

1
12

Januar

Seiten 1–32
PVSt 42667

Der Informationsdienst
für die Beratungspraxis
von GmbH
und GmbH & Co. KG

Der + Berater.Modul GmbH GmbH- Steuer- Berater

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Steuerrechtliche Urteile

- Soli und KSt-Guthaben
- GGF: Kürzung des Vorwegabzugs
- Beschränkte Steuerpflicht der Überlassung von Rechten
- „Nur-Pension“ eines GGF
- Freibetrag gem. § 13a Abs. 5 ErbStG mit 5-jähriger Sperrfrist

Gesellschaftsrechtliche Urteile

- Haftung des Steuerberaters
- Zulassung als RA-Gesellschaft bei Beteiligung von Patentanwälten
- GGF: Angemessene Vergütung

Verwaltungsanweisungen

- EK 02 in der Insolvenz

Beiträge für die Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

- Corporate Finance Lösungen entlang der GmbH-Unternehmensbilanz – Wachstums- und Restrukturierungslösungen *Theiselmann*

GmbH-Gestaltungsberatung

- GmbH-Gesellschafterbesteuerung nach § 17 EStG – Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an GmbH-Anteilen *Binnewies*

GmbH-Musterformulierungen

- Die Firma einer GmbH – Muster zur Namensgebung *Dahlbender*

Literaturempfehlungen

- Akquisitionsaufwendungen bei unmittelbarem und mittelbarem Beteiligungserwerb

Beraterhinweise für den GmbH-Unternehmer

- Divergenz-Rechtsprechung bei FG

www.gmbhstb.de

ols Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Mit Sonderheft
zum **BERATER-**
TAG 2011

Haftung des Steuerberaters einer GmbH gegenüber dem Geschäftsführer

Der Geschäftsführer einer GmbH ist grundsätzlich nicht in den Schutzbereich des Steuerberatungsvertrages mit der GmbH einbezogen (OLG Schl.-Holst. v. 2.9.2011 – 17-U-14/11). Besteht ein Steuerberatungsvertrag mit einer GmbH, so haftet der Steuerberater für im Rahmen seines Mandats dem Geschäftsführer einer GmbH erteilten Auskünfte nicht schon deshalb aus einem Auskunftsvertrag mit dem Geschäftsführer, weil die Auskunft zugleich für die eigene Haftung des Geschäftsführers von Bedeutung ist. Auch wenn der Steuerberater nur mit der Bilanzerstellung, nicht aber mit der laufenden Finanzbuchhaltung beauftragt ist, hat dieser als Nebenpflicht vor Insolvenzgefahr zu warnen, wenn er erkennt, dass sich die Frage der Insolvenzreife des Unternehmens stellt und entsprechende nähere Prüfungen erforderlich sind.

KSt-Guthaben: Aufrechnung bei Insolvenz

Der Auszahlungsanspruch nach § 37 Abs. 5 KStG beruht auf der Besteuerung thesaurierter Gewinne nach dem Anrechnungsverfahren. Der Auszahlungsanspruch wird insolvenzrechtlich bereits mit Zahlung der tariflichen KSt in Zeiten des Anrechnungsverfahrens unter der „aufschiebenden Bedingung“ einer Gewinnausschüttung aufgrund eines entsprechenden Ausschüttungsbeschlusses insolvenzrechtlich begründet.

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung sollte in Insolvenzverfahren, die nach dem 31.12.2001 eröffnet worden sind, mit Insolvenzforderungen gegen den Auszahlungsanspruch nach § 37 Abs. 5 KStG aufgerechnet werden.

Nach geänderter Auffassung hält die Finanzverwaltung aktuell an dieser Rechtsauffassung nicht mehr fest und wendet BFH v. 23.2.2011 – I R 20/10, BFH/NV 1209 allgemein an. Der BFH hatte entschieden, dass ein KSt-Guthaben auch insolvenzrechtlich erst mit Ablauf des 31.12.2006 begründet wird.

KSt-Erhöhungsbeträge: KSt-Guthaben nach § 37 Abs. 5 KStG sind nur mit Insolvenzforderungen aufzurechnen, soweit das Insolvenzverfahren nach dem 31.12.2006 eröffnet wurde. Die Rechtsprechungsgrundsätze des BFH sind nach bundeseinheitlich abgestimmter Rechtsauffassung entsprechend auf den KSt-Erhöhungsbetrag zu übertragen. Dieser entsteht somit auch insolvenzrechtlich am 1.1.2007. Demzufolge sind KSt-Erhöhungsbeträge nach § 38 Abs. 5 ff. KStG in Insolvenzverfahren, die nach dem 31.12.2006 eröffnet wurden, als Insolvenzforderungen i.S.d. § 38 InsO zur Tabelle anzumelden (OFD Koblenz v. 12.8.2011 – S 0550 A - St 34 1).

BERATER-TAG 2011

Am 29.11.2011 fand zum zweiten Mal der BERATER-TAG statt, unser Seminar zu den steuerlichen Beraterzeitschriften des Verlages Dr. Otto Schmidt. In diesem Jahr stand er unter dem Thema:

Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden

Wo im Einzelnen welche steuer-, haftungs-, zivil- (und auch berufs-) rechtlichen Gefahren für den steuerlichen Berater lauern – das zeigten die beiden erfahrenen Referenten (beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner) dem überaus interessierten und aktiven Publikum in einer sehr dynamischen und lebhaften Veranstaltung.

Extrem beratungsorientiert und intensiv auf die Belange der Zuhörerschaft eingehend navigierten RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* und RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* flexibel durch die einzelnen – mitunter miteinander verzahnten – Sachgebiete. Bereits die eingangs von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* vorgestellten

- Probleme um die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus dem Mandatsvertrag (u.a. Schadensersatz, Verjährungsfragen),
- ergänzt um Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb von Steuerberatungspraxen und
- anschließend erläuterte Haftungsfragen im Zusammenhang mit Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!)

führten zu einer regen Diskussion des interessierten Publikums. Der Weg über spezielle Problemfelder bei „Krisenmandaten“, die den steuerlichen Berater oftmals auch in eine Zwickmühle zwischen Mandant und Dritten (wie Banken) bringen, führte sodann zu den von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* jeweils anhand von Praxisfällen angesprochenen Themenbereichen wie z.B.:

- Wie lässt sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen mit/ohne Versorgungsleistungen – unter Beachtung von Sperrfristen, Differenzen zwischen Gesetzestext und Auffassung der Finanzverwaltung – die Realisierung stiller Reserven vermeiden?
- Pflichtteilsansprüche zur Minderung der Steuerlast
- Welche GrESt-Befreiungen stellen sich bei verschiedenen Rechtsformen?

Sowohl die anregende Form der fachlich exzellenten Präsentation, die rege Beteiligung der Teilnehmer als auch die intensiven fachlichen Gespräche in den Seminarpausen lassen den **BERATER-TAG 2012** mit Spannung erwarten!

Wir danken allen Teilnehmern für die Teilnahme und freuen uns, wenn Sie auch im nächsten Jahr wieder dabei sind! Genaue Veranstaltungsdaten werden rechtzeitig bekannt gegeben.

Einer muss in Führung gehen



**Mit
UmwSt-Erlass 2011**

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung.
7., neu bearbeitete Auflage 2012, rd. 500 Seiten DIN A5,
flex. gbd., inkl. Datenbank 89,80 €.
ISBN 978-3-504-62314-2

Nur 6 Wochen nach Veröffentlichung des neuen UmwSt-Erlasses im Bundessteuerblatt erscheint die aktuelle Auflage des beliebten Standardwerks zur Unternehmensumwandlung.

Komplett eingearbeitet sind neben dem Erlass auch alle anderen Gesetzesänderungen seit der Voraufgabe, wie beispielsweise das 3. UmwG-ÄndG.

Dargestellt werden alle denkbaren Fälle der Umwandlung aus einer Rechtsform in die andere,

mit sämtlichen zivil- und steuerrechtlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen. Und durch den einzigartigen, übersichtlichen Aufbau nach dem ABC der Rechtsformen sind Sie stets auf einen Blick im Bilde.

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung. Jetzt auch mit komfortabler Online-Datenbank. Kann ab sofort bestellt werden. Bei Ihrem Buchhändler. Oder direkt bei www.otto-schmidt.de

Hier holen Sie sich den letzten Schliff.

Von den jährlich rund 25 Millionen erteilten Steuerbescheiden sind circa 40 % falsch; zulasten der Steuerpflichtigen, die oftmals vorschnell resignieren. Ihre Aufgabe als Berater ist es, den Mandanten deutlich zu machen, dass ein Steuerstreit in vielen Fällen sinnvoll und notwendig ist.

Dieses Praxisbuch zeigt auf, wie Sie für Ihre Mandanten eine Steuereinigung mit dem Finanzamt erreichen können und bei nichteinvernehmlichen Streitbeilegung den Steuerprozess vor dem Finanzgericht effektiv führen. Die Autoren wissen genau, was sie Ihnen an die Hand geben müssen: taktische Ratschläge, Warnungen vor Stolperfallen und professionelle Praxistipps. Wichtige Spielregeln und Techniken im Umgang mit der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten geben den letzten Schliff.



Streck/Mack/Kamps **Der Steuerstreit**
Von RA, FAStR Dr. Michael Streck, RAin, FAinStR
Alexandra Mack und RA, FAStR Dr. Heinz-Willi
Kamps. 3. überarbeitete und erweiterte Auflage
2012, 408 Seiten, DIN A5, flex. gbd, 59,80 €.
ISBN 978-3-504-62316-6

Das Buch gliedert sich in drei Teile:

- ▶ Zunächst werden die Notwendigkeit und Grundregeln des Steuerstreits aufgezeigt mit den unterschiedlichen Ebenen von Finanzverwaltung und Finanzgericht und in ihren Besonderheiten gekennzeichnet.
- ▶ Es folgen die Abläufe sowie Probleme der Steuerstreitverfahren: Einspruch, Beschwerde, Klage, Nichtzulassungsbeschwerde, Revision, etc.
- ▶ Der dritte Teil ist praxisrelevanten Einzelthemen im Zusammenhang gewidmet, die besonders detailliert erörtert werden.
- ▶ Muster der wichtigsten Anträge vervollständigen die Darstellung.

Überzeugen Sie sich selbst mit einer Leseprobe unter www.otto-schmidt.de

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht Streck/Mack/Kamps **Der Steuerstreit**
3. Auflage, gbd. 59,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-62316-6

Name _____ Straße _____ PLZ _____ Ort _____

Telefon _____ Fax _____ Datum _____ Unterschrift _____ 12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

In diesem Heft

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Die Entscheidungen im Steuerrecht,

die Sie kennen müssen!

- ▶ Solidaritätszuschlag und Körperschaftsteuerguthaben
 BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10 3
- ▶ GGF: Kürzung des Vorwegabzugs
 BFH v. 19.5.2011 – X R 30/10 4
- ▶ Beschränkte Steuerpflicht der Überlassung von Rechten
 BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10 4
- ▶ „Nur-Pension“ eines Gesellschafter-Geschäftsführers
 FG Hamburg v. 20.7.2011 – 2 K 22/10 5
- ▶ Namens- und Warenzeichenrechte als wesentliche Betriebsgrundlage
 FG Düsseldorf v. 16.2.2011 – 15 K 1414/10 E 6
- ▶ Freibetrag gem. § 13a Abs. 5 ErbStG mit 5-jähriger Sperrfrist
 FG Hessen v. 24.5.2011 – 1 K 3157/09 7
- ▶ Gewerblichkeit eines englischen Private Equity-Fonds
 BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10 8

Die Entscheidungen im Handels- und Gesellschaftsrecht,

die Sie kennen müssen!

- ▶ Haftung des Steuerberaters
 BGH v. 13.10.2011 – IX ZR 193/10 10
- ▶ Zulassung als RA-Gesellschaft bei Beteiligung von Patentanwälten
 BGH v. 10.10.2011 – AnwZ (Brfg) 1/10 11
- ▶ Abfindung bei Anteilseinziehung
 BGH v. 27.9.2011 – II ZR 279/09 12
- ▶ Gesellschafter-GF: Angemessene Vergütung
 OLG Düsseldorf v. 2.12.2011 – I-16 U 19/10 13
- ▶ Versicherung des Geschäftsführers bei GmbH-Anmeldung
 OLG Frankfurt v. 11.7.2011 – 20 W 246/11 14

- ▶ Umwandlung: Stellung eines Darlehens durch den übertragenden Rechtsträger bei einer Ausgliederung
 OLG München v. 15.11.2011 – 31 Wx 482/11 14
- ▶ Angaben im Verschmelzungsvertrag
 OLG Frankfurt v. 4.4.2011 – 20 W 466/10 16
- ▶ Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH
 BVerwG v. 31.8.2011 – 8 C 16.10 16

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

- ▶ EK 02 in der Insolvenz
 OFD Münster v. 5.8.2011 – V3A - KSt. Nr. 03/2011 17

Beiträge für die Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

Dr. Rüdiger Theiselmann, RA/LL.M.oec.

- Corporate Finance Lösungen entlang der GmbH-Unternehmensbilanz – Wachstums- und Restrukturierungslösungen 18

GmbH-Gestaltungsberatung

Prof. Dr. Burkhard Binnewies, RA/FASt

- Aktuelles zur GmbH-Gesellschafterbesteuerung nach § 17 EStG – Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an GmbH-Anteilen 20

GmbH-Musterformulierungen

Dr. Frank Dahlbender, RA/FAArbR

- Die Firma einer GmbH – Muster zur Namensgebung 26

Literaturempfehlungen

Dipl.-Finw. Thomas Brinkmeier, StB

- Akquisitionsaufwendungen bei unmittelbarem und mittelbarem Beteiligungserwerb 28
- Rechtsanwaltsgesellschaft mbH & Co. KG: zulässige, aber GewSt-pflichtige Rechtsform? 29

Beraterhinweise für den GmbH-Unternehmer

Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann, StB/WP

- Münsteraner FG-Divergenz 29
- Rheinische FG-Divergenz 31

Bearbeiter

Redaktion: RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier** (verantw. Redakteurin) · RA FASSt Dr. Rolf **Schwedhelm**, Anschrift des Verlags, Tel. 0221/9 37 38-571 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/9 37 38-954 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), www.gmbhstb.de

Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen: StB Dipl.-Finw. Thomas **Brinkmeier** · RA FASSt Dipl.-Kfm. Ludwig **Görden** · RA FAErB FABauArchR Franz M. **Große-Wilde** · RA FASSt StB Dr. Jörg **Luxem** · RAin Dr. Daniela **Rossa-Heise** · RA StB Harald **Schwetlik** · RA Bankbetriebswirt Dr. Rüdiger **Theiselmann**, LL.M. oec. · RA Dr. Oliver **Tomat** · RiFG Dr. Nils **Trossen**

GmbH-Steuerrecht kompakt: WP StB Klaus **Altendorf** · Dipl.-Finw. Ralf **Neumann** · WP StB Thomas **Rohler** · WP StB Prof. Dr. Joachim **Schiffers** · WP StB Dr. Arnd **Stollenwerk** · RA FASSt Dr. Heinrich J. **Watermeyer**

GmbH-Gestaltungsberatung: RA FASSt Prof. Dr. Burkhard **Binnewies** · RA FASSt Dr. Randolph **Mohr** · RA FASSt Dr. Klaus **Olbing** · RA FASSt Dr. Rolf **Schwedhelm** · Notar Dr. Eckhard **Wälzholz**

GmbH-Musterformulierungen: RA FAArB Dr. Frank **Dahlbender** · RA FAArB Dr. Oliver **Fröhlich** · Notar Dr. Martin **Lohr** · RA FAArB Dr. Martin **Pröpfer**

Literatur: StB Dipl.-Finw. Thomas **Brinkmeier**

Beraterhinweise für den GmbH-Unternehmer: WP StB Prof. Dr. Wolf-Dieter **Hoffmann**

Beilagenhinweis: Dieser Ausgabe liegt folgender Prospekt bei: „Sack Mediengruppe: Empfehlung“, Sack-Mediengruppe, Köln. Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Vorschau auf die nächste Ausgabe

Beiträge zu folgenden Themen sind geplant

- ➔ § 8c KStG
- ➔ (keine) VGA aufgrund Anwendung der Geschäftschancenlehre auf Börsengeschäfte und andere Risikogeschäfte einer GmbH
- ➔ Schuldscheindarlehen

Jetzt abonnieren!

Der
GmbH-
 Steuer-
 Berater
 +Berater.Modul
 GmbH

Sie wollen regelmäßig vom Know-how des GmbHStB profitieren? Dann bestellen Sie jetzt Ihr Probe-Abo und Sie erhalten die nächsten **3 Hefte und 3 Monate Testzugang zum Berater.Modul kostenlos!**

Weitere Infos und Bestellung unter Telefon 02 21 / 9 37 38-997 oder www.gmbhstb.de

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Die Entscheidungen im Steuerrecht,

die Sie kennen müssen!

► Solidaritätszuschlag und Körperschaftsteuerguthaben

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob die Behandlung des Solidaritätszuschlages bei der Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens verfassungskonform ist.

BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10
 BVerfGG § 80 Abs. 1; EStG 1997 § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3; GG Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3, Art. 100 Abs. 1 Satz 1, Art. 106 Abs. 1 Nr. 6; KStG 1977/1999 § 10 Nr. 2, § 23 Abs. 1, § 27 Abs. 1; KStG 1999 i.d.F. des StSenkG § 36 Abs. 3, Abs. 4, § 37 Abs. 2; KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG § 37 Abs. 2 Satz 1, Satz 2, § 37 Abs. 2a; KStG 2002 i.d.F. des SEStEG § 37 Abs. 4, Abs. 5 (Satz 1); SolZG 1995 § 1 Abs. 1, § 2 Nr. 3, § 4; SolZG 1995 n.F. § 1 Abs. 1, Abs. 2, § 3, § 3 Abs. 1 Nr. 1

Das Problem: Das FA setzte für K dessen Körperschaftsteuerguthaben i.S.d. § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. mit € 56.317 fest. K beantragte die gesonderte Feststellung eines Anspruches auf Auszahlung eines entsprechenden Solidaritätszuschlagguthabens – und zwar i.H.v. 5,5 % des festgestellten Körperschaftsteuerguthabens. Das FA lehnte den Antrag unter Hinweis auf § 3 SolZG 1995 n.F. ab. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg (FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 64/09, EFG 2010, 1353).

Die Lösung des Gerichts: Nach Auffassung des BFH ist hingegen § 3 SolZG 1995 n.F. insoweit verfassungswidrig, als er weder die Festsetzung eines Anspruches auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlages auf das Körperschaftsteuerguthaben gem. § 37 Abs. 5 KStG 2002 vorsieht noch das ratierlich erstattete Körperschaftsteuerguthaben die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindert. Aus diesem Grunde hat der BFH das Revisionsverfahren nach Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG ausgesetzt, um die Entscheidung des BVerfG einzuholen.

Konsequenzen für die Praxis: Gemäß § 37 Abs. 5 S. 1 KStG 2002 n.F. wird das Körperschaftsteuerguthaben seit 2007 in zehn gleichen Jahresraten ausgezahlt. Die Auszahlung hat dabei keine Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag.

Die bis zum 31.12.2006 geltende Rechtslage sah hingegen eine ausschüttungsbedingte Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens vor, wobei sich infolge der Aus-

schüttung die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag minderte.

Für die ab 2007 geltende Rechtslage geht der BFH davon aus, dass ein Anspruch auf Auszahlung eines Solidaritätszuschlagguthabens nicht aus den Vorschriften des KStG oder des Solidaritätszuschlagsgesetzes abgeleitet werden könne. Entgegen Stellungnahmen in der Literatur (*Heinstein*, DStR 2008, 381; *Lormsen-Veit* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 37 KStG Rz. 150) ergebe sich ein solcher Anspruch auch nicht aus dem Annexcharakter des Solidaritätszuschlages zur Körperschaftsteuer.

Zudem geht der BFH davon aus, dass die Rückzahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag mindere; insbesondere regele § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 1995 n.F. einen solchen Minderungseffekt gerade nicht.

Doppelter Verfassungsverstoß: Auf Basis dieser ein-fachgesetzlichen Rechtslage –

- kein Anspruch auf ein Solidaritätszuschlagguthaben und
- keine Minderung der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag

– diagnostiziert der BFH eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und des Vertrauensschutzprinzips (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG).

Zu diesem doppelten Verfassungsverstoß im Einzelnen:

- **Der Verstoß des Gleichheitsgrundsatzes** beruht auf der Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die bis 2006 geltende Rechtslage davon abgesehen haben, durch Gewinnausschüttungen ihr Körperschaftsteuerguthaben mit mindernder Wirkung für den Solidaritätszuschlag anzufordern. Denn ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung ist nach dem BFH nicht erkennbar.
- **Verletzung des Vertrauensschutzprinzips:** Der Gesetzgeber hat mit § 37 KStG i.d.F. des StSenkG einen besonderen Vertrauenstatbestand geschaffen, indem er bestimmte, dass das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb eines Übergangszeitraumes von 15 Jahren mit mindernder Wirkung auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlages durch Gewinnausschüttungen angefordert werden könne. In diese Rechtsposition hat der Gesetzgeber in einer mit dem Vertrauensschutzprinzip nicht zu vereinbarenden Weise eingegriffen – und zwar dadurch, dass er mit § 37 Abs. 5 KStG 2002 n.F. die Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens von der laufenden Veranlagung löste, ohne eine entsprechende Regelung für den Solidaritätszuschlag zu schaffen. Denn i.R.d. zunächst geltenden fünfzehnjährigen Übergangszeitraumes hatte es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, durch Ausschüttungen überzahlte Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag erstattet zu bekommen.

Keinen Raum sieht der BFH hingegen für eine verfassungskonforme Auslegung, weil der Gesetzgeber *bewusst* entschieden habe, dass die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag nicht mindere. Zudem könne nicht festgestellt werden, in welcher Weise der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit beseitigt hätte, wenn er die Verfassungsverstöße erkannt hätte.

Beraterhinweis: Die mit der Einführung des § 37 Abs. 5 KStG 2002 verfolgten Ziele des Gesetzgebers erfordern nicht, den Anspruch auf Körperschaftsteuerminderung von der Bemessungsgrundlage zum Solidaritätszuschlag auszunehmen. Für die damit verbundene steuerliche Ungleichbehandlung ist deswegen kein sachlicher Grund vorhanden. Aus diesem Grunde besteht m.E. eine nicht geringe Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Auffassung des BFH zur Verfassungswidrigkeit des § 37 Abs. 5 KStG 2002 vom BVerfG bestätigt wird. **Beachten Sie:** Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 i.d.F. des StSenkG (vgl. BVerfGE 125, 1 ff).<

RA/StB Harald Schwetlik, Hamburg

GGF: Kürzung des Vorwegabzugs

Sind zwei Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils an mehreren GmbHs beteiligt und sagt eine dieser GmbHs dem einen Gesellschafter-Geschäftsführer und eine andere GmbH wiederum dem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer eine Altersversorgung in betragsmäßig gleicher Höhe zu, so ist bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern der Vorwegabzug zu kürzen.

BFH v. 19.5.2011 – X R 30/10
EStG 2002 § 10 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 Buchst. a, § 10c Abs. 3 Nr. 2; EStG 2005 § 10 Abs. 4a
GmbHHR 2011, 1169

Das Problem: A und B waren an der AB-GmbH zu jeweils 50 % beteiligt und an der ABC-GmbH zu jeweils 45 %. Die AB-GmbH hatte A eine Pensionszusage erteilt, die ABC-GmbH dem B. Das FA kürzte in den ESt-Veranlagungen 2005 und 2006 des A den Vorwegabzug auf € 0,00, da A seine Pensionszusage nicht vollständig durch eigene Beitragsleistung erworben habe, sondern auch zu Lasten seines Mitgesellschafters.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz (FG Münster v. 22.7.2010 – 3 K 3464/08 E, EFG 2011, 437) bestätigt und entschieden, dass der Vorwegabzug zu kürzen sei.

Konsequenzen für die Praxis: Rechtslage bis VZ 2007: Nach § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. ist der Vorwegabzug zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erworben hat. Diese Voraussetzung sieht der BFH als im Urteilsfall erfüllt an, da A seine Al-

tersversorgung nicht vollständig durch eigene (!) Beitragsleistung erworben hat.

Es gelten folgende Grundsätze:

- **Alleingesellschafter-Geschäftsführer:** Die Anwartschaft ist durch eigene Beitragsleistung erworben. Der Vorwegabzug ist nicht zu kürzen.
- **Zwei Gesellschafter-Geschäftsführer mit gleichen Zusagen:** Wenn eine GmbH zwei Geschäftsführern, die zu gleichen Teilen an der GmbH beteiligt sind, eine Altersversorgung zugesagt hat und der einzelne Geschäftsführer bei typisierender und wirtschaftlicher Betrachtung sein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung auf Dauer gesehen ausschließlich durch einen seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verzicht auf gesellschaftsrechtliche Ansprüche erworben hat, steht beiden der volle Vorwegabzug zu.
- **Zwei Gesellschafter-Geschäftsführer, aber nur einer mit Zusage:** Da die Altersversorgung nicht allein auf eigener Beitragsleistung erfolgt, sondern auch durch Verzicht des zweiten Gesellschafter-Geschäftsführers, ist der Vorwegabzug zu kürzen.

