehung für das Einzelunternehmen fremdunübliche Vorteile verursacht (vGA).[173]

Wenn die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehört, ist auch regelmäßig das **an die Gesellschaft hingegebene Darlehen** dem notwenigen Betriebsvermögen zuzuordnen.[174]

2. Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zum Sonderbetriebsvermögen II

Die Zuordnung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zum Sonderbetriebsvermögen II folgt nach der Rechtsprechung anderen Regeln als die Zuordnung zum notwenigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens. Die Kapitalgesellschaftsbeteiligung stellt notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dar, wenn sie zur Begründung oder Stärkung der Mitunternehmerstellung eingesetzt wird. Eine „Gesellschafterstärkung" soll nach der Rechtsprechung dann gegeben sein, wenn die Beteiligung für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist. Dies setzt einerseits eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen beiden Gesellschaften voraus. Zum anderen muss die Verflechtung den Schluss zulassen, dass der Mitunternehmer seine Kapitalbeteiligung in den Dienst der Personengesellschaft stellt. Dafür ist nach Auffassung des BFH – anders als bei Einzelgewerbebetreibenden – erforderlich, dass

[172] BFH vom 10.4.2019 X R 28/16, BStBl. II 2019, 474.
[173] BFH vom 12.6.2019 X R 38/17, BStBl. II 2019, 518.
[174] BFH vom 15.1.2019 X R 34/17, BFH/NV 2019, 530.

- der **Mitunternehmer** (ggf. mit anderen Mitunternehmern) **die Kapitalgesellschaft beherrscht** und
- die Kapitalgesellschaft neben ihren Geschäftlichen Beziehungen zur Personengesellschaft **keinen anderen eigenen (erheblichen) Geschäftsbetrieb** unterhält.

Ist der Mitunternehmer kein beherrschender Gesellschafter in der Kapitalgesellschaft hat er keine Einwirkungsmöglichkeiten auf deren Geschäftsführung, um die Kapitalgesellschaftsbeteiligung in den Dienst der Personengesellschaft zu stellen.

Liegt andererseits ein Beherrschungsverhältnis vor, untererhält aber die Kapitalgesellschaft **erhebliches Geschäft mit Dritten**, ist der Schluss, der Mittunternehmer übe seine Einwirkungsmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft gerade im wirtschaftlichen Interesse der Personalgesellschaft aus, nicht gerechtfertigt. Vielmehr spricht dies dafür, dass er sein Handel einsetzt, um den wirtschaftlichen Erfolg der Kapitalgesellschaft selbst zu fördern. in diesem Fall wird die Kapitalbeteiligung nicht in den Dienst der Personengesellschaft gestellt.

Für den Fall der **Betriebsaufspaltung** geht die Rechtsprechung stets davon aus, dass die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft **notwendiges Sonderbetriebsvermögen II** bei der Personengesellschaft darstellt. Dies wird nicht weiter hinterfragt. Vielmehr wird aufgrund des wegen der Beherrschungssituation unterstellten **einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen** die in Dienststellung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung angenommen.

Auch bei der **Komplementärgesellschaft einer KG** wird davon ausgegangen, dass aufgrund der Übernahme der Geschäftsführungs- und Vertretungsfunktion die Kapitalgesellschaft in den Dienst der KG gestellt wird und die Anteile an der Komplementär-Kapitalgesellschaft daher dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet werden müssen. [175]

[175] BFH vom 23.1.2001 VIII R 12/90, BStBl. II 2001, 825.

Dies ist allerdings anders, wenn die Komplementär-Kapitalgesellschaft umfangreiches Eigengeschäft tätigt.[176]

Offen ist die Frage, wenn die Komplementär-Kapitalgesellschaft gleichzeitig die Betriebskapitalgesellschaft im Rahmen einer zwischen KG und Kapitalgesellschaft bestehenden Betriebsaufspaltung ist.

VII. International: Kann der bloße Dienstleistungsvertrag eine Betriebsstätte begründen?

Für die Frage, ob bzw. in welchem Umfang eine im Ausland ansässige natürliche oder juristische Person in Deutschland steuerpflichtig ist, kommt es ganz maßgeblich darauf an, ob sie **in Deutschland eine Betriebsstätte** unterhält (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG; § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Eine Betriebsstätte setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Steuerpflichtige **Verfügungsmacht über im Inland belegene Räumlichkeiten** besitzt. Eine gängige Gestaltung, die Begründung einer Betriebsstätte zu vermeiden, ist es daher, die im Inland erforderlichen Tätigkeiten durch einen Vertragspartner in dessen Räumlichkeiten erbringen zu lassen.

Das **FG Berlin-Brandenburg** hat nun in seinem Urteil vom 6.2.2020[177] entschieden, dass eine Betriebsstätte auch in den Räumlichkeiten eines Vertragspartners begründet werden kann, der mit dem Steuerpflichtigen in keiner gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen persönlichen Beziehung steht. Die Klägerin, eine GmbH, vermietete eine in ihrem Eigentum stehende, in Deutschland belegene Immobilie. Im Inland verfügte sie über keine eigenen Geschäftsräume; die Geschäftsleitung wurde von Luxemburg aus wahrgenommen.

---

176 BFH vom 16.4.2015 IV R 1/14, BStBl. II 2015, 705.
177 FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2020 9 K 11108/17, EFG 2020, 669.

Zur Besorgung der vor Ort anfallenden Tätigkeiten erteilte die Klägerin allerdings einer Vermögensverwaltungs GmbH mit Sitz in Deutschland eine **umfassende Hausverwaltungsvollmacht**. Zu der V-GmbH bestanden keinerlei gesellschaftsrechtliche oder sonstige persönliche Verflechtungen. Die V-GmbH war vertragsgemäß sowohl für die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber Mietern und Pächtern der Immobilie als auch für die Vertretung der Klägerin gegenüber Behörden zuständig. Im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehung gewährten sich die Gesellschaften wechselseitig Darlehen in geringer Höhe.

Das Finanzgericht nimmt in seinem Urteil vom 6.2.2020[178] an, dass eine Betriebsstätte der Klägerin in den Räumlichkeiten ihres Vertragspartners begründet wurde und bejaht damit die **Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG**. Zur Annahme der Verfügungsmacht lässt das Finanzgericht es genügen, dass der Vertragspartner für den Steuerpflichtigen umfassend tätig wird und der Steuerpflichtige ihn durch telefonische oder schriftliche Kommunikation überwachen kann. Aus dem Umfang der Tätigkeit und der gegenseitigen Gewährung von Darlehen ergebe sich eine enge wirtschaftliche Verflechtung, die eine Verfügungsmacht begründen könne. Einer gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen personellen Verflechtung bedürfe es nicht.

Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO). Nach allgemeiner Ansicht erfordert der Betriebsstättenbegriff über den Wortlaut des § 12 Satz 1 AO hinaus, dass die Geschäftseinrichtung oder Anlage eine feste Beziehung zu einem konkret abgegrenzten Teil der Erdoberfläche hat, die für eine gewisse Dauer besteht und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.[179]

---

178 FG Berlin-Brandenburg vom 21.11.2019 9 K 11108/17, IStR 2020, 310.

179 BFH vom 3.2.1993 I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462; vom 30.10.1996 II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; vom 16.12.2009 I R 56/08, BStBl. II 2010, 492; vom 5.11.2014 IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601; ACHSNICH in BeckOK AO, § 12 Rz. 51 (Juli. 2021); FROTSCHER in Schwarz/Pahlke, AO, § 12 Rz. 13 (Nov. 2016).

Die Verfügungsmacht kann sich sowohl aus einer rechtlichen Nutzungsmöglichkeit als auch aus der tatsächlichen Nutzung ergeben.[180]

Eine solche Verfügungsmacht war im entschiedenen Fall nicht gegeben, da die Klägerin nach den Vereinbarungen über das Auftragsverhältnis nicht dazu berechtigt sein sollte, die Räumlichkeiten der V-GmbH zu nutzen.

Die Verfügungsmöglichkeit kann jedoch auch eine **rein tatsächliche** sein. In diesem Fall fordert der BFH, dass sich in der Nutzung der Räumlichkeiten eine gewisse „Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort ausdrückt, an dem die unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.[181] Dem Steuerpflichtigen muss eine derart starke Rechtsposition eingeräumt werden, dass sie ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr entzogen werden kann und er seinerseits befugt ist, **andere von der Nutzungsmöglichkeit auszuschließen**.[182]

Im Streitfall ist **keine tatsächliche Nutzung der Räumlichkeiten** durch Mitarbeiter oder Gesellschafter der Klägerin erfolgt. Die vg. Fälle sind auf den Besprechungsfall daher nicht übertragbar. Dies sah auch das FG Berlin-Brandenburg so. Es stützt seine Entscheidung allerdings auf die **Rechtsprechung des BFH**, nach der sich eine tatsächliche Verfügungsmacht auch aus der **personellen Verflechtung** zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Inhaber der Räumlichkeiten ergeben kann.

---

180 Grundlegend hierzu BFH vom 10.5.1961 IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317; vom 4.6.2008 I R 30/07, BStBl. II 2008, 922; s. auch REISER/CORTEZ, IStR 2013, 6, 7 mwN.

181 BFH vom 3.2.1993 I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462; vom 4.6.2008 I R 30/07, BStBl. II 2008, 922; vom 4.7.2012 II R 38/10, BStBl. II 2012, 782.

182 St. Rspr. BFH vom 11.10.1989 I R 77/88, BStBl. II 1990, 166; vom 16.5.1990 I R 113/87, BStBl. II 1990, 983; vom 3.2.1993 I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462; vom 4.6.2008 I R 30/07, BStBl. II 2008, 922; vom 23.5.2002 III R 8/00, BStBl. II 2002, 512; vom 4.7.2012 II R 38/10, BStBl. II 2012, 782; KOENIG, in Koenig, AO, 4. Aufl., 2021, § 12 Rz. 11; ACHSNICH, in BeckOK, AO, § 12 Rz. 126 (Juli 2020); ZUGMAIER/NÖCKER, AO, § 12 Rz. 34 (Jan. 2020); HEINSEN, in Gosch, AO/FGO, § 12 AO, Rz. 12 (150. EL), (Juni 2019).

Im **Urteil vom 23.2.2011 bejahte der BFH** die Verfügungsmacht einer Gesellschaft, die Räumlichkeiten der Gesellschafter nutzte.[183] Die Gesellschafter der Klägerin, einer KG, waren die A-GmbH, die B-GmbH und die C-KG. Die Räumlichkeiten der B-GmbH und der C-KG wurden von den Geschäftsführern der A-GmbH, die zugleich Geschäftsführer der B-GmbH und der C-KG waren, auch für Zwecke der Klägerin genutzt.

In der **Entscheidung vom 24.8.2011**[184] wandte er seine Rechtsprechung auf einen weiteren **Fall der personellen Verflechtung** an. In diesem BFH-Fall war an einer in Großbritannien ansässigen Gesellschaft (E-LP) eine Komplementärin (GP-LP) beteiligt, deren Komplementärin wiederum eine Limited (GP-Ltd.) war. Die Geschäftsführer dieser GP-Ltd. waren zugleich Mitarbeiter einer Managementgesellschaft (EV-Ltd.), in deren Räumlichkeiten sie auch Tätigkeiten für die GP-Ltd. ausübten. Eine **Personalunion** bestand hier also dergestalt, dass die für die Organe der E-LP tätigen Personen zugleich Mitarbeiter der Inhaberin der Räumlichkeiten waren. Dadurch – so der BFH – hatte die E-LP indirekt die faktische Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten der Managementgesellschaft.
Im Beschluss vom 8.6.2015[185] nimmt der BFH auf die vorgenannten Urteile Bezug. Er betont dabei die **„Identität der Leitungsorgane"** als maßgebliches Kriterium für die Verfügungsmacht und lehnt insofern eine Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung unter Verweis auf die gefestigte Rechtsprechung ab.

Mit diesen vom BFH entschiedenen Fallkonstellationen ist der **Fall des FG Berlin-Brandenburg** nicht vergleichbar. Eine personelle oder wirtschaftliche Verflechtung wie in den bisher entschiedenen Fällen lag nicht vor. Das FG leitet die Verfügungsmacht der Klägerin stattdessen aus dem Umfang des Managementvertrags ab. Es stellt allein darauf ab, dass die V-GmbH für die Klägerin umfassend tätig wird und diese sie durch telefonische oder schriftliche Kommunikation überwachen kann.

---

183 BFH vom 23.2.2011 I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354.
184 BFH vom 24.8.2011 I R 46/10, BStBl. II 2014, 764.
185 BFH vom 8.6.2015 I B 3/14, BFH/NV 2015, 1553.

Aus der **BFH-Rechtsprechung** kann nicht gefolgert werden, dass eine Betriebsstätte schon dann vorliegt, wenn ein selbstständiges Unternehmen **umfassende Verwaltungsaufgaben** für den Steuerpflichtigen wahrnimmt.[186] Insbesondere kann der Umfang der dem Vertragspartner eingeräumten Befugnisse kein Kriterium sein. Es kann keinen Unterschied machen, ob die Verwaltung inländischen Immobilienvermögens auf einen einzigen Vertragspartner auslagert oder auf eine Vielzahl von Vertragspartnern (bspw. Hausmeisterdienste, Reinigungsdienstleister, Anwaltskanzleien oder Inkassounternehmen) übertragen wird. In letzterem Fall wird offensichtlich nicht in den Räumlichkeiten jedes Unternehmens eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen begründet. Die Rechtsauffassung des FG Berlin-Brandenburg hätte zur Folge, dass jedes Auftragsverhältnis mit einer eigenständigen Verwaltungsgesellschaft zur Annahme einer Betriebstätte des Auftraggebers führen könnte.[187] Dies stünde jedoch in Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des BFH und der hM in der Literatur, wonach **durch vertragliche Beziehungen zu einem eigenständig handelnden Unternehmen gerade keine Betriebsstätte in dessen Räumlichkeiten begründet** wird.[188]

---

186 FROTSCHER, in Schwarz/Pahlke, AO, § 12 Rz. 13a (Sept. 2016).

187 So auch DITZ/QUILITZSCH, FR 2012, 493, 500; BLUMERS/WENG, DStR 2012, 551, 552; HAHN, jurisPR-SteuerR 5/2012 Anm. 3; REISER/CORTEZ, IStR 2013, 6, 10; WASSERMEYER, Anm. in IStR 2011, 931.

188 Vgl. nur BFH vom 13.6.2006 I R 84/05, BStBl. II 2007, 94; vom 4.6.2008 I R 30/07, BStBl. II 2008, 922; vom 22.4.2009 I B 196/08, BFH/NV 2009, 1588; HEINSEN, in Gosch, AO/FGO, § 12 AO, Rz. 18.1 (150. EL), (Juni 2019); BLUMERS/WENG, DStR 2012, 551, 552; REISER/CORTEZ IStR 2013, 6, 10.

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Wer als Geschäftsführer während seiner Amtszeit einen an die Gesellschaft gerichteten Steuerbescheid nicht anficht, obwohl er dazu in der Lage gewesen wäre, muss in einem späteren Haftungsverfahren die **festgesetzte Steuer gegen sich gelten lassen**
(§ 166 AO). Mit Einwendungen gegen die der Haftung zugrundeliegende Steuer wird der Geschäftsführer nicht gehört

⇒ Die Wirkung des § 166 AO reicht bis zum Zeitpunkt, in dem die **Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers** endet, d.h. im Regelfall bis zur Niederlegung des Amts oder im Fall der Insolvenz bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Erlöschen der Vertretungsbefugnis erlischt auch das Recht, Rechtsmittel für die Gesellschaft einzulegen.

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Auch bei Einhaltung der Rechtsbehelfsfrist können Einwendungen des Haftungsschuldners gegen die Steuerschuld ausgeschlossen sein. Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchslos zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der Geschäftsführer der GmbH im Verfahren wegen Haftung gem. § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen, wenn er der **Forderungsanmeldung hätte widersprechen können**, dies aber nicht getan hat (BFH v. 27.9.2017, XI R 9/16, GmbHR 2018, 165).

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Obwohl mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers über das Vermögen der Gesellschaft erlischt, kann er **im Insolvenzverfahren für die Gesellschaft widersprechen**. Das bedeutet für die Praxis, dass der Geschäftsführer der Anmeldung der Steuerforderung zur Insolvenztabelle widersprechen muss, um die Interessen der Gesellschaft zu wahren und eigene Haftungsrisiken zu verringern. Dies gilt auch dann, wenn gegen die die Steuerschuld auslösenden Bescheide fristgerecht Einspruch eingelegt wurde. Die **widerspruchslose Feststellung zur Insolvenztabelle ist als unanfechtbare Steuerfestsetzung** i.S.d. § 166 AO anzusehen (BFH v. 16.5.2017, VII R 25/16, BStBl. II 2017, 934; v. 18.9.2018 XI R 54/17 BFH/NV 2019, 100).

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Regelmäßig führt die Untätigkeit des Geschäftsführer im Insolvenzverfahren nur dann dazu, dass seine Einwendungen als Haftungsschuldners gegen die Steuerschuld nach § 166 AO ausgeschlossen werden, wenn er im Insolvenzverfahren sein Amt noch nicht niedergelegt hat bzw. nicht abberufen wurde. Nach Ausscheiden ist der **ehemalige Geschäftsführer** nicht mehr in der Lage, für die Gesellschaft zu widersprechen.