Im Urteilsfall hatte der Berater argumentiert, dass A eine Altersversorgungszusage von der AB-GmbH erhalten habe, B eine gleichwertige Zusage von der ABC-GmbH. Wirtschaftlich seien beide Zusagen zusammen zu würdigen, so dass A seine Zusage aufgrund eigener Beitragsleistung erhalten habe. Dieser Argumentation ist der BFH aber ausdrücklich nicht gefolgt.

Ab dem VZ 2008 wurde der Sonderausgabenabzug neu geregelt. Nach § 10 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStG erfolgt die Kürzung des Höchstbetrags nunmehr unabhängig davon, ob die Anwartschaftsrechte ganz oder teilweise ohne Beitragsleistung erworben wurden.

Beraterhinweis: Abstellen auf quotale Beteiligung: Die Frage, ob bei mehreren Geschäftsführern der einzelne sein Anwartschaftsrecht auf Altersversorgung ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung erwirbt, beantwortet sich danach, ob der Aufwand der GmbH für die Altersversorgung des jeweiligen Geschäftsführers dessen *quotaler Beteiligung* an der GmbH entspricht. Im Wege einer vorausschauenden Betrachtung ist zu ermitteln, ob danach jeder Geschäftsführer für seine Versorgung wirtschaftlich betrachtet letztlich selbst aufkommen soll.<

StB Dipl.-Finw. Thomas Brinkmeier, Köln

Beschränkte Steuerpflicht der Überlassung von Rechten

Ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Einkünften nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 unterliegt in den Anmeldezeiträumen 1995–1997 dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Sätze 3 und 4 mit seinen Bruttoeinnahmen. Ausgaben, welche unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind und die dem Vergü-

tungsschuldner mitgeteilt werden, sind bereits i.R.d. Abzugsverfahrens zu berücksichtigen.

BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10

ESTG 1990/1997 § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 3, § 49 Abs. 1 Nr. 6, Abs. 2, § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, Abs. 4 Satz 4 bzw. 6, Abs. 5 Satz 2, § 50d Abs. 1 Satz 1; EStDV 1990/1997 § 73e Satz 2; KStG 1991/1996 § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1, Abs. 2, § 49 Abs. 1; DBA-Niederlande Art. 15; EG Art. 49, Art. 56; AO § 168 Satz 1

Das Problem: Die Steuerpflichtige ist eine inländische GmbH und zahlte in den Jahren 1995–1997 Lizenzgebühren für das Recht der Aufstellung von Automaten an eine niederländische Kapitalgesellschaft (D-B.V.) mit Sitz in den Niederlanden. Zuvor hatte die britische B-Ltd. das Exklusivrecht erworben, bestimmte Arten von Automaten in allen durch die A-AG auf einem bestimmten Gebiet betriebenen Gaststätten aufzustellen und zu betreiben. Die B-Ltd. übertrug mit Vertrag vom 13.11.1991 zum 1.1.1992 für die Dauer von fünf Jahren die Rechte und Pflichten aus jenem Vertrag auf die Steuerpflichtige. Als Gegenleistung sollte die Steuerpflichtige an die B-Ltd. jährlich einen Betrag i.H.v. 28,5 % des Münzertrags aller Automaten zahlen, die die Steuerpflichtige hatte oder in der Zukunft haben sollte. Mit Vertrag vom 16.12.1991 übertrug die B-Ltd. ihre vertraglichen Ansprüche auf die britische C-Ltd. und diese wiederum auf die D-B.V. Nach der zwischen der C-Ltd. und der D-B.V. getroffenen Vereinbarung hatte die D-B.V. an die C-Ltd. für die Übertragung der Rechte aus dem mit der Steuerpflichtigen bestehenden Vertrag eine Lizenzgebühr i.H.v. 93 % der Beträge, die sie von der Steuerpflichtigen erhielt, zu zahlen.

Nachdem zunächst Freistellungsbescheinigungen für die Jahre bis 1994 erteilt worden waren, lehnte das Bundesamt für Finanzen die auf der Grundlage des DBA-Niederlande basierende Freistellung vom Steuerabzug gegenüber der D-B.V. ab. Das FA forderte daraufhin die Steuerpflichtige als Vergütungsschuldnerin auf, die Vergütungen an die D-B.V. im Rahmen von vierteljährlichen Voranmeldungen anzumelden und die Steuer abzuführen. Das FA ließ die im Rechtsbehelfsverfahren für die Unterlizenz gezahlten Lizenzgebühren nicht als unmittelbar mit der Rechtsüberlassung zusammenhängende Betriebsausgaben zu, sondern versteuerte die Bruttoeinnahmen mit dem Steuerabzug von 25 %. Einspruch und Klage blieben erfolglos (FG Nds. v. 4.3.2010 – 6 K 511/06, EFG 2010, 1058).

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat das Urteil des FG aufgehoben und entschieden, dass bei Berechnung der Abzugssteuer die im Steueranmeldungsverfahren von der Vergütungsgläubigerin offen gelegte Abführungsverpflichtung gegenüber ihrer (Unter-)Lizenzgeberin minderdend zu berücksichtigen sei. Die (Unter-)Lizenzgebühren können als Ausgaben beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden.

Konsequenzen für die Praxis: Keine Kürzung um Gemeinkosten: Die an die niederländische Kapitalgesellschaft gezahlten Lizenzgebühren unterliegen gem. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1990/1997 dem Steuerabzug. Abzüge für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern sind nach

§ 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990 (= § 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997) nicht zulässig. Damit darf die Abzugssteuer nicht um nicht näher spezifizierte Gemeinkosten gekürzt werden.

Anders verhält es sich jedoch bei der der Einkünfteerzielung zugrunde liegenden (Unter-)Lizenzvereinbarung und den daraus erwachsenden Abführungsverpflichtungen. Sofern der beschränkt Steuerpflichtige Ausgaben hat, welche *unmittelbar* mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt werden, und wenn diese Ausgaben dem Vergütungsschuldner mitgeteilt werden, sind sie bereits i.R.d. Abzugsverfahrens zu berücksichtigen.

Normerhaltende Reduktion? Soweit § 50a Abs. 4 Satz 5 u. 6 EStG 1990/1997 dies ausschließt, verstößt die Vorschrift gegen Unionsrecht und ist deswegen in normerhaltender Weise zu reduzieren. Der Vergütungsschuldner ist im Abzugsverfahren als bloßer Entrichtungsschuldner nicht gehalten, über eine Plausibilitätskontrolle hinaus weitere Nachforschungen (etwa zu Art und Weise oder zum Zeitpunkt der erbrachten Zahlungen; der Angemessenheit der Höhe der Zahlungen oder zu den Beteiligungsverhältnissen an beteiligten Gesellschaften) anzustellen.

Beraterhinweis: Der BFH hat entschieden, dass die bei der Berechnung der Abzugssteuer von der Vergütungsgläubigerin offen gelegte Abführungsverpflichtung gegenüber ihrer (Unter-)Lizenzgeberin *entgegen* dem Regelungswortlaut des § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG 1990/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen ist.

Das folgt aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber nationalem Recht und ergibt sich insoweit aus der einschlägigen Spruchpraxis des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (s. EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 – Scorpio, HFR 2006, 1282).

Beachten Sie: Der erkennende Senat sieht das Abzugsverfahren als solches im Einklang mit unionsrechtlichen Anforderungen. Jedoch hat der Senat ein entsprechendes *Abzugsgebot* in § 50a Abs. 4 Satz 6 EStG/§ 50a Abs. 4 Satz 4 EStG 1997 „geltungserhaltend“ hineingelesen. Ob die Verwertung als vermögensverwaltend oder aber als gewerblich angesehen wird, war entgegen der Auffassung des FG unerheblich. Die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG 1990/1997 genannten Einkunftsart richtet sich allein nach dem objektiven Erscheinungsbild der jeweiligen (im Inland verwirklichten und aus dem Inland bezogenen) Einkünfte. Das gilt auch für solche Einkunftsarten, die zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen. ◀

Dipl.-Finw. Rainer Formel, Gelsenkirchen

► „Nur-Pension“ eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Die Absenkung der aktiven Bezüge auf 0 € unter Aufrechterhaltung der Pensionszusage führt zu ei-

ner sog. Nur-Pension, für die wegen der damit einhergehenden Überversorgung eine Pensionsrückstellung nicht gebildet werden darf.

FG Hamburg v. 20.7.2011 – 2 K 22/10
EStG § 6a
GmbHR 2011, 1173

Das Problem: Die B-GmbH, die in 2005 auf die A-GmbH (Klägerin) als übernehmendem Rechtsträger verschmolzen wurde, gehörte neben der C-GmbH und weiteren Gesellschaften zur D-Gruppe. Seit der Gründung der B-GmbH in 1984 war X alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer. Sein Anstellungsvertrag mit Pensionsregelung wurde im Zeitablauf mehrfach angepasst. Gemäß 7. Nachtrag v. 17.12.1999 erhielt X von der B-GmbH ab 1.1.2000 keine monatliche Gehaltszahlung mehr. Neben der Absenkung der laufenden Bezüge auf 0 wurde auch bestimmt, dass der Vertrag hinsichtlich der Kündigungs- und Versorgungsrechte bestehen bleiben soll. Zwischen der B-GmbH und der Klägerin bestand seit Anfang 1995 eine Vereinbarung für die Abwicklung der Pensionsverpflichtungen gegenüber X. Danach umfasste die bei der B-GmbH gebildete Pensionsrückstellung auch Pensionsverpflichtungen der Klägerin gegenüber X. Die Aufwendungen wurden zwischen beiden Gesellschaften verrechnet.

Die Außenprüfung für den Zeitraum 1996–1999 bestandete die praktizierte Bildung nur einer Pensionsrückstellung bei der B-GmbH nicht, solange die entsprechenden Kosten, die auf die Klägerin entfielen, zutreffend „abgelastet“ wurden. Nach der Außenprüfung für die Folgejahre 2000–2004 löste das FA die Pensionsrückstellung auf, soweit sie auf die Pensionszusage der B-GmbH entfiel. Seine Vorgehensweise begründete es damit, dass ab 1.1.2000 (vereinbarungsgemäß) kein Gehalt mehr gezahlt worden ist und die zugesagte Invaliden- und Altersrente (60 % des letzten Gehalts) damit 0 DM/€ beträgt. Da ab 2000 keine Erstattungen mehr für die Altersversorgung des X seitens der Klägerin an die B-GmbH erfolgt waren, wurde für die Pensionsverpflichtung der Klägern gegenüber X ab 2000 bei dieser selbst eine Pensionsrückstellung gebildet.

Die Lösung des Gerichts: Nach Auffassung des FG hat das FA die Pensionsrückstellung zu Recht aufgelöst, soweit sie auf der Versorgungszusage der B-GmbH beruhte. Gegen die Nichtzulassung der Revision wurde Nichtzulassungsbeschwerde (Az. des BFH: I B 133/11) eingelegt.

Konsequenzen für die Praxis: Gemäß § 6a EStG darf für eine Pensionsverpflichtung eine Rückstellung nur gebildet werden, wenn der Pensionsberechtigte

- einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat,
- die Pensionszusage keinen Vorbehalt hinsichtlich der Minderung oder des Entzugs der Pensionsanwartschaft oder -leistung enthält und
- die Pensionszusage schriftlich erteilt ist.

Bewertung der Pensionsrückstellung: Die Rückstellung ist höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung anzusetzen. Dabei sind Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirt-

schaftsjahrs, die hinsichtlich des Zeitpunkts ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind.

Nach dem Wortlaut des Versorgungsversprechens im Zusammenhang mit dem 7. Nachtrag beträgt die Altersversorgung 0 €, weil Bemessungsgrundlage für die Pensionszusage 60 % die im letzten Geschäftsjahr vor dem Ausscheiden vereinbarten Bezüge sind. Da diese auf 0 DM/€ lauten, entfällt der Pensionsanspruch und damit auch die Pensionsrückstellung. Die Zusage einer sog. *Nur-Pension*, ohne dass dem eine ernstlich vereinbarte Umwandlung anderweitig vereinbarten Barlohns zugrunde liegt, zieht regelmäßig eine (schädliche) Überversorgung nach sich (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbH-StB 2010, 255).

Beachten Sie: Das FG verkennt nicht, dass Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter auszulegen sind. Ggf. ist Beweis über den Inhalt der getroffenen Vereinbarungen zu erheben. Nach dem 7. Nachtrag sollen nämlich die Kündigungs- und Versorgungsrechte trotz Absenkung der laufenden Bezüge auf 0 bestehen bleiben. Dies könnte im Hinblick auf die Versorgung bedeuten, dass es bei der Klausel „60 % der im letzten Geschäftsjahr vor seinem Ausscheiden vereinbarten Bezüge“ bleiben sollte. Ob der 7. Nachtrag einer derart weiten Auslegung zugänglich wäre, die die Pensionsleistung gänzlich von der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung und dem Niveau der aktiven Bezüge der Arbeitnehmer des Unternehmens abkoppeln würde, bedurfte nach Auffassung des FG keiner Entscheidung.

Beraterhinweis: Das FG weist zu Recht darauf hin, dass es keiner Entscheidung bedurfte, ob die Pensionsrückstellung fortzuführen war, soweit sie die Versorgungszusage durch die Klägerin (A-GmbH) betraf. Wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden *Verböserungsverbots* war eine Gewinnerhöhung ohnehin ausgeschlossen. ◀

RA/FASt Dipl.-Kfm. Ludwig Görden, Essen

► Namens- und Warenzeichenrechte als wesentliche Betriebsgrundlage

Dürfen Namens- und Warenzeichenrechte nur mit Gestattung eines Mitunternehmers genutzt werden, sind diese Rechte wesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft, wenn sie besonderes Gewicht für die Betriebsführung haben.

FG Düsseldorf v. 16.2.2011 – 15 K 1414/10 E
UmwStG 1995 § 20 Abs. 1 S. 1, § 21 Abs. 1 S. 1; EStG § 16
GmbHR 2011, 1229

Das Problem: 1987 war K mit einer 55 %igen Kommanditeinlage an der D-GmbH & Co. KG beteiligt. Die D-KG nutzte Namens- und Warenzeichenrechte des K. 1988 wurde die D-KG durch übertragende Umwandlung nach § 40 ff UmwG 1969 in die D-AG umgewandelt. Im

Rahmen der Umwandlung wurden die Namens- und Warenzeichenrechte des K nicht auf die D-AG übertragen.

Im Streitjahr veräußerte K seine Aktien an der D-AG für ca. 60,6 Mio. DM. Im Zeitpunkt der Veräußerung war K in den letzten fünf Jahren nicht mehr wesentlich i.S.d. § 17 EStG an der D-AG beteiligt gewesen. Er ging deswegen von einem steuerfreien Anteilsveräußerungsgewinn aus. Das FA nahm hingegen eine steuerpflichtige Veräußerung einbringungsgeborener Anteile an.

Die Lösung des Gerichts: Das FG hat die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns bejaht und der Klage des K stattgegeben. Entscheidend war, dass die veräußerten Aktien keine einbringungsgeborenen Anteile i.S.d. § 21 UmwStG a.F. darstellten, weil die Umwandlung der D-KG in eine AG wegen der Zurückbehaltung der Namens- und Warenzeichenrechte kein Fall des § 20 UmwStG darstellte.

Konsequenzen für die Praxis: Die übertragende Umwandlung einer gewerblichen KG in eine AG nach §§ 40 ff UmwG 1969 fiel steuerlich in den Anwendungsbereich des § 20 UmwStG a.F. Erfolgte diese Umwandlung steuerlich zu einem Buch- oder Zwischenwert, wurden die als Gegenleistung gewährten Aktien zu einbringungsgeborenen Anteilen i.S.d. § 21 UmwStG a.F. Die Veräußerung solcher Anteile war generell steuerpflichtig; insbesondere hing diese Steuerverstrickung nicht von der Beteiligungshöhe oder der Haltedauer ab.

Sacheinlage im Besprechungsfall? Da im Besprechungsfall die veräußerten Aktien im Verkaufszeitpunkt nicht mehr nach § 17 EStG steuerverhaftet waren, konnte sich eine Steuerpflicht des von K erzielten Veräußerungsgewinns nur unter dem Gesichtspunkt des § 21 UmwStG a.F. ergeben. Entscheidend war daher, ob die Umwandlung der D-KG in eine AG eine *Sacheinlage* i.S.d. § 20 UmwStG a.F. darstellte. Dies setzte voraus, dass im Zuge der Umwandlung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Geschäftsbetriebes der D-KG in die aus der Umwandlung hervorgehende AG eingebracht wurden. Da die Namens- und Warenzeichenrechte nicht auf die D-AG übertragen worden waren, hing die Anwendbarkeit des § 21 UmwStG a.F. – und damit die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns – davon ab, ob die Namens- und Warenzeichenrechte eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellten.

Namens- und Warenzeichenrechte als wesentliche Betriebsgrundlage? Das FG hat dies unter Bezugnahme auf ein in dem Verfahren ergangenen Gerichtsbescheid (BFH v.16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808 = GmbHR 2010, 600 = GmbH-StB 2010, 157) bejaht. Hierzu im Einzelnen:

- Die Qualifikation als wesentliche Betriebsgrundlage erfordert, dass die Rechte nach der maßgeblichen *funktionalen Betrachtungsweise* ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung haben, was im Besprechungsfall vom FG bejaht wurde.
- Der Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage steht nicht entgegen, dass eine Entgeltvereinbarung über die Nutzung der Rechte fehlt.
- Namens- und Warenzeichenrechte können auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, wenn

sie als selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter im Sonder-BV nicht bilanzierungsfähig sind.

Stillschweigend geduldete Nutzung der Rechte reicht aus: Im Besprechungsfall war streitig, ob K mit der D-KG über die Nutzung der Namens- und Warenzeichenrechte einen (formlosen) Gestattungsvertrag abgeschlossen hatte. Nach dem FG konnte diese Frage offen bleiben, weil die KG die Rechte über Jahre in ihrem Betrieb mit Einverständnis bzw. Duldung des K genutzt hatte. Für die Qualifikation als wesentliche Betriebsgrundlage muss deswegen die Nutzung nicht auf einer vertraglichen Grundlage beruhen, eine stillschweigend geduldete Nutzung der Rechte ist vielmehr schon ausreichend.

Beraterhinweis: Hohe Praxisbedeutung: Das Besprechungsurteil ist auch für die aktuelle, durch das SEStEG geänderte Rechtslage von hoher Bedeutung. Denn die Qualifikation von Namens- und Warenzeichenrechte als wesentliche Betriebsgrundlage stellt sich nach wie vor bei Einbringungen im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG. Diese Problematik kann in der Praxis leicht übersehen werden, weil solche Rechte eines Mitunternehmers als immaterielle, selbst geschaffene Wirtschaftsgüter nicht bilanzierungsfähig sind und zudem die Nutzung solcher Rechte nicht auf einer vertraglichen Grundlage beruhen muss.

Bei Umwandlungen sollte deswegen routinemäßig abgefragt werden, ob der Geschäftsbetrieb der umzuwandelnden Mitunternehmerschaft Rechte eines Mitunternehmers nutzt. Zu diesen Rechten gehören nicht nur Namens- und Lizenzrechte, sondern auch alle anderen, für den Geschäftsbetrieb ggf. funktional bedeutsamen Rechte, wie z.B. Lizenzrechte.

Auffangklausel empfehlenswert: Vor diesem Hintergrund kann es sich empfehlen, im Umwandlungsvertrag über eine Auffangklausel zu regeln, dass sämtliche als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizierende Vermögensgegenstände als mit eingebracht gelten – und zwar *unabhängig* davon, ob diese im Umwandlungsvertrag explizit benannt werden oder als Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers bilanziert sind. ◀

RA/StB Harald Schwelik, Hamburg

Freibetrag gem. § 13a Abs. 5 ErbStG mit 5-jähriger Sperrfrist

Die Veräußerung von Geschäftsanteilen einer zum Nachlass gehörenden GmbH & Co. KG durch den Nachlasspfleger ist eine schädliche Verfügung über den Geschäftsanteil i.S.d. § 13a Abs. 5 ErbStG, die sich die Erben zurechnen lassen müssen.

FG Hessen v. 24.5.2011 – I K 3157/09
ErbStG § 13a Abs. 1 Nr. 1, § 13a Abs. 2, § 13a Abs. 5 Nr. 1 u. 4; BGB § 1960 Nr. 2, § 1915, § 1812 Nr. 1, § 1829 Abs. 1
GmbHR 2011, 1118

Das Problem: Der Kläger ist neben seinen Eltern und seinem Bruder zu einem Viertel Erbe nach der in 1999

verstorbenen Erblasserin. Diese war ihrerseits neben ihrem Sohn – dem Vater des Klägers – Erbin ihrer 1997 verstorbenen Tochter, die wiederum Alleinerbin nach ihrem ebenfalls in 1997 vorverstorbenen Ehemann war. Für den Nachlass dieser Eheleute wurde ein Nachlasspfleger mit dem Wirkungskreis „Sicherung und Verwaltung ihres Nachlasses“ sowie „Ermittlung der Erben“ gerichtlich bestellt. Zum Nachlass gehörte ein in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betriebener Gewerbebetrieb, den der Nachlasspfleger in 2000 mit gerichtlicher Genehmigung veräußerte. Das FA setzte in 2009 Erbschaftsteuer fest. Der Kläger begehrt die Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sowie den verminderten Wertansatz gem. § 13a Abs. 2 ErbStG und damit eine entsprechende Herabsetzung der Erbschaftsteuer auf den Erwerb von Todes wegen nach seiner Großmutter.

Die Lösung des Gerichts: Nach Auffassung des FG hat das FA zu Recht die Gewährung eines Freibetrages und eines verminderten Wertansatzes wegen der Veräußerung der Geschäftsanteile an der KG und der Komplementär-GmbH durch den Nachlasspfleger versagt.

Konsequenzen für die Praxis: Begünstigung über ...

- **... Freibetrag und ...:** Gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bleiben u.a. Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. Abs. 4 Nr. 1 u. 3 der Vorschrift bei einem *Erwerb von Todes wegen* bis zu einem Wert von 500.000 DM außer Ansatz, wobei für den Fall, dass vom Erblasser keine Aufteilung des Freibetrags verfügt wurde, dieser jedem Erben entsprechend seinem Erbteil zusteht.
- **... verminderten Wertansatz:** Nach § 13a Abs. 2 ErbStG ist der nach Anwendung des Abs. 1 verbleibende Wert des Vermögens i.S.d. Abs. 4 mit 60 % anzusetzen (verminderter Wertansatz).

Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass die Voraussetzungen für beide Begünstigungen im jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vorlagen.

Wegfall der Vergünstigungen: Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 u. Nr. 4 S. 1 ErbStG fallen der Freibetrag und der verminderte Wertansatz jedoch mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb u.a. einen Anteil an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 u. Abs. 3 EStG bzw. Anteil an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. Abs. 4 Nr. 3 veräußert. Dieser Wegfall tritt unabhängig davon ein, aus welchen Gründen das begünstigt erworbene Betriebsvermögen bzw. der Geschäftsanteil veräußert oder der Betrieb aufgegeben wurde. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 13a Abs. 5 ErbStG auf Fälle einer freiwilligen Veräußerung oder Betriebsaufgabe durch den Erwerber ist *nicht* geboten.

Verhaltenszurechnung: Ein Erwerber muss sich das Verhalten seines gesetzlichen Vertreters oder eines Konkurs- bzw. Insolvenzverwalters zurechnen lassen. Dies gilt nach Auffassung des FG auch für die Zurechnung einer Veräußerung durch einen Nachlasspfleger. Die Bestellung eines Nachlasspflegers durch das Nachlassgericht dient nämlich gem. § 1960 Abs. 2 BGB ausschließlich der Vertre-

tung der noch nicht oder nicht sicher bekannten Erben zur Wahrung ihrer Interessen.