⇒ Anders kann dies in der praktisch äußerst relevanten Konstellation sein, welche der vorstehend abgedruckten Entscheidung des 7. Senats des BFH zugrunde lag: Trotz des Ausscheidens entfaltet ein **Tabelleneintrag** für den als Haftungsschuldner in Anspruch genommenen ehemaligen Geschäftsführer dann **Bindungswirkung, wenn er selbst Insolvenzgläubiger** ist.

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Im Streitfall hatte eine in Zahlungsschwierigkeiten geratene GmbH fehlerhaft Lohnsteuer gem. § 41a Abs. 1 S. 1 EStG angemeldet, obwohl Gehälter nicht bzw. nicht in der angemeldeten Höhe gezahlt worden waren. Entsprechend führte die Gesellschaft auch keine Lohnsteuer an das Finanzamt nach § 41a Abs. 1 S. 1 EStG ab. Das Finanzamt nahm den inzwischen ausgeschiedenen Geschäftsführer (Kläger) gem. § 191 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 69, 34 Abs. 1 AO, § 35 GmbHG als Haftungsschuldner in Anspruch. Dem Geschäftsführer standen selbst Gehaltsforderungen gegen die insolvente GmbH zu. Der Geschäftsführer legte gegen den **Haftungsbescheid Einspruch** ein. Sodann schied er als Geschäftsführer aus.

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Während des Einspruchsverfahrens meldeten sowohl er selbst (Gehaltsforderungen) als auch das Finanzamt (Steuerforderung) im Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH ihre Forderungen zur Tabelle an. Die **Steuerforderung wurde widerspruchslos zur Tabelle festgestellt**. Weder der Insolvenzverwalter noch der zwischenzeitlich als Geschäftsführer abgesetzte Kläger hatten widersprochen.

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Nach Auffassung des BFH (BFH v. 17.9.2019 VII R 5/18 BFH/NV 2020, 287) konnte sich der Kläger gegen die Inhaftungnahme nicht mit Einwendungen gegen die Steuerforderung verteidigen. Der BFH stellte dabei nicht – wie noch die Vorinstanz (FG Köln v. 24.10.2017, 8 K 1829/15, EFG 2018, 1869 – 1873) – auf § 166 AO ab, sondern leitete die **Bindungswirkung unmittelbar aus § 178 Abs. 3 InsO** her. Danach wirkt die Eintragung in die Tabelle für die festgestellten Forderungen ihrem Betrag und ihrem Rang nach wie ein rechtskräftiges Urteil gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern. Als Insolvenzgläubiger war der Kläger gem.
§ 178 Abs. 1 S. 1 InsO berechtigt, im eigenen Namen Widerspruch gegen zur Tabelle angemeldete Forderungen zu erheben.

I. Haftungsrisiken des Geschäftsführers in der Krise – Einwendungsausschluss

⇒ Für **die Praxis** bedeutet dies, dass der Geschäftsführer nicht nur solange er sein Amt nicht niederlegt hat oder eine Abberufung unterblieben ist, berechtigt und verpflichtet ist, die Rechte der insolventen Gesellschaft im Insolvenzverfahren wahrzunehmen. Auch nach seinem Ausscheiden sollte ein Geschäftsführer, der zugleich Insolvenzgläubiger ist, Forderungen der Finanzverwaltung im Prüftermin widersprechen, um sich gegen eine drohende Inhaftungnahme mit Einwendung gegen die Steuerschuld der Gesellschaft verteidigen zu können.

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und Est-Bescheid

⇒ Nach der Entscheidung des **FG Rheinland-Pfalz vom 23.1.2020** (6 K 1497/16, EFG 2020, 423) ist der Gesellschafter nach § 166 AO mit Einwendungen gegen seinen ESt-Bescheid ausgeschlossen, wenn er den KSt-Bescheid nicht angefochten hat.

⇒ Im entschiedenen Fall ergingen im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung geänderte Körperschaftsteuerbescheide, in denen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vGA veranlagt wurden. Die Körperschaftsteuerbescheide wurden vom Gesellschafter-Geschäftsführer angefochten. Später wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet, so dass das Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen die Steuerbescheide unterbrochen wurde (§ 240 ZPO).

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und Est-Bescheid

⇒ Anmeldung zur Tabelle (§§ 174 ff. InsO) geltend gemacht. Der Insolvenzverwalter hat die Steuerforderungen zur Insolvenztabelle festgestellt, **ohne dass ein Widerspruch zur Tabelle** erklärt wurde (§§ 178, 184 InsO). Daraufhin wurde das **gegen die Körperschaftsteuerbescheide geführte Klageverfahren in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärt**.

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und Est-Bescheid

⇒ Parallel dazu wurden die vGA vom Finanzamt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG der Besteuerung beim Gesellschafter unterworfen, ohne dass dieser mit seinen Einwendungen hiergegen gehört wurde. Nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz ist es dem Gesellschafter verwehrt, **Einwendungen gegen die Veranlagung von vGA auf seiner Ebene** geltend zu machen, weil die vGA auf Ebene der Gesellschaft bestandskräftig veranlagt sind. In seiner Begründung verweist das FG Rheinland-Pfalz auf die Entscheidung des BFH vom 27.9.2017 (BFH vom 27.9.2017 XI R 9/16, BStBl. II 2018, 515).

⇒ Danach muss der für die Steuern der Gesellschaft haftende Geschäftsführer die Unanfechtbarkeit der bei der Gesellschaft festgesetzten Steuer **nach § 166 AO** gegen sich gelten lassen, wenn er in der Lage gewesen ist, die der Haftung zugrunde liegenden Körperschaftsteuerbescheide anzufechten.

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und Est-Bescheid

⇒ Da der Gesellschafter im Fall des FG Rheinland-Pfalz auch Geschäftsführer der Gesellschaft gem. § 34 AO war, hätte er die Steuerbescheide der Gesellschaft anfechten und der **Tabellenfeststellung der KSt-Schuld widersprechen** können. Letzteres hat er nicht getan.

⇒ Daraus schließt das FG Rheinland-Pfalz, dass er die auf der Ebene der Gesellschaft unanfechtbar veranlagte vGA bezüglich der Veranlagung einer vGA auf seiner ESt-Ebene gem. § 166 AO gegen sich gelten lassen muss. Diese Auffassung des FG Rheinland-Pfalz ist unzutreffend. Das Urteil verstößt gegen geltendes Recht.

II. VGA: Verhältnis KSt-Bescheid und Est-Bescheid

⇒ Kapitalgesellschaft und Gesellschafter stehen als **eigenständige Steuersubjekte** (§ 1 KStG, § 1 EStG) nebeneinander. Die Besteuerung der Gesellschaft und die Besteuerung des Gesellschafters haben grundsätzlich weder materiell-rechtlich noch verfahrensrechtlich etwas miteinander zu tun.

⇒ Die **eigenständige Beurteilung der vGA auf der Ebene der Gesellschaft und der Ebene des Gesellschafters** folgt nicht nur aus dem Trennungsprinzip. Die jeweiligen Voraussetzungen für die Annahme einer vGA bei der Gesellschaft bzw. beim Gesellschafter sind nicht identisch.

III. Besteuerung von Ausschüttungen und Verfahrensrecht

- Antrag § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG mit Abgabe der ESt.-Erklärung (BFH v. 14.5.2019 VII R 2016, GmbHR 2019, 1139).
- Netto-/Bruttofeststellung bei der Erfassung von Ausschüttungen im Feststellungsverfahren (BFH v. 25.7.2019 IV R 47/16, DStR 2019, 2131).

IV. Verhältnis der Verlustfeststellung zur Steuerfestsetzung

Der Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid ist kein Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung. **§ 10d Abs. 4 S. 4 EStG** stellt aber eine **inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheids an den Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid** her.

Nach Auffassung des BFH (BFH vom 16.5.2018 XI R 50/17, DStR 2018, 1563) sind die Besteuerungsgrundlagen im Verlustfeststellungsverfahren so zu berücksichtigen, wie sie der letzten bestandskräftigen Festsetzung im Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuer-messbescheid zugrunde liegen. Daraus folgt, dass **im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht eigenständig ermittelt** werden.

IV. Verhältnis der Verlustfeststellung zur Steuerfestsetzung

Sowohl erstmaliger Erlass als auch die Änderung eines Verlustfeststellungs-bescheids sind von der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit des Körperschaftsteuer- und/oder Gewerbesteuermessbescheids im Verlustentstehungsjahr abhängig. Der **Antrag** auf Verlustfeststellung bzw. Änderung derselben ist dann im Wege rechtschutzgewährender Auslegung als Antrag auf Änderung des Körperschaftsteuer- und/oder Gewerbesteuermessbescheids auszulegen.

V. Einlagekonto nach § 27 KStG und Verfahrensrecht

Die Gesellschafter sind im Rechtsbehelfsverfahren der GmbH iRv. § 27 KStG nicht notwendig beizuladen (BFH v. 25.9.2018 I B 49/16, GmbHR 2019, 365).

Das **Finanzgericht Schleswig-Holstein** (FG Schleswig Holstein v. 19.9.2019 1 K 73/18, EFG 2019, 1920 ; Az. BFH: XI R 28/19) hat entschieden, dass dem Gesellschafter im Feststellungsverfahren gegenüber der Gesellschaft **kein Drittanfechtungsrecht** zusteht. Unseres Erachtens ist dieses Drittanfechtungsrecht gegeben. Unseres Erachtens ist ein solches Anfechtungsrecht zwingend.

Aufgrund der **vom BFH angenommenen materiell-rechtlichen Bindung** des Feststellungsbescheids auf der Ebene der Kapitalgesellschaft für die Ebene des Gesellschafters muss diesem ein eigenständiges Rechtschutzbedürfnis zugesprochen werden. Anderenfalls würde für den Gesellschafter ein **effektiver Rechtschutz** ausgeschlossen werden (Art. 19 Abs. 4 GG).

V. Einlagekonto nach § 27 KStG und Verfahrensrecht

Die Gesellschaft selbst erfährt keine materiell-rechtlichen Nachteile durch eine unzutreffende Feststellung des Einlagekontos. Sie ist nur im Hinblick auf die Pflicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer betroffen. Aber auch dies trifft wirtschaftlich im Ergebnis den Gesellschafter. Auf der Ebene der Gesellschaft bestehen lediglich Haftungsgefahren, aufgrund derer der BFH der Gesellschaft ein eigenständiges Rechtschutzbedürfnis zuspricht. Da steuerlich Betroffener im Ergebnis der Gesellschafter ist, und dieser entgegen der Auffassung des FG Schleswig-Holstein nicht auf zivilrechtliche Einflussmöglichkeiten innerhalb der Gesellschaft (vgl. § 51a GmbHG) verwiesen werden darf, muss ihm, ein eigenes Anfechtungsrecht zustehen. Der **BFH** (BFH v. 10.12.2019 I B 35/19, DStR 2020, 1183; ausf. Binnewies/Gravenhorst, DStR 2020, 1542) wendet in einem Aussetzungsbeschluss **§ 166 AO** an.

VI. Einbringung nach § 20 UmwStG und Verfahrensrecht

- Antrag auf zeitlichenRückbezug ist nicht fristgebunden, aber nicht widerruflich (BFH v. 19.12.2018 I R 1/17, BFH/NV 2019, 888).
- Einbringender muss KSt.-Bescheid der aufnehmenden Gesellschaft anfechten, auch bei Erbringung von Mitunternehmeranteilen, bei Streit um Buchwertfortführung (FG Berlin-Brandenburg v. 12.2.2019 8 K 8230/15, EFG 2019, 742).

VII. Antragstellung nach § 8d KStG

- Antrag kann bis zur Bestandskraft des KSt.-Bescheids gestellt werden (FG Niedersachsen v. 28.11.2019 6 K 356/18, DStR 2020, 160).

VIII. Benennungsverlangen nach § 160 AO bei der GmbH

FG Köln v. 1.10.2020 13 K 3220/17, n.v.
FG Hamburg v. 27.11.2019 2 K 111/17 (DStRE 2020, 606)

- Benennungsverlangen nach § 160 AO steht im Ermessen des Finanzamts, Ermessen muss ausgeübt werden.
- Benennungsverlangen an sich stellt keine nachträglich bekannt gegebene Tatsache i.S.v. § 173 AO dar.
- Erkenntnisse aufgrund der Antwort können Tatsachen sein, die nachträglich bekannt werden: zB Zweifel an betrieblicher Veranlassung. Aber: FinVerw muss vGA nachweisen, da Aufwand bei GmbH mangels Privatsphäre grds. Betriebsausgabe

IX. Zurechnung der vGA bei Zufluss an nahestehende Person

- Zurechnung erfolgt bei demselben Näheverhältnis entsprechend der Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter, wenn die konkrete Veranlassung nicht ermittelbar ist (BFH v. 18.3.2021 VIII B 76/20, Beck-RS 2021, 16183).

I. Einführung

- Bei der Gründung einer GmbH und der Gestaltung ihrer Satzung stehen regelmäßig **gesellschaftsrechtliche Fragestellungen** im Vordergrund. Steuerrechtliche Überlegungen werden in der Regel vorab bei der Rechtsformwahl angestellt, nicht aber bei der Formulierung des Gesellschaftsvertrags.

- „Im Laufe des Lebens einer GmbH" stellt sich dann heraus, dass **steuerrechtliche Problemstellungen** vermeidbar bzw. besser in den Griff zu bekommen sind, wenn entsprechende Regelungen in der GmbH-Satzung vorhanden sind.

- Bereits **bei der Gründung** bzw. bei der Satzungsgestaltung müssen **steuerrechtliche Gesichtspunkte** berücksichtigt werden.

II. Firma

- Die Firma, also der **Name der GmbH**, muss gem. § 18 Abs. 1 HGB zur Kennzeichnung des Kaufmanns geeignet sein und Unterscheidungskraft besitzen. Bei der GmbH ist der Rechtsformzusatz „mbH" zwingend (§ 4 Satz 1 GmbHG).

- Steuerrechtliche Überlegungen sind in der Regel bei der Wahl der Firma unproblematisch. Sobald die gewählte Firma im Gründungsakt notariell beurkundet ist, nutzt die GmbH den Namen/die Firma **aus eigenem Recht**. Nach Auffassung des FG Köln (FG Köln v. 15.7.2009 13 K 4468/05, juris; bestätigt durch BFH v. 25.8.2010 I R 97/09, BFH/NV 2011, 312; v. 21.1.2016 I R 22/14, BFHE 253, 82) entsteht daher bei Übernahme des Namens vom Gesellschafter **keine Betriebsaufspaltung**. Der Gesellschafter kann der Betriebskapitalgesellschaft die Nutzung seines Namens nicht mehr nach § 12 BGB untersagen. Das Namensrecht kann der Gesellschaft nur durch Satzungsänderung oder Liquidation entzogen werden. Damit ist eine Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage nicht gegeben.

III. Unternehmensgegenstand

- Der Gegenstand des Unternehmens soll den Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit klar erkennen lassen. Der Unternehmensgegenstand ist steuerrechtlich ggf. **Indiz für die Zurechnung von Geschäftschancen** und kann damit vGA-Relevant sein.

- Gesellschaftsrechtlich ist der Unternehmensgegenstand bei der GmbH weniger bedeutsam als bei der AG. Die Gesellschafter können in der Gesellschafterversammlung unabhängig vom Unternehmensgegenstand den Geschäftsführer jederzeit **anweisen,** eingeschränkt oder erweiternd tätig zu sein.

IV. Sitz

- Der **Satzungssitz** einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts ist immer im Inland. Damit ist sie gem. **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG** stets unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Der **Verwaltungssitz**, steuerrechtlich **Ort der Geschäftsleitung**, spielt auf der Ebene der DBA im Hinblick auf die Ansässigkeit die entscheidende Rolle.

- Zulässig ist es, den Satzungssitz im Inland und den Verwaltungssitz/Ort der Geschäftsleitung im Ausland zu nehmen. Steuerrechtlich gelten die **allgemeinen Entstrickungsregeln** nach § 12 Abs. 1 KStG. Mit Verlegung des Verwaltungssitzes in einen DBA-Staat wird regelmäßig die steuerrechtliche Ansässigkeit in dem DBA-Staat begründet (vgl. Art. 4 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA).

IV. Sitz

- Nach § 12 Abs. 1 KStG, § 4 Abs. 1 EStG erfolgt eine Besteuerung der stillen Reserven der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, wenn diese nicht mehr einer inländischen, sondern einer **ausländischen Betriebsstätte** zuzuordnen sind.

- Die **Realisierung stiller Reserven** im Betriebsvermögen der wegziehenden Kapitalgesellschaft wird daher nur vermieden, wenn Wirtschaftsgüter einer im Inland zurückbleibenden Betriebsstätte zuzuordnen sind. Nicht konkret zuzuordnende Wirtschaftsgüter folgen dem Verwaltungssitz/Ort der Geschäftsleitung (zB Markenrechte, Lizenzen, Firmenwert).

=> Auch die Verlegung des Verwaltungssitzes/-orts der Geschäftsführung sollte einer satzungsändernden Mehrheit vorbehalten bleiben, wenn eine Verlegung ins Ausland ansteht.

IV. Sitz

Firmensitz (BFH v. 29.7.2015 IV R 16/13, HFR 2015, 207)
Die A-AG hat ihren **Satzungssitz im Eigenheim** der Eheleute A. Die A-AG hat daneben umfangreiche Büroräume angemietet, in denen das Geschäft betrieben wird.

- Der **formelle Sitz** der Betriebsgesellschaft hat lediglich Indizwirkung, da tatsächlicher Sitz und Satzungssitz auseinanderfallen können.
- **Funktional wesentliche Betriebsgrundlage** verlangt bei Büroräumen, dass ein nicht unbedeutender Teil des **Tagesgeschäftes der Geschäftsleitung** in diesen Räumlichkeiten erfolgt.
- Neben funktionaler Bedeutung ist das **quantitative Verhältnis der Flächen** ein **Indiz**. Aus 2 % der Fläche (Verhältnis Büro Eigenheim zur angemieteten Verwaltungsfläche) lässt sich allein keine Wesentlichkeit nachweisen.
- Das Überschreiten der Grenzen des **§ 8 EStDV** allein führt nicht zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage.

V. Geschäftsjahr

- Das **Geschäftsjahr** kann vom Kalenderjahr abweichen. Es kann kürzer, aber nicht länger als 12 Monate sein (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB).
- Bei Gründung der GmbH während des Kalenderjahrs und Übereinstimmung von Geschäfts- und Kalenderjahr bildet das erste Geschäftsjahr ein **Rumpfgeschäftsjahr.**

V. Geschäftsjahr

- Dem Geschäftsjahr entspricht steuerrechtlich das **Wirtschaftsjahr** (§ 4a EStG). Die spätere, also nach der Gründung, erfolgende Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr kann nur mit **Einverständnis des Finanzamts erfolgen** (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, § 8b EStDV). Eine Umstellung zurück auf das Kalenderjahr bedarf keiner Zustimmung.

- Da nur die Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs **im Zeitpunkt der Gründung** nicht der Zustimmung des Finanzamts bedarf, muss die Wahl des Geschäftsjahres im Zeitpunkt der Gründung sorgfältig bedacht werden.

VI. Kapitalausstattung

- Der Gesellschaftsvertrag muss den **Betrag des Stammkapitals** und die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital übernimmt, gesondert ausweisen (§ 3 Abs. 1 Nr. 3, 4 GmbHG). Das Stammkapital muss mind. € 25.000,-- betragen (§ 5 Abs. 1 GmbHG).

- Die **Kapitalaufbringung**, dh. die Einzahlung der Einlagen auf das Nennkapital der Gesellschaft durch die Gesellschafter ist sowohl auf der Ebene der Gesellschafter als auch auf der Ebene der Gesellschaft **steuerneutral**.

- In Höhe der geleisteten **Einlage** entstehen auf der Ebene der Gesellschafter die entsprechenden **Anschaffungskosten**.

VI. Kapitalausstattung

- Auch Zahlungen über das Nennkapital hinaus in die **Kapitalrücklage** sind sowohl auf der Ebene des Gesellschafters als auch auf der Ebene der Gesellschaft **steuerneutral**. Anders ist dies, wenn Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen **entnommen** werden, um sie einzulegen. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG regelt die Einlage von Gesellschaftsanteilen als Veräußerung.

- Diese sind **handelsrechtlich** in der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu erfassen.

VI. Kapitalausstattung

- **Steuerrechtlich** ist darauf zu achten, dass diese in das **Einlagekoto nach § 27 KStG** erklärt und entsprechend festgestellt werden. Dies betrifft sowohl Barzahlungen in die Kapitalrücklage, als auch Sacheinlagen, deren Wert nur Teilweise auf das Nennkapital verbucht wird. Die Erfassung des Agio/Aufgelds im Einlagekonto nach § 27 KStG stellt in der Praxis eine typische Fehlerquelle dar, da dies nicht selten vergessen wird. Erst recht gilt dies für im Zusammenhang mit der Gründung geleistete verdeckte Einlagen.

VI. Kapitalausstattung

Eigenkapital

- **Zahlungen in das Nennkapital** und in die Kapitalrücklage stellen klassisches Eigenkapital dar.

- Zahlungen in das Nennkapital sind gesellschaftsrechtlich besonders geschützt. Zahlungen in die **Kapitalrücklage** nicht. Die Kapitalrücklage kann handelsrechtlich jederzeit aufgelöst und ausgekehrt werden.

VI. Kapitalausstattung

Eigenkapital

- Steuerrechtlich sind die **Herabsetzungen des Nennkapitals und seine Auskehrung** grundsätzlich steuerneutral (§ 28 Ab. 2 Satz 1 KStG). Etwas anderes gilt nur, wenn in der Vergangenheit das Kapital aus Gesellschaftsmitteln erhöht wurde und hierfür Gewinnrücklagen verwendet wurden. Nach **§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG** ist in diesem Fall der sog. **Sonderausweis** zu erklären und gesondert festzustellen. Kommt es später zur Kapitalherabsetzung und Auszahlung gilt der Sonderausweis als zunächst verwendet. Die Auskehrung des Sonderausweises stellt eine steuerpflichtige Dividende dar.

VI. Kapitalausstattung

Eigenkapital

- Auch die **Rückzahlung** von in die Kapitalrücklage geleisteten Bar- oder Sacheinlagen ist grundsätzlich steuerneutral.

- Auskehrungen aus dem Einlagekonto führen nur dann zu **steuerpflichtigen Erträgen**, wenn die Auskehrung aus dem Einlagekonto die Anschaffungskosten übersteigt. Werden die Anteile im Betriebsvermögen gehalten, entsteht ein entsprechender Gewinn. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, gilt § 17 Abs. 4 EStG.

VI. Kapitalausstattung

Eigenkapital

- Problematisch in der Praxis ist die **Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG**. Vor dem Hintergrund dieser Fiktion ist bei Gründung der GmbH sorgfältig zu überlegen, ob die Gesellschaft mit Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen ausgestattet wird.

VI. Kapitalausstattung

Eigenkapital

- Für die **Einlage** spricht:
  - Die Einlage führt zu einem besseren **Bilanzbild.**
  - Die Einlage führt zu **Anschaffungskosten** des Gesellschafters auf seine Beteiligung.
  - Auch die Einlage kann steuerneutral zurückgezahlt werden. Allerdings gilt die **Verwendungsreihenfolge von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG**. Danach fingiert das Gesetz, dass der ausschüttbare Gewinn zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs als zuerst ausgekehrt gilt. Ausschüttbaerer Gewinn ist nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG der positive Saldo aus Kapital nach Steuerbilanz abzgl. Nennkapital und abzgl. der im Einlagekonto ausgewiesenen Beträge. Im Ergebnis geht die Auskehrung erwirtschafteten Gewinns und entsprechender Dividendenbesteuerung vor, bevor geleistete und im Einlagekonto erfasste Einlagen steuerneutral an die Gesellschafter ausgekehrt werden können.

VI. Kapitalausstattung

Eigenkapital

- Gegen die Einlage spricht:
  - Die zwingende **Verwendungsreihenfolge**.
  - **Kein unterjähriges Ein- und Auszahlen**, da das Gesetz bzgl. Des Einlagekontos auf das steuerliche Eigenkapital zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs abstellt (vgl. BFH v. 30.1.2013 I R 35/11, BStBl. II 2013, 560: v. 19.5.2010 I R 51/09, DStR 2010, 1833).
  - Ferner bestehen in der Praxis Probleme mit der **ordnungsgemäßen Bescheinigung** nach § 27 Abs. 3 KStG. Ist in der Bescheinigung die Verwendung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, erfolgt gem. § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG keine Korrektur. Ist für eine Leistung aus dem Einlagekonto bis zum Tag der Bekanntmachung der erstmaligen Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG eine Bescheinigung seitens der Gesellschaft nicht ausgestellt, wird der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit € 0 unwiderleglich fingiert (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG).

VI. Kapitalausstattung

Fremdkapital (Gesellschafterdarlehen)

- Für Fremdkapital spricht:
  - Sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich ist es grundsätzlich unbedenklich, wenn Gesellschafter ihre Gesellschaft Darlehn gewähren. Die Darlehnsgewährung selbst ist **steuerlich neutral**.
  - Sofern die Konditionen nicht fremdüblich sind, zB die Gesellschaft überhöhte Zinsen bezahlt, bestehet nach den allgemeinen Grundsätzen ein **vGA-Risiko**. Im Übrigen stellen Zinszahlungen der Gesellschaft Betriebsausgaben dar. Ggf. ist die Zinsschranke zu beachten.

VI. Kapitalausstattung

Fremdkapital (Gesellschafterdarlehen)

- Für Fremdkapital spricht:
  - Auch die Rückzahlung der Darlehnsvaluta von der Gesellschaft an die Gesellschafter ist steuerrechtlich neutral. Insbesondere bei **kurzfristigen Finanzierungen** sollte daher der Weg der Dahrlehnsfinanzierung und nicht der Weg der Einlage gewählt werden.
  - Der **Verzicht** auf ein werthaltiges Darlehen führt zu Einlage und zu Anschaffungskosten. Der Verzicht auf ein wertloses Darlehen führt zu außerordentlichem Ertrag.

VI. Kapitalausstattung

Fremdkapital

- Gegen eine Darlehnsfinanzierung der Gesellschaft spricht:
  - Die steuerrechtliche Behandlung des Ausfalls von Gesellschafterdarlehen ist ausgesprochen komplex. Nur im Ausnahmefall entstehen Anschaffungskosten auf der Ebene der Gesellschafter, die einen **Veräußerungs-/Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG** erhöhen.
  - Nach § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um Anteile an der Gesellschaft iSv. § 17 Abs. 1 EStG zu erwerben. Dazu zählten der Kaufpreis, Anschaffungsnebenkosten sowie **nachträgliche Anschaffungskosten**. Nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 gehören auch offene und verdeckte Einlagen zu den nachträglichen Anschaffungskosten.

VI. Kapitalausstattung

Fremdkapital

- Gegen eine Darlehnsfinanzierung der Gesellschaft spricht:
  - § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG qualifiziert **Darlehnsverluste** zu nachträglichen Anschaffungskosten, nur soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehns in der Krise der Gesellschaft **gesellschaftsrechtlich veranlasst** war.

VI. Kapitalausstattung

Fremdkapital

- Gegen eine Darlehnsfinanzierung der Gesellschaft spricht:
  - Vor der zeitlichen Geltung des § 17 Abs. 2a EStG (ab 31.7.2019) kann ein Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG** greifen. Insbesondere wenn der Darlehensgeber zumindest 10 % an der darlehnsnehmenden Gesellschaft beteiligt ist, greift nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1b iVm. Satz 2 EStG die Anwendung der Verlustbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG nicht, so dass der Darlehnsverlust in diesen (Ausnahme)Fällen zu 100 % berücksichtigt werden und mit allen anderen Einkünften verrechnet werden kann. Dies gilt für Darlehen die nach dem 1.1.2009 gegeben wurden.

VII. Geschäftsführung/Vertretung

- Die Gestaltung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse ist grundsätzlich **steuerneutral**. Sie kann aber Auswirkungen im Rahmen der personellen Verflechtung als Voraussetzung der Betriebsaufspaltung haben.

- Gleichwohl sind **vGA-Risiken** zu bedenken. Ein schuldrechtlicher Vertrag zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter wird steuerrechtlich nur anerkannt, wenn er zivilrechtlich wirksam abgeschlossen wurde.

VII. Geschäftsführung/Vertretung

- Interne Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis, zB durch **Kataloge zustimmungsbedürftiger Geschäfte**, schlagen grundsätzlich nicht auf das Außenverhältnis durch. Dies gilt aber nicht im Verhältnis der Gesellschaft zum Gesellschafter, sondern nur im Verhältnis der Gesellschaft zu fremden Dritten. Dies bedeutet, dass bei Verstößen gegen interne Geschäftsführungsbefugnisse ein Vertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zivilrechtlich unwirksam sein kann und dies bei beherrschenden Gesellschaftern das entsprechende vGA-Risiko hervorruft.

VII. Geschäftsführung/Vertretung

- Dasselbe gilt bei Insichgeschäften, wenn die **Befreiung nach § 181 BGB** nicht vorgesehen wird. Die Möglichkeit die Geschäftsführung von § 181 BGB zu befreien, sollte die Satzung immer vorsehen. Sodann ist die Gesellschafterversammlung frei darüber zu entscheiden.

- Bei einer **Ein-Mann-GmbH** bedarf jede Befreiung von § 181 BGB ausdrücklich einer Satzungsgrundlage (OLG Hamm v. 27.4.1998 15 W 79/98, BB 1998, 1328). Erforderlich ist eine Satzungsregelung, die unmittelbar befreit: *„Der Geschäftsführer ist von der Beschränkung des § 181 BGB befreit"*. Wird lediglich die Möglichkeit der Befreiung vorgesehen ist § 48 Abs. 3 GmbHG zu beachten: *„Der Geschäftsführer kann durch Beschluss der Gesellschafterversammlung von § 181 BGB befreit werden"*.

VII. Geschäftsführung/Vertretung

- Bei der **mehrgliedrigen GmbH** bedarf nur die generelle Befreiung einer ausdrücklichen Satzungsgrundlage. Auch hier kann die Satzung unmittelbar befreien oder der Gesellschafterversammlung die Möglichkeit hierzu einräumen. Eine Befreiung des Geschäftsführers im Einzelfall von § 181 BGB, die auch konkludent erteilt werden kann, ist ohne Satzungsgrundlage wirksam. Ratsam ist allerdings ist eine Satzungsgrundlage.

- Eine Klausel, wonach der Geschäftsführer von § 181 BGB befreit ist, *„solange er Gesellschafter ist"*, ist unwirksam.

VII. Geschäftsführung/Vertretung

- Eine Vereinbarung ist auch dann steuerrechtlich anzuerkennen, wenn die Befreiung von § 181 BGB bei Vertragsschluss fehlt, aber später **rechtswirksam nachgeholt** wird. Dies ist einer der wenigen Fälle, in denen die zivilrechtliche Rückwirkung auch eine **steuerrechtliche Rückwirkung** bewirkt (vgl. BFH v. 11.2.1997 I R 58/96, GmbHR 1997, 907; v. 12.7.1997 I R 34/96, BFH/NV 1997, 805).

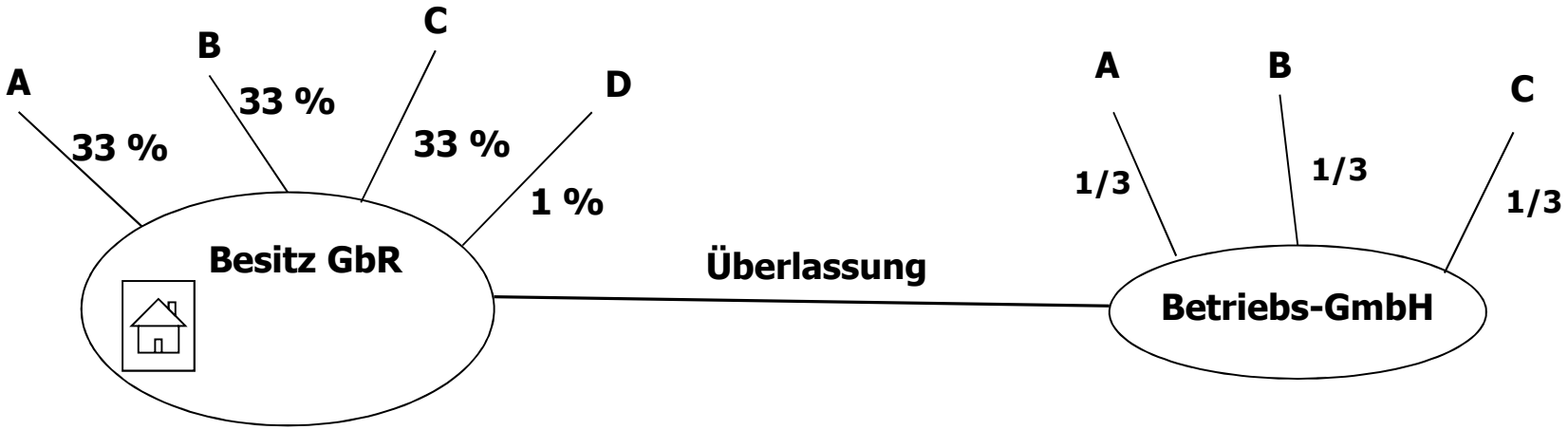
VII. Geschäftsführung/Vertretung

Betriebsaufspaltung

Geschäftsführungsregelung (BFH v. 28.5.2020 IV R 4/17, DStR 2020, 2188)

Beispiel: Am Besitzunternehmen sind A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt. Daneben ist D mit 1 % beteiligt. An der Betriebskapitalgesellschaft sind A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Im Besitzunternehmen gilt das Einstimmigkeitsprinzip. In der Betriebskapitalgesellschaft gilt das Mehrheitsprinzip. Zu den Geschäftsführern in beiden Unternehmen wurden A, B und C bestellt. Jeweils zwei Gesellschafter können die Gesellschaft im Innenverhältnis führen und im Außenverhältnis vertreten. Eine Befreiung von § 181 BGB liegt nicht vor.