Beraterhinweis: Wirkungskreis des Nachlasspflegers: Im entschiedenen Fall war dem Nachlasspfleger gerichtlich auch die Sicherung und Erhaltung des Nachlasses übertragen worden. Im Rahmen eines derart weit gefassten Wirkungskreises gehörte auch die Veräußerung von Nachlassgegenständen – oder gar die Liquidierung des ganzen Nachlasses – zu seinen Aufgaben, wenn dies zur ordnungsgemäßen Verwaltung und Erhaltung des Nachlasses oder zur Schadensabwendung geboten ist. Deshalb hat das FG zu Recht entschieden, dass sich der Kläger die Veräußerung der Geschäftsanteile durch den als sein gesetzlicher Vertreter handelnden Nachlasspfleger zurechnen lassen muss. **Beachten Sie:** Wäre der Wirkungskreis des Nachlasspflegers nach dem Beschluss des Nachlassgerichts enger gefasst worden (z.B. nur auf die Ermittlung der Erben), hätte eine Zurechnung unterbleiben müssen. ◀

RA/FASt Dipl.-Kfm. Ludwig Görden, Essen

Gewerblichkeit eines englischen Private Equity-Fonds

Gewerbliche bzw. unternehmerische Einkünfte einer Personengesellschaft liegen abkommensrechtlich ausschließlich dann vor, wenn diese originär gewerbliche (und nicht lediglich gewerblich geprägte) Einkünfte erzielt. Die Personengesellschaft kann auch dann eine Betriebsstätte begründen, wenn sie weder eigene Räumlichkeiten noch ein diesbezügliches vertragliches Nutzungsrecht aufweist, sich aber auf Grundlage eines Managementvertrags einer anderen Gesellschaft bedient, die über eigene Räumlichkeiten verfügt. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG greift nicht ein, wenn die Nichtbesteuerung allein Folge einer unilateralen nationalen Subventionsmaßnahme ist.

BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10

EStG § 15 Abs. 2; § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1; DBA Großbritannien 1964/1970 Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 5

Das Problem: Die in Deutschland ansässigen Klägerinnen (zwei GmbHs) erzielten Einkünfte aus einem geschlossenen Private Equity (PE)-Fonds, der in der Rechtsform einer englischen Personengesellschaft, einer Limited Partnership (LP), betrieben wurde. Die Fonds-LP wurde in Deutschland und Großbritannien steuerlich als transparent angesehen. Die Tätigkeiten der LP beschränkten sich auf die Vornahme von typischen PE-Investitionen (v.a. sog. *Leverage- und Management-Buy-outs*) in Großbritannien. Die Einkünfte hieraus waren in Großbritannien aufgrund einer einseitigen Maßnahme mit Subventionscharakter nach nationalem Steuerrecht steuerfrei. Um ihre Tätigkeiten vornehmen zu können, schloss die LP einen Managementvertrag mit einer ebenfalls in Großbritannien ansässigen Managementgesellschaft, der EV-Ltd., deren Angestellte über die für solche Finanztransaktionen erforderlichen Kenntnisse und Zulassungen verfügten. Die

Managementgesellschaft verfügte zudem über eigene Büroräume.

Die Klägerinnen vertraten die Auffassung, dass es sich bei sämtlichen aus dem PE-Fonds erzielten Einkünften um gewerbliche handele, die abkommensrechtlich von der deutschen Besteuerung ausgenommen seien. Das für die Veranlagung der Klägerinnen zuständige FA befand demgegenüber, dass die Tätigkeit der LP lediglich vermögensverwaltenden Charakter habe. Folglich kam das FA zu dem Ergebnis, dass Deutschland im Hinblick auf die Gewinne des PE-Fonds (v.a. Veräußerungsgewinne und Dividenden) das ausschließliche Besteuerungsrecht zustünde. Einspruch und Klage (FG BW v. 11.5.2010 – 6 K 285/06) waren zunächst erfolglos.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat der Klage stattgegeben.

Originär gewerbliche Einkünfte: Die Tätigkeit der Fonds-LP sei gewerblicher bzw. unternehmerischer Natur. Dies könne allerdings nicht aus der gewerblichen Prägung der englischen Personengesellschaft gefolgert werden, sondern resultiere allein aus ihrer originär gewerblichen Tätigkeit. Insoweit weicht der I. Senat erneut (zuvor bereits BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BStBl. II 2011, 482; v. 25.5.2011 – I R 60/10, BFH/NV 2011, 1615) ausdrücklich von der Verwaltungsauffassung ab (BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003 – DOK 2009/0716905, EStB 2010, 177 = BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.1), nach welcher im Abkommensrecht ein Rückgriff auf Fiktionen des nationalen Rechts möglich sei.

Keine Vermögensverwaltung: Der I. Senat ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Fonds-LP gewerblich tätig gewesen und ist insoweit der Vorinstanz gefolgt. Allerdings lässt der I. Senat nunmehr ausdrücklich offen, ob er den von der Finanzverwaltung (BMF v. 16.12.2003 – IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, 40) aufgestellten – eher eine vermögensverwaltende Tätigkeit annehmenden – Kriterien zur Abgrenzung zwischen vermögensverwaltender und gewerblicher Tätigkeit Folge leistet. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung komme es entscheidend darauf an, dass die Tätigkeit der Fonds-LP nicht mehr als Fruchtziehung aus der Vermögenssubstanz (= Vermögensverwaltung), sondern vielmehr als Substanzumschlag (= Gewerblichkeit) zu werten sei. Die Gestalt der Fonds-LP ähnelte damit eher dem „Bild eines Händlers“, welches dazu führe, dass die Einkünfte der LP als gewerblich zu qualifizieren seien.

Vorliegen einer Betriebsstätte: Das Besteuerungsrecht für diese gewerblichen Einkünfte stehe allerdings nicht Deutschland, sondern Großbritannien zu, da die LP den Klägerinnen eine Betriebsstätte vermittele, deren Einkünfte in Großbritannien zu besteuern und in Deutschland freizustellen seien. Dem stehe nicht entgegen, dass die LP selbst nicht über entsprechende Räumlichkeiten verfüge. Denn die Räumlichkeiten der EV-Ltd. als Managementgesellschaft stellten nach Auffassung des Senats eine Betriebsstätte der LP dar, die deren Gesellschaftern zuzurechnen sei. Mit der EV-Ltd. und deren Mitarbeitern stünde der Fonds-LP ein „Apparat“ zur Verfügung, den die LP für ihre unternehmerischen Zwecke einsetzen könne, so dass „infolge des Managementvertrages“ von einer

Verfüugungsmacht der Fonds-LP über die Räumlichkeiten der EV-Ltd. auszugehen sei. Die gewerblichen Einkünfte der Klägerinnen seien dieser Betriebsstätte zuzuordnen gewesen.

Reichweite des Betriebsstättenvorbehalts: Aufgrund des abkommensrechtlichen Betriebsstättenvorbehalts (Art. 6 Abs. 5 DBA Großbritannien) seien auch die über die LP bezogenen Dividendeneinkünfte allein in Großbritannien zu besteuern und in Deutschland freizustellen. Denn der Betriebsstättenvorbehalt gelte nicht nur i.R.d. Verteilungs-, sondern auch innerhalb des Methodenartikels. Einer umfassenden steuerlichen Zuordnung von Einkünften an den Betriebsstättenstaat müsse die umfassende Freistellung im Ansässigkeitsstaat gegenüber stehen, so dass für eine isolierende Betrachtungsweise des Ansässigkeitsstaates kein Raum sei.

Kein Rückfall des Besteuerungsrechts: Obwohl die Einkünfte der LP in Großbritannien steuerfrei gewesen sind, falle das Besteuerungsrecht weder nach dem Abkommensrecht noch nach dem nationalen Recht nach Deutschland zurück.

Zwar könne es nach Art. 18 Abs. 2 lit. a) Halbs. 2 DBA Großbritannien im Einzelfall zu einem solchen Rückfall des Besteuerungsrechts kommen. Allerdings gelte dies ausdrücklich nur für Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens. Daraus könne jedoch keine allgemeine abkommensrechtliche Wertentscheidung abgeleitet werden, nach welcher sämtliche Einkünfte zumindest einmal zu besteuern seien. Der Rückfall zur deutschen Besteuerung könne auch nicht auf § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG gestützt werden. Denn nach dieser Norm könne von der abkommensrechtlichen Steuerfreistellung im Wege eines sog. *treaty override* nur dann abgesehen werden, sofern sich aufgrund eines „negativen Qualifikationskonfliktes“ eine Nicht- bzw. Geringbesteuerung im anderen Vertragsstaat ergebe. Ein solcher Konflikt sei allerdings nur anzunehmen, wenn sich der fehlende oder begrenzte steuerliche Zugriff des anderen Vertragsstaates aus der Abkommensanwendung ergebe. Dies sei vorliegend nicht der Fall gewesen. Denn ausschlaggebend für die Nichtbesteuerung der Einkünfte auf Fondsebene sei kein abkommensrechtlicher Qualifikationskonflikt, sondern eine durch den nationalen britischen Gesetzgeber getroffene Subventionsentscheidung gewesen. Die Frage der möglichen Verfassungswidrigkeit eines *treaty override* gem. § 50d Abs. 9 EStG konnte der BFH daher (noch) offen lassen.

Konsequenzen für die Praxis: Das Besprechungsurteil ist für die Besteuerung von Einkünften aus Private Equity bzw. Venture Capital Fonds von höchster Relevanz.

Zweifel an Abgrenzungskriterien: Der I. Senat musste vorliegend zwar nicht abschließend auf die Tauglichkeit der im BMF-Schreiben vom 16.12.2003 (s.o.) aufgestellten Abgrenzungskriterien eingehen, die in der Fondsstrukturierung bislang als wesentliche Leitlinien gedient haben. Dennoch gibt er zu erkennen, dass er starke Zweifel an deren Tauglichkeit hat. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren wird und ob sie die Entscheidung des BFH zum Anlass nimmt, ihre bisherigen Verlautbarungen zur Einordnung derartiger

Fonds insbesondere im Hinblick auf sog. *Inbound-Strukturen* (d.h. bei inländischen Fonds) zu überdenken.

Sehr weites Verständnis des Betriebsstättenbegriffs: Darüber hinaus sollte in der Praxis beachtet werden, dass der BFH offensichtlich von einem sehr weiten Verständnis des Betriebsstättenbegriffs ausgeht. Denn nach dem I. Senat soll es für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichen, dass sich ein Unternehmen, das weder über eigene Räumlichkeiten noch über entsprechende Nutzungsrechte verfügt, auf Basis eines Managementvertrags einer anderen Gesellschaft bedient, die über entsprechende Räumlichkeiten verfügt. Eine Einschränkung dahingehend, dass dies nur dann gelte, wenn – wie im Urteils Sachverhalt – im Hinblick auf die Geschäftsführung des Unternehmens und der Managementgesellschaft Personenidentität besteht, macht der BFH in seinen Entscheidungsgründen nicht.

Beraterhinweis: Eine Qualifikation des zu beurteilenden Fonds als gewerblich würde auch Auswirkungen auf die 40 %ige Steuerbefreiung der Gewinnbeteiligung der Fonds-Investoren (des sog. *Carried Interest*, § 18 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 3 Nr. 40a EStG) haben. Auch insoweit ist die Reaktion der Finanzverwaltung mit Spannung zu erwarten.◀

RA/StB Dr. Christian Böing, Düsseldorf

Die Entscheidungen im Handels- und Gesellschaftsrecht,

die Sie kennen müssen!

Haftung des Steuerberaters

Der GmbH-Geschäftsführer kann als Dritter in den Schutzbereich eines Umsatzsteuermandates einbezogen sein, welches die GmbH erteilt hat.

BGH v. 13.10.2011 – IX ZR 193/10
BGB §§ 328, 675, 199 Abs. 1; AO §§ 34, 69, 191, 219

Das Problem: K war Geschäftsführer der A-GmbH. Nach einer Umsatzsteuer Sonderprüfung wurde er vom FA gem. § 69 AO für gegen die GmbH festgesetzte Steuernachforderungen von ca. T€ 102 in Anspruch genommen. In Höhe dieses Betrages verklagte K die S-GbR, welche die A-GmbH umsatzsteuerlich betreut hatte. Er stütze dabei seinen Anspruch auf eine drittschützende Wirkung des Steuerberatungsmandates. LG und OLG verneinten hingegen eine solche drittschützende Wirkung und wiesen die Klage ab.

Die Lösung des Gerichts: Abweichend zu den beiden Vorinstanzen hat der BGH aufgrund einer drittschützenden Wirkung des Beratungsmandates einen Haftungsanspruch des K bejaht. Zur Feststellung der allgemeinen Voraussetzungen der Beraterhaftung wurde das Verfahren aber an das OLG zurückverwiesen.

Konsequenzen für die Praxis: Vertrag mit drittschützender Wirkung: Damit ein Vertrag Schutzwirkung für Dritte entfaltet, muss der geschützte Dritte mit der Hauptleistung des schutzpflichtigen Vertragspartners bestimmungsgemäß in Berührung kommen. Zu dieser Leistungsnähe muss ein schutzwürdiges Interesse des Gläubigers an der Einbeziehung des Dritten in den Schutzbereich des Vertrages hinzukommen, und zwar in der Weise, dass der Dritte für diese Haftungserstreckung letztlich *selbst* schutzwürdig ist (vgl. zu diesen Kriterien: BGH v. 7.5.2009 – III ZR 277/08, BGHZ 181, 12 – Rz. 17 ff.).

Einbeziehung in Steuerberatungsvertrag? Im Besprechungsfall war die entscheidende Frage, ob und in welchem Umfang der Geschäftsführer einer GmbH in den Schutzbereich eines von der GmbH abgeschlossenen Steuerberatungsvertrages einzubeziehen ist. Gemäß § 34 Abs. 1 AO hat der Geschäftsführer einer GmbH deren steuerliche Pflichten zu erfüllen – insbesondere hat er die von den steuerlichen Beratern vorbereiteten Steuererklärungen zu unterzeichnen und zu verantworten. Aufgrund dieser steuerlichen Pflichtenstellung besteht eine unmittelbare Leistungsnähe des Geschäftsführers zur steuerlichen Beratung der GmbH.

Unterschiedliche Verschuldensmaßstäbe:

- **Verletzt der Geschäftsführer** seine steuerlichen Pflichten aus § 34 AO, haftet er aber nach § 69 AO nur bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit.
- **Für die Steuerberaterhaftung** hingegen ist die einfache Fahrlässigkeit ausreichend.

Bestehende Schutzwirkung des Steuerberatungsvertrages: Trotz dieser unterschiedlichen Verschuldensmaßstäbe hat der BGH aber eine Schutzwirkung des Steuerberatungsvertrages für den Geschäftsführer bejaht – und zwar mit der Begründung, dass unrichtige Steuererklärungen ein spezifisches Haftungsrisiko des Geschäftsführers nach Maßgabe der §§ 69, 121 219 AO begründen.

Beraterhinweis: Die Einbeziehung des GmbH-Geschäftsführers in den Schutzbereich der Steuerberaterhaftung dürfte aus Sicht des Steuerberaters nicht zu einer Ausweitung der Haftung führen. Denn in der Regel haften Geschäftsführer und GmbH als *Gesamtschuldner* für die Steuerforderungen gegen die GmbH.

Abtretung von Regressansprüchen: Wird die GmbH durch die Haftung ihres Geschäftsführers von einer eigenen unvermeidbaren Steuerschuld befreit und wird der steuerliche Berater deswegen vom Geschäftsführer in Anspruch genommen, hat der steuerliche Berater einen Anspruch darauf, dass der Geschäftsführer nach § 255 BGB seine Regressansprüche gegen die GmbH an ihn abtritt.

Verjährungsbeginn: Für den Ersatzanspruch des Geschäftsführers gegen den steuerlichen Berater der GmbH beginnt die Verjährungsfrist mit der Bekanntgabe des Schadensbegründenden Haftungsbescheides.

Ausschluss der Beraterhaftung: Zu beachten ist, dass eine Beraterhaftung gegenüber dem GmbH-Geschäftsführer nicht besteht, soweit dessen Haftung ohne Zutun des Beraters auf einem Fehler der Finanzverwaltung beruht, z.B. wenn er als Haftungsschuldner für Vorgänge in An-

spruch genommen wird, die sich nach seiner Abberufung als Geschäftsführer ereignet haben.

Das Besprechungsurteil überzeugt

- sowohl von der Begründung als auch im Ergebnis und
- liegt auf der Linie der BGH-Rechtsprechung zur Steuerberaterhaftung für einen steuerstrafrechtlichen Schaden des Auftraggebers

(vgl. BGH v.15.4.2010 – IX ZR 189/09, WM 2010, 993 Rz. 9, 14). Denn nach dieser Rechtsprechung werden die Ansprüche aus der Steuerberaterhaftung nicht durch eine vorsätzliche Steuerhinterziehung verwirkt.◀

RA/StB Harald Schwetlik, Hamburg

► Zulassung als RA-Gesellschaft bei Beteiligung von Patentanwälten

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bei der die Mehrheit der Geschäfts- und Stimmanteile Patentanwälten zusteht, die nicht zugleich Rechtsanwälte sind, oder deren Geschäftsführer mehrheitlich nicht zur Rechtsanwaltschaft zugelassene Patentanwälte sind, kann nicht als Rechtsanwalts-gesellschaft zugelassen werden.

BGH v. 10.10.2011 – AnwZ (Brfg) 1/10
BRAO § 59e, § 59f

Das Problem: Die Klägerin (GmbH) wurde 2009 in München von zwei Patentanwälten und einem Rechtsanwalt mit einem Stammkapital i.H.v. 25.500 € gegründet. Jeder der drei Gesellschafter übernahm einen Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag von 8.500 €. Durch Gesellschafterbeschluss wurden alle drei Personen zu einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführern bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Satzungsmäßiger Zweck der Klägerin ist die gemeinschaftliche Berufsausübung als Patent- und Rechtsanwälte. Gesellschafter können nur Mitglieder der Patentanwalts- oder Rechtsanwaltskammer sowie die übrigen in § 52e Abs. 1 S. 1 PatAnwO genannten Personen oder eine GbR sein, deren Zweck ausschließlich das Halten von Anteilen an der Klägerin ist. Zu den Geschäftsführern dürfen nur Patent- oder Rechtsanwälte bestellt werden. Ist nur ein Geschäftsführer bestellt, vertritt dieser die Gesellschaft allein. Bei einer Bestellung mehrerer Geschäftsführer sieht die Satzung vor, dass die Klägerin durch zwei Geschäftsführer gemeinschaftlich vertreten wird. In einem solchen Fall ist die Gesellschafterversammlung berechtigt, Geschäftsführern Einzelvertretungsberechtigung zu erteilen und die Geschäftsführer von den Beschränkungen des § 181 BGB zu befreien. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin zur Rechtsanwaltschaft zugelassen werden kann.

Die Lösung des Gerichts: Bereits der 5. Senat des Bayerischen Anwaltsgerichtshofs hatte eine Zulassung der Klägerin zur Rechtsanwaltschaft abgelehnt. Dieser Auffassung ist der BGH gefolgt.

Konsequenzen für die Praxis: Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand die Beratung und Vertretung in Rechtsangelegenheiten ist, können nach § 59c Abs. 1 BRAO als Rechtsanwalts-gesellschaften zugelassen werden. Die Zulassung kann jedoch nur dann erteilt werden, wenn die Gesellschaft den Erfordernissen der §§ 59e und 59f BRAO entspricht (vgl. § 59d Nr. 1 BRAO). Diese Anforderungen erfüllt die Klägerin nicht.

Gemäß § 59e Abs. 1 BRAO können Mitglieder der Patentanwaltskammer *Gesellschafter* einer Rechtsanwalts-gesellschaft sein. Erforderlich ist aber, dass die Mehrheit der Geschäftsanteile und der Stimmrechte Rechtsanwälten zusteht. **Beachten Sie:** Patentanwälte sind keine Rechtsanwälte i.S.d. Bundesrechtsanwaltsordnung. Zur Rechtsanwaltschaft kann nur zugelassen werden, wer die Befähigung zum Richteramt nach dem Deutschen Richtergesetz erlangt hat oder die Eingliederungsvoraussetzungen nach dem Gesetz über die Tätigkeit europäischer Rechtsanwälte in Deutschland v. 9.3.2000 erfüllt oder die Eintragungsprüfung nach diesem Gesetz bestanden hat (§ 4 BRAO).

Gemäß § 59f Abs. 2 BRAO können Patentanwälte zwar *Geschäftsführer* einer Rechtsanwalts-gesellschaft sein. Diese muss aber von Rechtsanwälten verantwortlich geführt werden, d.h. die Geschäftsführer müssen mehrheitlich Rechtsanwälte sein. Von den drei Geschäftsführern der Klägerin ist nur einer Rechtsanwalt. Eine Rechtsanwalts-gesellschaft wird nur dann von Rechtsanwälten verantwortlich geführt, wenn sichergestellt ist, dass die maßgeblichen Geschäftsführerentscheidungen von Rechtsanwälten verantwortet werden. Folge ist, dass einem nicht-anwaltlichen Geschäftsführer („nur“ Patentanwalt) ausschließlich Gesamtvertretungsmacht eingeräumt werden kann.

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG: Der BGH befasst sich ausführlich mit der Frage, ob die §§ 59e und 59f BRAO mit dem Grundgesetz in Einklang stehen. Seiner Auffassung nach sind diese gesetzlichen Regelungen nicht verfassungswidrig. Insbesondere liegt auch kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor. Die Klägerin hatte gerügt, dass es für Personengesellschaften keine entsprechenden Vorschriften gibt. Deshalb konnte der BGH von einer Vorlage an das BVerfG (Art. 100 Abs. 1 GG) absehen.

Beraterhinweis: Voraussetzungen für die Zulassung als Patentanwalt sind zunächst nach § 6 Abs. 1 PAO ein technisches oder naturwissenschaftliches Hochschulstudium und eine einjährige praktische technische Tätigkeit. Weiter ist eine mindestens 34 Monate dauernde Ausbildung auf dem Gebiet des gewerblichen Rechtsschutzes (§ 7 PAO) mit Absolvierung einer entsprechenden juristischen Prüfung (§ 8 PAO) erforderlich. Deshalb können Personen, welche *nur* die Voraussetzungen einer Zulassung zur Patentanwaltschaft erfüllen, nicht zur Rechtsanwaltschaft zugelassen werden.◀

RA/FASt Dipl.-Kfm. Ludwig Görden, Essen

Abfindung bei Anteilseinziehung

Bei der Auslegung der Bestimmungen über die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag einer GmbH ist davon auszugehen, dass die Vertragsparteien eine auf Dauer wirksame und die Gesellschafter gleichbehandelnde Berechnung der Abfindung gewollt haben.

BGH v. 27.9.2011 – II ZR 279/09
BGB § 133 B, § 157 C; GmbHG § 3

Das Problem: K. war seit 1994 mit einem Kapitalanteil von zuletzt 14.000 DM (= 28 %) an der L-GmbH beteiligt. Seit 1997 war er auch Geschäftsführer der im Jahre 1982 gegründeten GmbH. Im Jahr 2007 beschloss die Gesellschafterversammlung, K. als Geschäftsführer abzu-berufen, den Anstellungsvertrag zu kündigen und seinen Geschäftsanteil einzuziehen. Im Gesellschaftsvertrag war insofern vorgesehen, dass die Einziehung eines Geschäftsanteils ohne Zustimmung des Gesellschafters auch dann möglich war, wenn dieser aus der Geschäftsführung oder aus der auf einer besonderen Vereinbarung beruhenden Mitarbeit in der Gesellschaft ausscheidet.

In § 12 des im Jahr 1998 neu gefassten Gesellschaftsvertrages (GV) ist für die Abfindung folgende Regelung (verkürzt) enthalten:

(1) Ein nach § 11 der Satzung ausscheidender Gesellschafter erhält als Abfindung den Betrag seines nominellen Eigenkapitals am letzten Bilanzstichtag vor seinem Ausscheiden.

(2) In den Fällen, in denen die Anwendbarkeit der Bestimmung des Abs. 1 gesetzlich nicht zulässig ist, bemisst sich die Abfindung nach dem gemeinen Wert seines Anteils, der unter Anwendung des Stuttgarter Verfahrens errechnet wird.

K. hat von der Gesellschaft eine Abfindung i.H.v. 7.158,09 € erhalten. Er verlangt unter Bezugnahme auf die Wertberechnung in Abs. 2 die Zahlung einer weiteren Abfindung i.H.v. insgesamt 298.602 €. Das LG hat der Klage dem Grunde nach stattgegeben. Die von der Beklagten dagegen eingelegte Berufung führte zur Abweisung der Klage insgesamt. Das OLG verwies darauf, dass die Regelung in § 12 Abs. 2 GV nicht unwirksam sei. Vielmehr sei nach § 242 Abs. 2 AktG Heilung eingetreten, weil der 1998 geänderte Vertrag bereits länger als 3 Jahre im Handelsregister eingetragen gewesen sei. Die Vorschrift sei auf die GmbH entsprechend anzuwenden. Es bliebe deshalb bei der bezahlten Abfindung. Hiergegen legte K. Revision ein.

Die Lösung des Gerichts: Der BGH hat das Urteil des OLG aufgehoben und die Sache zurückverwiesen. Die Regelung enthält in Abs. 2 einen **Auffangtatbestand**, der immer dann anzuwenden ist, wenn sich die Abfindung nach Abs. 1 als unzulässig erweist, sei es, weil sie

- von Anfang an sittenwidrig war oder
- dass sie aufgrund der Geschäftsentwicklung mit der Zeit unangemessen wurde.