VII. Geschäftsführung/Vertretung



- **Einstimmigkeitsprinzip**
- **keine Befreiung von § 181 BGB**

- **Mehrheitsprinzip**

Vertretung jeweils zu zwei Geschäftsführern oder ein Geschäftsführer mit einem Prokuristen

VIII. Abfindung

- Ohne gesellschaftsvertragliche Regelung ist der ausscheidende Gesellschafter mit dem **Verkehrswert** seines Anteils abzufinden (§ 738 BGB analog). Der Gesellschaftsvertrag kann eine Abfindung unter Verkehrswert vorsehen. Auch eine **Buchwertklausel** ist in der Regel nicht sittenwidrig, sondern führt bei nachträglicher erheblicher Abweichung vom Verkehrswert zur Anpassung der Abfindung im Wege der Vertragsauslegung (BGH v. 24.5.1993 II ZR 36/92, NJW 1993, 2101).

- Die **Zwangseinziehung** eines Geschäftsanteils oder die Kündigung der Gesellschaft eines Gesellschafters sind unwirksam, wenn im Zeitpunkt der Beschlussfassung feststeht, dass die **Abfindung nicht aus freiem Vermögen** (Kapitalrücklage) gezahlt werden kann (BGH v. 5.4.2011 II ZR 263/08, ZEP 2011, 1104). Daher sollte die Satzung immer auch die **Möglichkeit der Zwangsabtretung** vorsehen.

VIII. Abfindung

- Steuerrechtlich ist entscheidend, dass auf Seiten des Gesellschafters in der Regel § 17 EStG greift (Anteile im PV). Dies bedeutet, dass mit Untergang des Anteils bzw. mit Zwangsabtretung die **Veräußerung iSv. § 17 EStG** realisiert ist. Der Veräußerungsgewinn ist auf diesen Stichtag zu ermitteln und zu versteuern. **Vorsicht bei Ratenzahlung**. Zuflussbesteuerung gilt nur in dem Ausnahmefall, in dem die Raten Versorgungscharakter haben (Laufzeit über 10 Jahre, abhängig vom Leben des Empfängers). Die erste Rate muss also so hoch bemessen sein, dass die Steuern auf den Veräußerungsgewinn unmittelbar bezahlt werden können.

- Schenkungsteuerlich ist **§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG** zu beachten. Bei einer Abfindung unterhalb des Verkehrswerts ist eine unentgeltliche Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft gegeben. Schuldner der Schenkungsteuer sind die verbleibenden Gesellschafter (BFH v. 4.3.2015 II R 51/13, GmbHR 2015, 725).

VIII. Abfindung

- Im Einzelfall kann versucht werden die Schenkungsteuer überzuwelzen: *„Wird die Zwangseinziehung oder Zwangsabtretung aus wichtigem Grund beschlossen, reduziert sich das Abfindungsendgeld um den Betrag einer etwaigen Verkehrs- und/oder Aufwandssteuer, insbesondere um Schenkung- oder Grunderwerbsteuer, die durch die Zwangseinziehung oder Zwangsabtretung auf Ebene der Gesellschaft oder der verbleibenden Gesellschafter verursacht worden sind.*"

VIII. Abfindung

- § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG greift nur, wenn sich der Ausschluss des Gesellschafters unmittelbar aus dem **Gesellschaftsvertrag** ergibt. Dies ist idR der Fall der Einziehung. § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG greift nicht im Fall der freiwilligen oder zwangsweisen Abtretung. In dieser Konstellation ist eine Schenkung zwischen Ausscheidendem und Gesellschaft nicht gegeben. Gesellschaft und Gesellschafter können sich nichts schenken. Das Gesellschaftsverhältnis verdrängt ein Schenkungsverhältnis. Allerdings ist bei einer Veräußerung unter Wert an die Gesellschaft eine Schenkung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG an die verbleibenden Gesellschafter gegeben. Die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG wird nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht gewährt.

- Aus Sicht der Gesellschaft und der verbleibenden Gesellschafter ist idR gleichwohl die **Buchwertklausel** zu empfehlen.

IX. Gewinnverwendung

- Die Gesellschafter sind in der Entscheidung über die Gewinnverwendung frei (§ 29 GmbHG). Sie können das Jahresergebnis **ausschütten oder thesaurieren**.

- Die Gesellschafter beschließen grundsätzlich mit **einfacher Mehrheit** über die Gewinnverwendung (§ 29 Abs. 2, § 47 Abs. 1 GmbHG). Damit hat es die Mehrheit in der Hand, auszuschütten oder nicht. Nur ausnahmsweise wird diese Freiheit durch die Treuepflichten begrenzt (vgl. OLG Nürnberg v. 9.7.2008 12 U 690/07, DB 2008, 2415).

- Steuerrechtlich löst die Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft die Pflicht zum Einbehalt von **Kapitalertragsteuer** aus (§§ 43 ff. EStG).

IX. Gewinnverwendung

- Die Gewinnverwendung erfolgt grundsätzlich im Verhältnis der Geschäftsanteile. Die Gesellschafter sind frei in der Satzung die Möglichkeit vorzusehen, **inkongruent** auszuschütten.

  „Die Gewinnverwendung erfolgt grundsätzlich im Verhältnis der Geschäftsanteile. Durch Gesellschafterbeschluss, dem sämtliche Gesellschafter zustimmen müssen, kann eine abweichende Gewinnverwendung beschlossen werden. Ein solcher Beschluss wirkt für die jeweils beschlossene Gewinnverwendung."

- Der **BFH** erkennt die inkongruente Ausschüttung ertragsteuerlich an (BFH v. 19.8.1999 I R 77/96, GmbHR 199, 1258; v. 28.6.2006 I R 97/05, BFH/NV 2006, 2207).

IX. Gewinnverwendung

- Die **Finanzverwaltung** hat sich dem nach langem Zögern im Grundsatz angeschlossen (BMF-Schreiben v. 17.12.2013, DB 2014, 23).

- Schenkungsteuerlich kommt eine **Schenkung der Gesellschaft** an den bevorteilten Gesellschafter nicht in Betracht (BFH v. 30.1.2013 II R 6/12, GmbHR 2013, 449; v. 13.9.2017 II R 42/16, GmbHR 2018, 279). Auch dies wird inzwischen von der Finanzverwaltung anerkannt (R 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStR 2019, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörde vom 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632).

- Allerdings besteht nach **Auffassung der Finanzverwaltung** das Risiko einer Schenkung von den benachteiligten Gesellschaftern an die bevorteilten Gesellschafter (R 7 Abs. 7 Satz 11 ErbStR 2019, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörde vom 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632).

X. Rückforderungsklausel bei vGA

- Unter **zivilrechtlichen Gesichtspunkten** macht es Sinn, in der Satzung eine Klausel vorzusehen, dass bevorteilte Gesellschafter vGA an die Gesellschaft zurück zu gewähren haben. Dies gilt jedenfalls für mehrgliedrige Gesellschaften. Entsprechende Satzungsklauseln begründen einen zivilrechtlichen Anspruch der GmbH gegen den Empfänger einer vGA auf Rückzahlung des Vorteils.

- **Steuerrechtlich** machen derartige Klauseln die vGA nicht rückgängig. Die Rückzahlung wird als Einlage behandelt (BFH v. 29.5.1996 I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; v. 25.5.1999 VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226; v. 29.8.2000 VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173).

XI. Steuerübernahme-Klausel bei vGA

- Es kann interessengerecht sein, die mit einer vGA einhergehende **Mehrbelastung** auf der Ebene der Gesellschaft dem Gesellschafter zuzuweisen, der die schädliche vGA erhalten hat.

- Ohne eine solche Klausel tragen die Gesellschafter den **Mehrbetrag der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer** entsprechend der allgemeinen Gewinnbeteiligung.

XI. Steuerübernahme-Klausel bei vGA

- Daher bietet sich eine Steuerübernahmeklausel an:

  „Wird von den Finanzbehörden oder den Finanzgerichten bei der Prüfung einer Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft eine vGA rechtskräftig festgestellt, so sind die Gesellschafter verpflichtet, für die auf Gesellschaftsebene anfallenden Mehrsteuern (einschließlich Zinsen) insoweit an die Gesellschaft Ersatz zu leisten, als ihnen die vGA steuerrechtlich zugerechnet wird und ihnen der Vermögensvorteil wirtschaftlich zugeflossen ist. In der Bilanz der Gesellschaft ist ein Steuerübernahme-Forderungsanspruch zu aktivieren. Hiervon abweichende Steuerübernahme- oder Steuerausgleichsverpflichtung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft bedürfen der einzelvertraglichen Regelung".

XII. Steuerübernahme-Klausel bei Verlustvernichtung

- Nach **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** sind nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste) endgültig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe übertragen werden.

- Die Gesellschafter teilen grundsätzlichen ein Interesse, die unabgestimmte, ggf. verlustvernichtenden Übertragung von GmbH-Anteilen zu verhindern. Dies kann gesellschaftsrechtlich durch die **Vinkulierung der Anteile** geschehen. Dabei wird die Wirksamkeit der Abtretung der Anteile durch die Zustimmung der Gesellschaft (erteilt durch den Geschäftsführer) abhängig gemacht. Intern kann frei bestimmt werden, wer und ggf. mit welcher Mehrheit darüber entschieden wird.

XII. Steuerübernahme-Klausel bei Verlustvernichtung

- Im Einzelfall kann sich eine Steuerklausel anbieten:

  „Der Gesellschafter, der alleine oder zusammengerechnet mit anderen Gesellschaftern einen schädlichen Beteiligungserwerb iSv. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auslöst, ist/sind verpflichtet, den auf seine/ihre jeweilige Übertragung entfallenden Anteil des Verlustwegfalls nach § 8c KStG der Gesellschaft auszugleichen. Der Ausgleich erfolgt pauschaliert iHv. 30 % des zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten Verlustvortrags sowie 30 % des bis zu jeweiligen Anteilsübertragung aufgelaufenen laufenden Verlusts. Werden sämtliche Anteile an einen Erwerber übertragen, findet diese Regelung keine Anwendung".

XIII. Inkongruente Einlage

- Die Gesellschafter können der Gesellschaft im Wege der inkongruenten Einlage Vermögen zuführen. Dies bedeutet, dass alle oder einzelne Gesellschafter abweichend von ihrer Beteiligung am Nennkapital Einlagen leisten. Auf der Ebene der Gesellschaft sind diese steuerneutral. Sie sind im steuerlichen **Einlagekonto** nach § 27 KStG zu erfassen.

  Hinweis: Das Einlagekonto nach § 27 KStG wird nicht gesellschafterbezogen, sondern gesellschaftsbezogen geführt.

- Auf der Ebene des jeweiligen Gesellschafters entstehen **nachträglich Anschaffungskosten** (zur Zurechnung der AK vgl. FG Niedersachsen vom 12.7.2012 5 K 200/10; DStZ 2012, 676).

XIII. Inkongruente Einlage

- Eine unmittelbare Schenkung des Gesellschafters an die Gesellschaft kommt nicht in Betracht. **Das Gesellschaftsverhältnis verdrängt ein Schenkungsverhältnis**. Auch eine Schenkung an die Mitgesellschafter kommt nach Auffassung des BFH ohne ausdrückliche Gesetzesgrundlage nicht in Betracht, da es an einer unmittelbaren Vermögensverfügung fehlt (BFH v. 9.12.2009 II R 28/08, BStBl. II 2010, 566).

XIII. Inkongruente Einlage

- Daraufhin hat der Gesetzgeber **§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG** eingeführt (vgl. R 7 Abs. 10 ErbStR 2019). Danach ist für Einlagen nach dem 13.12.2011 von einer Schenkung des inkongruent einlegenden Gesellschafters an seine Mitgesellschafter auszugehen, wenn diese zu einer Werterhöhung in den jeweiligen Geschäftsanteilen führt. Die Fiktion des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ersetzt die fehlende Unmittelbarkeit des Vermögensverfügung. Ferner kommt es auf einen subjektiven Tatbestand, Schenkungswillen, nicht an (R 7 Abs. 10 Satz 1 ErbStR 2019, vgl. Erlasse der obersten Finanzbehörde vom 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632, Tz. 3.1 ff.).

XIII. Inkongruente Einlage

- **Schuldner der Schenkungsteuer** sind die Mitgesellschafter. Vor diesem Hintergrund kann es sich im Einzelfall anbieten in der Satzung die Zulässigkeit einer inkongruenten Einlage von der Zustimmung aller Gesellschafter abhängig zu machen:

  „Die Gesellschafter können abweichend von Ihrer Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft Einlagen in das Gesellschaftsvermögen leisten. Solche inkongruenten Einlagen sind nur zulässig, wenn sämtliche Gesellschafter der inkongruenten Einlage zustimmen."

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Vor dem Hintergrund der schenkungsteuerlichen Konsequenzen einer inkongruenten Einlage (§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG) macht es Sinn, darüber nachzudenken, in der Satzung Regelungen für ein **gesellschafterbezogenes Rücklagenkonto** zu schaffen.

  „Durch Gesellschafterbeschluss können die Gesellschafter ein personenbezogenes Rücklagenkonto einrichten, auf dem die über das Stammkapital hinausgehenden Einlagen des einzelnen Gesellschafters und deren Rückgewähr personenbezogen erfasst werden."

- Die personenbezogene Erfassung der Einlagen und die gesellschaftsrechtliche Sicherstellung, dass diese nur an den jeweiligen Gesellschafter zurückfließen, **verhindert eine Schenkung** nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- **Ertragsteuerlich** ist eine solche Gesellschafterbezogene Rücklagenbildung nicht unproblematisch.

- A, neben B zu 50 % beteiligt, leistet im Jahr 2016 eine Einlage iHv. € 100.000. Im Jahr 2016 wird ein Gewinn iHv. € 100.000 generiert, im Jahr 2017 iHv. € 0. Im Jahr 2017 wird A auf Grundlage eines entsprechenden Beschlusses über eine Einlagenrückgewähr seine Einlage iHv. € 100.000 zurückgezahlt. Im Jahr 2018 wird für das Geschäftsjahr 2017 eine Ausschüttung von je € 50.000 brutto an A und B beschlossen.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Auch wenn es **handelsrechtlich** im Jahr 2017 zu einer Einlagenrückgewähr an A iHv. € 100.000 kommt, gilt ertragssteuerrechtlich wegen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zunächst der ausschüttbare Gewinn als verwendet (grundlegend: BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14,BStBl II 2015, 816).

- Es handelt sich der Sache nach um eine **inkongruente Gewinnausschüttung** (zum Ganzen: *Binnewies*, GmbHR 2015, 1065 - 1066 f.; *Schwedhelm/Olbing/ Binnewies*, GmbHR 2017, 1289 – 1313). Bei einer handelsrechtlichen Rückzahlung der Einlage an A ist daher, obwohl es sich handelsrechtlichen um eine bloße Einlagenrückgewähr handelt, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten. Netto erhält A „nur" € 75.000 (SoliZ und KiSt nicht berücksichtigt).

- Es bleibt für A bei seinen **Anschaffungskosten** iHv. € 112.500 (Einlage iHv. € 100.000 zzgl. hälftiges Stammkapital iHv. € 12.500).

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Wird in 2018 gesellschaftsrechtlich die **Ausschüttung** beschlossen, gilt steuerlich nunmehr das steuerliche Einlagenkonto iHv. € 100.000 als verwendet, da kein ausschüttbarer Gewinn, der vorrangig zu verwenden wäre, mehr vorhanden ist. A und B erhalten daher steuerlich eine Einlagenrückgewähr. Damit wird der Bruttobetrag von je € 50.000 an A und B ausgekehrt. Dies führt für B zu dem aus seiner Sicht erstaunlichen steuerlichen Ergebnis, dass er zwar keine Einlage geleistet hat, aber eine Gewinnausschüttung wie eine Einlagenrückgewähr, also ohne Abzug von Kapitalertragsteuer brutto bezieht. Grund hierfür ist, dass Einlagekonto nach § 27 KStG für die Gesellschaft und nicht gesellschafterbezogen geführt wird.

- Die **Anschaffungskosten** von A reduzieren sich durch die gesellschaftsrechtliche Ausschüttung in 2018, die steuerlich als Einlagenrückgewähr behandelt wird, auf einen Betrag von € 62.500.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Bei B unterliegt die Auskehrung gem. **§ 17 Abs. 4 EStG** nach Abzug des auf ihn entfallenden Stammkapitals (€ 12.500) iHv. € 37.500 dem Teileinkünfteverfahren.

Abwandlung:

- In der Satzung ist eine **Öffnungsklausel** zum personenbezogenen Rücklagenkonto vorgesehen. Zusätzlich enthält die Satzung folgende Regelung:

  „Sofern handelsrechtlich eine Rückzahlung der Einlage aus dem gesellschafter-bezogenen Einlagekonto an einen Gesellschafter erfolgt, ist, auch soweit es sich steuerlich um eine Ausschüttung handelt, der Rückgewährbetrag der Höhe nach so zu bemessen, dass der Gesellschafter nach Abzug etwaiger Ertragsteuern den Einlagebetrag vollständig zurückerhält."