Da es sich um eine einheitliche Regelung handelt, kommt eine Anwendung von § 242 Abs. 2 AktG nicht in Be-

tracht. Außerdem führt die Auslegung des OLG zu einer unpraktikablen Abfindungsregelung und einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung ausscheidender Gesellschafter.

Konsequenzen für die Praxis: Keine Erhöhung der Rechtssicherheit: Die Entscheidung ist zwar im Ergebnis zu begrüßen, sie dürfte allerdings nicht zur Erhöhung der Rechtssicherheit beitragen. Dies macht das Gericht in seiner Begründung selbst deutlich.

- Wäre die Abfindung nach § 12 Abs. 1 GV bereits bei Errichtung sittenwidrig gewesen, wäre die Satzungsbestimmung nichtig. In diesem Fall ist der Gesellschafter nach seinem vollen wirtschaftlichen Werte abzufinden (BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, NJW 1992, 892). Dies gilt allerdings nur drei Jahre lang.
- Scheidet der Gesellschafter nämlich später als drei Jahre nach der Eintragung der Satzungsbestimmung aus, kann er sich nicht mehr auf die Nichtigkeit berufen, so dass er nur den Satzungswert erhält (BGH v. 19.6.2000 – II ZR 73/99, GmbHR 2000, 822 = GmbH-StB 2000, 238).
- War der Wert des Geschäftsanteiles aber nicht von Anfang an sittenwidrig, sondern ist er erst im Laufe der Jahre unangemessen niedrig geworden, so führt dies zu einer Anpassung der Abfindungsregelung an die neuen Verhältnisse. Eine Anwendung von § 242 Abs. 2 AktG kommt hier nicht infrage (BGH v. 24.5.1993 – II ZR 36/92, ZIP 1993, 1160 = MDR 1993, 854). Die Anpassung erfolgt dann auf den Mindestwert – in der Regel 50 % des Verkehrswertes.

Möglicherweise soll diese bisherige Rechtsprechung einer Überprüfung unterzogen werden, weil der BGH nunmehr darauf abhebt, dass eine auf Dauer wirksame und die Gesellschafter gleich behandelnde Berechnung der Abfindung zu erfolgen hat. Dieser Gedanke ist allerdings zunächst nur auf die bestehende Klausel beschränkt; ob dies auch für andere Fälle zu berücksichtigen sein wird, wird abzuwarten sein.

Beraterhinweis: Zu empfehlen sind grundsätzlich **dynamische Klauseln**, die verhindern, dass der Unterschied zwischen Verkehrswert und Abfindung zu weit auseinander geht. Das Stuttgarter Verfahren wird hierbei als ungeeignet angesehen (OLG Köln v. 19.12.1997 – 4 U 31/97, GmbHR 1998, 641).

Abschläge zwischen 30 % und 50 % des Verkehrswerts werden hierbei für zulässig gehalten. Hierbei kann auch nach dem Grund des Ausscheidens differenziert werden (s. zum Ganzen *Lutter* in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 17. Aufl., § 34 GmbHG Rz. 91 ff.).

Ausnahmen bestehen bei besonderen Fallkonstellationen:

- Bei einer gemeinnützigen GmbH kann eine Beschränkung auf den Buchwert oder auf Null erfolgen (vgl. *Hueck/Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, GmbHG, § 34 GmbHG Rz. 34; BGH v. 2.6.1997 – II ZR 81/96, GmbHR 1997, 939).
- Bei einer Mitarbeiterbeteiligung gilt das gleiche, wenn die Beteiligung unentgeltlich überlassen wurde

oder die Erwerbskosten erstattet werden (OLG Celle v. 15.10.2003 – 9 U 124/03, GmbHR 2003, 1428).

- Abfindungsausschluss kommt auch bei Tod des Gesellschafters in Betracht (*Lutter* in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 17. Aufl., § 34 GmbHG Rz. 103).◀

RA/FAErbR/FABauR Franz M. Große-Wilde, Bonn

➤ **Gesellschafter-GF: Angemessene Vergütung**

Auch bei einer bilanziellen Unterkapitalisierung der Gesellschaft sind Geschäfte mit Gesellschaftern nicht per se verboten, wenn sie durch betriebliche Gründe gerechtfertigt sind, also in gleicher Weise auch und zu entsprechenden Konditionen mit einem Dritten abgeschlossen worden wären. Die Vergütung der Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers muss angemessen sein, d.h. sie darf in keinem Missverhältnis zu der vergüteten Leistung und damit zu dem Entgelt stehen, das ein Fremdgeschäftsführer für die gleiche Tätigkeit erhalten hätte.

OLG Düsseldorf v. 2.12.2011 – I-16 U 19/10
GmbHG §§ 30 Abs. 1, 31 Abs. 1, 43 Abs. 2, 64; BGB § 812 Abs. 1 S. 1 Alt. 1

Das Problem: Die Beklagte hatte 1997 gemeinsam mit der B-GmbH die klagende GmbH gegründet und war bis zu deren Liquidation deren einzige, von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite Geschäftsführerin gewesen. Beide Gesellschafterinnen hatten ihre Pflegedienstunternehmen in die Klägerin eingebracht. Hierbei florierete jedoch nur das Geschäft der Beklagten; der Pflegedienst der B-GmbH befand sich zum Zeitpunkt der Gründung der Klägerin demgegenüber in existentiellen wirtschaftlichen Schwierigkeiten. In ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin und auf der Grundlage des Geschäftsführerstellungsvertrages hatte die Beklagte in den Jahren 2003–2007 Gewinnbeteiligungen i.H.v. insgesamt € 107.371,32 von der Klägerin erhalten, die diese nun zurückfordert. Nach § 5 Abs. 1 des Vertrages hatte die Beklagte Anspruch auf ein monatliches Gehalt von DM 15.000 sowie auf eine Gewinnbeteiligung i.H.v. 75 % der in Abs. 2 genannten Bemessungsgrundlage, mindestens aber DM 60.000, wenn das Jahresergebnis dies zulässt. § 5 lautet weiter:

(5) Die Regelungen für das Festgehalt (...) und die Gewinnbeteiligung (...) gelten für die ersten drei Jahre der Vertragsdauer als fest vereinbart. Nach Ablauf dieses Zeitraumes werden die Parteien unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen über eine Anpassung der Vergütung verhandeln. Bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen kann auch eine Verminderung der Bezüge vereinbart werden.

Unstreitig war die Klägerin in den Jahren 2003 und 2004 nach den entsprechenden Bilanzen unterkapitalisiert.

Die Lösung des Gerichts: Keine Rückzahlungspflicht: Unter Bestätigung der Vorinstanz hat das OLG Düsseldorf eine Rückzahlungspflicht der Beklagten verneint:

- Weder lägen den Auszahlungen Pflichtverletzungen – insbesondere gem. § 1 Abs. 1, § 43 Abs. 2, § 64 GmbH – zugrunde,
- noch habe die Beklagte ihre Obliegenheiten verletzt.

Auch führe die erforderliche Abrechnung der Ansprüche zwar in einigen der Jahre zu einer Überzahlung der Beklagten; infolge der allerdings noch nicht erfüllten Tantiemeansprüche aus anderen Jahren und der von ihr erklärten Aufrechnung könne diese Überzahlung jedoch nicht zu einem Erstattungsanspruch führen.

Konsequenzen für die Praxis: Die Entscheidung des OLG Düsseldorf ist ausgesprochen lesenswert, da sich das OLG

- nicht nur mit der immer wieder relevanten Frage der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen befasst,
- sondern sich hierbei umfassend mit den einzelnen in Betracht kommenden Haftungs- und Anspruchsnormen auseinandersetzt.

So ist insbesondere die Auseinandersetzung mit einer möglichen Haftung der Beklagten gem. § 31 Abs. 1 GmbH, der eine Erstattungspflicht für den Fall vorsieht, dass das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliche Vermögen an die Gesellschafter gem. § 30 GmbHG ausgezahlt wurde, sehr differenziert.

Leistungsgrundlage im Gesellschafterverhältnis? Das OLG weist zunächst zutreffend darauf hin, dass die Anwendung des § 30 GmbHG voraussetze, dass die Leistung ihre Grundlage im Gesellschafterverhältnis haben müsse (so schon BGH v. 24.3.1954 – II ZR 23/53, NJW 1954, 1157).

Bei einer bilanziellen Unterkapitalisierung ist dementsprechend eine Leistung an einen Gesellschafter dann nicht verboten, wenn sie in gleicher Art und Weise auch an einen Dritten bewirkt worden wäre. Im Fall der Bezahlung eines Gesellschafter-Geschäftsführers liegt dann keine verbotswidrige Zahlung vor, wenn die Zahlung aufgrund des Anstellungsvertrages erfolgt und angemessen ist.

Ist die Vergütung nicht angemessen, ist rückzuschließen, dass es sich um eine Leistung handelt, die *aufgrund der Gesellschafterstellung* erbracht worden ist und damit der Rückerstattungspflicht unterliegt.

Vorliegen einer vGA? Zudem kann steuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, die zu einer Erhöhung insbesondere der Gewerbesteuerpflicht der Gesellschaft führen kann. Die Frage der Angemessenheit ist hierbei nicht statisch zu beantworten, sondern im Rahmen einer Bewertung, die anhand der Art und des Umfangs der Tätigkeit, der Art, Größe und Leistungsfähigkeit des Betriebes sowie Alter, Ausbildung, Berufserfahrung und Fähigkeiten des Geschäftsführers durchzuführen ist und bei der den Gesellschaftern ein Ermessensspielraum zusteht (BGH v. 14.5.1990 – II ZR 126/89, NJW 1990, 2625).

Vertragliche Anpassung der Gehaltsbestandteile: Interessant sind auch die Ausführungen des OLG zum Vertragspassus der Anpassung der Gehaltsbestandteile nach Ablauf von drei Jahren (§ 5 Abs. 5 des Geschäftsführer-

vertrages). Derartige Regelungen finden sich nicht selten in Geschäftsführer-Anstellungsverträgen. Hier hatte das OLG zu entscheiden, ob es sich

- um eine *Zeitbestimmung* mit der Folge des Entfallens der Gewinnbeteiligung handelt oder
- um eine *Fortbestehensregelung mit Anpassungsoption*.

Mit einer Analyse des Wortlauts sowie des Vertragszwecks und der Interessenlage hat das OLG überzeugend gegen eine Auflösung des Tantiemeanspruchs nach Zeitablauf und für eine Anpassungsregelung argumentiert. Mit Ablauf der vereinbarten Zeitspanne können demnach die Parteien abweichende Regelungen über die Vergütungshöhe treffen; sie müssen dies aber nicht tun. Unterbleibt eine abweichende Regelung, findet die vorher fest vereinbarte Vergütungsregelung weiter Anwendung.

Beachten Sie: Auch der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst ist nicht verpflichtet, auf eine Anpassung hinzuwirken, sofern nicht der eng zu fassende Ausnahmefall einer wirtschaftlichen Krise vorliegt.

Beraterhinweis: Vertragliche Fixierung: Da die Frage der Angemessenheit der Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers in der Krise

- sowohl zwischen den Gesellschaftern,
- als auch unter dem Aspekt der verdeckten Gewinnausschüttung mit dem FA oder
- im Fall der Insolvenz mit dem Insolvenzverwalter

streitig werden kann, empfiehlt es sich ggf., die Gründe der Vergütungsfestsetzung bei Vertragsabschluss festzuhalten.

Anpassungsklauseln: Auch ist zu beachten, dass Anpassungsklauseln in Form der vorliegenden Verhandlungsanpassung ohne Automatismus von den Gesellschaftern aktiv aufgegriffen werden müssen, wenn sie ihren Zweck erfüllen sollen. ◀

RAin Dr. Daniela Rossa-Heise, Hamburg

► Versicherung des Geschäftsführers bei GmbH-Anmeldung

Bei der Anmeldung einer GmbH muss der Geschäftsführer die Versicherung abgeben, dass für ihn entweder keine (egal welche) Untersagung einer Geschäftsführertätigkeit i.S.d. § 6 Abs. 2 GmbHG vorliegt oder bei bestehender Untersagung diese mitteilen. Die Beurteilung, ob sich die Untersagung auf den konkreten Unternehmensgegenstand bezieht, obliegt dem Registergericht.

OLG Frankfurt v. 11.7.2011 – 20 W 246/11
GmbHG § 6 Abs. 2, § 8 Abs. 3 S. 1
GmbHR 2011, 1156

Das Problem: Die Geschäftsführerin der G-GmbH hat in der Erstanmeldung die nach § 6 GmbHG vorzunehmende Versicherung unter anderen mit dem folgendem Inhalt abgegeben: „Ich versichere hiermit, dass ich nicht gem. § 6 GmbHG von der Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeschlossen bin, weil ich aufgrund eines gerichtlichen Ur-

teils oder einer vollziehbaren Entscheidung einer Verwaltungsbehörde einen Beruf, einen Berufszweig, ein Gewerbe oder einen Gewerbebezweig nicht ausüben darf, sofern der Unternehmensgegenstand ganz oder teilweise mit dem Gegenstand des Verbots übereinstimmt“.

Dies hat das AG als Registergericht mit Zwischenverfügung beanstandet. Entweder sei anzugeben, dass keine Untersagung vorliege oder es seien bestehende Untersagungen mitzuteilen. Die Beurteilung, wie mit einer Untersagung umzugehen ist, obliege dem Registergericht. Gegen diese Zwischenverfügung legte die G-GmbH Beschwerde ein, der nicht abgeholfen wurde.

Die Lösung des Gerichts: Das OLG hat die Beschwerde zurückgewiesen. Die Überlegungen des Registergerichtes lägen im Rahmen seiner Prüfungskompetenz. Sie seien rechtlich nicht zu beanstanden. Sinn und Zweck der Versicherung des Geschäftsführers sei es, eine sonst notwendige Auskunft aus dem Zentralregister zu vermeiden, was wegen der damit verbundenen Umstände und der Vielzahl neuer Gesellschaftsgründungen sinnvoll sei. Eine schnelle Entscheidung des Registergerichtes sei nur dann möglich, wenn

- entweder überhaupt keine Untersagungen vorlägen, wie in den meisten Fällen,
- oder wenn diese konkret angegeben werden.

Konsequenzen für die Praxis: Das OLG hält die hier verwendete – und nach den Feststellungen des Gerichtes auch in einer Vielzahl von Formularbüchern empfohlene – Formulierung ebenfalls für nicht ausreichend. Die Versicherung führt dazu, dass der Rechtspfleger die ihm obliegende Prüfung aufgrund der Anmeldedaten nicht vornehmen kann. Die Beurteilung, ob eine entgegenstehende Untersagung vorliegt, würde sonst allein der Beurteilung des Geschäftsführers unterliegen. Dies soll aber ausdrücklich so nicht umgesetzt werden. Die Versicherung, dass es überhaupt keine Untersagung gibt, ist nach Auffassung des BGH in jedem Falle hinreichend (vgl. BGH v. 17.5.2010 – II ZB 5/10, GmbHR 2010, 812 = GmbH-StB 2010, 225).

Beraterhinweis: Es ist für die praktische Umsetzung unbedingt zu empfehlen, den Bedenken des OLG Frankfurt nachzugeben, wenn Verzögerungen bei der Anmeldung einer GmbH vermieden werden sollen. Es dürfte einiges dafür sprechen, dass die Auffassung des OLG Frankfurt zutreffend ist.

Rechtsbeschwerde zugelassen: Abzuwarten bleibt allerdings, ob und wie der BGH die Sache beurteilt, nachdem das OLG Frankfurt ausdrücklich die Rechtsbeschwerde zugelassen hat, um eine endgültige Klärung der zugrunde liegenden Fragestellung zu erreichen. ◀

RA/FAErBR/FABauR Franz M. Große-Wilde, Bonn

► Umwandlung: Stellung eines Darlehens durch den übertragenden Rechtsträger bei einer Ausgliederung

Bei der Ausgliederung kann der übertragende Rechtsträger der aufnehmenden Gesellschaft inso-

weit ein Darlehen zur Verfügung stellen, als der Wert des übertragenen Vermögens den Nennbetrag der im Gegenzug erhaltenen Geschäftsanteile übersteigt.

OLG München v. 15.11.2011 – 31 Wx 482/11
UmwG §§ 54, 123 Abs. 3, 152 ff.

Das Problem: Der Einzelkaufmann A hat mit der X-GmbH einen Vertrag über die Ausgliederung von Aktiva und Passiva seines kaufmännischen Unternehmens i.S.d. §§ 123 Abs. 3, 152 ff. UmwG geschlossen. Als Gegenleistung für die Einbringung des Vermögens in die X-GmbH erhält der A gemäß Ausgliederungsvertrag einen Geschäftsanteil der X-GmbH im Nennbetrag von € 75.000,00. Ferner regelt der Ausgliederungsvertrag, dass der A der X-GmbH ein Darlehen in Höhe des Wertes gewährt, in dem das eingebrachte Vermögen den Nennbetrag des gewährten Geschäftsanteils übersteigt.

Das für die Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister zuständige Registergericht hat die Eintragung der Ausgliederung durch Zwischenverfügung abgelehnt, weil es nach Auffassung des Registergerichts unzulässig sei, dass im Rahmen einer Ausgliederung der aufnehmende Rechtsträger dem übertragenden Rechtsträger ein Darlehen gewährt. Es sei das Wesen der Spaltung i.S.d. § 123 UmwG, dass das zu übertragene Vermögen als *Gesamtheit* auf den übernehmenden Rechtsträger übergehe; es könne nicht durch die Hintertür eines Darlehens ein Teil des übertragenen Vermögens an den übertragenden Rechtsträger zurückgewährt werden. Dies ergebe sich auch daraus, dass eine bare Zuzahlung bei der Ausgliederung nicht möglich sei, wie sich aus § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG ergebe. Darin liege auch der Grund, weshalb die Geltung des § 54 UmwG für die Ausgliederung gem. § 125 UmwG ausgeschlossen sei.

Die Lösung des Gerichts: Das OLG München hat auf die Beschwerde der X-GmbH die Zwischenverfügung des Registergerichts aufgehoben. Entgegen der Auffassung des Registergerichts sei die Gewährung eines Darlehens durch den übertragenden Rechtsträger an den aufnehmenden Rechtsträger im Rahmen einer Ausgliederung nicht mit dem Grundsatz unvereinbar, dass im Zuge der Ausgliederung das gesamte zu übertragene Vermögen auf den übernehmenden Rechtsträger überzugehen hat. Denn die Gewährung eines Darlehens von Seiten des Einbringenden an die aufnehmende Gesellschaft stelle nicht einen Rückbehalt eines Teils des einzubringenden Vermögens dar, sondern eine Gegenleistung der aufnehmenden Gesellschaft – nämlich die Einräumung einer Darlehensforderung – für das eingebrachte Vermögen.

Keine Anwendbarkeit auf Ausgliederung: Dass im Rahmen einer Ausgliederung gem. § 123 Abs. 3 UmwG als Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen auf die aufnehmende Gesellschaft *nur* Anteile oder Mitgliedschaften an den Einbringenden gewährt werden können, sei dieser Vorschrift nicht zu entnehmen. Gemäß § 125 UmwG sei die Vorschrift des § 54 Abs. 4 UmwG, wonach im Falle der *Verschmelzung* und *Abspaltung* eine bare Zuzahlung an den Einbringenden zehn Prozent des Nennbetrags der gewährten Geschäftsanteile nicht übersteigen darf, auf die Ausgliederung *gerade nicht anwendbar*, so

dass bare Zuzahlungen im Rahmen einer Ausgliederung in unbegrenzter Höhe zulässig seien.

Zulässigkeit barer Zuzahlungen bei Ausgliederung: Aus diesem Grund verlange § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG bei einer Ausgliederung auch nicht die Angabe von baren Zuzahlungen im Ausgliederungsvertrag. Denn diese Angaben dienen im Falle der Abspaltung dem Schutz der Anteilshaber der abspaltenden Gesellschaft, die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten. Dies sei bei der Ausgliederung grundlegend anders; hier erhalte die übertragende Gesellschaft die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft. Da die Ebene der Anteilshaber des übertragenden Rechtsträgers bei der Ausgliederung nicht betroffen sei, stehe einer baren Zuzahlung durch die aufnehmende Gesellschaft an die übertragende Gesellschaft im Zuge einer Ausgliederung nichts entgegen. Demgemäß könne ein den Nennbetrag der gewährten Geschäftsanteile der aufnehmenden Gesellschaft übersteigender Wert des ausgegliederten Vermögens durch den übertragenden Rechtsträger auch als Darlehen an den aufnehmenden Rechtsträger gewährt werden.

Konsequenzen für die Praxis: Die Entscheidung des OLG München entspricht der allgemeinen Auffassung in der Literatur, wonach im Rahmen einer Ausgliederung dem übertragenden Rechtsträger durch die aufnehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen in grundsätzlich unbegrenzter Höhe geleistet werden können, weil § 54 Abs. 4 UmwG gem. § 125 UmwG im Falle der Ausgliederung nicht anwendbar ist (vgl. *Lutter/Priester*, UmwG, 4. Aufl., § 126 UmwG Rz. 35).

Möglichkeit von Zuzahlungen: Hieraus ergibt sich, dass in Höhe des Werts des ausgegliederten Vermögens, der den Nennbetrag der gewährten Anteile der aufnehmenden Gesellschaft übersteigt,

- entweder eine bare Zuzahlung an den Einbringenden durch die aufnehmende Gesellschaft geleistet werden kann
- oder der Einbringende dem aufnehmenden Rechtsträger in Höhe dieses Betrages ein Darlehen gewähren kann.
- Ebenso kann ein den Nennbetrag der gewährten Anteile übersteigender Wert des ausgegliederten Vermögens auch in die freien Rücklagen der aufnehmenden Gesellschaft eingestellt werden.

Beraterhinweis: Die vorliegende Entscheidung des OLG München stellt in für die Praxis erleichternden Weise klar, dass die an einem Ausgliederungsvertrag beteiligten Parteien darin frei sind, den Wert des einzubringenden Vermögens, der den Nennbetrag der gewährten Anteile des aufnehmenden Rechtsträgers übersteigt,

- **in die freien Rücklagen** der aufnehmenden Gesellschaft einzustellen,
- **als bare Zuzahlung** durch die aufnehmende Gesellschaft an den Einbringenden zu leisten oder
- **als Darlehen des Einbringenden** an die aufnehmende Gesellschaft zur Verfügung zu stellen.

In jedem Fall ist dringend zu empfehlen, sicher zu stellen, dass der Betrag, der als Darlehen gewährt wird oder als bare Zuzahlung geleistet wird, *tatsächlich* von dem

Wert des eingebrachten Vermögens, der den Nennbetrag der gewährten Anteile übersteigt, gedeckt ist, da anderenfalls der Verstoß gegen die für die aufnehmende Gesellschaft geltenden Kapitalaufbringungsvorschriften droht.◀

RA Dr. Oliver Tomat, Hamburg

Angaben im Verschmelzungsvertrag

In einem Verschmelzungsvertrag müssen keine Angaben zur Gewährung von Rechten i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 7 UmwG oder von Vorteilen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 8 UmwG gemacht werden, wenn solche nicht gewährt werden. Eine „Negativklärung“ dahingehend, dass solche Recht oder Vorteile nicht gewährt werden, ist nach dem Gesetz nicht vorgesehen.

OLG Frankfurt v. 4.4.2011 – 20 W 466/10
UmwG § 5 Abs. 1 Nr. 7, § 5 Abs. 1 Nr. 8, § 17
GmbHR 2011, 1159

Das Problem: Der Beschwerdeführer (B) meldete als übernehmender Rechtsträger die Verschmelzung durch Aufnahme mit dem Verband der A e.V. zu Eintragung ins Handelsregister an. Im Verschmelzungsvertrag waren keine Angaben zu Sondervorteilen oder zur Gewährung von Sonderrechten i.S.d. Ziff. 7 und 8 des § 5 Abs. 1 UmwG gemacht worden.

Dies hat das AG als Registergericht mit Zwischenverfügung beanstandet. Es seien in diesem Falle zur Klarstellung eine Negativklärung in den Verschmelzungsvertrag aufzunehmen und ergänzende Beschlüsse sowie ein ergänzender Bericht vorzulegen. Gegen diese Zwischenverfügung legte B Beschwerde ein. Das AG hat nicht abgeholfen und die Sache dem OLG vorgelegt.

Die Lösung des Gerichts: Das OLG hat der Beschwerde stattgegeben. Eine Negativklärung muss nicht abgegeben werden. Der Wortlaut der gesetzlichen Regelung sehe nur die Angabe von *besonderen* Rechten vor. Hieraus ergibt sich zwangsläufig, dass immer dann, wenn derartige Sonderrechte nicht vorlägen, der Vertrag keine weitergehenden Erklärungen hierzu enthalten müsse. Die in der maßgeblichen Literatur enthaltene Ansicht bei *Krafka/Willer/Kühn*, Registerrecht, 8. Aufl., Rz. 1773, die eine Negativklärung verlange, sei ohne Begründung und angesichts der rechtlichen Ausgangssituation nicht beachtlich.

Konsequenzen für die Praxis: Das OLG trifft die einzig richtige Entscheidung und sieht von überflüssigen Zusätzen ab. Damit folgt das Gericht der völlig herrschenden Ansicht in der Literatur (s. nur *Marsch-Barner* in Kallmeyer, UmwG, 4. Aufl. 2010, § 5 UmwG Rz. 59; *Schröder* in Semler/Stengel, UmwG, 2. Aufl. 2007, § 5 UmwG Rz. 126).

Beraterhinweis: Es ist für die praktische Umsetzung unbedingt zu empfehlen, die Beurteilung des OLG Frankfurt bei einer Anmeldung mitanzuführen, um Verzögerungen zu vermeiden. Es kann gleichwohl in einer Übergangszeit

auch nicht schaden, wider besseres Wissen eine „Negativklärung“ gleichwohl aufzunehmen.

Bei den Angaben zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 UmwG (Folgen für die Arbeitnehmer etc.) ist eine Negativklärung zwar ebenfalls überflüssig, aber gleichwohl zu empfehlen. Hier hat das OLG Düsseldorf entsprechende Angaben verlangt (OLG Düsseldorf v. 15.5.1998 – 3 Wx 156/98, GmbHR 1998, 745 = GmbH-StB 1998, 188).◀

RA/FAErbR/FABauR Franz M. Große-Wilde, Bonn

Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH

Die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsrates einer kommunalen GmbH kann durch Auslegung der Satzung ermittelt werden.

BVerwG v. 31.8.2011 – 8 C 16.10
GmbHG § 52 Abs. 1; GO NRW § 113 Abs. 1
GmbHR 2011, 1205

Das Problem: Die Stadt S war Mehrheitsgesellschafterin der S-GmbH. Der Aufsichtsrat der S-GmbH bestand aus 17 Mitgliedern, von denen 14 die Stadt stellte. Nach der Satzung der S-GmbH oblag dem Aufsichtsrat die Überwachung der Geschäftsführung. Streitig war, ob die Gesellschafter gegenüber dem Aufsichtsrat ein Weisungsrecht hatten. Hierzu enthielt die Satzung keine ausdrückliche Regelung, sah aber in § 7 vor, dass die Vorschriften des AktG auf den Aufsichtsrat keine Anwendung fänden.

Die Lösung des Gerichts: Das BVerwG hat die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsrates bejaht. Entscheidend war, dass nach der Satzung die aktienrechtlichen Vorschriften nicht galten und sich deswegen die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsrates – unter Berücksichtigung kommunalrechtlicher Vorgaben – aus einer interessengerechten Auslegung der Satzung ergab.

Konsequenzen für die Praxis: Verpflichtung der AR-Mitglieder allein dem Unternehmensinteresse: Dass Aufsichtsratsmitglieder allein dem Unternehmensinteresse verpflichtet sind und keinen Weisungen unterliegen, ist ein Grundsatz des Aktienrechts und damit zugleich normativ verankert (vgl. BGH v. 18.9.2006 – II ZR 137/05, BGHZ 169, 98 Rz. 18).

Auch bei kommunaler GmbH? Das Kernproblem des Besprechungsfalles war die Frage, ob dieser aktienrechtliche Grundsatz auch für den Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH gilt. Hierzu im Einzelnen:

Weisungsgebundenheit des fakultativen Aufsichtsrates in Satzung regelbar: Bei dem Aufsichtsrat der S-GmbH handelte es sich um einen sog. *fakultativen Aufsichtsrat*, d.h. der Aufsichtsrat bestand nicht wegen einer gesetzlichen Verpflichtung, sondern aufgrund einer entsprechenden Satzungsregelung. Nach dem BVerwG gilt aber der Grundsatz der aktienrechtlichen Weisungsfreiheit nicht für den fakultativen Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH – insbesondere gebe es keinen allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsatz der Weisungsunabhängigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern. Aus diesem Grunde

kann – abweichend vom Aktienrecht – die Weisungsgebundenheit des fakultativen Aufsichtsrates in der Satzung der GmbH geregelt werden.

Zwingende Satzungsregelung: Im Besprechungsfall enthielt die Satzung der S-GmbH aber keine ausdrückliche Regelung zur Weisungsfreiheit des Aufsichtsrates. Damit war fraglich, ob sich die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsrates aus dem satzungsmäßigen Ausschluss der aktienrechtlichen Vorschriften ergab. Das BVerwG hat dies verneint – und zwar mit dem Argument, dass sich die abweichende Regelung zur gesetzlichen Verweisung in § 52 Abs. 1 GmbHG aus der Satzung selbst ergeben müsse (so auch die ganz herrschende Literaturauffassung; vgl. *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 52 Rz. 23 m.w.N.).

Die entscheidende Frage war deswegen, ob die Satzung der S-GmbH eine i.S.d. § 52 Abs. 1 GmbHG abweichende Regelung dahingehend enthielt, dass der Aufsichtsrat – entgegen den aktienrechtlichen Vorschriften – den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterlag. Das BVerwG hat dies bejaht. Entscheidend war, dass sich die Stadt nach § 108 Abs. 5 Nr. 2 GO NRW nur an einer GmbH beteiligen durfte, wenn der Rat der Stadt den von ihr entsandten Aufsichtsratsmitgliedern Weisungen erteilen konnte, d.h. eine Weisungsfreiheit hätte zu einem Verstoß gegen diese kommunalrechtliche Vorgabe geführt.

Beraterhinweis: Gegen die Argumentation des BVerwG bestehen Bedenken. Die Satzung enthielt in Bezug auf die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsrates keine eindeutige Regelung. Dass eine solche Regelung kommunalrechtlich an sich geboten war, ist m.E. nicht ausreichend. Denn

- zum einen ist es denkbar, dass dieser Gesichtspunkt bei der Gestaltung der Satzung übersehen wurde,
- zum anderen könnte aber auch die damit verbundene Verletzung des Kommunalrechtes bewusst in Kauf genommen worden sein.

Darüber hinaus übersieht das BVerwG, dass an der S-GmbH auch noch eine r-AG und ein Bankhaus beteiligt waren. Für diese Minderheitsgesellschafter spielten die kommunalrechtlichen Vorschriften aber keine Rolle. Deswegen hätte eine Verletzung kommunalrechtlicher Vorschriften bei der Auslegung der Satzung grundsätzlich keine Rolle spielen dürfen.

In der Beratungspraxis sollte die Weisungsgebundenheit des Aufsichtsrates einer kommunalen GmbH – unter Beachtung gesetzlicher Vorgaben – explizit geregelt werden. Entsprechendes gilt für eine Weisungsfreiheit des Aufsichtsrates. ◀

RA/StB Harald Schwetlik, Hamburg

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

► EK 02 in der Insolvenz

Nur in Insolvenzverfahren, die nach dem 1.1.2007 eröffnet wurden, sind Ansprüche aus der Nachversteuerung des EK 02 zur Insolvenztabelle anzumelden.

OFD Münster v. 5.8.2011 – V3A - KSt. Nr. 03/2011
KStG § 38 Abs. 5 ff., § 38 Abs. 6 S. 3
GmbHR 2011, 1232

Die Anweisung der Verwaltung: Gemäß § 38 Abs. 5 ff. KStG erfolgt die Nachversteuerung des EK 02 durch die Festsetzung eines Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrages, der ratierlich in 10 gleichen Jahresraten von 2008–2017 zu entrichten ist. Gemäß § 38 Abs. 6 S. 3 KStG entsteht der Anspruch am 1.1.2007.

Bisher war die Finanzverwaltung auf Basis einer bundeseinheitlich abgestimmten Rechtsauffassung davon ausgegangen, dass die aus der Körperschaftsteuererhöhung resultierenden Ansprüche als Insolvenzforderungen zur Insolvenztabelle anzumelden sind, wenn das Insolvenzverfahren nach dem 31.12.2001 eröffnet wurde. Begründet wurde dies damit, dass der Rechtsgrund für die Körperschaftsteuererhöhung schon im Anrechnungsverfahren gelegt wurde – und zwar durch die auflösend bedingte Steuerfreistellung des EK 02.

Zwischenzeitlich hat der BFH für den umgekehrten Fall einer Körperschaftsteuererstattung entschieden, dass diese auch insolvenzrechtlich erst mit Ablauf des 31.12.2006 begründet werde (vgl. BFH v. 23.2.2011 – I R 20/10, *GmbHR 2011, 725*).

Übertragung dieser Rechtsprechung: Diese aktuelle BFH-Rechtsprechung wird in der OFD Verfügung auf die Ansprüche aus der Nachversteuerung des EK 02 übertragen – und zwar dahingehend, dass diese Ansprüche nur in Insolvenzverfahren, die nach dem 1.1.2007 eröffnet wurden, zur Insolvenztabelle anzumelden sind.

Konsequenzen für die Praxis: Der Anspruch auf Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens stellt nach dem vorstehend zitierten BFH-Urteil keinen aufschiebend bedingten Auszahlungsanspruch i.S.d. § 95 Abs. 1 S. 1 InsO dar.

Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens: Dabei ist für den BFH ausschlaggebend, dass die „Mobilisierung“ des Körperschaftsteuer-Guthabens ein den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnausschüttungsanspruch im gesetzlich vorgegebenen Zeitrahmen erfordert; insbesondere spreche gegen einen aufschiebend bedingten Anspruch, dass der Erstattungsanspruch entfalle, wenn kein entsprechender Ausschüttungsbeschluss innerhalb dieses Zeitfensters erfolge (vgl. die Urteilsbegründung unter II.2.c..bb.ccc).

Keine Übertragbarkeit auf Nachversteuerung des EK 02: Auf die Ansprüche aus der Nachversteuerung des EK

02 kann diese Begründung nicht übertragen werden. Denn die Nachversteuerung des EK 02 ist – anders als die Mobilisierung des Körperschaftsteuerguthabens – ausschüttungsunabhängig ausgestaltet (vgl. § 38 Abs. 4, 5 KStG). Die in der OFD Verfügung vertretene entsprechende Anwendung des BFH-Urteils auf die Nachversteuerung des EK 02 erscheint daher nicht zwingend.

Beraterhinweis: Steuerforderungen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind, können nicht zur Insolvenztabelle angemeldet werden bzw. solche Forderungen nehmen nicht am Insolvenzverfahren teil. Geht man mit der OFD Verfügung davon aus, dass der Anspruch aus der Nachversteuerung des EK 02 auch insolvenzrechtlich erst zum Ablauf des 31.12.2006 entsteht, macht deren Anmeldung zur Insolvenztabelle nur Sinn, wenn das Insolvenzverfahren nach dem 31.12.2006 eröffnet worden ist.

Aufrechnung in der Insolvenz: Das Insolvenzverfahren hindert den Fiskus nicht generell daran, Steuerforderungen gegen steuerliche Erstattungsansprüchen der Insolvenzmasse aufzurechnen. Bei der Aufrechnung in der Insolvenz sind jedoch die §§ 94-96 InsO zu beachten. Gemäß § 95 Abs. 1 S. 3 InsO ist die Aufrechnung mit einer bedingten und noch nicht fälligen Steuerforderung möglich, sofern der Anspruch – bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens – schon begründet gewesen ist und kein Aufrechnungshindernis i.S.d. § 95 Abs. 1 S. 3 InsO besteht. Rechnet der Fiskus mit Ansprüchen aus der Nachversteuerung des EK 02 gegen die Insolvenzmasse auf, wird die Frage relevant, ab welchem Zeitpunkt diese Ansprüche im insolvenzrechtlichen Sinne als begründet gelten. Auf Basis der OFD Verfügung ist dies der 1.1.2007.◀

RA/StB Harald Schwetlik, Hamburg

Beiträge für die Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

■ Corporate Finance Lösungen entlang der GmbH-Unternehmensbilanz Wachstums- und Restrukturierungslösungen

von Dr. Rüdiger Theiselmann, RA/LL.M.oec.*

Corporate Finance ist der Oberbegriff für strategische Lösungen aus den Bereichen Kapitalmarkt, Finanzierung sowie Mergers & Acquisitions – und damit weit mehr als reine „Unternehmensfinanzierung“. In einer neuen Beitragsserie, bei der wir auch Sie zur Mitwirkung gerne einladen (Weiteres unter III.) stellt der GmbH-StB im Jahr 2012 typische Corporate Finance Lösungen für die GmbH entlang der Unternehmensbilanz vor.

I. Corporate Finance: zwei Stoßrichtungen

In praxi hat Corporate Finance sowohl aus Sicht von Unternehmen als auch Banken und Beratern zwei übergeordnete Stoßrichtungen:

- **Wachstum:** Zum einen geht es um die Planung und Umsetzung anorganischen Wachstums durch Fusionen und Übernahmen („Mergers & Acquisitions“) einschließlich deren Finanzierung sowie der Finanzierung von organischem Wachstum durch Eigen- und Fremdkapitalinstrumente.
- **Restrukturierung:** Zum anderen zielt Corporate Finance auf die finanzielle Restrukturierung von Unternehmen in der Krise – ein Thema, das im Jahr 2012 aller Voraussicht nach konjunkturell bedingt wieder zunehmend an Bedeutung gewinnt.

Für beide Stoßrichtungen lassen sich die zum Einsatz kommenden Instrumente in der Bilanz der involvierten Unternehmen verorten oder haben zumindest auch einen bilanziellen Effekt. Diese neue Beitragsserie beleuchtet die praktische bzw. wirtschaftliche Funktionsweise sowie ausgewählte rechtliche und steuerliche Aspekte von praxisrelevanten Corporate Finance Lösungen und ordnet sie in die Unternehmensbilanz ein. Zudem werden etwaige Interdependenzen mit anderen Lösungen aufgezeigt. Dabei binden die Autoren die praktischen Erfahrungen und fachlichen Perspektiven von Leserinnen und Lesern des GmbH-StB ein, um möglichst praxisnahe und nutzwertige Beiträge zu erstellen.

II. Corporate Finance Lösungen: Überblick

Lösungen aus Corporate Finance sind

- sowohl in den Aktiva
- als auch Passiva

* Der Autor ist Rechtsanwalt/Bankbetriebswirt in Frankfurt/M. und Lehrbeauftragter an der Universität zu Köln. Er hat kürzlich das 23 Länder umfassende Praxishandbuch „Governance International“ für internationale Manager herausgegeben und die Initiative „Board Academy“ (www.board-academy.com) für Aufsichtsräte mitaufgebaut.

einer Unternehmensbilanz zu finden, wobei der Schwerpunkt auf der Passivseite liegt.

1. Aktiva

In den Aktiva einer Unternehmensbilanz finden sich im Anlagevermögen und dort in den Finanzanlagen die Beteiligungen.

Mergers & Acquisitions spielen in diesem Zusammenhang eine strategische Rolle: Geschäftsanteile an anderen Unternehmen zu erwerben oder bereits bestehende Beteiligungen zu veräußern, ist Gegenstand anorganischen Wachstums. Rechtlich spielen hierbei mit Blick auf die GmbH vor allem Fragen

- der Vertragsgestaltung (insbesondere zur Gewährleistung und zum Kaufpreis) sowie
- der Informationsweitergabe im Rahmen der Vertragsverhandlungen

eine Rolle. Des Weiteren sind umwandlungs- und steuerrechtliche Aspekte – darunter die Mantelkaufregelung – von großer Bedeutung. Im Rahmen von finanziellen Restrukturierungen (*Distressed M&A*) stellen sich zudem

- Haftungsfragen für den Erwerber.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Ein weiterer Bestandteil der Aktiva sind im Umlaufvermögen die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Sind die zugrunde liegenden Leistungen bislang durch Fremdkapital vorfinanziert worden, kann es mitunter wirtschaftlich sinnvoll sein, die Forderungen durch

- Factoring oder
- kapitalmarktbasierter Verbriefungen

zeitnah zu monetarisieren und zugleich die Bilanz zu verkürzen. In rechtlicher Hinsicht stellen sich für außerbilanzielle Forderungslösungen u.a. Fragen

- zur Bilanzierung sowie
- zur Haftung für den Bestand und die Beitreibbarkeit der Forderungen.

2. Passiva

Auf der Passivseite der Bilanz sind die meisten Corporate Finance Lösungen verortet. Sie reichen von

- Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen
- über hybride Instrumente bis hin zu
- Syndizierten Krediten, Schuldscheindarlehen und Schuldverschreibungen.

a) Eigenkapital

Mit Blick auf Eigenkapitallösungen einer GmbH sind Kapitalerhöhungen von Relevanz. Eine Erhöhung des Stammkapitals kann in verschiedener Hinsicht erfolgen:

- **Bareinlage:** Die Kapitalerhöhung kann zum einen durch Bareinlagen erfolgen, wobei in rechtlicher Hinsicht eine ordnungsgemäße Kapitalaufbringung bedeutsam ist.
- **Sach-/Forderungseinbringung:** Zum anderen kann eine Kapitalerhöhung auch durch Einbringung einer Sache oder einer Forderung vorgenommen werden. Hierbei kommt es in rechtlicher Hinsicht auf die ord-

nungsgemäße Bewertung des eingebrachten Vermögenswerts an.

Die letztgenannten Sachkapitalerhöhungen bilden auch die Grundlage für sog. *Debt Equity Swaps*, mit denen in Restrukturierungsfällen bestehende Verbindlichkeiten des Unternehmens in Geschäftsanteile umgewandelt werden:

- Zum einen stellen sich mit Blick auf den erforderlichen Kapitalschnitt und die Forderungsbewertung gesellschaftsrechtliche Fragestellungen.
- Zum anderen bringen *Debt Equity Swaps* steuerliche Aspekte (*Sanierungserlass*) mit sich.

b) Hybrid-Kapital

In den vergangenen Jahren sind hybride Finanzierungsformen bedeutsamer geworden. Hierzu zählen für die GmbH insbesondere *Mezzanine*-Instrumente, die wie ein Kredit funktionieren, aber bei unendlicher Laufzeit und einseitigem Kündigungsrecht des Emittenten bilanziell wie Eigenkapital behandelt werden. Hierbei stellen sich Fragen

- zur Vertragsgestaltung und
- zur steuerlichen Behandlung.

c) Fremdkapital

Im Hinblick auf Fremdkapitallösungen für die GmbH spielen Kredite in unterschiedlichster Form eine Rolle. Insofern sind für Corporate Finance insbesondere Club Deals und Syndizierte Kredite zu nennen, bei denen mehrere Banken ein Konsortium bilden.

Rechtlich sind hierbei

- die vertragliche Gestaltung u.a. von Auszahlungsbedingungen, Material Adverse Change Klauseln, Financial Covenants sowie
- die Bestellung von Sicherheiten bedeutsam.

Bei der finanziellen Restrukturierung von Krediten haben u.a. Stillhaltevereinbarungen, Stundung, Payment in Kind, Forderungsverzicht sowie Überbrückungs- und Sanierungskredite praktische Relevanz.

Zunehmende Relevanz von Schuldscheindarlehen:

Darüber hinaus sind Schuldscheindarlehen in den vergangenen Jahren zunehmend bedeutsam geworden. Es handelt sich hierbei nicht um Wertpapiere, sondern um Privatplatzierungen, mittels derer Fremdkapital von einer Vielzahl von Darlehensgebern aufgenommen wird.

Abgrenzung zu Schuldverschreibungen: Damit nicht zu verwechseln sind Schuldverschreibungen, die sich speziell in den vergangenen zwei Jahren angesichts der sog. *Mittelstandsanleihen* zu einem für viele Mittelständler interessanten Instrument entwickelt haben. Dabei wird Fremdkapital entweder durch eine privatplatzierte oder börsennotierte Anleihe von Gläubigern eingeworben.

In rechtlicher Hinsicht stellen sich insbesondere Fragen

- zur Anleihe-Dokumentation und
- zur Restrukturierung in der Unternehmenskrise.

III. Ihre Mitwirkung: Anregungen per Email

Die vorgenannten Corporate Finance Lösungen werden in den nächsten Ausgaben des GmbH-StB jeweils sowohl praktisch als auch gesellschafts- und steuerrechtlich beleuchtet. Daran können Sie, liebe Leserinnen und Leser mitwirken, indem sie uns Ihre Erfahrungen, thematischen Ergänzungswünsche, fachlichen Perspektiven oder auch Fragen schildern. Senden Sie dazu bitte eine Email an die Redaktion (stuhldreier@otto-schmidt.de), so dass unsere Autoren auf Ihre Anregungen eingehen können. Welches Thema erörtert wird, erfahren Sie jeweils in der vorherigen Ausgabe des GmbH-StB.

IV. Nächstes Beitragsthema: Schuldscheindarlehen

Im ersten Teil der neuen Beitragsserie wird es um Schuldscheindarlehen gehen. Dieses Instrument, das nicht mit

„Schuldverschreibungen“ zu verwechseln ist, ermöglicht die Aufnahme einer Vielzahl von Einzelkrediten, die mittels einer einheitlichen Vertragsdokumentation gebündelt werden.

In dem Beitrag wird es darum gehen, neben den praktischen Aspekten insbesondere die vertragsrechtlichen Details zu beleuchten. Denn Schuldscheindarlehen zeichnen sich durch die Besonderheit aus, dass in der Unternehmenskrise bei einem Bruch von Financial Covenants jeder Gläubiger einzeln den Darlehensvertrag kündigen kann. Dies kann zu erheblichen Refinanzierungslücken führen, weshalb in rechtlicher Hinsicht mögliche Lösungen zur finanziellen Restrukturierung bedeutsam sind.

GmbH-Gestaltungsberatung

■ Aktuelles zur GmbH-Gesellschafterbesteuerung nach § 17 EStG Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an GmbH-Anteilen

von Prof. Dr. Burkhard Binnewies, RA/FASt*

In den letzten beiden Jahren hat der für die Besteuerung der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften zuständige IX. Senat des BFH in einer Reihe von Urteilen betreffend die Besteuerung von GmbH-Gesellschaftern gem. § 17 EStG praxisnah und „bürgerfreundlich“ entschieden. Diese Urteile haben nicht nur Klarheit bezüglich der jeweils streitentscheidenden Rechtsfragen gebracht, sondern sind auch für die künftige Gestaltungsberatung hilfreich.

1. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an GmbH-Anteilen i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG

Der gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erforderliche Beteiligungsumfang von mindestens 1 % des Stamm- oder Grundkapitals ist gegeben, wenn der Gesellschafter

- entweder zivilrechtlicher Inhaber einer 1 %-Beteiligung – ohne dass ein Dritter wirtschaftlicher Eigentümer ist –
- oder deren wirtschaftlicher Inhaber ist (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Das zivilrechtliche Eigentum von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist in der Regel einfach zuzuordnen. Weit schwieriger festzustellen ist, ob von der zivilrechtlichen Zuordnung abweichend wirtschaftliches Eigentum anzunehmen ist.

Beispiel

A, B, C und D erwerben zu gleichen Teilen die Geschäftsanteile an der X-GmbH¹. Bei der X-GmbH handelt es sich um eine *Vorratsgesellschaft*. Unter Ziff. 1 der notariellen Urkunde erfolgt die Abtretung der Anteile an A, B, C und D. Unter Ziff. 2 derselben notariell-

len Urkunde erhöhen A, B, C und D das Kapital. Im Rahmen der Kapitalerhöhung, an der nur D teilnimmt, sinkt die Beteiligungsquote von A, B und C auf 0,9 %. Sodann wird die Urkunde unterschrieben. Drei Jahre später veräußern A, B und C ihre Beteiligung. Sie gehen dabei davon aus, nicht unter die Steuerpflicht des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu fallen, da sie lediglich mit 0,9 % beteiligt sind.

Ungewolltes Auslösen der Steuerpflicht: Die dem Sachverhalt zugrunde liegende Entscheidung belegt einmal mehr, dass die Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Praxis immer wieder ungewollt ausgelöst wird:

- Steuerpflichtige sehen sich einer **unerwarteten Steuerlast** ausgesetzt,
- Berater damit einhergehend unerwarteten Haftungsgefahren.

a) Zivilrechtliches Eigentum

Zivilrechtlich muss bei der gewählten Sachverhaltsgestaltung wohl davon ausgegangen werden, dass A, B und C innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Veräußerungszeitpunkt mit mindestens 1 %, nämlich 25 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt waren. Diese zivilrechtliche Beteiligung entstand im Zeitpunkt des dinglichen Erwerbs der Anteile der Vorratsgesellschaft und bestand bis

* Der Autor ist Partner der Sozietät Streck Mack Schwedhelm mit Büros in Köln, Berlin und München.

¹ BFH v. 25.5.2011 – IX R 23/10, DStR 2011, 1895 = GmbH-StB 2011, 323.

zur Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister. Auch unter dem Gesichtspunkt, dass der BGH zivilrechtlich bei der Verwendung einer Vorratsgesellschaft und deren Ausstattung mit neuem Unternehmensgegenstand, neuem Geschäftsführer und neuem Kapital wirtschaftlich von einer Gründung ausgeht – was insbesondere Haftungsfolgen für die Gründer auslösen kann –, kommt man vorliegend unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten nicht an der Annahme vorbei, dass A, B und C

- vom Zeitpunkt des Erwerbs der Vorrats-GmbH
- bis zur Eintragung der Kapitalerhöhung

Inhaber eines GmbH-Geschäftsanteils im Umfang von 25 % des Stammkapitals gewesen sind. **Beachten Sie:** Auch die Einheitlichkeit der Urkunde, in der zunächst die Beteiligung erworben und sodann unmittelbar die Kapitalerhöhung beschlossen wurde, ändert hieran nichts.