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Sofern A im Jahr 2017 seine Einlage zurückgewährt werden soll, ist zunächst der Gewinn iHv. € 100.000 hierfür vollständig einzusetzen. Von diesem Betrag ist Kapitalertragsteuer iHv. € 25.000 einzubehalten und an das FA abzuführen. Aus dem ausschüttungsfähigen Gewinn erhält A damit eine Nettorückzahlung iHv. € 75.000. Aus diesem Grund muss ihm aus dem Einlagebetrag ein zusätzlicher Betrag iHv. € 25.000 zugewandt werden. Da nach vollständiger Verwendung des Gewinns iHv. € 100.000 kein anderweitiger ausschüttungsfähiger Gewinn iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG mehr vorliegt, wäre die Verwendung des weiteren Betrags von 25.000 Euro im Beispielsfall nicht mehr kapitalertragsteuerpflichtig. Der A erhielte hierdurch insgesamt einen Nettobetrag iHv. € 100.000. Nach dieser Rückgewähr beliefe sich das zum Jahresende (31.12.2018) Einlagekonto auf einen Betrag von € 75.000.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Erfolgt nunmehr im Jahr 2018 die Gewinnausschüttung iHv. € 75.000 (2 x € 37.500), wird dies auf Ebene von A keine Einkommensteuer auslösen, insbesondere nicht nach § 17 EStG. Denn dem Auszahlungsbetrag iHv. € 37.500 würden Anschaffungskosten iHv. € 87.500 gegenüberstehen (€ 12.500,– + € 100.000 abzgl. € 25.000). Der nach § 17 EStG anfallende Gewinn betrüge € 0.

- Anders bei B: Dieser würde bei der Auskehrung an ihn zunächst einen Bruttobetrag iHv. € 37.500 erhalten. Es würde ein steuerpflichtiger Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG entstehen: Die Anschaffungskosten des B betrügen € 12.500. Danach wäre nach dem Teileinkünfteverfahren noch ein Betrag von € 25.000 zu versteuern.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

- Ausgehend von diesen steuerlichen Vorgaben scheint erwägenswert, die **Klausel** einer personengebundenen Rücklage wie folgt auszugestalten: Grundsätzlich kann bei personenbezogenen Rücklagen eine Einlagenrückgewähr nur verlangt werden, wenn zuvor der gesamte ausschüttbare Gewinn ausgeschüttet worden ist.

- Wenn ein Gesellschafter gleichwohl, obwohl ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist, eine Rückzahlung verlangen können soll, erfolgt diese grundsätzlich zunächst nur in Höhe des **Nettobetrags**, d.h. nach Abzug einer ggf. anfallenden Kapitalertragsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

XIV. Gesellschafterbezogene Rücklage

Formulierungsvorschlag:

„Eine Auskehrung aus dem personenbezogenen Rücklagenkonto an den jeweiligen Gesellschafter bedarf des Beschlusses der Mehrheit der in der Gesellschafterversammlung vertretenen Stimmen und kann von einem Gesellschafter nur dann verlangt werden, sofern ausschüttungsfähiger Gewinn nicht vorhanden ist.

Abweichend von der Regelung im vorstehenden Absatz kann mit 3/4-Mehrheitsbeschluss die Auskehrung auch dann beschlossen werden, wenn dies von einem Gesellschafter verlangt wird, obgleich ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden ist. In diesem Fall ist der Bruttobetrag zur Ermittlung des tatsächlichen Auszahlungsbetrags um die mit der Rückgewähr des Rücklagenanspruchs einhergehenden Ertragsteuerbelastung (Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer) zu kürzen."

XV. Publizität, Prüfungspflicht

- Die Verletzung der Publizitätspflichten hat steuerlich keine Auswirkung
- Eine nicht geprüfte, aber prüfungspflichtige Bilanz kann nicht festgestellt werden. Tantiemen werden idR nicht fällig.

XVI. Gründungskosten

- Gründungskosten sind grundsätzlich von den Gesellschaftern zu tragen, es sei denn, in der Satzung ist etwas anderes unter Nennung des Betrags vereinbart (vgl. BFH v. 20.2.1989 II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250).

- Begleicht die GmbH Gründungskosten, die zivilrechtlich von den Gesellschaftern zu tragen sind, liegt eine vGA vor (BFH v. 11.2.1997 I R 42/96, BFH/NV 1997, für Kapitalerhöhungskosten gilt das Veranlassungsprinzip, BFH v. 19.1.2000 I R 24/99, BStBl. II 2000, 545). Eine nachträgliche Übernahme der Gründungskosten durch Änderung der notariellen Urkunde führt zur vGA (Niedersächsisches FG v. 15.2.2006 K 305/98, EFG 2000, 811).

I. Sachliche Verflechtung

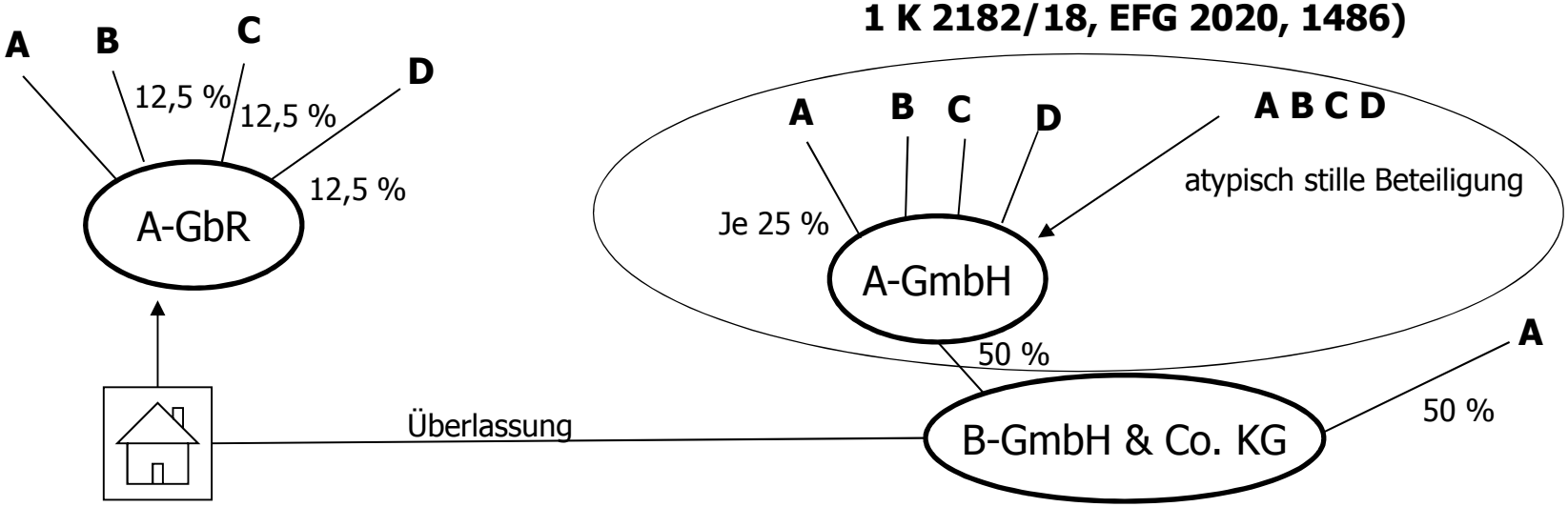
Firmensitz (BFH v. 29.7.2015 IV R 16/13, HFR 2016, 207)

Die A-AG hat ihren **Satzungssitz im Eigenheim** der Eheleute A. Die A-AG hat daneben umfangreiche Büroräume angemietet, in denen das Geschäft betrieben wird.

- Der **formelle Sitz** der Betriebsgesellschaft hat lediglich Indizwirkung, da tatsächlicher Sitz und Satzungssitz auseinanderfallen können.
- **Funktional wesentliche Betriebsgrundlage** verlangt bei Büroräumen, dass ein nicht unbedeutender Teil des **Tagesgeschäftes der Geschäftsleitung** in diesen Räumlichkeiten erfolgt.
- Neben funktionaler Bedeutung ist das **quantitative Verhältnis der Flächen** ein **Indiz**. Aus 2 % der Fläche (Verhältnis Büro Eigenheim zur angemieteten Verwaltungsfläche) lässt sich allein keine Wesentlichkeit nachweisen.
- Das Überschreiten der Grenzen des **§ 8 EStDV** allein führt nicht zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage.

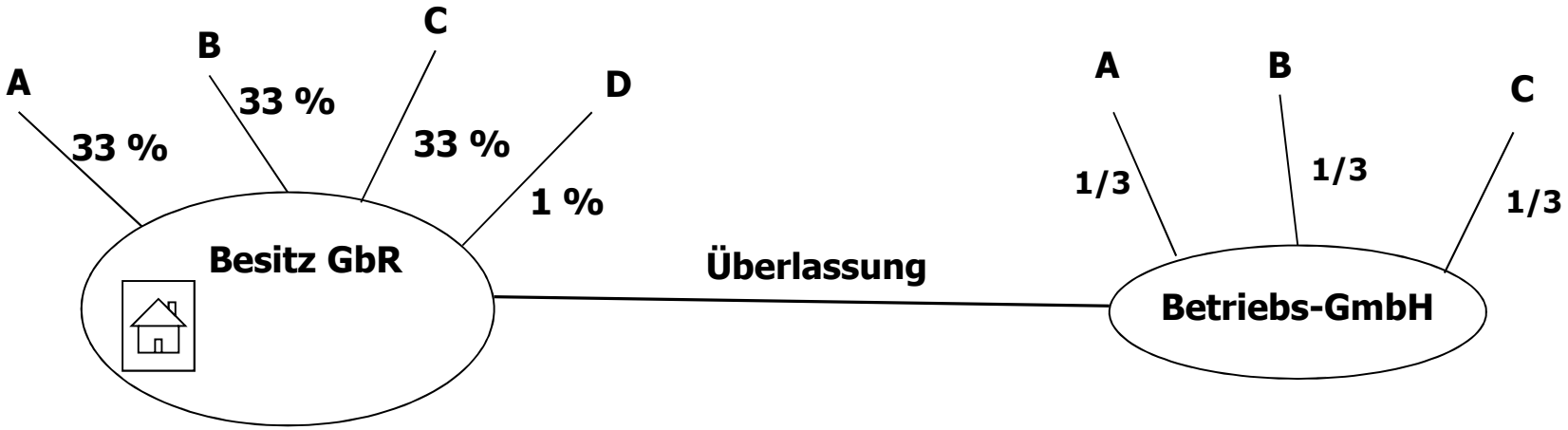
II. Bilanzierungskonkurrenz

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (FG Baden-Württemberg v. 16.12.2019 1 K 2182/18, EFG 2020, 1486)



- Gründung GbR, A-GmbH, B-GmbH & Co. KG
- Gründung stille Beteiligung Jahre später
- Veräußerung Anteile an der A-GmbH
  - Veräußerung ist in Gewinnfeststellung der A-GmbH & atypisch Still zu erfassen.
  - Grundsätzlich zeitliche Reihenfolge: Das spricht für die Gewinnfeststellung der A-GbR , da hier zuerst SBV II.
  - Das FG Baden-Württemberg entscheidet nach der „qualitativen Nähe", welche stärker zur A-GmbH & atypisch Still gegeben sei.

III. Geschäftsführungsregelungen



- **Einstimmigkeitsprinzip**
- **keine Befreiung von § 181 BGB**

- **Mehrheitsprinzip**

jeweils zu Zweit Geschäftsf./Vertretung, in der GmbH zusätzlich ein Geschäftsf. mit einem Prokuristen

III. Geschäftsführungsregelungen

Geschäftsführungsregelung (BFH v. 28.5.2020 IV R 4/17, DStR 2020, 2188)

Das **BFH** hat in diesem Fall folgende Grundsätze aufgestellt:

- Der in beiden Unternehmen **identische Beherrschungswille** muss sich insbesondere auf das **Nutzungsverhältnis** hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlage beziehen (vgl. BFH vom 23.3.2011 X R 45/09, BStBl. II 2011, 778; vom 8.9.2011 IV R 44/07, BStBl. II 2012, 136).

- Danach liegt keine personelle Verflechtung vor, wenn in der Besitzgesellschaft neben der mehrheitlich bei der Betriebskapitalgesellschaft beteiligten Personengruppe mindestens **ein weiterer Gesellschafter** beteiligt ist (sogenannter „Nur-Besitzgesellschafter") und **im Besitzunternehmen** das **Einstimmigkeitsprinzip** gilt.

- Von diesem Grundsatz gibt es die Ausnahme, wenn im Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft die **gemeinschaftliche Geschäftsführung abbedungen** und einem oder mehreren Gesellschaftern übertragen wurde. In einem solchen Fall sind die übrigen Gesellschafter nach § 710 BGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen.

III. Geschäftsführungsregelungen

Geschäftsführungsregelung (BFH v. 28.5.2020 IV R 4/17, DStR 2020, 2188)

- Diese Grundsätze zur Geschäftsführung können dazu führen, dass ein Gesellschafter oder eine Personengruppe **unabhängig von der Beteiligungshöhe und den jeweiligen Stimmrechten** ihrer Mitglieder gleichgerichtete Interessen verfolgen und durchsetzen können.

- Danach müsste man im obigen Beispiel zu dem Ergebnis kommen, dass eine personelle Verflechtung vorliegt. A, B und C können **jeweils zu zweit die Geschäftsführung** ausüben. Die beiden jeweils übriggebliebenen Gesellschafter sind hinsichtlich der Geschäftsführungskompetenz in ihrem Stimmrecht blockiert.

III. Geschäftsführungsregelungen

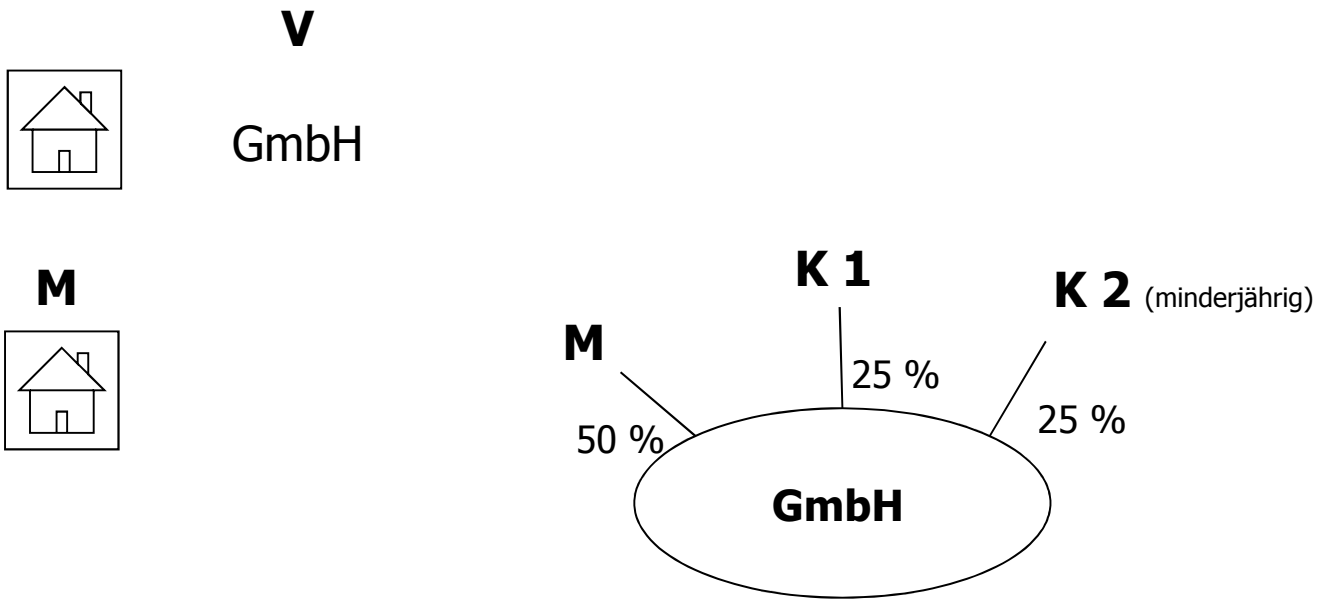
Geschäftsführungsregelung (BFH v. 28.5.2020 IV R 4/17, DStR 2020, 2188)

- Der BFH hat im vorliegenden Sachverhalt **keine Befreiung von § 181 BGB** feststellen können. Vor diesem Hintergrund waren A, B und C daran gehindert, in Ausübung ihrer Geschäftsführungskompetenz das Nutzungsverhältnis bezogen auf die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage beherrschen zu können. Da **keine Befreiung von § 181 BGB** vorliegt, kommt es insoweit auf die **Stimmrechtsverhältnisse** und **nicht auf das Geschäftsführungsverhältnis** an. Bei den Stimmrechtsverhältnissen gilt **im Besitzunternehmen das Einstimmigkeitsprinzip**. Damit hängen A, B und C insoweit auch von dem Ein-Prozent-Gesellschafter D ab.

- Aufgrund der Vertretungsmöglichkeit können sich in der GbR aber zB A und B zusammentun und in der GmbH C und ein Prokurist. Dann kommt es nach BFH nicht auf die Stimmrechtverteilung an.