Keine logische Sekunde mit steuerrechtlichen Folgen:

Im vorliegenden Fall handelt es sich *nicht* um eine Sachverhaltskonstellation, in der eine logische Sekunde den steuerrechtlich relevanten Tatbestand auslöst. Dies sind vielmehr die Fälle des zivilrechtlichen *Durchgangserwerbs*. Auch in den Fällen des zivilrechtlichen Durchgangserwerbs ist die Voraussetzung des zivilrechtlichen Eigentums bei der Beurteilung der Beteiligungsquote i.R.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt.² Dies ist insbesondere in den Fällen von Bedeutung, in denen die streitrelevante Beteiligung z.B. vor Erwerb bereits weiterveräußert oder an ihr bereits vor Erwerb eine *Unterbeteiligung* eingeräumt ist.

Bei der Bestimmung des Beteiligungsumfangs i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist im Hinblick auf das zivilrechtliche Eigentum die sachenrechtliche Inhaberschaft bezogen auf die Beteiligung maßgeblich – auch wenn sie nur für einen kurzen Zeitraum oder eine logische Sekunde bestanden hat.

b) Alternativgestaltung zur Vermeidung zivilrechtlichen Eigentums

Die der Entscheidung zugrunde liegende Gestaltung hätte problemlos so vollzogen werden können, dass steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG unter keinem Gesichtspunkt relevant geworden wären.

Sicher vermieden worden wären die Besteuerungsfolgen des § 17 Abs. 1 EStG, wenn der Investor D

- in einem ersten Schritt der notariellen Urkunde die Vorratsgesellschaft allein erworben und sodann
- in einem zweiten Schritt im Rahmen einer Kapitalerhöhung die übrigen Gesellschafter A, B und C mit ei-

ner Beteiligung von weniger als 1 % aufgenommen hätte.

Eine Anwendung von § 42 AO kommt insoweit nicht in Betracht.

Nur die der Entscheidung zugrunde liegende umgekehrte Vorgehensweise (Erwerb der Vorratsgesellschaft durch vier Gesellschafter im ersten Schritt und sodann erfolgende Kapitalerhöhung im zweiten Schritt) führte vorliegend zur Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung. Genau diese Überlegung wurde erstinstanzlich als Argument gegen eine Besteuerung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ins Verfahren eingeführt. Bei der rein formalrechtlich angestellten Betrachtung seitens des FG fand sie jedoch kein Gehör.

c) Wirtschaftliches Eigentum

Die Bestimmung des Beteiligungsumfangs i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erschöpft sich aber nicht in der rein zivilrechtlichen Betrachtung. Vielmehr steht gleichberechtigt neben der zivilrechtlichen Betrachtung die *wirtschaftliche Betrachtung*. Insbesondere

- im Fall der logischen Sekunde und
- bei kurzen Haltezeiten

kommt der Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums an der streitrelevanten Beteiligung große Bedeutung zu. Dies stellt der BFH zu Recht in beiden hierzu im Jahr 2011 ergangenen Entscheidungen heraus.³

Wirtschaftliches Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO hat derjenige,

- der erstens aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- der zweitens die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-) Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) erhalten hat sowie
- der drittens das Risiko und die Chance von Wertsteigerungen trägt.⁴

Vorliegend weder Verwaltungs- noch Vermögensrechte bei den Minderheitsgesellschaftern: Diese Voraussetzungen hat der BFH in dem vorliegenden Fall zu Recht in den Vordergrund gestellt und im Hinblick auf die Minderheitsgesellschafter nicht als gegeben angesehen. Zwar waren die Minderheitsgesellschafter sachenrechtlich ab Erwerb der Vorratsgesellschaft bis zur Eintragung der Kapitalerhöhung im Zinsbescheid mit 25 % am Stammkapital der GmbH beteiligt. Hieraus konnten sie jedoch weder Verwaltungsrechte noch Vermögensrechte ableiten:

- **Vermögensrechtliche Positionen** konnten für den Zeitraum des zivilrechtlichen Eigentums nicht in Betracht kommen.
- **Verwaltungsrechte** haben A, B und C in Bezug auf ihre 25 %-Beteiligung nur im Hinblick auf die Kapitalerhöhung wahrgenommen. Insoweit waren sie allerdings stimmrechtsgebunden, da aufgrund der Joint Venturevereinbarung vor Erwerb der Beteiligung

² Vgl. BFH v. 7.7.1992 – VIII R 54/88, BStBl. II 1993, 331; v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857 = GmbH-StB 2005, 362; v. 26.1.2011 – IX R 7/09, BStBl. II 2011, 540 = EStB 2011, 173.

³ BFH v. 26.1.2011 – IX R 7/09, BStBl. II 2011, 540 = EStB 2011, 173; v. 25.5.2011 – IX R 23/10, DStR 2011, 1895 = GmbH-StB 2011, 323.

⁴ Vgl. nur BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296 m.w.N. = GmbH-StB 2006, 348.

klargestellt war, dass i.S.d. Hauptgesellschafters abzustimmen war.

Fazit: Wirtschaftliche Eigentümer der 25 %-Beteiligung waren A, B und C daher nicht.

d) Zuordnung von Anteilen bei Übertragung an nahe Angehörige

Bei der Zuordnung des zivilrechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums i.R.d. Bestimmung des Beteiligungsumfangs gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei nahen Angehörigen stellt die Finanzverwaltung oftmals auf die Einhaltung der besonderen Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung schuldrechtlicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen ab:

- klare und eindeutige Vereinbarung,
- Fremdvergleich,
- tatsächliche Durchführung.

Hier ist sorgsam zu differenzieren.

Im Rahmen der Zuordnung des zivilrechtlichen Eigentums ist eine solche Prüfung *nicht* anzustellen. Hier kommt es ausschließlich auf die Zuordnung der sachenrechtlichen Inhaberschaft des Anteils an.

Im Rahmen der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums sind *ausschließlich* die Vereinbarungen den besonderen Kriterien zwischen nahen Angehörigen zu unterwerfen, aus denen das wirtschaftliche Eigentum abgeleitet werden soll. Veräußert z.B. ein Ehemann einen Teil seiner Beteiligung an seine Ehefrau, indem er fortan diesen Teil treuhänderisch für seine Ehefrau hält (im Außenverhältnis tritt zivilrechtlich keine Veränderung ein) und er seiner Ehefrau ferner i.H.d. Kaufpreises ein ungesichertes zinsloses Darlehen gewährt, sind die besonderen Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen *ausschließlich* auf das Treuhandverhältnis anzuwenden. Nur dieses ist entscheidend für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an die Ehefrau. **Beachten Sie:** Dass das Darlehen unbesichert und zinslos ist und damit den besonderen Kriterien für nahe Angehörige nicht standhält, spielt im Zusammenhang der Zuordnung der Beteiligung i.R.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG keine Rolle.⁵

e) Ergebnis

Mit den Entscheidungen vom 26.1.2011⁶ und vom 25.5.2011⁷ hat der BFH der Praxis die Möglichkeit eröffnet, unabhängig von der formalrechtlichen Betrachtung des zivilrechtlichen Eigentums i.R.d. Beurteilung des Beteiligungsumfangs i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu wirtschaftlich angemessenen Ergebnissen zu kommen. Dies ist sehr zu begrüßen.

Beraterhinweis: Gleichwohl bleibt der steuerliche Berater gefordert, bei *jeglicher* Anteilsverschiebung die Konsequenzen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zu bedenken, um – wie hier – unnötigen Streit zu vermeiden.◀

2. Zur Verlustrealisierung nach § 17 EStG

a) Verlustrealisierung durch ringweisen Anteilsverkauf kein Gestaltungsmissbrauch

Beispiel

Sieben Gesellschafter sind an der A-GmbH zu jeweils 1/7 beteiligt⁸. Bis 2001 realisierte die A-GmbH durch Aktienhandel signifikante Verluste. Um diesen Verlust auf der Gesellschafterebene zu realisieren, verkauften die Gesellschafter im Kreis ihre Anteile zum identischen Kaufpreis, der unter den Anschaffungskosten lag.

Der BFH erkennt einen gem. § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG realisierten Veräußerungsverlust an. Der Ansatz des Veräußerungsverlustes stellt nach Auffassung des BFH eine Nutzung der durch den Gesetzgeber vorgesehenen Möglichkeit der Verlustrealisierung gem. § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG dar.

Das gleiche Ergebnis wäre bei einer *Liquidation* gem. § 17 Abs. 4 EStG erzielt worden. In der Wahl der Vorgehensweise (Verkauf mit Verlust oder Liquidation) ist der Gesellschafter nach Auffassung des BFH frei.

Kein § 42 AO: Dass die steuerliche Verlustrealisierung noch im Jahr 2001 (vor Beginn des *Halbabzugsverfahrens*) Motivation der Vorgehensweise gewesen sei, hält der BFH für unschädlich. Einmal mehr bestätigt der BFH, dass allein die Motivation, „Steuern zu sparen“, einen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO nicht begründen kann. Entscheidend ist vielmehr, dass die Steuerersparnis entgegen der vom Gesetz verfolgten Zwecke eintritt.

Tatsächlich vollzogene dingliche Übertragung: Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die jeweiligen Veräußerungen wurden tatsächlich durchgeführt. Entscheidend ist die Abgrenzung zu früheren Urteilen, die Sachverhalte betrafen, in denen Nutzungsrechte streitgegenständlich waren.⁹ Bezogen auf Nutzungsrechte war der BFH im Fall mehrerer gegenläufiger – sich wirtschaftlich aufhebender – Rechtsgeschäfte von einem Gestaltungsmissbrauch ausgegangen. Aufgrund der tatsächlich vollzogenen dinglichen Übertragung eines Wirtschaftsguts weicht der BFH im vorliegenden Sachverhalt von seiner früheren Rechtsprechung ab.

Darüber hinaus geht der BFH von einer zutreffenden Systematik aus, da im Fall einer späteren Veräußerung der Anteile oder im Fall einer späteren Liquidation entsprechend geringere Anschaffungskosten zu einem höheren Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn bzw. geringerem Veräußerungs- oder Liquidationsverlust führten.

Beraterhinweis: Zur Verlustrealisierung müssen die dinglichen Anteilsabtretungen tatsächlich vollzogen werden. Dazu gehört insbesondere auch die Erstellung einer neuen

⁵ Vgl. FG Köln v. 9.6.1999 – 15 K 440/95, EFG 1999, 1288.

⁶ BFH v. 26.1.2011 – IX R 7/09, BStBl. II 2011, 540 = EStB 2011, 173.

⁷ BFH v. 25.5.2011 – IX R 23/10, DStR 2011, 1895 = GmbH-StB 2011, 323.

⁸ BFH v. 7.12.2010 – IX R 40/09, BStBl. II 2011, 427 = GmbH-StB 2011, 101.

⁹ Vgl. BFH v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BB 2004, 985.

Gesellschafterliste mit der veränderten Zuordnung der konkret bezeichneten Anteile.◀

b) Verlustrealisierung durch Veräußerung an nahe Angehörige

Eine Verlustrealisierung kann durch Veräußerung der GmbH-Anteile an nahe Angehörige erfolgen. Auch wenn die Veräußerung ausschließlich steuerlich motiviert ist und außersteuerliche Gründe nicht erkennbar sind, steht dem § 42 AO nicht entgegen. Auch in diesem Fall ist es wichtig, dass die Anteilsübertragung sachenrechtlich und wirtschaftlich vollzogen wird.¹⁰

Beraterhinweis: Ist eine zeitgenaue Verlustrealisierung erstrebt, ist die Veräußerung mit Verlust der Liquidation vorzuziehen, da i.R.d. Liquidation die Bestimmung des Zeitpunkts der Verlustrealisierung auf der Ebene des Gesellschafters oftmals schwierig ist.◀

c) Nachweis der Einzahlung einer Stammeinlage

Im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts vom Veräußerungspreis die Veräußerungskosten sowie die Anschaffungskosten abzuziehen.

Zu den Anschaffungskosten zählen

- die historischen Anschaffungskosten,
- die Anschaffungsnebenkosten sowie
- die nachträglichen Anschaffungskosten.

Die historischen Anschaffungskosten umfassen die erbrachte Einzahlung auf das Stammkapital bei Gründung der Gesellschaft bzw. die Anschaffungskosten bei einem Erwerb von einem Dritten. Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil unentgeltlich erworben, sind als Anschaffungskosten die des Rechtsvorgängers maßgeblich, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat.

Fehlender Einzahlungs-/Überweisungsbeleg: Gerade bei älteren GmbH besteht häufig das Problem, dass der Einzahlungs- bzw. Überweisungsbeleg für die Einzahlung sowie der entsprechende Kontoauszug der Gesellschaft nicht mehr vorhanden sind. In diesem Zusammenhang hat der BFH im Urteil vom 8.2.2011¹¹ klargestellt, dass der Nachweis der Einzahlung der Stammeinlage nach 20 Jahren seit Gründung der GmbH *nicht* zwingend allein durch den entsprechenden Zahlungsbeleg geführt werden muss. Vielmehr habe das FG alle Indizien im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen. **Beachten Sie:** Allein der Umstand, dass ein unmittelbares Beweismittel aus dem Bereich des Steuerpflichtigen nicht zur Verfügung gestellt werden kann, entbindet das FG nicht vom Untersuchungsgrundsatz und von einer *Gesamtwürdigung aller vorhandenen Indizien*.

Ausnahmsweise Beweismaßreduzierung: Lediglich in Fällen, in denen die Prozessbeteiligten schuldhaft die ihnen obliegenden Mitwirkungs-, Informations- und Nach-

weispflichten verletzen, kann dies im Ergebnis zu einer Beweismaßreduzierung führen.

Indizien für die erbrachte Stammeinlage: Im vorliegenden Rechtsstreit hat der BFH im Rahmen einer Gesamtwürdigung Einzahlungen einer Stammeinlage als nachgewiesen erachtet. Hierbei waren für ihn folgende Indizien ausschlaggebend:

- Laut Gesellschaftsvertrag bestand eine Einzahlungsverpflichtung.
- In der Bilanz der GmbH waren die ausstehenden Einlagen mit DM 0 ausgewiesen. Diese Bilanz war geprüft.
- Die GmbH war in das Handelsregister eingetragen.
- Falsche Angaben über die Angaben der Einlagenleistung zum Zwecke der Eintragung der GmbH wären gem. § 82 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG strafbar gewesen.
- Das FA hat die Bilanz mit dem Ausweis der offenstehenden Einlage mit DM 0 anerkannt. Bei Zweifeln hätte es eine verdeckte Gewinnausschüttung wegen der unterlassenen Verzinsung der nicht erbrachten Stammeinlage ansetzen müssen. Wenn nun die Finanzverwaltung die Einlagenerbringung bestreitet, sei dies ein Bestreiten ins Blaue hinein und damit als *venire contra factum proprium* zu werten.
- Zudem wurde berücksichtigt, dass der Vorgang 20 Jahre zurückliegt und hinsichtlich des Zahlungsbelegs keine Aufbewahrungspflicht bestand. Zudem seien dem Kläger keine besonderen Umstände erkennbar gewesen, speziell einen Einzahlungsbeleg über die Stammeinlage aufzubewahren.

Beraterhinweis: Unabhängig von der gesetzlichen Aufbewahrungsentscheidung sollten die Einzahlungsbelege zusammen mit den Gründungsunterlagen sicher aufbewahrt werden, um sie jederzeit vorlegen zu können.◀

3. Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung privater Veräußerungen von Kapitalanteilen gem. § 17 EStG

Der BFH hat in einer ersten Folgeentscheidung die Rechtsprechung des BVerfG konkretisiert.

a) Entscheidung des BVerfG

Der gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG steuerrelevante Beteiligungsumfang betrug

- bis zum 31.12.1998 mehr als 25 %,
- bis zum 31.12.2001 mindestens 10 % und
- ab dem 1.1.2002 beträgt er mindestens 1 %.

Das BVerfG hat festgestellt, dass § 17 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des StEntG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 gegen die **verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes** verstößt und nichtig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch

¹⁰ BFH v. 7.7.2011 – IX R 2/10, DB 2011, 2465 = GmbH-StB 2011, 356.

¹¹ BFH v. 8.2.2011 – IX R 44/10, BStBl. II 2011, 718 = GmbH-StB 2011, 231.

zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können.¹²

b) Veräußerung bei Beteiligungen i.H.v. 10 % bis 25 %: 1.1.1999 bis 31.3.1999

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % durch das StEntlG 1999/2000/2002 gilt nach dem Gesetzeswortlaut für den gesamten VZ 1999 und somit auch für Veräußerungen ab dem 1.1.1999 (vgl. Art. 1 Tz. 56 des StEntlG 1999/2000/2002, § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG). Damit greift der Wortlaut des § 17 EStG auch dann, wenn eine Beteiligung z.B. von 15 % gehalten und am 1.3.1999 veräußert wurde. Dies ist nach dem Ausspruch des BVerfG nicht mehr der Fall. Es handelt sich um Wertsteigerungen, die vor der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und gemäß der zuvor geltenden Rechtslage (Wesentlichkeitsgrenze mehr als 25 %) steuerfrei realisiert werden konnten.

Beispiel 1

A beteiligt sich am 15.4.1996 mit 15 % an einer AG. Hierfür bezahlt er € 1 Mio. Am 1.3.1999 verkauft er die Beteiligung für € 1,5 Mio.

Lösung: Die Wertsteigerung wird nicht von § 17 EStG erfasst.

c) Veräußerung bei Beteiligung i.H.v. 10 % bis 25 %: 1.4.1999 bis 31.12.2001

Wurde eine Kapitalbeteiligung zwischen 10 % und 25 % vor dem 1.4.1999 gehalten und vor der abermaligen Absenkung des Schwellenwerts von 10 % auf 1 % (1.1.2002, zum Sonderproblem s. unten Tz. 7.) veräußert, dürfen nur solche Wertsteigerungen der Besteuerung nach § 17 EStG unterworfen werden, die nach dem 31.3.1999 eintraten.

Beispiel 2

A beteiligt sich am 15.4.1996 mit 15 % an einer AG. Hierfür bezahlt er € 1 Mio. Am 15.4.2000 verkauft er die Beteiligung für € 1,5 Mio. Am 31.3.1999 hatte die Beteiligung einen Wert von € 1,3 Mio.

Lösung: Aufgrund des Beschlusses des BVerfG hat A statt € 500.000 nur € 200.000 der Besteuerung zu unterwerfen. Die Wertsteigerungen bis zum 31.3.1999 wären für den Fall der Veräußerung zu diesem Zeitpunkt aufgrund der Unterschreitung der 25 %igen Wesentlichkeitsgrenze nicht steuerbar gewesen. Anderes gilt für die nachfolgenden, hier erfassten Wertsteigerungen.

d) Veräußerung von Beteiligungen i.H.v. 1 % bis 10 %: September 2010

Das BVerfG hat sich lediglich mit der rückwirkenden Absenkung der Beteiligungsgrenze von mehr als 25 % auf 10 %, jedoch nicht mit der anschließenden abermaligen Absenkung befasst. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Grundsätze auch auf die weitere Reduzierung der Beteiligungsschwelle übertragen werden können.¹³

Beispiel 3

A beteiligt sich am 15.4.1996 mit 9 % an einer GmbH. Hierfür bezahlt er € 1 Mio. Im September 2010 verkauft er die Beteiligung für € 2 Mio. Am 31.3.1999 hatte die Beteiligung einen Wert von € 1,3 Mio., am 1.1.2002 einen Wert von € 1,5 Mio.

Lösung: Nicht der Besteuerung nach § 17 EStG unterfallen würde der vom 15.4.1996 bis zum 31.3.1999 generierte Wertzuwachs. Gleiches dürfte für die Wertsteigerungen vom 1.4.1999 bis zum 31.12.2001 gelten. Damit würde lediglich ein Gewinn i.H.v. € 500.000 erfasst.

e) Sonderproblem: Bewertung für den Zeitraum 26.10.2000 bis 31.12.2001

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 % findet erstmals auf Veräußerungen Anwendung, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, vorgenommen werden, für das das KStG in der Fassung des Art. 3 des Gesetzes vom 23.10.2000 erstmals anzuwenden ist (StSenkG v. 23.10.2000, Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 34 a EStG).¹⁴ Damit greift die Herabsetzung von 10 % auf 1 % grundsätzlich für Veräußerungen nach dem 31.12.2001.¹⁵

Fraglich ist, ob der Beschluss des BVerfG vom 7.7.2010¹⁶ eine andere Sichtweise rechtfertigt. Grund: Das maßgebliche StSenkG v. 23.10.2000 wurde am 26.10.2000 – und damit mehr als ein Jahr vor dem darin angeordneten Stichtag zur Absenkung des Schwellenwerts – im Bundesgesetzblatt verkündet. Das BVerfG beruft sich zur Begründung seines Beschlusses vom 7.7.2010 auf eine verfestigte Vermögensposition und den damit einhergehenden *Vertrauensschutz* des Anteilseigners. Es komme darauf an, ob diese im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des StEntlG 1999/2000/2002 mit seiner Verkündung am 31.3.1999 objektiv entstanden war.¹⁷ Der Vertrauensschutz auf den Schwellenwert i.H.v. 10 % könnte damit bereits am 26.10.2000 zerstört worden sein. Erfolgte die Veräußerung des i.H.v. 9 % gehaltenen Anteils z.B. im Dezember 2002, wäre zu klären, ob Wertsteigerungen erst ab dem 1.1.2002 (Anwendungszeitpunkt) oder schon ab dem 26.10.2000 zu berücksichtigen und der Besteuerung zu unterwerfen sind. Gegen den Stichtag 26.10.2000 sprechen die Ausführungen des BVerfG, wonach der Wertzuwachs bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 nicht erfasst werden dürfe – und zwar unabhängig davon, ob eine Veräußerung erfolgte oder im Vertrauen auf die geltende Rechtslage unterblieb.¹⁸ Hätte der Aktionär am 26.10.2000 oder zu einem späteren Zeitpunkt bis zum 31.12.2001 seine 9 %ige Beteiligung veräußert, wäre eine Besteuerung nach § 17 EStG unterblieben.

f) Ermittlungsprobleme

Es können drei verschiedene Zeitpunkte für die Ermittlung der Anteilswerte maßgebend werden. Das BVerfG

¹² BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733 ff.

¹³ So auch *Korn*, KÖSDI 2010, 17099.

¹⁴ BGBl. I 2000, 1433 (1448).

¹⁵ Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 17 EStG Rz. 35 ff.

¹⁶ BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733 ff.

¹⁷ BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733 (1734).

¹⁸ Vgl. dazu BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733 (1734).

gibt keine Antwort darauf, wie Nachweise über die Wertsteigerungen (oder ggf. Wertverluste) zu führen sind. Nur bei börsennotierten Aktien ist dies unproblematisch; in sonstigen Fällen kommt es zur Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung.

Darlegungs- und Beweislast beim FA: Die Darlegungs- und Beweislast für den jeweiligen Wert zum maßgeblichen Stichtag trifft das FA. Es handelt sich um steuerbegünstigende oder -erhöhende Tatsachen, die eine Steuerpflicht gem. § 17 EStG konstituieren. Hierzu hat der BFH am 25.11.2010¹⁹ entschieden, dass das FA die *Feststellungslast* trägt bei der Frage, ob und in welchem Umfang eine nach der Rechtsprechung des BVerfG steuerbare Wertsteigerung vorliegt. Das FA trägt also die Feststellungslast dafür, dass der Veräußerungsgewinn auf stillen Reserven basiert, die sich nach dem 31.3.1999 bzw. 31.12.2001 gebildet haben. Diese Feststellungslast korrespondiert mit der *Beweislast*, d.h. kann nicht geklärt werden, ob stille Reserven vor oder nach dem jeweiligen Stichtag entstanden sind, entfällt eine Besteuerung nach § 17 EStG.

g) (Gegenteilige) Auffassung des BMF

Dem steht die Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung aus dem BMF-Schreiben vom 20.12.2010 entgegen.²⁰ Darin wird die Finanzverwaltung angewiesen, die Wertsteigerung ausgehend von den historischen Anschaffungskosten bis zum Veräußerungserlös linear zu verteilen und so zur Bewertung zum jeweilig relevanten Stichtag (31.3.1999, 31.12.2001) zu kommen. Diese Anweisung der Finanzverwaltung dürfte nach dem zitierten Urteil des BFH der Rechtsprechung des BFH nicht standhalten.

4. Zuordnung von Anschaffungskosten bei Aufgeldzahlungen im Rahmen einer Kapitalerhöhung

Der BFH hat entschieden, dass ein für den Erwerb eines GmbH-Anteils im Rahmen einer Kapitalerhöhung gezahltes Aufgeld ausschließlich dem neu erworbenen Anteil als Anschaffungskosten zuzuordnen ist. Es handelt sich nicht anteilig um nachträgliche Anschaffungskosten auf die bereits zuvor bestehende Beteiligung. Das gilt auch dann, wenn die Summe aus dem Nennbetrag des neuen Anteils und des Aufgelds den anteiligen Verkehrswert des neuen Anteils übersteigt. Das Aufgeld ist i.H.d. „Überpreises“ keine verdeckte Einlage, die auf sämtliche bestehenden Geschäftsanteile zu verteilen ist.²¹

Beraterhinweis: Bei der Veräußerung von Geschäftsanteilen an einer GmbH ist unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten strikt auf die konkrete Bezeichnung bzw. Nummerierung des Anteils zu achten.◀

¹⁹ BFH v. 25.11.2010 – IX R 47/10, GmbHR 2011, 492 = GmbH-StB 2011, 133.

²⁰ BMF v. 20.12.2010 – IV C 6 - S 2133-b/10/10001, DB 2011, 22.

²¹ BFH v. 27.5.2009 – I R 53/08, BFH/NV 2010, 375 f.

²² Nach FG Sachs. v. 3.3.2009 – 3 K 1712/06, GmbHR 2010, 325.

²³ BFH v. 28.10.2009 – IX R 17/09, DStRE 2010, 312.

5. Verdeckte Einlage

Gemäß § 17 Abs. 2 Satz 2 EStG stellt die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eine Veräußerung i.S.d. § 17 EStG dar. Eine verdeckte Einlage ist anteilig gegeben, wenn Anteile unter Preis veräußert werden. Eine verdeckte Einlage ist auch dann gegeben, wenn wirksam vereinbarte Entgelte nicht tatsächlich gezahlt werden.

Beispiel 1

A und B sind an der A-GmbH beteiligt. Die Anteile an der A-GmbH veräußern sie unterhalb des Verkehrswerts an die B-GmbH.

Lösung: Hierbei handelt es sich um ein teilentgeltliches Geschäft. In Höhe des entgeltlichen Teils ist eine Veräußerung gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gegeben. In Höhe des unentgeltlichen Teils liegt eine verdeckte Einlage i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Auf der Ebene von A und B werden die stillen Reserven in den Anteilen an der A-GmbH in voller Höhe realisiert.

Beispiel 2

A und B sind an der A-GmbH und an der B-GmbH beteiligt²². Die Anteile an der A-GmbH werden an die B-GmbH veräußert. Die ursprünglich beabsichtigte und vereinbarte darlehensweise Überlassung der Kaufpreisforderungen wird im Ergebnis nicht tatsächlich durchgeführt.

Lösung: In diesem Fall liegt eine vollumfängliche verdeckte Einlage i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Das FG Sachsen ist davon ausgegangen, dass eine verdeckte Einlage der Anteile selbst und nicht etwa eine gesondert zu beurteilende verdeckte Einlage der zunächst vereinbarten Darlehensforderungen gegeben ist. Die auf der Ebene von A und B gem. § 17 EStG versteuerten stillen Reserven bilden gleichzeitig zusätzliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der B-GmbH.

6. Rückabwicklung eines Anteilskaufvertrags

Wegfall der Geschäftsgrundlage: Wenn der Verkauf eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch Vertragsparteien wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage tatsächlich und vollständig rückabgewickelt wird, kann dies auf den steuerlichen Veräußerungszeitpunkt zurückwirken.²³ Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH wirkt ein Ereignis auch nach Zahlung des Kaufpreises noch auf den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 17 EStG zurück, wenn der Kaufpreis aus Gründen zurückgewährt wird, die im Kaufvertrag selbst angelegt sind. Gemäß § 175 AO ist die ESt-Veranlagung des Veräußerers für das Jahr der Veräußerung zu ändern.

Gründe der Rückabwicklung, die im Kaufvertrag selbst angelegt sind, können insbesondere sein: Rückabwicklung...

- ... aufgrund einer im Vertrag vorgesehenen *auflösenden Bedingung* (z.B. keine vollständige Kaufpreiszahlung bis zu einem gewissen Stichtag);
- ... infolge des *Wegfalls der Geschäftsgrundlage* (z.B. auch gemeinsamer Irrtum über die steuerliche Wirkung der Veräußerung).

Dabei stellt der BFH in der Entscheidung klar, dass es nicht darauf ankommt, ob das Rücktrittsbegehren wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage vor den Zivilgerichten erfolgreich zu erreichen gewesen wäre, wenn sich die Parteien hierüber nicht geeinigt hätten. Wird der Kaufver-

GmbH-Musterformulierungen

trag tatsächlich und vollständig wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage rückabgewickelt, sind die Parteien auch steuerlich so zu stellen, als wenn der Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre.

Beraterhinweis: Problematisch ist, ob eine solche vollständige Rückabwicklung auch anzunehmen ist, wenn zwischenzeitlich von dem Erwerber seine Geschäftsanteile weiterveräußert wurden. Hier ist Vorsicht geboten, da eine vollständige Rückabwicklung nicht vorliegt. ◀

7. Anteilsentnahme als Anschaffung i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG

Der BFH hat ferner entschieden, dass der *Entnahmewert* als Anschaffungskosten im Rahmen einer späteren Veräußerung nur dann berücksichtigt werden kann, wenn die Entnahme auch tatsächlich steuerrechtlich erfasst wurde.²⁴

Beispiel

A ist Gesellschafter der A-GmbH. Er hält die Anteile an der A-GmbH im Betriebsvermögen. Im VZ 2001 entnimmt er die Anteile aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen. Eine Besteuerung der Entnahme unterbleibt. Im VZ 2008 veräußert A die Anteile an der A-GmbH. Das FA besteuert den Veräußerungserlös abzgl.

der ursprünglich angefallenen Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG. A begehrt als Anschaffungskosten den im VZ 2001 gegebenen Verkehrswert der Anteile.

Der BFH stellt fest, dass grundsätzlich die historischen Anschaffungskosten anzusetzen sind. Die Überführung der Anteile aus dem Betriebsvermögen in ein Privatvermögen stellt nach Auffassung des BFH keinen Anschaffungsvorgang i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG dar. Von einem anschaffungsähnlichen Vorgang kann nach Auffassung des BFH nur ausgegangen werden, wenn die zum Zeitpunkt der Entnahme gegebenen stillen Reserven auch tatsächlich versteuert wurden. Die Berücksichtigung eines anschaffungsähnlichen Vorgangs i.S.d. § 17 EStG sei nur dann begründet, wenn eine Doppelbesteuerung von stillen Reserven zu vermeiden sei. Da vorliegend eine Besteuerung der Entnahme nicht erfolgte und auch nicht mehr erfolgen kann, war nach Auffassung des BFH bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.d. § 17 EStG von den historischen Anschaffungskosten auszugehen.

²⁴ BFH v. 13.4.2010 – IX R 22/09, DB 2010, 1498 = GmbH-StB 2010, 222.

GmbH-Musterformulierungen

■ Die Firma einer GmbH

Muster zur Namensgebung

von Dr. Frank Dahlbender, RA/FAArbR*

Die Firma ist der Name der GmbH, unter dem sie ihre Geschäfte betreibt und damit am Rechtsverkehr teilnimmt. Die GmbH kann nur *eine* Firma haben. Als Teil der GmbH muss eine Zweigniederlassung auch deren Firma führen; sie kann und muss, wenn sich an ihrem Sitz Verwechslungsgefahren mit anderen Firmen ergeben, einen Zusatz beifügen (§ 30 Abs. 3 HGB: „Leo Färber GmbH, Zweigniederlassung Köln“). Die Zweigniederlassung kann aber auch die bisherige Firma eines hinzugezogenen Geschäfts fortführen. Dann aber muss sie durch einen Zusatz den Zusammenhang zwischen der Haupt- und der Zweigniederlassung klar zum Ausdruck bringen: „Fahrradverleih Leo Färber, Zweigniederlassung der Juister Fahrrad GmbH“.

Seit der Liberalisierung des Firmenrechts im Jahre 1998 gilt der Grundsatz der freien Firmenbildung. Grundsätzlich können hierüber die Gesellschafter frei entscheiden. Sie können eine Personenfirma gründen, die den Namen eines oder mehrerer Gesellschafter oder aller Gesellschafter enthält, oder sie verwenden einen Künstlernamen oder ein Pseudonym. Die Gesellschafter können alternativ eine Sachfirma bilden, also den Unternehmensgegenstand zur Firmenbildung benutzen. Schließlich kann die

GmbH Personen- und Sachfirma in einer Mischform verbinden oder schließlich eine reine Fantasiefirma wählen („ARCANDOR GmbH“).

Trotz der großen Liberalität bei Bildung und Führung der Firma ist die Gestaltungsfreiheit aber nicht schrankenlos. Gemäß § 4 GmbHG muss die Firma jedenfalls die Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung enthalten. Weitere Beschränkungen ergeben sich aus dem allgemeinen Firmenrecht nach § 18 HGB. So sind für die Zulässigkeit und Eintragungsfähigkeit der Firma insbesondere die folgenden Kriterien zu erfüllen:

- Kennzeichnungs- und Unterscheidungskraft
- Unterscheidbarkeit von anderen Firmen im gleichen Regierungsbezirk
- Beachtung des Täuschungsverbots

Unterscheidungskraft besitzt die Firma, wenn die Firma ihrer Art nach das Risiko der Verwechslung mit anderen Firmen ausschließt. Insofern besitzen insbesondere Fantasiefirmen („RANANTIS GmbH“) Unterscheidungs-

* Dr. Frank Dahlbender ist Fachanwalt für Arbeitsrecht und Partner der RAe Ulrich Weber & Partner GbR in Köln.

GmbH-Musterformulierungen

kraft, da sie kein zweites Mal vorkommen werden. Reine Sachfirmen dagegen („Arzneimittel GmbH“) oder Firmen mit rein geografischer Bezeichnung („Salzgitter GmbH“) oder Firmen, die sich ausschließlich auf das eigene Produkt beziehen („Bleistift GmbH“), sind dagegen nicht trennscharf und besitzen nicht die nötige Unterscheidungskraft. Überdies sperren sie für eine große Anzahl von Unternehmen mit vergleichbarer Tätigkeit eine ähnliche Sachfirma, so dass insofern ein Freihaltebedürfnis besteht.

Ausreichende Kennzeichnungskraft hat die Firma dann, wenn sie auf die beteiligten Verkehrskreise „wie ein Name wirkt“. Dies setzt insbesondere voraus, dass die Firma aus einer aussprechbaren Bezeichnung gebildet wird und nicht etwa aus fremdländischen Schriftzeichen besteht. Reine Bildzeichen („*“, „§“) sind nicht eintragungsfähig, da sie nicht aussprechbar sind. Problematisch ist nach wie vor die Verwendung des Zeichen „@“ in der Firma. Sie wird (noch) überwiegend abgelehnt. Ein Ende dieser engen Auffassung ist jedoch abzusehen, da nach der Verkehrsauffassung das Zeichen „@“ als „at“ durchaus englischsprachig aussprechbar ist.

Das Täuschungsverbot gem. § 18 Abs. 2 HGB verlangt, dass die Firma keine Angaben enthält, die geeignet sind,

über geschäftliche Verhältnisse, die für die ausgesprochenen Verkehrskreise wesentlich sind, in die Irre zu führen. Wer also ein Krämerladen betreibt, kann sich nicht als „Großhandels GmbH“ bezeichnen. Vom Registergericht wird das Täuschungsverbot jedoch nur berücksichtigt, wenn die Täuschung *offensichtlich* ist (§ 18 Abs. 2 Satz 2 HGB). Unberührt davon bleiben die Rechte Dritter, durch eine zivilrechtliche Unterlassungsklage nach § 37 Abs. 2 HGB oder § 3 UWG gegen eine Täuschung vorzugehen. Eine Personenfirma ohne Gesellschafter-Bezug ist zwar nach § 4 GmbHG inzwischen grundsätzlich möglich, darf jedoch nicht zu einer Täuschung der Verkehrskreise führen, wie etwa die Nutzung bekannter Personen des öffentlichen Lebens („Wolfgang Schäuble Finanzberatungs GmbH“).

Die öffentliche Ordnung und die guten Sitten stellen weitere Schranken für die Eintragungsfähigkeit einer Firma dar, vorausgesetzt, der Verstoß ist für das Registergericht ersichtlich. Dagegen ist das Registergericht nicht grundsätzlich berufen, die Namen, die Marke oder ansonsten den lautereren Wettbewerb zu schützen. Eine Firma kann daher registerrechtlich zulässig, aber namensrechtlich, markenrechtlich oder auch wettbewerbsrechtlich unzulässig sein.

Musterformulierung für eintragungsfähige Firmen

Werbewirksame Firmenbezeichnung: Diese Firmenbezeichnung ist aussprechbar und besitzt aufgrund ihrer Werbewirksamkeit (Reiseverkehrsunternehmen) auch über ausreichende Kennzeichnungskraft. **Beachten Sie:** Dagegen sind übertriebene Aneinanderreihungen von Buchstabenblöcken mit dem Zweck, in alphabetischen Verzeichnissen an erster Stelle geführt zu werden, mangels Aussprechbarkeit nicht eintragungsfähig.

Nix wie weg GmbH

Firmen aus Ziffern/Zeichen: Als Folge der gewollten Liberalisierung des Firmenrechts sind nunmehr auch reine Firmen bestehend aus Ziffern/Zeichen eintragungsfähig. Sie sind aufgrund ihrer Gestaltung besonders einprägsam und originell und wirken sie auf die Beteiligten Verkehrskreise (inzwischen) wie ein Firmenname.

1 & 1 GmbH

Rein geographische Bezeichnungen sind mangels Unterscheidungskraft nicht eintragungsfähig. Hier ist jedoch die Firma mit einem individualisierenden Zusatz versehen.

Flughafen Rhein/Main GmbH

Allerweltsnamen sind eintragungsfähig, wenn sie mindestens mit dem abgekürzten Vornamen geführt werden oder mit einem Sachzusatz versehen sind.

A. Schulte GmbH

Reine fremdsprachige Bezeichnungen, für die kein deutsches Wort gebräuchlich ist bzw. die sich in der Umgangssprache durchgesetzt haben, sind mangels Unterscheidungskraft für sich alleine nicht eintragungsfähig. Erforderlich ist ein individualisierender Zusatz.

Fastfood Schultze GmbH

Literaturempfehlungen

Titel des namensgebenden Gesellschafters dürfen in der Personen- und Mischfirma geführt werden. Bei seinem Ausscheiden muss der Titel zur Vermeidung einer Täuschung gestrichen werden. **Beachten Sie:** Etwas anderes gilt für Titel, die sich offensichtlich nicht auf den akademischen Grad eines Gesellschafters beziehen, sondern Bestandteil einer Fantasiebezeichnung sind.

Consul Weyer Beratungs GmbH
Dr. Dolittle Kinderbücher GmbH

Personenfirma ohne Gesellschafterbezug: Seit der Liberalisierung des Firmenrechts ist jedenfalls nach dem Wortlaut § 4 GmbHG nunmehr auch eine Personenfirma ohne Gesellschafterbezug möglich. Wegen ihres irreführenden Charakters ist die (werbewirksame) Nutzung bekannter Namen dennoch unzulässig (z.B. Bill Gates Software GmbH). Dies gilt jedoch nicht für Namen zwar berühmter, aber bereits lange verstorbener Persönlichkeiten, da insofern eine Täuschung über eine (ehemalige) Unternehmensträgerschaft ausgeschlossen ist.

Cicero Rhetorik GmbH

Reine Fantasiefirmen sind zulässig. Die Firma einer GmbH ist damit nicht mehr auf die Sach- bzw. Personenfirma bzw. eine Kombination aus beidem beschränkt.

Arunda GmbH

Literaturempfehlungen

von Dipl.-Finw. Thomas Brinkmeier, StB

■ Akquisitionsaufwendungen bei unmittelbarem und mittelbarem Beteiligungserwerb

Zum Beitrag von Dr. Xaver Ditz und Dr. Vassil Tcherveniachki in DB 2011, 2676

Das Praxisproblem: In der Beratungspraxis stellt sich beim Erwerb von Beteiligungen regelmäßig die Frage, ob Akquisitionsaufwendungen

- als Anschaffungsnebenkosten aktivierungspflichtig sind, oder
- ob es sich um sofort abziehbare Betriebsausgaben handelt.

Der neue Literatur-Ansatz: Die Autoren zeigen auf, dass die Betriebsprüfung erfahrungsgemäß versucht, möglichst alle im Zusammenhang mit dem Erwerb von GmbH-Anteilen stehenden Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren.

Anschaffungsnebenkosten stehen in einem finalen Bezug zu dem geplanten Beteiligungserwerb. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang reicht nicht aus. Die Rechtsprechung stellt darauf ab, ob die Akquisitionsaufwendungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten einem konkreten Anschaffungsvorgang zugeordnet werden können:

- **Objektives Kriterium:** hinreichend konkreter Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb (z.B. Mak-

ler- oder Vermittlungsgebühren, GrESt und Beratungsgebühren in Zusammenhang mit dem Kaufvertrag). Aufwendungen, die nur *mittelbar* dem Beteiligungserwerb dienen, können keine Anschaffungsnebenkosten sein (z.B. Finanzierungskosten).

- **Subjektives Kriterium:** Hat der Erwerber bereits eine Erwerbsentscheidung gefasst? Eine Erwerbsabsicht liegt danach erst dann vor, wenn aus den Zusammenhängen erkennbar wird, dass der Erwerber sich zum Erwerb eines konkreten Zielunternehmens entschlossen hat. Aufwendungen in der *Entscheidungsfindungsphase* stellen damit eben keine aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten dar.

Bedeutung für die Praxis: Sämtliche Aufwendungen, die angefallen sind, bevor die „Erwerbsentscheidung“ getroffen wurde, sind steuerlich sofort abziehbare Betriebsausgaben.

Kosten, die in der Entscheidungsfindungsphase anfallen, sind nach Ansicht der Autoren:

- Kosten für die Identifikation des Zielunternehmens,
- Kosten des *Letter of Intent (LoI)*,
- Kosten der *Due Dilligence*.

Dabei ist in Rechtsprechung und Literatur streitig, ob die Kosten der Due Diligence tatsächlich *vor* oder *nach* einer (ggf. bedingten) Erwerbsentscheidung entstehen. Die Argumentation der Autoren ist hilfreich für die argumentative Auseinandersetzung mit dem FA.

Sämtliche nach der Erwerbsentscheidung anfallenden Kosten stellen Anschaffungsnebenkosten dar.

Beraterhinweis: Der BFH entschied, dass Kosten einer *Due Diligence* als Anschaffungskosten zu aktivieren sind, wenn sie nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und nur eine später zu fassende endgültige Erwerbsentscheidung vorbereiten (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, GmbHR 2007, 780). Insoweit kommt der Darlegung des Entscheidungsprozesses und der Entscheidungsfindung eine entscheidende Bedeutung zu.◀

■ Rechtsanwalts-gesellschaft mbH & Co. KG: zulässige, aber GewSt-pflichtige Rechtsform?

Zum Beitrag von Dr. Roland Karl in BB 2011, 2583

Das Praxisproblem: Steuerberater und Wirtschaftsprüfer können ihre Berufstätigkeit in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG ausüben. Für Rechtsanwälte stellt sich in der Praxis die Frage, ob dies ebenfalls berufsrechtlich zulässig ist und – wenn ja – welche steuerlichen Konsequenzen sich daraus ergeben.

Der neue Literatur-Ansatz: Der Autor diskutiert Zulässigkeit und Gewerbesteuerpflicht einer GmbH & Co. KG für Rechtsanwälte:

Zulässigkeit: Berufsrechtlich fehlt – im Gegensatz zu § 28 Abs. 1 S. 2 WPO, § 50 Abs. 1 S. 2 StBG – dazu eine explizite Regelung in der BRAO. Das BayAGH ist der Auffassung, dass die GmbH & Co. KG für Rechtsanwälte

unzulässig sei (BayAGH v. 15.11.2010 – I-1/10, NZG 2011, 344). Diese Sichtweise des BayAGH lehnen die Autoren ab und betonen, dass die GmbH & Co. KG berufsrechtlich zulässig ist, sofern die Voraussetzungen des § 59c BRAO erfüllt sind. Entgegen dem BayAGH könne § 59c BRAO nur dahingehend verstanden werden, dass alle Berufsgesellschaften mit Haftungsbeschränkung einer berufsrechtlichen Zulassung bedürfen.

Gewerbesteuerpflicht: Streitig ist, ob eine freiberuflich tätige GmbH & Co. KG auch bei fehlender gewerblicher Prägung gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte hat. Der Autor stellt zu dieser Problematik die aktuelle Rechtsprechung kritisch dar. Abweichend von dieser Rechtsprechung kommt der Autor dabei zu dem Ergebnis, dass bei einer kapitalistisch strukturierten GmbH & Co. KG, bei der die GmbH nicht am Kapital beteiligt und zudem von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, die GmbH keine Mitunternehmerstellung innehat. Damit könne die Freiberufler GmbH & Co. KG bei entsprechender Gestaltung auch freiberufliche Einkünfte erzielen.

Bedeutung für die Praxis: Wachter konstatiert ein „Chaos bei den Freiberuflergesellschaften“ (GmbHR 2011, R289). Aktuell hat der BGH die Unzulässigkeit der Rechtsanwalts-GmbH & Co. KG bestätigt (BGH v. 18.7.2011 – AnwZ [Brg] 18/10). Die Gerichte sind damit wesentlich strenger als die liberale Eintragungspraxis der Handelsregister. Offen bleibt, ob die BGH-Entscheidung auch Auswirkungen auf die WP- und StB-GmbH & Co. KG hat. Der Gesetzgeber sollte für Klarheit sorgen.

Beraterhinweis: Ist eine Rechtsanwalts-GmbH & Co. KG im Handelsregister eingetragen, obwohl dies eigentlich unzulässig wäre, stellt sich die Frage, ob eine wirksame Haftungsbeschränkung besteht.◀

Beraterhinweise für den GmbH-Unternehmer

von Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann, StB/WP*

■ Münsteraner FG-Divergenz

Die Besteuerung knüpft an wirtschaftliche Sachverhalte an – im Mittelalter an der Anzahl der Fenster und Türen eines Haus, heute z.B. an der Wertbemessung von Transferpaketen. Kein Wunder, wenn in der steuerlichen Fachwelt laufend das „Wirtschaftliche“ bemüht wird: Generell die wirtschaftliche *Betrachtungsweise*, bei der Bilanzierung die wirtschaftliche *Verursachung*, bei der Einkünfteermittlung die wirtschaftliche *Veranlassung*. Das Dumme an diesem Sprachritus liegt nur in der fehlenden Bestimmbarkeit. Letztlich ist das gesamte menschliche Leben von der „Wirtschaft“ durchdrungen, spätestens seit

der Vertreibung aus dem Paradies, als die Knappheit der Ressourcen handkehrum augenfällig geworden waren.

Diese Allgegenwärtigkeit des „Wirtschaftlichen“ allgemein und die besondere Anknüpfung der Steuererhebung an diesem Erscheinungsbild – darunter die ständige Verwendung oder sogar Beschwörung von „wirtschaftlich“ in Gesetzen, Urteilen, Verwaltungserlassen, Fachaufsätzen, Schriftsätzen, Diskussionen etc. – überrascht nicht. Gerade die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ hat es der Steuerszene angetan und wird argumentativ gern gegen eine apostrophierte rechtliche Betrachtungsweise ins Feld geführt. Dabei stehen diese beiden Aspekte nicht konträr gegeneinander, sondern ergänzen sich der Sache nach – und sollten dies auch im wissenschaftlichen oder streitigen Diskurs tun. Man mag die Devise „*substance over form*“ als dominierend betrachten, jedenfalls besagt sie nicht: *substance without form*. Ohne Rechtsgrundla-

* Der Autor ist Partner der Sozietät Rüschi Hoffmann Sauter in Freiburg i.Br. und Honorarprofessor an der dortigen Universität.

gen gibt es nun einmal keine wirtschaftlichen Folgewirkungen.

Bei diesem breiten Anwendungsspektrum verwundert die Unmöglichkeit einer einigermaßen griffigen Definition dessen nicht, was man eigentlich auch bei der Besteuerung unter „wirtschaftlich“ zu verstehen hat. Nur hinzuweisen, nicht weiter auszuführen, ist an dieser Stelle auf das „wirtschaftliche“ Bilanzansatzkriterium für Verbindlichkeitsrückstellungen, das von einem BFH-Senat als notwendig (für den Ansatz) gesehen wird, von einem anderen dagegen nicht (vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 3. Aufl. 2012, § 249 Rz. 23 ff.). Zuletzt hat sich dazu einmal mehr der IV. BFH-Senat (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, EStB 2011, 427 = DB 2011, 2577) zur wirtschaftlichen Verursachung anlässlich der Zulassungskosten für neue Pflanzenschutzmittel abgearbeitet, um sich dadurch von einem Präjudiz des I. Senates zu distanzieren. Für einen weitgehend identischen Sachverhalt kommen die beiden BFH-Senate auf der Grundlage ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu unterschiedlichen Ergebnissen. Einzelheiten hierzu sind an anderer Stelle darzulegen (StuB 2012 Heft 2).