IV. Angehörigenverhältnisse

Angehörigenverhältnisse (FG Baden Württemberg v. 29.1.2019 11 K 1398/16, EFG 2019, 1770, Az. BFH: X R 5/19)



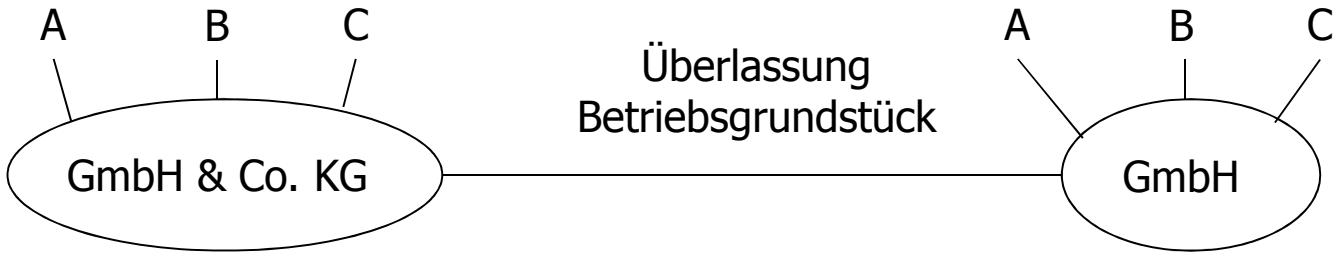
- Sorgerecht bei Mutter
- Ergänzungspfleger

V. Unerkanntes Sonderbetriebsvermögen II

FG Niedersachsen v. 19.11.2015 5 K 286/12, EFG 2016, 138.

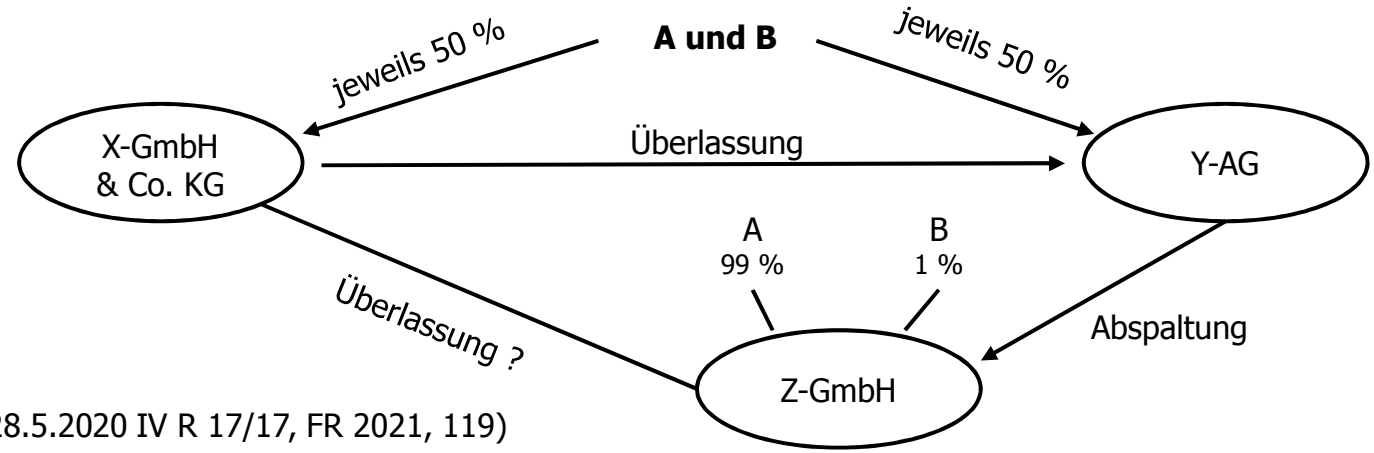
Beispiel: A, B und C sind an der A-GmbH & Co. KG sowie an der A-GmbH zu gleichen Teilen beteiligt. Die A-GmbH & Co. KG überlässt funktional wesentliche Betriebsgrundlagen an die A-GmbH. A überträgt seinen Anteil an der A-GmbH an seine nicht an der A-GmbH & Co. KG beteiligte Tochter T.

V. Unerkanntes Sonderbetriebsvermögen II



- A überträgt unentgeltlich Anteil an GmbH auf Tochter
- Grundsätze Betriebsaufspaltung gehen gewerblicher Prägung nach § 15 EStG vor
- Anteile an GmbH sind deswegen Sonder-BV II

V. Unerkanntes Sonderbetriebsvermögen II

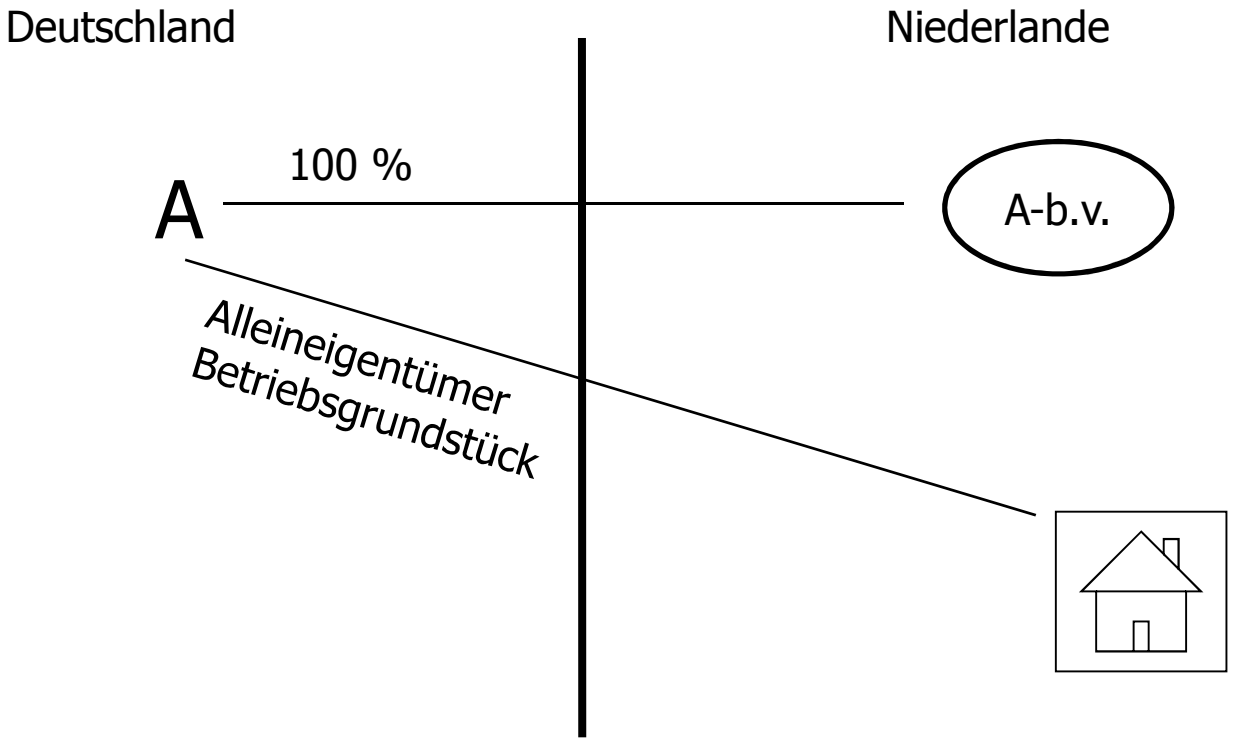


(BFH v. 28.5.2020 IV R 17/17, FR 2021, 119)

- Sofern zwischen der X-GmbH & Co. KG und der Z-GmbH ebenfalls eine sachliche Verflechtung vorliegt, befinden sich die Anteile an der Z-GmbH im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der X-GmbH & Co. KG. Die eingetretene Wertverschiebung erfolgt gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG zu Buchwerten.

- Bei der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG, § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 13 UmwStG) teilen die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft das steuerrechtliche Schicksal der Anteile an der abgebenden Gesellschaft. Da zwischen der X-GmbH & Co. KG und der Y-AG eine Betriebsaufspaltung besteht, werden die Anteile an der Z-GmbH zunächst ebenfalls dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet. Eine Gewinnrealisierung kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 13 Abs. 1 UmwStG im Sonderbetriebsvermögen eingetreten sein, wenn zB kein Antrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG zum Ansatz des Buchwerts gestellt wird oder durch eine spätere Entnahme, zB liegen die Voraussetzungen der BA zur Z-GmbH nicht vor und auch nicht die allgemeinen Voraussetzungen zur Zuordnung zum SBV.

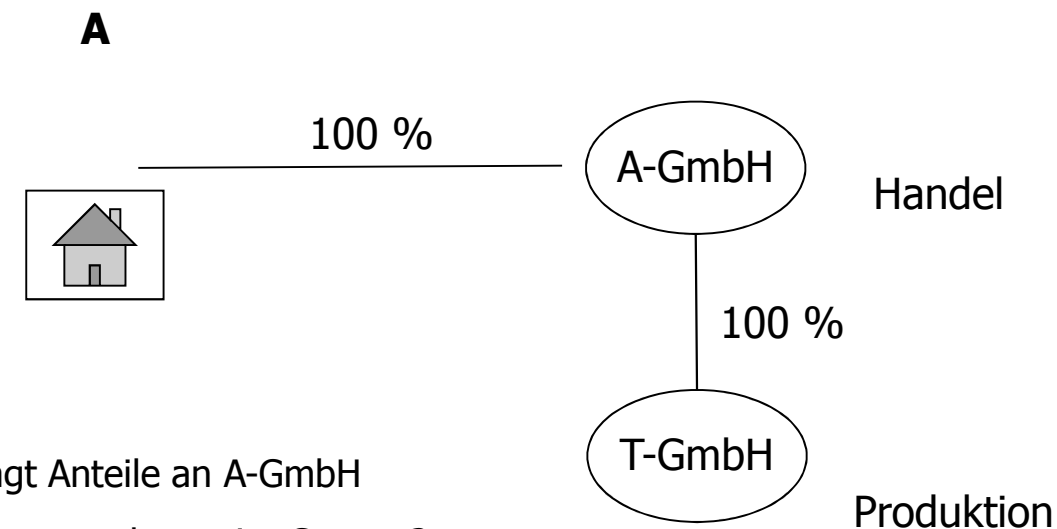
VI. Betriebsaufspaltung über die Grenze



BFH v. 17.11.2020 I R 72/16, BFH/NV 2621, 1149.

VII. Betriebsverpachtungswahlrecht

(BFH v. 17.4.2019 IV R 12/16, BFH/NV 2019, 1179; vgl. auch BFH III R 13/15, GmbH 2019, 1049; BSG B 12 KR 77/20 B, juris)



A überträgt Anteile an A-GmbH

⇒Betriebsverpachtung im Ganzen?

- alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen
- Sicht des Besitzunternehmens oder Sicht der Betriebskapitalgesellschaft

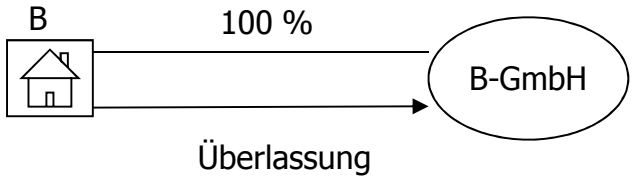
VIII. Beendigung der Betriebsaufspaltung im Rahmen der Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs

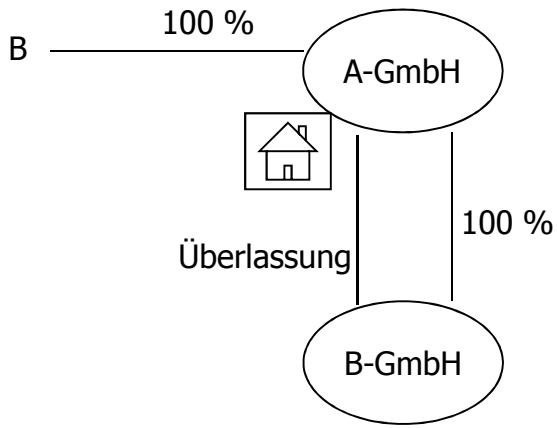
- Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs führt zur Entgeltlichkeit.
- Wahlrecht zur Betriebsverpachtung im Ganzen geht nicht über.

➔ BFH v. 13.12.2018 III R 13/15, GmbHR 2019, 1049.

IX. Steuerfreie Dividenden im Besitzunternehmen

FG Münster v. 11.10.2019 10 K 2506/17 Kap, DStRE 2020, 409





- Juli 2020 Ausschüttung € 2,75 Mio. und Entnahme
- August 2020 Ausgliederung auf A-GmbH zum 1.1.2020
- Vereinnahmung der Dividende fiktiv durch A-GmbH
- § 8b KStG gilt (Steuerbelastung ca. 1,5 %)
- Entnahme nicht steuerbar wegen Rückwirkung § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG
- Abzug von AK iHv. € 2,75 Mio bei Anteilen an A-GmbH (neg. AK)

I. Wirtschaftliches Eigentum des Unterbeteiligten am GmbH-Geschäftsanteil

- **Wirtschaftliches Eigentum des Unterbeteiligten am GmbH-Geschäftsanteil** (FG Schleswig-Holstein vom 22.9.2020 K 73/17, n.n.v.)

⇒ Der Unterbeteiligte erzielt Einkünfte nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG**, wenn er im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses **wirtschaftlicher Inhaber der Beteiligung** ist (§ 20 Abs. 5 EStG).

⇒ Der Unterbeteiligte erzielt Einkünfte i.S.v. **§ 17 EStG**, wenn er im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber **wirtschaftlicher Eigentümer** der Beteiligung ist.

⇒ Nach Auffassung des FG Schleswig-Holstein ist der Unterbeteiligte nicht wirtschaftlicher Inhaber der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, wenn seine **Beteiligung am Veräußerungsgewinn gedeckelt ist**.

II. Anschaffungskosten bei Zuzug

Beispiel: A ist Gesellschafter der A-b.v., die in den Niederlanden ansässig ist. A verzieht nach Deutschland. In der Folgezeit veräußert er die Anteile an der A-b.v. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung setzt A bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung der Beteiligung im Rahmen von § 17 EStG nicht die historischen Anschaffungskosten an, sondern den Verkehrswert der Beteiligung im Zeitpunkt des Umzugs von den Niederlanden nach Deutschland.

(FG Düsseldorf vom 1.7.2020 7 K 2991/19 E, EFG 2020, 1307)

⇒ § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG geht bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft von den **historischen Anschaffungskosten** und ggf. nachträglichen Anschaffungskosten aus.

⇒ **§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG** macht davon eine Ausnahme, wenn der Inhaber der Beteiligung im Wegzugsstaat einer nach **§ 6 AStG vergleichbaren Steuer** unterlegen hat.

⇒ Nach FG Düsseldorf ist dies nur der Fall, wenn die Steuer **tatsächlich gezahlt** wurde.

III. § 6 AStG

- **Wertpapierleihe** (FG Schleswig-Holstein v. 12.9.2019 4 K 113/17, BeckRS 2019, 31318, Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 52/19)

Beispiel: A ist an der A-GmbH beteiligt. A verzieht ins Ausland. Bevor A ins Ausland verzieht, überträgt er die Anteile im Wege eines Wertpapierdarlehens auf einen Dritten. Alle Erträge aus den Anteilen stehen dem Darlehensnehmer zu. Der Darlehensnehmer (Dritte) zahlt an A ein jährliches Darlehensentgelt.

⇒ Aufgrund eines **Wertpapierdarlehensvertrags** gehen grundsätzlich das **zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum** an der Beteiligung auf den **Darlehensnehmer** über.

⇒ Eine **Veräußerung** i.S.v. § 17 EStG liegt aufgrund des Rückübertragungsanspruchs gleichwohl **nicht** vor.

⇒ Nach Auffassung des **FG Schleswig-Holstein** liegt bei A **im Zeitpunkt des Wegzugs** ein **Realisationstatbestand nach § 6 AStG** vor. § 6 AStG erfasse i.V.m. § 17 EStG auch Anwartschaftsrechte i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG der Rückübertragungsanspruch aus der Wertpapierleihe entspreche einem solchen Anwartschaftsrecht.

III. § 6 AStG

- Die **gescheiterte Auswanderung**

Beispiel: A wandert nach Dubai aus, um dort ein Eiscafé zu errichten. A ist an mehreren inländischen Kapitalgesellschaften beteiligt mit jeweils mehr als 1 %. Das Eiscafé in Dubai scheitert. Nach drei Jahren kehrt A zurück.

(FG Münster v. 31.10.2019 1 K 3448/17 E, EFG 2020, 19, Az. BFH: I R 55/19)

⇒ Die Wegzugsbesteuerung greift nach **§ 6 Abs. 3 AStG** nicht ein, wenn der Anteilsinhaber innerhalb von **fünf Jahren** zurückkehrt und **im Zeitpunkt des Wegzugs Rückkehrabsicht** hatte.

⇒ Die Rückkehrabsicht muss nach Auffassung des FG Münster **im Zeitpunkt des Wegzugs vorhanden gewesen** sein und vom Anteilsinhaber **glaubhaft** gemacht werden.

III. § 6 AStG

- **Wegzug bei bestehendem deutschen Besteuerungsrecht**

Beispiel: A verschenkt die Anteile an der A-GmbH an seinen Sohn S. S ist in den USA ansässig. Die Gesellschaft hält Immobilien.

(FG Köln v. 28.3.2019 15 K 2159/15, IStR 2019, 293)

⇒ Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nur. 2e EStG).

⇒ Das gilt auch auf der **DBA-Ebene**, da das DBA-USA für **Immobilienkapitalgesellschaften** ein **weiterbestehendes Besteuerungsrecht** von Deutschland vorsieht.