In dieser Kolumne geht es um die wirtschaftliche Verursachung, synonym verwendet auch die *wirtschaftliche Veranlassung*, die erst unlängst in diesen Spalten zum Sujet erhoben worden ist (GmbH-StB 2011, 252). Angesprochen ist der Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 S. 1 EStG; diese Vorschrift ist ein Ausfluss des vor über zwölf Jahren eingeführten Halbeinkünfteverfahrens (jetzt Teileinkünfteverfahren). Beachtenswert ist die unendlich lange Inkubationszeit, bevor die Bugwelle einer grundlegenden Änderung des Steuergesetzes die Gerichtsbarkeit erreicht. Nach dem – wir nennen es jetzt weiter – Teileinkünfteverfahren bleiben bei Gewinnausschüttungen u.Ä. 40 % i.R.d. Einkunftsermittlung steuerfrei. Das ist *systembedingt* zutreffend, denn diese Dividenden etc. sind im Körperschaftsteuerbereich schon ausreichend vorbelastet. Die Freistellung im Einkommensteuerbescheid soll die sonst entstehende *Doppelbelastung* mit Körperschaft- und Gewerbesteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits verhindern. Anders – nämlich als reine Subventionsnorm – stellt sich z.B. der Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG dar. Obwohl also die an den Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Dividenden keineswegs aus steuerfreien Gewinnen stammen, soll nach dem Willen des Gesetzgebers ein zugehöriger Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug nur zu 60 % abzugsfähig sein. Diese Zahlenarithmetik wirkt in formaler Betrachtung überzeugend, rechtfertigt aber noch lange nicht die Nichtabzugsfähigkeit von effektiven Betriebsausgaben und Werbungskosten, die ausschließlich dem betrieblichen Bereich dienen.

Solchen steuersystematischen Überlegungen widmet sich die Gerichtsbarkeit nicht. Sie unterwirft sich dem zweifelhaften Vergnügen mit noch zweifelhafterem Ergebnis, den Inhalt von „wirtschaftlichem Zusammenhang“ bezogen auf den zu entscheidenden Fall inhaltlich anzufüllen. In den Regelungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG sind zwei Steuersubjekte involviert, die ausschüttende Kapitalgesellschaft einerseits und der Anteilseigner

andererseits. Besonders plastisch wird diese Beziehung im Rechtskonstrukt der *Betriebsaufspaltung*. Dabei kommt der janusköpfige *Gestaltungseffekt* der Betriebsaufspaltung deutlich zum Ausdruck. Dieses Gebilde ist ein Schönwetter-Phänomen – wenn es wirtschaftlich gut geht, bringt es steuerlichen Segen. Gerade umgekehrt verhält es sich in der *Krise*, wenn es also um das wirtschaftlich einheitliche Gebilde stürmt und schneit. Angesprochen ist die Notlage und Sanierungsbedürftigkeit der Betriebs-GmbH. Bei dieser werden Verluste generiert, die im Augenblick keinen Steuereffekt haben und in der Vortragsfähigkeit latent immer bedroht sind. Auf der anderen Seite versteuert der Anteilseigner seine aus der GmbH bezogene Tätigkeitsvergütungen, Vermietungsentgelte und Zinserträge; eine Verrechnung mit den Verlusten der Betriebsgesellschaft ist nicht möglich.

Die Antwort der Gestaltung liegt im ganzen oder teilweisen *Verzicht* auf solche Vergütungen. Das gilt allerdings nur in der *Zukunftsbezogenheit*; ist demgegenüber der Anspruch auf (z.B.) Gehaltsbezug schon entstanden, kommt der gewünschte Effekt zu spät (vgl. hierzu *Korn/Strahl*, KÖSDI 2011, 17664). Es müssen also, wenn solche Gestaltungen überhaupt zum Ziel führen sollen, die entsprechenden Vergütungsverzichte im *Vorhinein* vereinbart und dann auch vollzogen werden. Der Verlust der GmbH mindert sich, und beim Gesellschafter fällt insoweit kein Substrat für die Einkommensbesteuerung an.

So stellte sich die Rechtslage ohne Vorbehalt bis zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens dar und wurde insbesondere durch das Urteil des BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240 überzeugend bestätigt. Nun aber hat sich das neue Steuersystem in diese Szene eingemischt und verbietet in § 3c Abs. 2 S. 1 EStG u.a. den anteiligen Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug etc., wenn diese in dem bereits apostrophierten „*wirtschaftlichen Zusammenhang*“ mit Dividendeneinkünften aus der (hier) Betriebs-GmbH stehen. Worin ist nun ein solcher „wirtschaftlicher Zusammenhang“, gerade im Fall der Betriebsaufspaltung zu sehen? Oder besser gefragt: Besteht überhaupt ein solcher Zusammenhang?

Orientiert man sich bei der Antwort an der Wortbedeutung und der Lebenswirklichkeit, wie im ersten Teil dieser Kolumne dargestellt, dann kann ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Verpachtungsunternehmen und Betriebsgesellschaft beim besten Willen nicht verneint werden. Dieser Zusammenhang erstreckt sich allerdings keineswegs nur auf Dividendenbezüge, sondern eigentlich auf die gesamte laufende Geschäftstätigkeit. Alles hängt irgendwie mit allem zusammen, z.B. wenn der Gesellschafter mit sich einen Geschäftsführer- oder einen Mietvertrag abschließt. Ohne die konkrete Situation als Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Inhaberschaft eines Betriebsgebäudes wären der Mietvertrag und die entsprechenden Geschäftsbeziehungen – also der wirtschaftliche Zusammenhang – nie entstanden. Die sich hier wieder einmal zeigende Inhaltslosigkeit des „Wirtschaftlichen“ als Tatbestandmerkmal für Rechtsfolgen führt notwendig zu kasuistischen Entscheidungen. Jedes Gericht kann das „Wirtschaftlich“ *nach eigenem Gusto* auslegen, durchaus konsequent und mit überzeugter Logik, nur sind eben die Auslegungsergebnisse u.U. konträr.

Die in § 3c Abs. 2 S. 1 EStG normierte Abzugsbeschränkung wirkt sich in Fällen der Betriebsaufspaltung mit den dort meistens vorhandenen Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen dann aus, wenn die betreffende Einkunftsquelle beim Besitzunternehmen *Betriebsausgaben* (Zinsen, AfA, Reparaturen) generiert. Angesprochen ist also die Vermietungstätigkeit für das Betriebsgebäude und eine Darlehensgewährung des Gesellschafters (refinanziert durch Fremdkredit).

Und nun sind wir beim FG Münster angelangt, genauer bei den beiden „Nachbarsenaten“ dem 6. und dem 7. in ihren Urteilen vom 14.4.2011 (FG Münster v. 14.4.2011, EFG 2011, 1860) einerseits und vom 23.3.2011 (FG Münster v. 23.3.2011 – K 2793/07 E, EFG 2011, 1135) andererseits. Dabei sind beide Entscheidungen abgestimmt ergangen, d.h. die beiden Senate wussten von der jeweils zu entscheidenden Thematik. Entsprechend sind die Begründungen auch umfangreich ausgefallen, um sich gegenüber den Literaturmeinungen keine Blöße zu geben. Kurzgefasst sieht der 7. Senat den wirtschaftlichen Zusammenhang i.S.d. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG in der Erhöhung des Ausschüttungspotentials der Betriebs-GmbH durch den vorgängigen Verzicht auf Nutzungsentgelte und Tätigkeitsvergütungen. Er stützt sich dabei auf ein Urteil des BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278, das allerdings zu einem Sachverhalt vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ergangen ist.

Anders geht der 6. Senat des FG Münster an den Fall heran. Er *isoliert* die Vermietungs- und Geschäftsführungstätigkeit von der Dividendenerzielung, *unterbricht* also insoweit den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Beteiligung (mit der möglichen Dividendenfolge) einerseits und dem Grundstück mit der daraus resultierenden Mieteinnahme andererseits. Diese Auffassung kann sich auf Präjudizien des BFH stützen, wonach bilanzrechtlich Beteiligungen und Forderungen zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, die z.B. bezüglich eines Forderungsverzichts nicht in einen Topf geworfen werden dürfen (z.B. BFH v. 14.1.2008 – I R 52/08, DStR 2008, 631; nur noch eingeschränkt gültig im Körperschaftsteuerbereich nach § 8b Abs. 3 S. 4 – 8 KStG).

Beide Urteile sind, wenn man so will, „richtig“. Die divergierenden Ergebnisse sind ausschließlich der Undefinierbarkeit des „Wirtschaftlichen“ zu verdanken, das der Gesetzgeber der Auslegung durch die Gerichtsbarkeit anvertraut hat. Alles harret nun der Beurteilung durch die höhere Instanz in Gestalt des BFH, dem das Urteil des 7. Münsteraner Finanzgerichtsseminals unter dem Az. X R 17/11 zur Entscheidung vorliegt. Das Urteil des 6. Senats *zugunsten* des Steuerpflichtigen ist trotz Revisionszulassung rechtskräftig geworden, insofern setzt sich die Münsteraner Urteilsparung nicht in München fort. Es wäre wenig verwunderlich, wenn nicht demnächst ein anderes FG-Urteil erscheint, das möglicherweise in die Revision gehen wird.

■ Rheinische FG-Divergenz

Ein weiterer Fall von Dissens innerhalb der Finanzgerichtsbarkeit bezieht sich auf die Abzugsfähigkeit *nachträglicher Werbungskosten* bei den *Vermietungseinkünften*. Diesmal zeichnen sich die unterschiedlichen Auffassungen nicht innerhalb des gleichen FG ab wie in der vorstehenden Kolumne zum FG Münster, aber immerhin zwischen den beiden rheinischen FG (diesmal hoffentlich zutreffend benannt und nicht fälschlicherweise als „rheinländische“, was einen geneigten Leser dieser Spalten zu einer Richtigstellung zu GmbH-StB 2008, 58 veranlasst hat). Jedenfalls im Kernbereich des Rheinlands sind die beiden zu zitierenden Entscheidungen ergangen durch das FG Köln (FG Köln v. 30.3.2011, EFG 2011, 1785) mit Revision beim BFH unter Az. IX R 16/11 einerseits und einem rechtskräftigen Aussetzungsbeschluss des FG Düsseldorf (FG Düsseldorf v. 18.7.2011, EFG 2011, 1771) andererseits. Die Sachverhalte betrafen jeweils nachträgliche Werbungskosten für

- den Ausbau eines Öl-Erdtanks *nach* Verkauf der Immobilie (FG Köln);
- *nach* dem Verkauf der Immobilie entstandene Schuldzinsen für Darlehen, die zur Anschaffung aufgenommen worden waren.

Beide Entscheidungen rekapitulieren zunächst die Rechtsprechungsentwicklung zu den nachträglichen Werbungskosten generell. Diese wurden vom BFH lange Jahre zumindest als „werbungskostenschädlich“ angesehen, weil die betreffenden Vermögenswerte (im Privatvermögen) keiner Versteuerung von stillen Reserven mehr unterlägen bzw. immer noch unterliegen. Damit sei der *Veranlassungszusammenhang* mit der Einkunftszielung unterbrochen, anders eben als nach § 4 Abs. 4 EStG bei den betrieblichen Einkünften. Auf das einschlägige Urteil des BFH v. 4.9.2000 – IX R 44/97, BFH/NV 2011, 310 sei verwiesen.

An dieser Diskrepanz zwischen nachträglichen Werbungskosten einerseits und nachträglichen Betriebsausgaben andererseits in ihrer steuerlichen Berücksichtigung war schon immer Kritik aufgekommen. In diese Konfrontation hat erstmals der BFH eine Bresche geschlagen (BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787). Dieses Urteil war Diskussionsgegenstand in diesen Spalten in GmbH-StB 2010, 279. Es ging um einen Fall des § 17 EStG; nach Veräußerung einer – früher so bezeichneten – wesentlichen Beteiligung blieben dem Erwerb dienende Darlehen des Veräußerers ungetilgt, d.h. es entstanden Zinsaufwendungen auch nach dem Verkauf. Der VIII. BFH-Senat fand den für erforderlich erachteten Veranlassungszusammenhang (in Tz. 15 des Urteils) in der auch bei Kleinbeteiligungen gültigen Grenze von 1 % des Nennkapitals für die Erfassung künftiger Vermögensmehrungen. Diese Rechtslage – nämlich die dauernde sog. „Verstrickung“ – entspreche derjenigen, die auch für gewerbliche Einkünfte maßgeblich sei.

Auf dieses BFH-Urteil nimmt (selbstverständlich) auch das FG Köln, a.a.O., Bezug, sieht dabei allerdings einen entscheidenden *Unterschied* zu dem Fall des § 17 EStG.

Letzterer beziehe sich bezüglich der bleibenden Verstrickung im Einkünfterzielungsbereich allein auf die *Höhe* der Beteiligung, während bei dem von ihm zu entscheidenden Fall des Ausbaus eines Öl-Erdtanks, also bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die Bezugsgröße in der *Zeitdauer* liege. Nur wenn die Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist erfolge, sei eine Analogie zum Urteil des BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BStBl. II 2010, 787 gegeben; dieser beziehe sich nur auf steuerverstricktes Privatvermögen, während bei den Vermietungseinkünften für Immobilien die Steuerverstrickung durch Zeitablauf ende. Dieses Argument ist nicht von der Hand zu weisen; mal sehen, was der IX. BFH-Senat uns dazu als Urteil präsentieren wird.

Die Richterkollegen des FG Düsseldorf vertreten in der angeblich summarischen, in Wirklichkeit aber ausgesprochen ausführlichen Untersuchung im Aussetzungsverfahren die gegenteilige Auffassung. Das FG findet dabei auch Unterstützung in der kommentierenden Literatur (z.B. *Drenseck* in Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 9 EStG Rz. 40) mit etwa folgender Argumentation: Die Verlängerung von zwei auf zehn Jahre für die Steuerverstrickung erlaube keine Subsumption des Vermietungsobjektes nach Maßgabe der früheren BFH-Rechtsprechung unter die private Vermögensebene. Entsprechend sei der Rechtsgedanke des § 4 Abs. 4 EStG einschlägig. Dabei soll es auch nicht darauf ankommen, ob die Veräußerung des Objektes im konkreten Fall innerhalb oder außerhalb der Zehnjahresfrist erfolgt. Die Richter aus Düsseldorf

hatten die vorgängige Entscheidung des FG Köln gekannt und sich bewusst davon abgesetzt. In einem etwaigen Hauptsacheverfahren werden sie kaum anders entscheiden und die Revision zulassen. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt spannend.

Impressum

Redaktion: RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier** (verantw. Redakteurin) . RA FASSt Dr. Rolf **Schwedhelm**, Anschrift des Verlags, Tel. 0221/9 37 38-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/9 37 38-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), www.gmbhstb.de

Herausgeber: Centrale für GmbH Dr.Otto Schmidt

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 51 10 26, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Anzeigenleitung: Thorsten Deuse, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Tel. 0221/9 37 38-423, Fax 0221/9 37 38-941, E-Mail: anzeigen@otto-schmidt.de, gültig ist die Preisliste 12 vom 1.1.2012.

Satz und Druck: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57537 Wissen, druckhaus@rewi.de, www.rewi.de, PEFC/04-31-0829. Förderung nachhaltiger Waldbewirtschaftung und Recycling – nähere Informationen unter www.pefc.org. Dieses Produkt wurde auf PEFC-zertifizierten Papieren produziert.

Erscheinungsweise: Jeweils zum 10. eines Monats.

Bezugspreis: Jahresabonnement 154,- €, für Mitglieder der Centrale für GmbH 144,- €, Einzelheft 15,40 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuell Kalenderjahr (ggf. anteilig).

ISSN 1432-6973

Bestellungen bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss. **Hinweis für den Leser:** Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte: Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Fallstricke in der Steuerberatungspraxis vermeiden

Versteckte Gefahrenquellen lauern für den steuerlichen Berater überall. Dabei ist es nicht nur die **Beobachtungs- und Beratungspflicht** im Hinblick auf die aktuelle und zukünftige steuerliche Rechtslage, die gravierende **Kosten und Haftungsfolgen** auslösen kann. Auch im eigentlichen Mandatsvertrag lauern zivil- und berufsrechtliche Haftungsquellen; im Steuerverfahrensrecht tun sich Risiken bei den Rechtsmittelfristen auf. Haftungsfallen ergeben sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen, bei Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!), bei der Betriebsveräußerung im Ganzen. Risiken birgt auch die Erbaus-



einandersetzung – und nicht zu unterschätzen: Strafrechtliche Aspekte! Mit diesem Sonderheft verfügen Sie über einen an den praktischen Problemen der Steuerberatungspraxis orientierten **Leitfaden**, was in welcher Beratungssituation für den steuerlichen Berater zu beachten ist.

Die Beiträge sind für den **BERATER-TAG 2011** am 29.11.2011 in Köln entstanden.

Autoren sind RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth und RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas Rund – beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner.

www.steuerberater-center.de

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

Ja, ich bestelle das Sonderheft zum BERATER-TAG 2011, Fallstricke in der Steuerberatungspraxis, Köln 29.11.2011, 56 Seiten
DIN A4, ISBN 978-3-504-20005-3, 19,80 €

Name _____

Telefon _____

Telefax _____

Straße _____

PLZ / Ort _____

Datum / Unterschrift _____

12/11

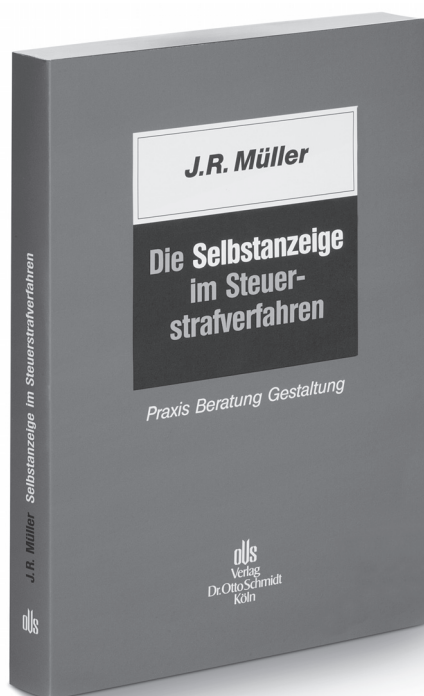
Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Scheibchenweise war gestern

Das am 3.5.2011 in Kraft getretene Schwarzgeldbekämpfungsgesetz legt dem Prozedere der Selbstanzeige deutlich strengere Maßstäbe an.

Als steuerlicher Berater haben Sie sich neuen Herausforderungen zu stellen, riskiert doch Ihr Mandant bei einer unvollständigen Selbstanzeige seine Straffreiheit, während gleichzeitig Ihr Haftungsrisiko steigt. Die Beratung ist zudem außerordentlich diffizil, denn neben steuerrechtlichen Aspekten fließen auch strafrechtliche in die Selbstanzeigeberatung ein.

In dieser Neuerscheinung werden Ihnen Inhalt und Auswirkungen dieser äußerst beratungsintensiven Materie dargestellt und erläutert. Aufgezeigt werden u.a. die Informationsquellen und -wege der



J.R. Müller **Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren** Praxis Beratung Gestaltung. Von RA, FAST Jürgen R. Müller. 2012, 396 Seiten Lexikonformat, brosch., 49,80 €. ISBN 978-3-504-16563-5.

Finanzverwaltung, die Beratungspunkte vor Erstattung einer Selbstanzeige, die Problematik der Selbstanzeige nach § 371 AO und der Berichtigungserklärung nach § 153 AO.

Alle relevanten Aspekte werden mit zahlreichen Hinweisen, Beispielen und Musterschriftsätzen veranschaulicht. Besondere Aufmerksamkeit wurde dabei auch auf die konkrete Anfertigung von Selbstanzeigen gelegt.

Nutzen Sie das Praxis-Know-how des Autors, dem langjährigen Verteidiger in Steuer – und Wirtschaftsstrafsachen, und reservieren Sie sich bereits jetzt Ihr Exemplar. Mehr Infos unter www.otto-schmidt.de

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen (02 21) 9 37 38-943 ----- ✂

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht J.R. Müller **Die Selbstanzeige im Steuerstrafverfahren** 396 Seiten Lexikonformat, brosch. 49,80 € plus Versandkosten. ISBN 978-3-504-16563-5.

Name

Straße

PLZ

Ort

Telefon

Fax

Datum

Unterschrift

12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Kirchhof kommt.



Kirchhof (Hrsg.) **Einkommensteuergesetz** Kommentar.
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof.
Bearbeitet von 15 exzellenten Experten aus Wissenschaft
und Spruchpraxis. 11., überarbeitete Auflage 2012, rd.
2.500 Seiten Lexikonformat, gbd., inkl. eBook ca. 150,- €.
Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23092-0

Pünktlich zur Münchner Steuerfachtagung im März erscheint die Neuauflage dieses großen lesefreundlichen Standardwerkes zur Einkommensteuer für den aktuellen Veranlagungszeitraum.

Ein Kommentar erstklassiger Autoren, aus einem Guss, auf der Basis höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Kompakt, präzise, auf dem Stand 1.1.2012.

Mit vielen Beispielen, Übersichten, Einzelfall-ABCs und praktischen Empfehlungen. Für eine sichere Beratung und kreative Steuergestaltung.

Kirchhof, EStG. Nur bei Ihrer Buchhandlung oder direkt von www.otto-schmidt.de

Verlag
Dr. Otto Schmidt **ols**
Köln

Gut beraten: ABC des GmbH-Geschäftsführers 2012

- Über 200 topaktuelle ABC-Begriffe
- Wertvolle Arbeitshilfen
- Steuer-, Arbeits- und Sozialversicherungsrecht sowie
- Gesellschafts-, Insolvenz-, Haftungs- und Strafrecht

Aktuell berücksichtigt:

- ESUG
- Schwarzgeldbekämpfungsgesetz
- Rechtsprechung zum MoMiG



Ratgeber inklusive
Online-Zugang

Informationen von A bis Z

Alle wichtigen Fragen rund um den GmbH-Geschäftsführer werden Ihnen von A bis Z umfassend, nachvollziehbar und praxisnah dargestellt. Der Ratgeber bietet Ihnen unverzichtbare Informationen zu gesellschafts-, steuer-, sozialversicherungs- und strafrechtlichen Aspekten rund um die Tätigkeit des GmbH-Geschäftsführers.

Von besonderer Bedeutung ist auch die ausführliche Behandlung möglicher Haftungsrisiken des GmbH Geschäftsführers (z.B. vor Eintragung der Gesellschaft oder im Insolvenzfall). Wichtige Gesetze sind über den integrierten Onlinezugang aufrufbar.

Die inhaltlichen Schwerpunkte

- Gesellschafts-, Steuer-, Haftungs-, Insolvenz-, Straf- und Sozialversicherungsrecht
- Über 200 topaktuelle ABC-Begriffe für schnelle und zielgerichtete Problemlösungen
- Hohe Praxisrelevanz durch Beispiele, Praxistipps, Checklisten und Musterformulierungen

Das ist neu

- Steuervereinfachungsgesetz 2011
- Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen
- Aktuelle Rechtsentwicklungen und neueste Rechtsprechungstendenzen
- Schwarzgeldbekämpfungsgesetz

Autoren

Von einem erfahrenen Autorenteam um *Dr. Andreas Masuch*, Rechtsanwalt, und *Gerhard Meyer*, Wirtschaftsjurist, Steuerberater, Diplomkaufmann, beide Heidelberg

Dieses Werk ist Bestandteil des Online-Fachportals **Stotax First**: www.stotax-first.de

BESTELLEN Sie jetzt bei Ihrer Buchhandlung oder bei Stollfuß Medien

Fax: 0228 724-91181 | Kundenservice Tel.: 0228 724-0

E-Mail: bestellung@stollfuss.de | Versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstr. 7, 53115 Bonn.

Fax-Bestellung: 0228 724-91181
E-Mail: bestellung@stollfuss.de

Masuch | Meyer

ABC des GmbH-Geschäftsführers 2012

_____ Expl. **Ratgeber**,
inkl. Zugang zur Online-Datenbank,
6. Aufl. 2012, kart., ca. 500 Seiten.
Preis € 46,80
ISBN 978-3-08-316006-9
In Vorbereitung für Januar 2012

_____ Anz. **Alternative:** Zugang zur
Online-Datenbank ohne Print
Preis mtl. € 3,50
(Nutzungsdauer mind. 1 Jahr)
ISBN 978-3-08-186000-8
Mehrfachnutzung auf Anfrage

Name

Firma/Institution

Straße

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift

WKN 00630