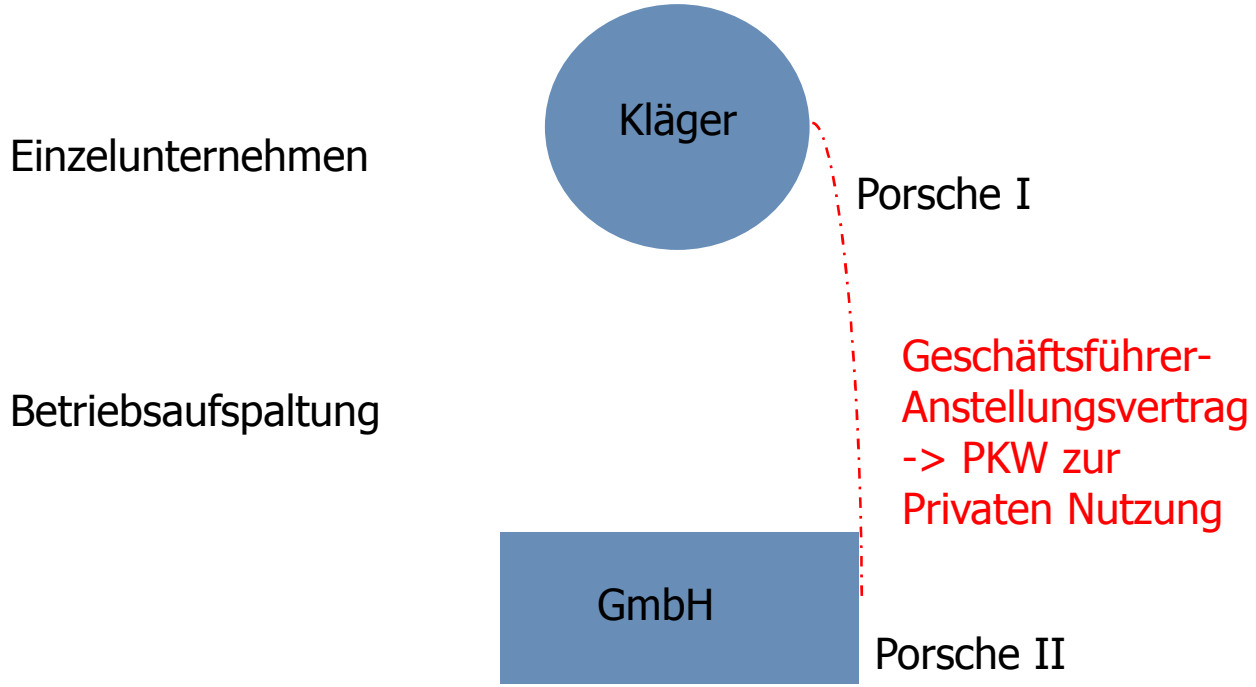
⇒ Dies ist nach Auffassung des **FG Köln** für die Wegzugsbesteuerung unbeachtlich, da sich der Charakter der Gesellschaft ändern kann und damit das Besteuerungsrecht verloren gehen kann. Nicht erst der Verlust des Charakters der Gesellschaft als Immobilien-kapitalgesellschaft führe **zur Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG**, sondern bereits die Schenkung des inländischen Anteilseigners an seinen in den USA ansässigen Sohn.

IV. Passive Entstrickungsgewinne für spanische Immobilien-S.L- europarechtswidrig

- FG Köln v. 17.6.2021 15 K 888/18, n.n.v.: kein § 6 AStG allein durch Änderung eines DBA.

I. Verdeckte Gewinnausschüttung

FG Münster v. 11.10.2019 13 K 172/17 E (EFG 2020, 96)



Bei ordnungsgemäßer vertraglicher Grundlage liegt keine vGA vor. Es besteht eine betriebliche Veranlassung. Die Nutzung ist als Sachlohn zu qualifizieren (1 %-Regelung oder Fahrtenbuch wenn ordnungsgemäß geführt).

I. Verdeckte Gewinnausschüttung

FG Hessen v. 21.08.2019 4 K 320/17 E (EFG 2019, 1926)

Anerkennung einer Pensions-Zusage:

->(§ 6a EStG): Schriftform, keine Widerrufsklauseln, keine Gewinnabhängigkeit, keine Überversorgung, Nachholverbot

->vGA: klare, eindeutige rechtzeitige Vereinbarung, tatsächliche Durchführung, Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit, Angemessenheit, Unverfall-barkeit

-> Am Tag des Erreichens der Altersgrenze kann Ausscheiden aus dem Geschäftsführungsver-hältnis als Voraussetzung für Pension noch abbedungen werden.

-> Gehalt muss angerechnet werden.

-> PKW als Sachlohn neben der Pension ist ohne Anrechnung zulässig.

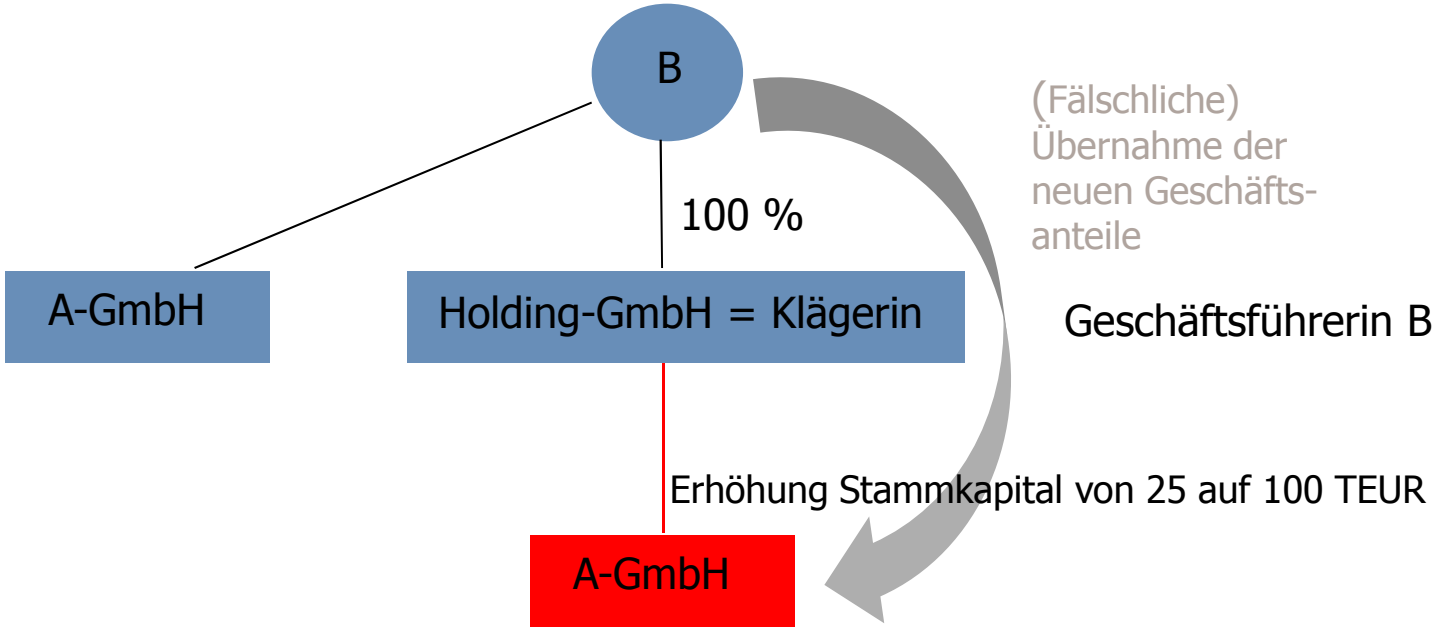
-> Auszahlung der Pension muss der Vereinbarung entsprechen.

-> Dann kann Pension auch gegen Einmalzahlung und Auflösung der Rückstellung in der Zahlungsphase auf Pensionsfonds übertragen werden.

I. Verdeckte Gewinnausschüttung

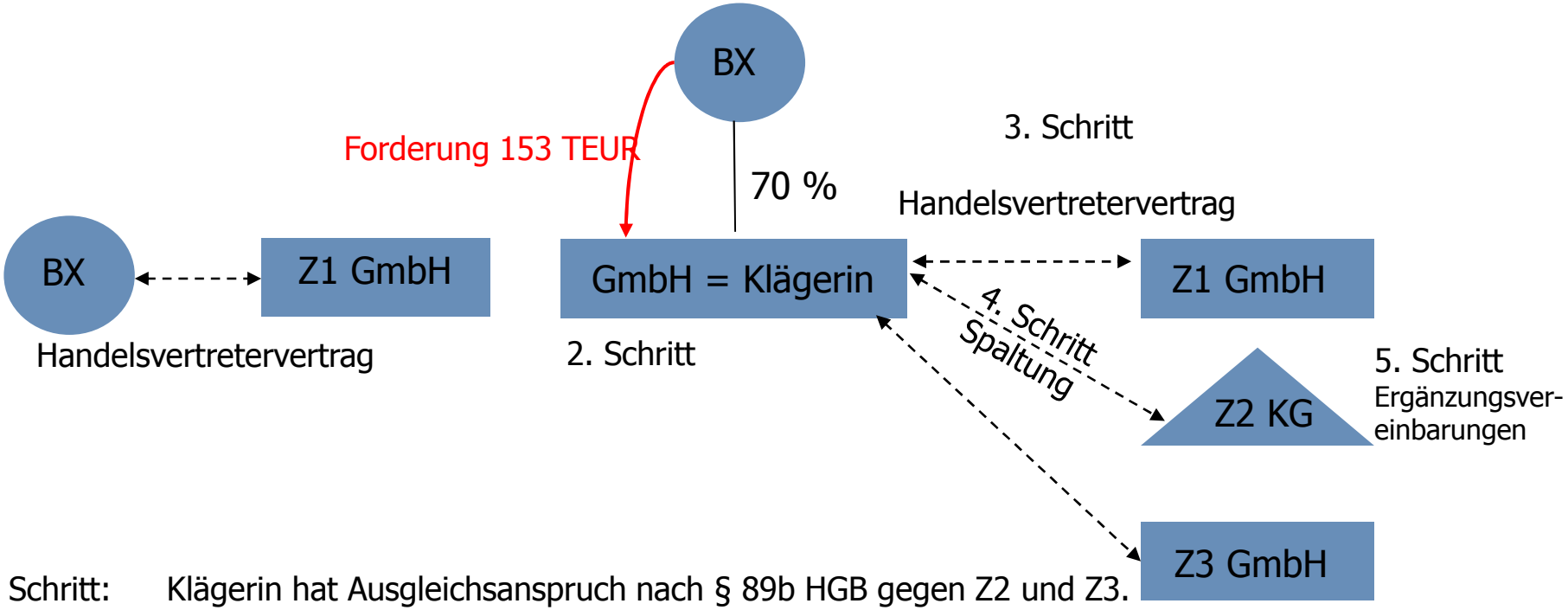
FG Schleswig-Holstein v. 28.11.2019 1 K 88/16 (EFG 2020, 595)

Fälschlicherweise wird im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der A-GmbH Frau B persönlich zur Übernahme des Anteils zugelassen. A-GmbH bezahlt die Einlage: -> vGA iHd. Teilwerts des von Frau B übernommenen Anteils. Irrtum ändert nichts an wirtschaftlichem Eigentum der B am Anteil.



I. Verdeckte Gewinnausschüttung

FG Münster v. 19.12.2019 13 K 1953/17 K, G, F (EFG 2020, 602)



6. Schritt: Klägerin hat Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB gegen Z2 und Z3.
7. Schritt: Klägerin leitet diesen teilweise an BX weiter, da dieser Anspruch auf seinem persönlichen Einsatz beruhe.
FG: Die Weiterleitung des Anspruchs ist vGA. Der persönliche Einsatz des BX ist mit dem Geschäftsführergehalt abgegolten. Anders, wenn BX sich im Rahmen der Gründung der Klägerin den Anspruch auf (teilweise) Weiterleitung von § 89b HGB vorbehalten hätte.

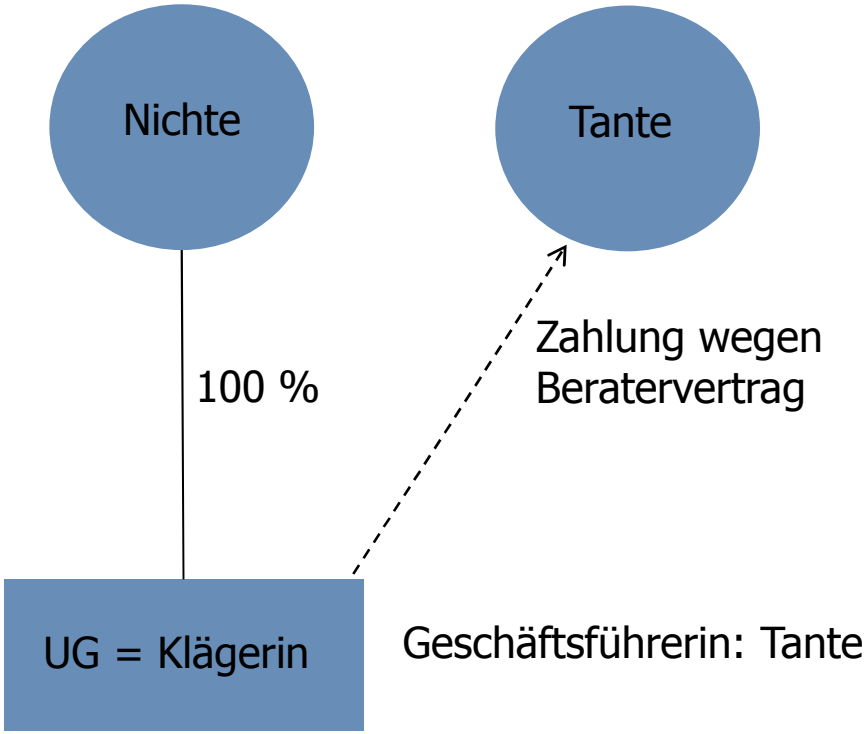
I. Verdeckte Gewinnausschüttung

FG Hessen v. 16.1.2020 10 K 3930/18 K, G, F (DStRK 2020, 185)

- Tante ist nahestehende Person zur Alleingesellschafterin (Einzelfallentscheidung: Geschf, Alleinvertretung, von § 181 BGB befreit, kein Interessengegensatz zur Gesellschafterin).
- Keine im vorhinein abgeschlossene klare, eindeutige Vereinbarung, die tatsächlich durchgeführt wurde. Zudem hätte die Gesellschafterversammlung zustimmen müssen.

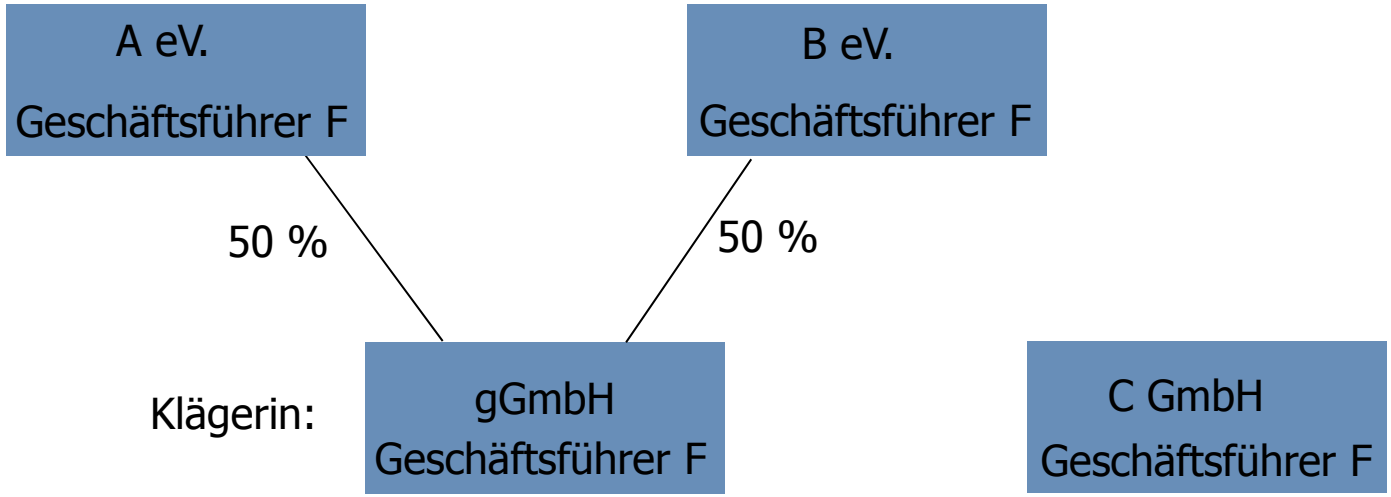
⇒ Sonderbedingungen gelten auch bei entfernten Verwandten jedenfalls dann, wenn kein Interessengegensatz zum Gesellschafter festgestellt werden kann.

⇒ Beratervertrag neben Geschäftsführergehalt ist stets problematisch.



I. Verdeckte Gewinnausschüttung

BFH v. 12.3.2020 V R 5/17 (DStR 2020, 1837)



- Gehaltssteigerungen von € 136.000 in 2005 auf € 283.000 in 2010.
- Mittelverwendungsgebot zwingt zu angemessenem Gehalt (§ 55 I Nr. 3 AO)
- Gehalt angemessen? Es gelten die Regeln zur vGA entsprechend.
- Entzug der Gemeinnützigkeit: Verhältnismäßigkeitsprüfung.

I. Verdeckte Gewinnausschüttung

BFH v. 12.3.2020 V R 5/17 (DStR 2020, 1837)

- Verhältnismäßigkeit von Vergütungen i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ist anhand von Fremdvergleich zu prüfen (Mittelfehlverwendung)
- Für Frage der Angemessenheit von Geschäftsleitervergütungen gelten vGA-Grundsätze; kein „Gemeinnützigkeitsabschlag"
- Gängige Vergütungsstudien (Kienbaum, BBE) von nicht steuerbegünstigten Unternehmen sind taugliche Vergleichsmaßstäbe
- Ruhegehaltsbezüge sind mit fiktiver Nettoprämie miteinzubeziehen
- Mehrfachvergütungen sind zu berücksichtigen
- Angemessenheit erstreckt sich auf gewisse Bandbreite – vGA jedenfalls bei Überschreitung der Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 %
- Versagung der Gemeinnützigkeit unterliegt dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz; keine Versagung bei bloßer geringfügigen Überschreitung der Angemessenheitsgrenze

II. Einbringung in die GmbH

Beispiel: A bringt ihren Anteil an der A-GmbH & Co. KG in die A-GmbH ein. Die Einbringung erfolgt zum Buchwert. A verstirbt und wird von ihrem Ehemann beerbt. Die Tochter T fordert anstelle des ihr zugedachten Vermächtnisses ihren Pflichtteil. Zur Erfüllung des abgeschlossenen Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrags zur Abfindung des Pflichtteilsanspruchs überträgt B Anteile an der GmbH an die Tochter T. Dies erfolgt innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG.

(BFH vom 11.7.2019 I R 26/18, GmbH-StB 2020, 96)

⇒ Sofern in den Fällen der Einbringung nach § 20 UmwStG der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von **sieben Jahren** nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der **Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung nach § 16 EStG nachzuversteuern** (Einbringungsgewinn I). § 16 Abs. 4, § 34 EStG gelten nicht.

II. Einbringung in die GmbH

⇒ **Übertragung** von Anteilen zur **Erfüllung eines Vermächtnisses** bzw. des Pflichtteilsanspruchs stellt **Veräußerung i.S.v. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** dar.

⇒ Nach Auffassung des BFH unterliegt der **Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer**, da die **ursprüngliche Aufdeckung der stillen Reserven** bei Nichtbeantragung der Buchwertfortführung ebenfalls **nicht der Gewerbesteuer** unterlegen hätte (vgl. § 7 Satz 2 GewStG).

⇒ Das gilt entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nach BFH **auch dann**, wenn **nicht sämtliche erhaltene Anteile** in einem Vorgang veräußert werden.

II. Einbringung in die GmbH

Beispiel: A bringt seinen Mitunternehmeranteil in die A-GmbH zum Buchwert ein. Diese veräußert einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist. Das Finanzamt unterwirft diesen Veräußerungsgewinn (Einbringungsgewinn II) der Gewerbesteuer.

(BFH vom 11.7.2019 I R 13/18, GmbH-StB 2020, 95)

⇒ Die Veräußerung des im Rahmen der Einbringung des Mitunternehmeranteils miteingebrachten GmbH-Anteils löst die **rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II** aus (§ 22 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

II. Einbringung in die GmbH

⇒ Dieser Einbringungsgewinn II ist nach Auffassung des BFH nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Der Einbringungsgewinn II ist den **gewerbesteuerrechtlichen Regeln** unterworfen, die für eine **Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung** zum Tragen gekommen wären. Die Aufdeckung der stillen Reserven bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils und des damit verknüpften GmbH-Anteils durch natürliche Personen unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter

- **Mietzahlungen** (FG Münster vom 4.9.2019 4 K 1538/16 E, G, DStRE 2020, 204; Az.-BFH: III R 58/19)

⇒ Zufluss auch, wenn auf Ebene der Gesellschaft noch kein Aufwand.

⇒ Kein Zufluss nur, wenn rechtliches Zugriffshindernis, z.B. vorläufiger Insolvenzverwalter ist bestellt.

⇒ Haftung § 64 GmbHG, Insolvenzanfechtungsmöglichkeit sind keine rechtlichen Zugriffshindernisse, die einen Zufluss verhindern.

III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter

- **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ausländischen Rechts** (FG Münster vom 17.1.2020 4 K 1526/16 E, EFG 2020, 525; FG Münster vom 17.1.2020 4 K 1526/16 E, EFG 2020, 525 für eine Beteiligung an einer polnischen Sp.z o.o.; vgl. auch das FG Baden-Württemberg für die Beteiligung an einer kroatischen Kapitalgesellschaft: FG Baden Württemberg vom 23.7.2019 8 K 1194/15, EFG 2020, 1513; Az.-BFH: VIII R 32/19).

⇒ Inländischer Gesellschafter unterliegt mit Dividende unbeschränkten Steuerpflicht im Inland auch bei DBA.

⇒ Zuflussfiktion gilt auch bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft.

⇒ Prüfung, ob Forderung auf Auszahlung zivilrechtlich entstanden ist, erfolgt nach ausländischem Recht.

III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter

- **Gespaltene Gewinnausschüttung** (FG Niedersachsen vom 4.7.2019 10 K 181/17, DStRE 2019, 1445; Az.-BFH: VIII R 25/19)

Beispiel: A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Er stellt die Bilanz und den Gewinn für 2019 fest. Von diesem Gewinn i.H.v. € 100.000,-- werden € 50.000,-- an ihn ausgezahlt und € 50.000,-- in eine personenbezogene Gewinnrücklage eingestellt. Aus dieser kann nur ausgeschüttet werden, wenn ein **Mehrheitsbeschluss gefasst** wird, die Rücklage aufzulösen und auszukehren.

⇒ Gewinnverwendungsbeschluss entscheidet über Ausschüttung oder Thesaurierung.

⇒ Gewinnverteilungsbeschluss entscheidet über die Auszahlung an die Gesellschafter.

⇒ Gem. § 29 GmbHG entsteht Auszahlungsanspruch entsprechend Beteiligung am Nennkapital, wenn kein abweichender Verteilungsbeschluss gefasst wird.

III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter

- Bei **gespaltener Ausschüttung** vier Entscheidungen:
  - Feststellung des Jahresabschlusses,
  - Entscheidung über die Höhe des ausschüttbaren Gewinns und die Einstellung in die Gewinnrücklage,
  - Entscheidung über den Verteilungsmaßstab des auszuschüttenden Gewinns auf die Gesellschafter,
  - Entscheidung, dass einzelne Gesellschafter nicht unmittelbar den ihnen insgesamt zugewiesenen Gewinnanteil als Ausschüttung erhalten, sondern eine Einstellung in ausschließlich gesellschafterbezogene eigene Rücklagen erfolgt.

⇒ Zufluss auch des ausgezahlten Betrags und des in die personenbezogene Gewinnrücklage eingestellten Betrags.

⇒ Verfügung durch die Zuweisung führt zum Zufluss.

III. Zuflussfiktion beim beherrschenden Gesellschafter

BFH v. 28.4.2020 VI R 44/17 (DStR 2020, 1902)

Beispiel: A und B sind aufgrund gleichgerichteter Interessen bei der A-GmbH als beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer zu qualifizieren. In den Geschäftsführerverträgen ist eine Gewinntantieme vereinbart. Die Fälligkeit der Gewinntantieme tritt einen Monat nach Feststellung der Bilanz ein. Die Bilanz für das Jahr 2008 wird im Dezember 2009 festgestellt.

⇒ Nach der **zivilrechtlichen Regelung** tritt die Fälligkeit der Tantieme für 2008 im Januar 2010 ein.

⇒ Aufgrund der **beherrschenden Stellung** fingiert das **FG Rheinland-Pfalz** die Fälligkeit der Gewinntantieme noch im VZ 2009, da die Bilanz (willkürlich) verspätet festgestellt wurde.

⇒ Diese Rechtsauffassung des FG Rheinland-Pfalz ist nach **Auffassung des BFH unzulässig**. Die Feststellung der Bilanz kann nicht fingiert werden. Erst **mit Feststellung der Bilanz entsteht der Anspruch** mit der im Geschäftsführungsvertrag geregelten Fälligkeit.

IV. Inkongruente Gewinnausschüttung

- **Ertragsteuerliche Anerkennung** (vgl. FG Münster vom 6.5.2020 9 K 3359/18 E, AO, EFG 2020, 1603)

- Rechtsprechung und Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl. I 2014, 63) sind sich bei der GmbH einig, dass eine inkongruente Gewinnausschüttung ertragsteuerlich anzuerkennen ist, wenn sie **zivilrechtlich wirksam vollzogen** wurde. Dies ist nach einhelliger Auffassung der Fall, wenn die GmbH-Satzung eine entsprechende Öffnungsklausel vorsieht.

- Das FG Münster erkennt die inkongruente Gewinnausschüttung ertragsteuerlich auch dann an, wenn eine entsprechende Öffnungsklausel in der GmbH-Satzung nicht vorgesehen ist. Sofern die Ausschüttung abweichend von der Beteiligung am Nennkapital für den jeweiligen Einzelfall der Ausschüttung beschlossen wird, erkennt das FG Münster die **Satzungsdurchbrechung** steuerlich an.

IV. Inkongruente Gewinnausschüttung

- Dies gilt auch für Vorabgewinnausschüttungen.
- Rein steuerrechtliche Motive sind unschädlich. § 42 AO findet nach FG Münster keine Anwendung.

V. Aktuelles zu § 8b KStG

- **Beteiligungshöhe i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG** (vgl. FG München vom 11.9.2019 7 K 2605/17, EFG 2020, 476).

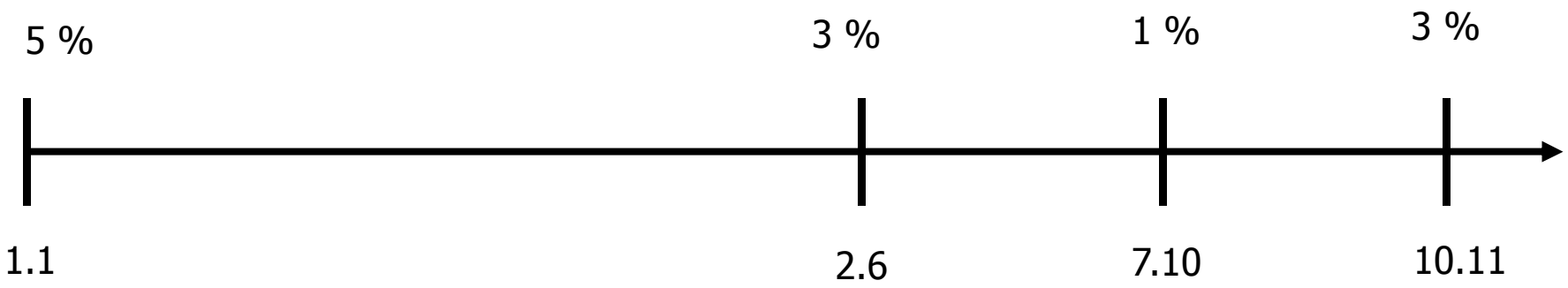
Beispiel: Die A-AG ist an der B-GmbH mit 9 % beteiligt. Im Dezember 2019 schließt sie einen Kauf- und Übertragungsvertrag über weitere Anteile ab, die die Beteiligung auf über 10 % anwachsen lassen. Allerdings steht der Vertrag unter der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung. Die Kaufpreiszahlung verzögert sich. Wegen einer Fehlüberweisung tritt die Bedingung und damit der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums erst Mitte Januar 2020 ein.

⇒ Die **Finanzverwaltung** stellt auf das zivilrechtliche Eigentum ab.

⇒ Das **FG München** stellt für die Bestimmung der Beteiligungshöhe i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG auf das **wirtschaftliche Eigentum** ab. Das **Anwartschaftsrecht** genügt.

V. Aktuelles zu § 8b KStG

Erwerb „einer Beteiligung" i.S.v. § 8b Abs. 4 KStG (FG Hessen v. 15.3.2021 6 K 1163/17, n.n.v, Az. BFH: I R 16/21)



§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG ist erfüllt, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt im Laufe des Kalenderjahres eine Beteiligungshöhe von mindestens 10% erreicht wird

V. Aktuelles zu § 8b KStG

- **Schadensersatzleistungen** (FG München vom 22.6.2020 7 K 137/18, DStZ 2020, 813; Az.-BFH: I R 29/20)

Beispiel: Die A-GmbH beteiligt sich an der B-Ltd. und gewährt dieser ein Darlehen. Beteiligung und Gesellschafterdarlehen werden wertlos. Die Abschreibung wirkt sich aufgrund von § 8b Abs. 3 KStG bei der A-GmbH steuerlich nicht aus, sondern wird außerbilanziell hinzugerechnet. Die A-GmbH nimmt den Geschäftsführer erfolgreich in Haftung.

⇒ Die **Teilwertabschreibung** auf der Ebene der Mutter-Kapitalgesellschaft auf die Beteiligung an der Tochter-Kapitalgesellschaft ist nach **§ 8b Abs. 3 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen**.

⇒ Im Gegenzug von der Mutter-Kapitalgesellschaft vereinnahmte **Schadensersatz-leistungen als Kompensation für den Wertverlust** in der Tochter-Kapitalgesellschaft sind **voll steuerpflichtig**. Es handelt sich nach Auffassung des FG München nicht um einen „Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft i.S.v. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG".

VI. Zuordnung von GmbH Beteiligungen zum Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen

- BFH v. 25.11.2008 X B 268/07, BFH/NV 2009, 162.
- BFH v. 23.1.2001 VIII R 12/90, BStBl. II 2001, 825.
- BFH v. 16.4.2015 IV R 1/14, BStBl. II 2015, 705.

Die Info-Newsletter

Für Steuerberater und Mitarbeiter bietet der Steuerberater-Verband e.V. Köln einen besonderen Service: Die Newsletter „Lohnsteuer-Info" und „Einkommensteuer-Info", die jeweils monatlich exklusiv für Mitglieder und deren Mitarbeiter erscheinen.

Das Lohnsteuerrecht und das Einkommensteuerrecht sind kompliziert und detailliert. Fortdauernd sind Änderungen aus der Gesetzgebung, der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung zu beachten. Hier helfen die neuen kostenlosen Newsletter, die Sie monatlich mit wichtigen Informationen versorgen und Sie somit auf dem aktuellen Stand halten.

Melden Sie sich an und profitieren Sie regelmäßig von aktuellem Fachwissen. So sind Sie immer auf dem neuesten Stand.

Hinweis

Melden Sie sich einfach über die Website an:
www.stbverband-koeln.de ➔,
dort „Service"/„Info-Newsletter".
Hier finden Sie auch ein Probeexemplar der neuen Info-Newsletter.

Steuerberater-Verband e.V. Köln
Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe

Steuerberater-Verband e.V. Köln
Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln
per Telefax: 02203 993099

Kontaktdaten

Vor- und Nachname

Name der Kanzlei

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Newsletter

☐ Lohnsteuer-Info ☐ Einkommensteuer-Info

Der Steuerberater-Verband e.V. Köln verarbeitet Ihre Daten zu Ihrer Betreuung im Rahmen der Mitgliedschaft, ggf. auch unter Einsatz von Dienstleistern. Darüber hinaus erhalten Sie von uns (Fach-)Informationen und Ankündigungen von Veranstaltungen, die der Verband selbst oder dessen Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht durchführen. Der Verwendung Ihrer Daten zu Werbezwecken können Sie jederzeit unter datenschutz@stbverband-koeln.de widersprechen. Weitere Hinweise zum Datenschutz erhalten Sie unter www.stbverband-koeln.de/menu_aktuelles/content/koeln/datenschutz.htm.

Datum/Unterschrift

Unterschrift

PRAKTIKER-SEMINARE **09 | 2021 – 06 | 2022**

ANMELDEN IST GANZ EINFACH

akademie-praktiker.de

Wir bieten Ihnen mit dieser Seminarreihe erstmals drei Pakete an, über die Sie Ihre eigenen Vorlieben bei uns einbuchen können.

Für Mitglieder des Steuerberater-Verbandes e.V. Köln, die nach dem 01.07.2019 zugelassen wurden, ermäßigen sich die Gebühren pro Paket jeweils um 150,00 €

Paket DIGITAL

Dieses Paket umfasst die zeit- und ortsunabhängige Nutzung des ONLINE-MODULS sowie ein Live-Termin pro Monat.

650,00 €

*** 500,00 €**

Paket LOKAL

Dieses Paket umfasst zehn klassische Präsenztermine an Ihrem Lieblingsort in unserem Verbandsbezirk.

850,00 €

*** 700,00 €**

Paket PREMIUM

Dieses Paket umfasst das Leistungsspektrum der Praktiker DIGITAL und LOKAL und bietet somit die gesamte Bandbreite. Sie können so flexibel jeden Monat entscheiden, ob Sie online oder vor Ort teilnehmen.

950,00 €

*** 800,00 €**